

УЧЕТ. АНАЛИЗ. АУДИТ

Научно-практический журнал

DOI: 10.26764/2408-9303

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

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

Периодичность издания – 6 номеров в год

Publication frequency – 6 issues per year

Учредитель: Финансовый университет,
Москва, Россия

Founder: Financial University,
Moscow, Russia

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

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

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

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

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

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

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

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

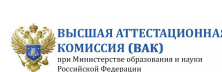
Vol. 10 • No. 2 • 2023

ACCOUNTING. ANALYSIS. AUDITING

[UCHET. ANALIZ. AUDIT]

Scientific and Practical Journal

DOI: 10.26764/2408-9303



ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

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

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ

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

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

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

О. Гюемли, профессор, доктор экономических наук, президент Ассоциации бухгалтерского учета и финансовых исследований

Университета Мармара, Стамбул, Турция

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

EDITOR-IN-CHIEF

R.P. Bulyga, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Tenured Professor, Head of the Department of Accounting, Analysis and Auditing, Financial University, Moscow, Russia

MEMBERS OF THE EDITORIAL BOARD

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

«Учет. Анализ. Аудит»

2023, Т. 10, № 2

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

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

Учредитель

**Финансовый университет,
Москва, Россия**

Главный редактор

Р.П. Булыга

Заведующий редакцией

научных журналов

В. А. Шадрин

Выпускающие редакторы

А.М. Пересыпкина,

В.П. Косарев

Корректор

С.Ф. Михайлова

Переводчик

И.А. Осипова

Верстка

С.М. Ветров

Оформление подписки
в редакции по тел.:

8 (499) 553-10-71 (вн. 10-80),

e-mail: sfmihajlova@fa.ru

С.Ф. Михайлова

Адрес редакции:

125993, ГСП-3, Москва,

Ленинградский пр-т, 53, к. 5.9

Тел.: **8 (499) 553-10-84**

(вн. 10-84)

E-mail: an5er@mail.ru

www.accounting.fa.ru

Подписано в печать:

16.05.2023

Формат 60 × 84 1/8

Объем 11 п.л.

Заказ № 502

Отпечатано

в отделе полиграфии

Финансового университета

(Москва, Ленинградский пр-т, д. 51)

© Финансовый университет

ТЕОРИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ

А.В. Кабанов, Д.М. Пименов, Т.Ю. Демина, И.С. Савушкина

Подходы к реализации стратегического аудита: опыт

Госкорпорации «Росатом» 6

Л.С. Маханько

Аудит непрерывности деятельности в контексте

институционального подхода 19

ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

Дискуссия. Корпоративная отчетность:

проблемы и пути их решения

Э.С. Дружиловская, Т.Ю. Дружиловская

Проблемы трактовки и отражения в бухгалтерской отчетности

капитала организации 29

МЕТОДИКИ И ПРАКТИЧЕСКИЙ ОПЫТ

М.А. Амурская

Бухгалтерский учет прав на выбросы углерода: опыт КНР 40

И.В. Багаев

Пути интеграции управленческих показателей продаж в систему

финансового учета на малых и средних предприятиях 49

Т.Н. Зверькова

Городские общественные банки России в XIX столетии 62

РАЗВИТИЕ НАУЧНЫХ ШКОЛ «УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА»

С.М. Бычкова, Ж.В. Михайлова

Становление и развитие Петербургской (Ленинградской)

школы аудита 73

НАУЧНАЯ ЖИЗНЬ

О международной научно-методической конференции

«Форсайт образования: возрождение традиций VS

декларируемое новаторство» 84

THEORY AND METHODOLOGY OF ACCOUNTING, ANALYTICAL AND CONTROL PROCESSES

A.V. Kabanov, D.M. Pimenov, T. Yu. Demina, I.S. Savushkina

Approaches to Strategic Audit Implementation: Experience of Rosatom State Corporation 6

L.S. Makhanko

Audit on Going Concern in the Context of an Institutional Approach 19

REPORTING ORGANIZATIONS

Discussion. Corporate Reporting: Problems and Solutions

E.S. Druzhilovskaya, T. Yu. Druzhilovskaya

The Problems of Interpretation and Reflection of Equity in the Financial Statements of the Organization 29

METHODS AND PRACTICAL EXPERIENCE

M.A. Amurskaya

Accounting for carbon emission rights: China's experience 40

I.V. Bagaev

Ways to Integrate Managerial Sales Indicators in the System of Financial Accounting in Small and Medium-Sized Enterprises . . . 49

T.N. Zverkova

City Public Banks in Russia in the 19th Century 62

DEVELOPMENT OF SCIENTIFIC SCHOOLS OF ACCOUNTING, ANALYSIS AND AUDIT

S.M. Bychkova, Zh.V. Mikhailova

Formation and Development of the St. Petersburg (Leningrad) Audit School 73

ACADEMIC LIFE

About the International Scientific and Methodological Conference "Foresight in Education: Revival of Traditions VS Declared Innovation" 84

Accounting. Analysis. Auditing

2023, vol. 10, no. 2

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

Founder
Financial University, Moscow, Russia

Editor-in-Chief
R.P. Bulyga

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

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

Proofreader
S.F. Mikhaylova

Translator
I.A. Osipova

Layout
S.M. Vetrov

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

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

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

Signed off to printing:
16.05.2023
Format 60 × 84 1/8
Size 11 printer sheets
Order № 502

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

© Financial University

DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-2-6-18
УДК 338.242.2(045)
JEL M42

Подходы к реализации стратегического аудита: опыт Госкорпорации «Росатом»

А.В. Кабанов^а, Д.М. Пименов^б, Т.Ю. Демина^с, И.С. Савушкина^д

^{а, д} Госкорпорация «Росатом», Москва, Россия;

^б Финансовый университет, Москва, Россия; ^с АО «РУСБУРМАШ», Москва, Россия

АННОТАЦИЯ

Сегодня, в условиях глобальных изменений и потрясений, проблема поддержания устойчивости и непрерывности деятельности становится для бизнеса особенно актуальной. В значительной степени перспективы достижения поставленных целей бизнеса зависят от его способности быстро адаптироваться под изменяющиеся условия, в которых он функционирует, однако только этого сейчас уже недостаточно. На долгосрочном горизонте, в стратегических масштабах, решающую роль в обеспечении устойчивости и непрерывности деятельности бизнеса, а также в оценке актуальности, амбициозности и реализуемости поставленных целей начинает играть его способность своевременно замечать риски и оперативно на них реагировать. Помочь ему в этом призван стратегический аудит. **Цель** работы – анализ существующих подходов к осуществлению стратегического аудита, а также раскрытие методологии его реализации в Госкорпорации «Росатом» и организациях, входящих в контур ее управления. Исследование проводилось с использованием таких научных методов, как анализ, синтез, сравнение и обобщение; его практические результаты могут быть полезны прежде всего менеджменту, принимающему важные решения по управлению бизнесом, а также аналитикам, оценивающим риски в реализации стратегических целей компании.

Ключевые слова: стратегический аудит; стратегические цели; внутренний аудит; контрольно-ревизионная деятельность; практика реализации

Для цитирования: Кабанов А.В., Пименов Д.М., Демина Т.Ю., Савушкина И.С. Подходы к реализации стратегического аудита: опыт Госкорпорации «Росатом». *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2023;10(2):6-18. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-2-6-18

Approaches to Strategic Audit Implementation: Experience of Rosatom State Corporation

A.V. Kabanov^а, D.M. Pimenov^б, T. Yu. Demina^с, I.S. Savushkina^д

^{а, д} State Atomic Energy Corporation Rosatom, Moscow, Russia;

^б Financial University, Moscow, Russia; ^с RUSBURMASH, Joint-Stock Company, Moscow, Russia

ABSTRACT

In today's environment of global change and upheaval, the challenge of maintaining sustainability and business continuity has become particularly urgent for businesses. To a large extent, the prospects for achieving business goals depend on its ability to adapt quickly to the changing environment in which it operates, but this alone is no longer enough. On a long-term horizon, on a strategic scale, the crucial role in ensuring sustainability and continuity of business operations, as well as in assessing the relevance, ambition and feasibility of the goals set begins to play its ability to timely notice risks and promptly respond to them. To help him in this is called for a strategic audit. **The purpose** of the work is to analyze the existing approaches to the implementation of strategic audit, as well as to disclose the methodology of its implementation in the State Corporation «Rosatom» and organizations included in its management circuit. The study was conducted using such scientific methods as analysis, synthesis, comparison and generalization; its practical results may be useful, first of all, to managers who

make important decisions on business management, as well as to analysts who assess risks in implementation of strategic goals of the company.

Keywords: strategic audit; strategic goals; internal audit; control and audit activities; implementation practice

For citation: Kabanov A.V., Pimenov D.M., Demina T. Yu., Savushkina I.S. Approaches to strategic audit implementation: Experience of Rosatom state corporation. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(2):6-18. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-2-6-18

ВВЕДЕНИЕ

Бизнес не имеет права на ошибку! И сейчас, в условиях «идеального шторма», это утверждение верно как никогда. На устойчивость бизнеса, т.е. на его способность развивать и поддерживать свою жизнедеятельность в долгосрочной перспективе в рамках выбранных стратегических целей, генерируя и сохраняя необходимый уровень прибыльности и доходности [1], в текущих реалиях негативное воздействие оказывают множество факторов. Среди них: глобальные изменения мирового рынка и логистики, ограничения в технологиях и финансировании и даже идеологические разногласия и запреты. Готовность и способность адаптироваться и предотвращать негативное влияние внешних воздействий и внутренних проблем при неукоснительном соблюдении законов, интересов стейкхолдеров и требований общества (в том числе в области устойчивого развития) обеспечивает непрерывность бизнеса [2, 3].

В таких условиях, когда решения принимаются без возможности спрогнозировать их результаты с достаточной степенью определенности, а риск ошибки растет вместе с необходимостью быстрого принятия решений [4], в поддержании устойчивости и непрерывности бизнеса возрастает роль внутреннего аудита. Каким образом должен быть организован внутренний аудит, чтобы в полной мере справиться с этой ролью? Универсальной модели его организации нет. При выстраивании работы внутреннего аудита необходимо учитывать масштаб и условия деятельности бизнеса, стратегические цели компании и особенности бизнес-модели [5].

Государственная корпорация по атомной энергии «Росатом» — многопрофильный холдинг, объединяющий активы в энергетике, машиностроении и строительстве. Перед Госкорпорацией стоят стратегические задачи в рамках реализации национальных приоритетов в атомной промышленности, определенных руководством страны, а также движение к глобальному технологическому лидерству¹.

Госкорпорация «Росатом», несмотря на быстро меняющийся мир, не меняет стратегических целей. В центре внимания ее деятельности по-прежнему находятся повышение доли на международных рынках, снижение себестоимости и сроков протекания процессов, создание новых продуктов, а также достижение глобального лидерства в передовых технологиях.

Амбициозные стратегии требуют организации особой модели внутреннего аудита — стратегического аудита, приоритетным направлением которого в Госкорпорации является содействие формированию стратегического видения у руководства посредством предоставления ему комплексной картины тенденций и рисков, возникающих при реализации стратегических целей.

Наличие такой информации позволяет строить дееспособную аналитику и быстро принимать актуальные и обоснованные решения «куда идти дальше». Однако при ее самостоятельном формировании менеджмент сталкивается с проблемами достоверности информации, и в первую очередь внешней — откровенные «фейки», искажения, аналитика, быстро теряющая актуальность, меняющаяся позиция партнеров [6]. Вместе с тем и внутри бизнеса по-прежнему возникает проблема «информационных колодцев» — каждое структурное подразделение формирует информационную базу только для себя (своего рода «феодализм», внутренняя конкуренция за ресурсы и влияние на руководство). Кроме того, информация может быть интерпретирована, как это выгодно заинтересованному центру ответственности (необъективность).

Каким же образом необходимо выстраивать работу стратегического аудита? Какова в целом роль внутреннего аудита в этой области?

Авторами статьи были изучены законодательная база и научные публикации в области стратегического аудита, проанализирован опыт Счетной палатой РФ в организации внешнего государственного (стратегического) аудита, и, как итог, предложена целевая модель аудита, выстроенная Госкорпорацией «Росатом» через интеграцию аудита стратегии.

¹ Госкорпорация «Росатом» (официальный сайт). URL: <https://rosatom.ru/about/>

ОБЗОР ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА, НАУЧНОЙ БАЗЫ И ОПЫТА СЧЕТНОЙ ПАЛАТЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

В соответствии с Международными профессиональными стандартами внутреннего аудита (далее — МПСВА)² роль внутреннего аудита оценивается через его полезность для организации и определяется самой организацией:

- согласно стандарту 1000 целевые ориентиры деятельности внутреннего аудита устанавливаются путем регламентации во внутреннем документе организации (Положении о внутреннем аудите);
- управление внутренним аудитом должно обеспечивать его полезность для организации (стандарт 2000).

Под термином «полезность» МПСВА понимают расширение возможностей организации по достижению поставленных целей, выявление возможностей совершенствования операционных процессов и/или снижения риска.

В качестве инструментов достижения целей полезности внутреннего аудита в МПСВА предложены:

- планирование контрольных мероприятий с использованием риск-ориентированного подхода, определяющего приоритеты в соответствии с целями организации, (стандарт 2010), а также их обязательное утверждение руководством организации (стандарт 2020);
- проведение аудита через оценку трех ключевых элементов системы управления — корпоративного управления, управления рисками и контроля (стандарт 2100):
 - в рамках корпоративного управления задачей аудита является обеспечение соблюдения этических норм и ценностей организации, а также информационного обмена внутри и вне организации (стандарт 2110);
 - оценка рисков и эффективности контроля над рисками осуществляется в части достоверности и целостности информации о финансово-хозяйственной деятельности; эффективности и результативности деятельности; сохранности активов; соответствия требованиям законов, нормативных актов и договорных обязательств (стандарты 2120. A1 и 2130A1);

² Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита [от англ. International standards for the professional practice of internal auditing (Standards)]. Некоммерческое партнерство «Институт внутренних аудиторов» (официальный сайт). URL: <https://www.iaa-ru.ru/contact/Standards-rus%202016%20IIA%2027122016.pdf>

- отчетность перед высшим руководством на регулярной основе о ходе выполнения плана, а также о рисках и проблемах контроля (стандарт 2060);

- мониторинг действий исполнительного руководства, предпринимаемых по устранению выявленных рисков и проблем (стандарт 2500).

Очевидно, что МПСВА содержат общие понятия и требования к работе внутреннего аудита, но не дают ответа на вопрос: как максимально эффективно построить независимый контроль достижимости и достижения целей организации?

Для поиска практик реализации роли внутреннего аудита в обеспечении независимого контроля стратегии организации авторы изучили законодательную базу и научные публикации в области стратегического аудита.

Заметим, что понятие «стратегический аудит» действительно принято на уровне государственного контроля: Счетной палатой Российской Федерации закреплен такой вид контрольной и экспертной деятельности, как стратегический аудит³. Под стратегическим аудитом Счетной палатой для целей осуществления деятельности понимается «вид внешнего государственного аудита (контроля), применяемый в целях оценки реализуемости, рисков и результатов достижения стратегических целей, а также оценки влияния внутренних и внешних условий на уровень достижения стратегических целей»⁴. К таким целям Счетная палата относит:

- национальные цели развития Российской Федерации;
- цели национальных (федеральных) проектов (программ), стратегии деятельности Банка России, государственных корпораций и компаний с государственным участием;
- цели, установленные в документах стратегического планирования (Федеральный закон от 28.06.2014 № 172-ФЗ «О стратегическом планировании в Российской Федерации»⁵);

³ Федеральный закон от 05.04.2013 № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2023) // СПС КонсультантПлюс.

⁴ Стандарт внешнего государственного аудита (контроля) СГА 105 «Стратегический аудит» (утвержден постановлением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 10.11.2020 № 17ПК). URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/400157141/?ysclid=le435mlu86468813733>

⁵ Федеральный закон от 28.06.2014 № 172-ФЗ «О стратегическом планировании в Российской Федерации» (с изм. и доп., вступ. в силу с 31.07.2020). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_164841/?ysclid=le43apgvfl527413778

- цели устойчивого развития.

Правовые основы деятельности Счетной палаты РФ по проведению стратегического аудита изложены в стандартах внешнего государственного аудита (контроля) (далее — СГА). Кратко представим их основные положения⁶:

- формат — проводится в форме предварительного аудита, оперативного контроля и последующего аудита (контроля) путем организации и проведения контрольных и экспертно-аналитических мероприятий, в том числе предусматривающих постоянный мониторинг реализации программ;

- предмет — достижение стратегических целей⁷:

- актуальные и прогнозируемые проблемы безопасности и социально-экономического развития и их причины, ожидания целевых групп, связанные с достижением стратегических целей;

- проекты программ, действующие и реализованные программы, деятельность участников стратегического управления по их инициированию (разработке), реализации и завершению, а также ожидаемые и фактические результаты программ (непосредственные результаты, конечные результаты, итоговые эффекты);

- состояние отдельных элементов системы государственного управления;

- профессиональные качества, необходимые для проведения стратегического аудита:

- анализ и работа с научными и аналитическими текстами;

- построение дизайна стратегического аудита, включая оценку результативности и влияния, формулирование вопросов;

- проведение количественных, качественных и смешанных исследований;

- знание (понимание логики) теории изменений;

- знание основ экономики, менеджмента организации, стратегического управления, международных и российских стандартов управления программами, проектами, процессами, рисками;

- знание основ доказательной политики;

- знание специфики объекта аудита (контроля).

Исследование научных публикаций российских ученых и экономистов показало, что ученое сообщество уже с середины 2010-х активно обращается к теме анализа реализации стратегии. Авторы данной статьи встретились с разбором таких понятий, как «стратегический анализ», «стратегический контроль» и «стратегический аудит». Объективно можно говорить, что научные публикации, упоминающие словосочетание именно «стратегический аудит», датированы за десятилетие до его закрепления на государственном уровне в СГА 105 «Стратегический аудит». Однако до сих пор единства в подходах к трактовке разбираемых определений не достигнуто.

Результаты проведенного сравнительного анализа подходов к определению понятия стратегического аудита и концепций его реализации содержатся в *таблице*. Обзор проводился с использованием опыта Счетной палаты по проведению аудита стратегии и научных публикаций по данной тематике.

Как следует из *таблицы*, стратегический аудит рассматривается и как самостоятельная отрасль аудиторской деятельности, и как одно из направлений внутреннего аудита, оценивающего эффективность и результативность деятельности. Что касается цели его проведения, то одни утверждают, что, в отличие от финансового аудита, стратегический носит перспективный характер; другие — что он занимается оценкой текущих стратегических проблем. Одни говорят, что предметом стратегического аудита является ресурсная обеспеченность компании (внутренние условия работы), другие — ее конкурентные преимущества на рынке (внешние условия работы). Подобные разночтения в определении стратегического аудита и его целей повлекли за собой аналогичную картину в видении формы его реализации. В научных публикациях реализация стратегического аудита видится через оценку различных функциональных областей бизнеса — начиная с общей корпоративной стратегии и заканчивая отдельными направлениями деятельности фирмы, к примеру, маркетинговая деятельность. Рассматриваемый инструментарий реализации аудита включает план-факт анализ, коэффициентный анализ, оценку внутренней и внешней среды (включающей ресурсообеспеченность бизнеса и потребности рынка), комплаенс и иные экспертные оценки.

Помимо многообразия ответов на вопрос: «Что же такое аудит стратегии?» в отношении научных работ необходимо отметить также и следующее, общее для всех них: они дают недостаточное пред-

⁶ СГА 101 «Общие правила проведения контрольного мероприятия». URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71674094/?ysclid=le4chawyos157677093>. СГА 102 «Общие правила проведения экспертно-аналитических мероприятий». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_313742/?ysclid=le4cjcoeyi384363324. СГА 105 «Стратегический аудит» (утвержден постановлением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 10.11.2020 № 17ПК). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_375062/?ysclid=le4cl5cvut997206690

⁷ Стратегия развития Счетной палаты на 2018–2024 гг. Счетная палата Российской Федерации (официальный сайт). URL: <https://ach.gov.ru/documents/strategy/>

Существующие определения понятия стратегического аудита /
Existing definitions of the concept of strategic audit

Автор (Источник) / Author (Source)	Определение / Definition
Стандарт внешнего государственного аудита (контроля) СГА 105 «Стратегический аудит»	Вид внешнего государственного аудита (контроля), применяемый в целях оценки реализуемости, рисков и результатов достижения стратегических целей, а также оценки влияния внутренних и внешних условий на уровень достижения стратегических целей
Маркова В.Д., Кузнецова С.А. ^а	Стратегический анализ (управленческий анализ) направлен на выявление и детальное понимание стратегически важных аспектов деятельности предприятия, стратегических проблем. В процессе такого анализа необходимо выявить соответствие внутренних ресурсов и возможностей предприятия стратегическим задачам обеспечения и поддержания конкурентных преимуществ предприятия, задачам удовлетворения будущих потребностей рынка
Котлер Ф. [5]	Деятельность с целью убедиться, что маркетинговые задачи, стратегии и программы фирмы оптимально соответствуют требованиям существующей и прогнозируемой маркетинговой среды
Курдюмов А.В., Измоленов А.К. [6]	Независимая оценка реализуемости целей, изложенных в документах перспективного планирования, при мониторинге исполнения программ, анализе достижения полученных результатов
Терехова Е.В. [7]	Оценка ресурсной составляющей и результативности выработанных планов и стратегий. В рамках стратегического аудита осуществляется оценка результатов стратегических целей и задач обеспечения безопасности и социально-экономического развития Российской Федерации, а также рисков. Оценке подлежат конечные и достигнутые значения ключевых национальных показателей в разрезе регионов и федеральных округов
Алексеева И.В. [8]	Экспертиза организации с точки зрения поиска путей повышения эффективности и результативности деятельности. В отличие от финансового аудита, имеющего ретроспективную направленность, стратегический носит перспективный характер, он может обнаружить сигналы опасности, предвещающие серьезную неприятие в будущем, и предложить ранние профилактические или корректирующие действия
Богатая И.Н. [9]	Аудит стратегических условий, в которых функционирует коммерческая организация, а также аудит бизнес-идеи и ее последующей реализации. Проверка предполагает проведение стратегического анализа, оценку осуществленного стратегического выбора и реализации избранной стратегии. Данный вид управленческого аудита направлен на выявление глобальных «разрывов», препятствующих реализации стратегий, разработку мероприятий, позволяющих адаптировать избранную стратегию к меняющимся условиям внешней макросреды
Мельник М.В. [10]	Прогнозирование и обоснование стратегии развития организации, выбора инвестиционных проектов и обоснования бизнес-планов, а также оценка возможностей изменения внешней среды функционирования предприятия (связано со стратегией объединения, поглощения организаций-конкурентов, формированием сети организаций, связанных устойчивыми кооперированными отношениями, сменой или установлением новых договорных отношений с поставщиками и подрядчиками, выходом на новые рынки реализации продукции и т.п.)
Емельянова И.Н. [11]	Задачей стратегического аудита является обеспечение взаимодействия организации со средой, которое позволяло бы ей поддерживать развитие деятельности на должном уровне, обеспечивая конкурентоспособность в долгосрочной перспективе
Широбоков В.Г., Литвинов Д.Н. [12]	Оценка эффективности взаимодействия структурных подразделений в ходе реализации намеченных мероприятий, степень оптимальности имеющихся для достижения целей ресурсов, адекватность взаимодействия организации с внешней средой при создании ценностей на протяжении краткосрочного, среднесрочного и долгосрочного периодов, анализ соответствия организационной структуры потребностям стратегии
Суздалева Н.Ю. [13]	Часть системы внутреннего аудита организации, включающая в себя анализ информации, позволяющий оценить объективность выработанной стратегии и результативность ее реализации на соответствие исходных и полученных данных учетно-аналитической системы организации, организационно-распределительной документации, условий внешней и внутренней среды, интересов пользователей (собственников, инвесторов, работников организации и др.) согласно требований нормативно-законодательных актов

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

Примечание / Note: а – Маркова В.Д., Кузнецова С.А. Стратегический менеджмент. Курс лекций. М.: ИНФРА-М; 2019. 288 с. / Markova V.D., Kuznetsova S.A. Strategic management. A course of lectures. Moscow: INFRA-M; 2019. 288 p.

ставление о том, как именно, в частности, какими инструментами реализовывать стратегический аудит в организации и в чем будут выражаться результаты его работы.

ОПЫТ ГОСКОРПОРАЦИИ «РОСАТОМ»

Служба внутреннего контроля и аудита Госкорпорации «Росатом» как субъект защиты государственных интересов в области атомной энергии прошла свой собственный путь становления стратегического аудита, изучив транслируемый опыт Счетной палаты и научного сообщества определения и организации стратегического аудита. Уникальными наработками Госкорпорации «Росатом» в этой области авторы и поделятся в настоящей статье.

История 15 лет становления службы внутреннего контроля и аудита Госкорпорации «Росатом» (далее — СВКиА) не является статичной, совершенствуясь в соответствии с потребностями системы управления компании. Пройдя в свое время этап освоения аудита соответствия (оценка соблюдения законодательства), СВКиА с 2014 г. изменила свою миссию на «страхователя» от существенных отклонений и рисков, в том числе стратегических. В текущих условиях основную роль аудита можно определить как поддержку устойчивости и непрерывности бизнеса с особым вниманием к клиентам и партнерам, технологическому суверенитету, целям устойчивого развития ООН и де бюрократизации отрасли.

Предпосылками изменения вектора развития аудита в Госкорпорации явились прежде всего ожидания менеджмента и внутренние условия эффективного существования служб (ценности и ориентиры). Также катализатором изменений послужили и внешние требования государства, зафиксированные в Федеральном законе № 172-ФЗ «О стратегическом планировании в Российской Федерации».

Новая роль СВКиА Госкорпорации «Росатом» в особый период требовала изменения целевой модели аудита и была реализована как риск-ориентированный независимый контроль через интеграцию стратегического аудита.

Переход на стратегический аудит вызван прежде всего пониманием существенности потерь для бизнеса при реализации именно стратегических рисков, что в свою очередь увеличивает долю запросов менеджмента на проведение контрольных мероприятий с учетом стратегии Госкорпорации и предоставление независимого объективного и своевременного мнения о проблемах и перспективах реализации стратегии Госкорпорации.

Таким образом, в видении Госкорпорации «Росатом» под стратегическим аудитом понимается специальная методология, которая позволяет оценить ресурсную обеспеченность и реализуемость заявленных планов, охватывающая сбор, проверку и анализ достоверной стратегической (прогнозной) информации, включающей сведения, формируемые учетными и неучетными системами компаний. Реализация стратегического аудита осуществляется по четырем основным направлениям:

- координация и развитие системы внутреннего контроля Госкорпорации и ее организаций в областях реализации стратегических целей, решений и инициатив Госкорпорации;
- координация и проектирование контрольно-аналитической деятельности СВКиА;
- оценка и анализ рисков в процессах Госкорпорации и ее организаций;
- выработка предложений/рекомендаций по повышению эффективности и результативности деятельности, совершенствованию корпоративного управления, эффективности процессов управления рисками в корпорации и ее организациях на основании проведенных экспертно-аналитических мероприятий.

При этом необходимо учесть, что особенностью деятельности Госкорпорации «Росатом» является разнонаправленность деятельности. «Росатом» — одна из немногих компаний на глобальном ядерном рынке, располагающая компетенциями во всех сегментах ядерного топливного цикла, от добычи урана до вывода из эксплуатации ядерных объектов, при этом в последние годы взят курс на диверсификацию бизнеса, выпуск новой, неядерной продукции. Более 400 компаний «Росатома» интегрированы в рамках отдельных дивизионов и инкубируемых бизнесов по определенным видам деятельности и направлениям бизнеса (организационная единица под управлением управляющей компании). Географический охват деятельности обширен и насчитывает более 50 стран присутствия по всему миру, большое количество городов России — от Калининграда до Дальнего Востока.

Учитывая изложенное, для целей единства формата работы СВКиА была выбрана многоуровневая модель построения работы службы с четкой функциональной вертикалью управления (рис. 1).

1-й уровень СВКиА представлен центральным аппаратом Госкорпорации «Росатом», 2-й уровень — контрольные службы в управляющих компаниях дивизионов (холдинговые объединения организаций отрасли по продуктовым и/или функциональным

направлениям) и инкубируемых бизнесов, 3-й уровень — контрольные службы в отдельных организациях, имеющих существенную долю участия в результатах дивизиона / инкубируемого бизнеса (деятельность остальных организаций является объектом проверок СВКиА управляющих компаний).

Одной из основных задач существующей модели является оптимизация горизонтального взаимодействия СВКиА с подразделениями организаций присутствия и управления функциональной вертикалью. Внедрение и использование подобных систем является наиболее важной составляющей в обеспечении непрерывной и слаженной работы сложных бизнес-структур.

С целью регламентного обеспечения функционирования СВКиА Госкорпорации «Росатом» были приняты единые локально-нормативные акты, единая методология проведения контрольных мероприятий и, что самое главное, единый подход к достижению лидерских качеств в своей деятельности. Такой подход реализован через уникальную в своем роде «Модель лидерства» для СВКиА 2- и 3-го уровней (рис. 2).

Представленная «Модель лидерства» — свод ключевых ориентиров развития независимого контроля: компетенции, инструменты и навыки коммуникации, развитие практик реализации контрольных мероприятий, удовлетворение запроса на внутренний консалтинг, повышение эффективности всех компонентов системы внутреннего контроля. Также представленная модель отвечает на вопрос: что является результатом работы СВКиА?

Каждый из элементов модели лидерства подробно раскрыт для внутреннего использования (в транслируемой специалистам СВКиА модели детально описано «целевое состояние» по каждому из элементов). В частности, представленная модель ложится в основу программ повышения качества и плана научения внутренних аудиторов и контролеров.

В целях реализации стратегического аудита СВКиА Госкорпорации «Росатом» в настоящий момент активно и эффективно действует уникальная функциональная система (рис. 3).

Основной задачей внедренной системы является координация функциональной вертикали в разрезе организации следующих процессов:

- единая процедура идентификации потребностей стейкхолдеров и усиление точности контрольных мероприятий с учетом реализации заявленной стратегии;
- централизованный сбор и обработка информации о результатах контрольных мероприятий — выявленных рисках и нарушениях;



Рис. 1 / Fig. 1. Функциональная вертикаль службы внутреннего контроля и аудита в Госкорпорации «Росатом» и организациях, входящих в контур ее управления / Functional vertical of the internal control and audit service in State Atomic Energy Corporation “Rosatom” and organizations included in the contour of its management

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

- управление информацией о рисках и нарушениях, охватывающее процессы анализа информации, ее интерпретации и оценки причинно-следственных связей ее влияния на стратегические цели;
- формирование единой системы оценки эффективности деятельности СВКиА путем разработки индикаторов оценки амбициозности и результативности через влияние на стратегические цели;
- системный обзор деятельности, обеспечивающий наличие цикла обратной связи и коммуникации внутри системы;
- создание единой системы развития компетенций.

Как следует из рис. 3, организация функциональной системы стратегического аудита базируются на трех основных подсистемах:

- сводное планирование контрольных мероприятий;
- организации учета и контроля на основе единой базы отчетности;
- работа единого центра аналитики, задачей которого является консолидация и обработка информации с целью выявления общего тренда, определения технического задания, а также общения с верхнеуровневым заказчиком.

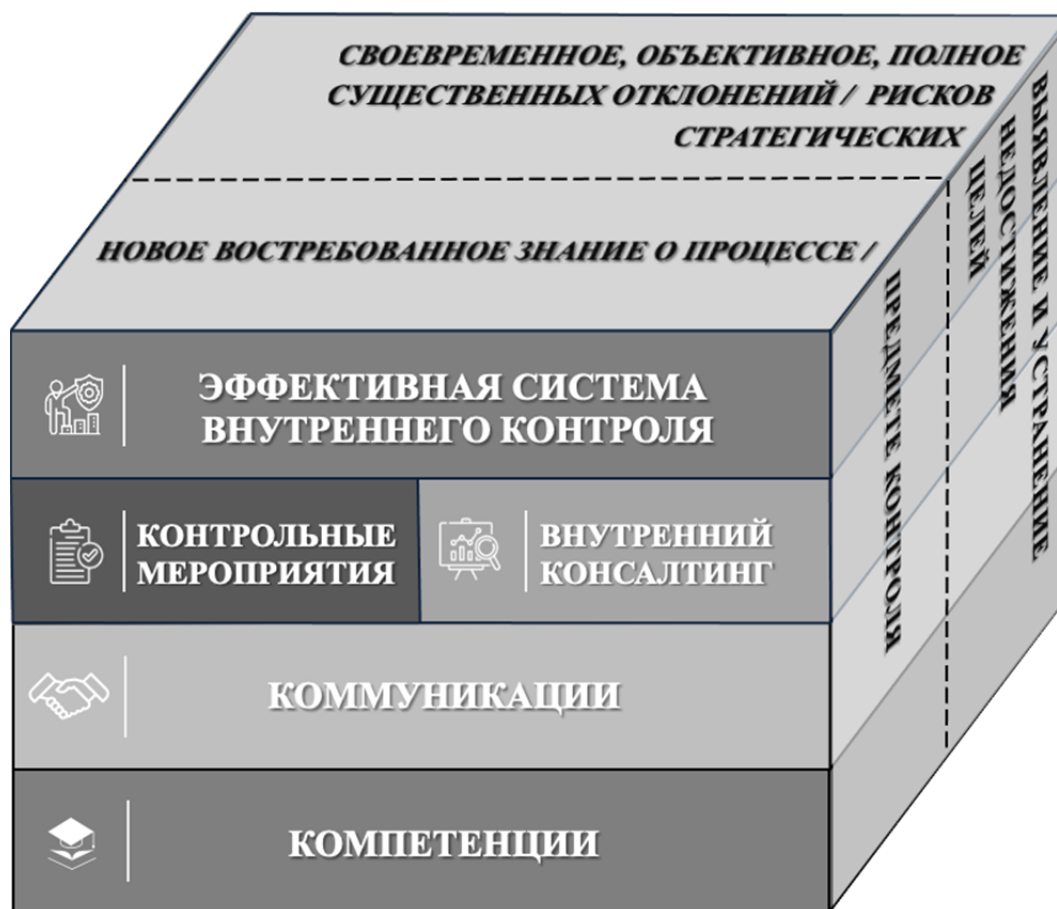


Рис. 2 / Fig. 2. «Модель лидерства» службы внутреннего контроля и аудита Госкорпорации «Росатом» /
 “Leadership Model” of the Internal Control and Audit of State Atomic Energy Corporation “Rosatom”

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

Сводное планирование контрольных мероприятий СВКиА Госкорпорации осуществляется с использованием риск-ориентированного подхода, направленного на приоритезацию рисков, которые по отдельности или в совокупности могут повлиять на достижение стратегических целей и ключевых событий финансово-хозяйственной и проектной деятельности Госкорпорации и ее организаций. То есть при планировании фокус направлен на стратегические цели, национальные и стратегические программы, федеральные проекты (обеспечение обороноспособности и безопасности страны). Авторы статьи считают необходимым акцентировать внимание, что такой подход не предусмотрен в нормативно-правовых актах и МПСВА и является новацией для российской практики.

В целях формирования сводного плана контрольных мероприятий строго в соответствии с дорожной картой СВКиА Госкорпорации проводит единую сес-

сию по планированию, на которые все контрольные службы предоставляют предложения по тематикам мероприятий в соответствии с установленными нестатичными критериями актуальности и амбициозности (рис. 4).

При формировании плана также используются и другие инструменты повышения актуальности контрольных мероприятий, к примеру технические задания, формируемые в соответствии с запросами высшего руководства Госкорпорации «Росатом» и анализа рисков реализации среднесрочных и долгосрочных целей Госкорпорации, контрольные карты и другие.

Актуальность и амбициозность сводного плана в обязательном порядке подтверждается генеральным директором и председателем Наблюдательного совета Госкорпорации.

В качестве меры повышения ценности внутреннего аудита в новых условиях в Госкорпорации



Рис. 3 / Fig. 3. Функциональная система службы внутреннего контроля и аудита Госкорпорации «Росатом» /
Functional system of the Internal Control and Audit of State Atomic Energy Corporation “Rosatom”

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

«Росатом» на 2022–2023 гг. внедрен механизм гибкого планирования раз в полугодие с возможностью легкого изменения по согласованию с СВКиА 1- и 2-го уровней, а также обязательное включение в план контрольных мероприятий вопросов, связанных с де бюрократизацией (в том числе оптимизацией и повышением эффективности системы нормативного обеспечения).

Главной особенностью функционирования выстроенной системы стратегического аудита является принцип обмена информацией в обе стороны — снизу вверх и сверху вниз, для чего служит созданное Госкорпорацией «Росатом» единое информационное пространство контрольной деятельности на базе 1С: Документооборот. В ИТ-системе обеспечена реализация ключевых процессов и документов контрольной деятельности СВКиА: планирование, проведение контрольных мероприятий и отчетность по их итогу, анализ отчетности, консультационные услуги, программа повышения качества, библиотека и форум. Автоматизация процессов позволила осуществлять эффективный контроль качества результатов работы каждого работника СВКиА с привязкой его влияния на стратегические цели и приоритеты заказчиков контрольных мероприятий, а также предоставила оперативную доступность полной аналитической

информации о результатах деятельности СВКиА и информации смежных ИТ-систем с постоянным расширением.

С целью оценки эффективности и результативности деятельности СВКиА создана действенная система мотивации с использованием каскадируемых показателей (индикаторов), интегрированных в карты КПЭ (ключевых показателей эффективности) работников службы. Подход к формированию показателей позволил заменить систему административного контроля на режим самоконтроля [16], когда исполнитель отчитывается по оцифрованным параметрам, включая оценку:

- амбициозности планирования контрольных мероприятий;
- результативности, выявленных по их итогам отклонений и рисков (4-уровневая система классификации отклонений);
- функционального руководства (исполнительская дисциплина, отсутствие существенных нарушений по результатам внешних проверок, работа в профессиональной информационной системе и пр.);
- заказчиков проверок (своевременность, полнота, актуальность, полезность результатов проверки);

Поручение ГД Госкорпорации	Предложения ТОП Госкорпорации	Предложения ТОП дивизиона	СТРАТЕГИЧЕСКИЕ ЦЕЛИ И УСЛОВИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ				Государственное задание	КЛЮЧЕВЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ		ОТМЕЧЕНЫ РИСКИ		
			Скорость процессов и себестоимости	Новые продукты	Международные рынки	Глобальный лидер в технологиях		...	Генерация электроэнергии и сооружения АЭС в РФ	...	Оперативные совещания	Претензии государственных контрольных органов

Рис. 4 / Fig. 4. Критерии обоснования актуальности и амбициозности контрольных мероприятий Госкорпорации «Росатом» (представленный перечень является не закрытым) / Criteria for substantiating the relevance and ambition of the control measures of the State Atomic Energy Corporation “Rosatom” (the list provided is not closed)

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

- соответствия утвержденной «Модели лидерства СВКиА».

Отдельно необходимо отметить встроенный в систему мотивации показатель эффективности научения СВКиА, мотивирующий работников службы к постоянному поиску и реализации потенциалов роста (краткосрочный горизонт) и развития (долгосрочный горизонт).

Формула мотивационных показателей направлена на приоритизацию амбициозных планов и значимых по весу результатов проведенных контрольных мероприятий, а значит, нацеливают СВКиА на проверку того, что важно для достижения стратегических целей Госкорпорации.

В Госкорпорации выстроен эффективный формат реализации аудита стратегии, а именно:

- контрольно-ревизионная деятельность с оценкой достижения бизнес-планов дивизионов и оценкой соответствия деятельности проверяемых объектов законодательным и локальным нормативным актам, включая декомпозицию целей и проектную деятельность;

- внутренний аудит, в том числе в части реализации значимых проектов (проектный аудит);

- экспертно-аналитические мероприятия, включая непрерывный аудит и внутренний консалтинг.

В унисон с МПСВА и Стандартом СГА 105 «Стратегический аудит» Счетной палаты Российской Федерации в Госкорпорации реализуются такие формы стратегического аудита, как экспертно-аналитические мероприятия и внутренний консалтинг. При этом стоит отметить, что в новых условиях на

2022–2023 гг. ориентир с контрольных мероприятий переводится на консалтинг.

Поскольку в Госкорпорации акцент аудита выстроен на реализации стратегических программ и включенных в них проектов, с 2020 г. СВКиА успешно реализуется проектный аудит. Под проектным аудитом в Госкорпорации понимается аудит проектов с существенным влиянием на достижение стратегических целей и условий деятельности Госкорпорации «Росатом». Такой подход для внутреннего аудита, описанного в МПСВА, где аудит концентрируется только на целях организации, операционных процессах и риска, явился новацией.

Таким образом, каждого работника вертикали СВКиА Госкорпорации и ее организаций можно с уверенностью назвать стратегическим аудитором.

ВЫВОДЫ И РЕКОМЕНДАЦИИ

Предложенная целевая модель аудита Госкорпорации «Росатом» не является аксиомой, хоть и доказала свою эффективность. Процесс работы над соответствием выстроенной модели требованиям и ожиданиям менеджмента является живым, и в этот особый период времени настройка и переориентирование всей системы управления происходит в постоянном режиме.

Об успешности работы выстроенной в Госкорпорации «Росатом» системы управления говорят полученные результаты. Так, за 15 лет работы Росатом добился рекордных показателей:

- 2-е место по добыче урана в мире в последние годы, 1-е место по обогащению и конверсии и устойчивое 3-е место по фабрикации топлива;

- в 4,5 раза рост выручки, в 5 раз рост производительности труда, в 15 раз рост ежегодных инвестиций;
 - активно развивается наука и исследования — в 13 раз годовой рост патентов;
 - за 10 лет построено 11 блоков в Российской Федерации (20% электроэнергии в стране) и 8 энергоблоков за рубежом;
 - в настоящее время возводятся АЭС в 8 странах (Бангладеш, Белоруссии, Венгрии, Египте, Индии, Иране, Китае, Турции), в портфеле заказов — договоренности на строительство 34 энергоблоков;
 - в России сегодня сооружается два энергоблока на Курской АЭС-2, уникальный энергоблок четвертого поколения с быстрым реактором естественной безопасности БРЕСТ-ОД-300 в Северске Томской области;
 - за последние пять лет активный выход на новые продукты и на мировой рынок — выручка за пять лет по новым продуктам практически удвоилась, в 1,5 раза выросла зарубежная выручка;
 - под руководством Правительства РФ движилось вперед строительство атомных ледоколов (судна атомного технологического обслуживания) и создание единой системы управления мореплаванием на Северном морском пути;
 - реализуется эффективная совместная работа с МАГАТЭ, принимается активное участие в международном большом термоядерном проекте во Франции (ИТЭР).
- Независимый внутренний контроль Госкорпорации за эти долгих 15 лет пути шел в ногу с потребностями и вызовами руководства Госкорпорации «Росатом», являясь надежным партнером и гарантом в достижении поставленных целей.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Друкер П.Ф. Эффективное управление предприятием. Пер. с англ. М.: ООО «И.Д. Вильямс»; 2008. 224 с.
2. Гавель О.Ю. Опыт использования систем оценки и анализа эффективности бизнеса в стратегическом управлении. *Экономические науки*. 2021;11(204):291–299.
3. Гавель О.Ю. Генезис взглядов на категорию эффективность бизнеса и особенности ее оценки. *Экономические науки*. 2021;9(202):205–213.
4. Дамодаран А. Стратегический риск-менеджмент: принципы и методики. Пер. с англ. М.: ООО «И.Д. Вильямс»; 2016. 496 с.
5. Чейз Р.Б., Джейкобз Р.Ф., Аквилано Н. Дж. Производственный и операционный менеджмент. Пер. с англ. М.: ООО «И.Д. Вильямс»; 2018. 1094 с.
6. Егоров М.В., Пименов Д.М., Суглобов А.Е., Демина Т.Ю. Аналитические инструменты как основа эффективной деятельности внутренних аудиторов и специалистов по внутреннему контролю. *Учет. Анализ. Аудит*. 2022;9(3):78–84.
7. Котлер Ф. Основы маркетинга. Пер. с англ. М.: Ростинтэр; 1996. 706 с.
8. Курдюмов А.В., Измоденов А.К. Стратегический аудит: современное состояние и направления развития. *Аудиторские ведомости*. 2020;(2):30–35.
9. Терехова Е.В. К вопросу о некоторых тенденциях развития института аудита (организационно-правовые аспекты и стратегический аудит). *Вопросы экономики и права*. 2019;8(134):40–45.
10. Алексеева И.В. Развитие терминологической базы в области стратегического аудита. *Учет и статистика*. 2010;4(20):70–75.
11. Богатая И.Н. Стратегический учет и аудит: теория и практика. *Фундаментальные исследования*. 2007;(4):87–90.
12. Мельник М.В. Развитие стратегического аудита. *Инновационное развитие экономики*. 2012;4(10):42–49.
13. Емельянова И.Н. Развитие методики стратегического аудита путем внедрения аналитического инструментария. *Наука и мир*. 2014;(2):32–48.
14. Ширококов В.Г., Литвинов Д.Н. Стратегический аудит как средство достижения долгосрочных целей экономического субъекта. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2015;24(384):31–38.
15. Суздалева Н.Ю. Стратегический аудит: понятие и сущность. *Вектор науки Тольяттинского государственного университета*. 2013;4(26):164–166.
16. Баркова Р.Н., Пименов Д.М. Проблемы постановки КРІ для подразделений внутреннего контроля и аудита. *Аудит*. 2018;(9):8–11.

REFERENCES

1. Drucker, P.F. Effective enterprise management. Transl. from Eng. Moscow: LLC "I.D. Williams"; 2008. 224 p.
2. Gavel O. Yu. Experience of using systems of assessment and analysis of business efficiency in strategic management. *E`konomicheskie nauki = Economic Sciences*. 2021;11(204):291–299. (In Russ.).
3. Gavel O. Yu. Genesis of views on the category of business efficiency and features of its assessment. *E`konomicheskie nauki = Economic Sciences*. 2021;9(202):205–213. (In Russ.).
4. Damodaran Aswat. Strategic risk management: principles and methods. Transl. from Eng. Moscow: LLC "I.D. Williams"; 2016. 496 p.
5. Chase R.B., Jacobs R.F., Aquilano N.J. Production and Operations Management. Transl. from Eng. Moscow: LLC "I.D. William"; 2019. 1094 c.
6. Egorov M.V., Pimenov D.M., Suglobov A.E., Demina T. Yu. Analytical tools as a basis for effective activities of internal auditors and internal control specialists. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2022;9(3):78–84. (In Russ.).
7. Kotler F. Fundamentals of marketing: Transl. from Eng. Moscow: Rosinter; 1996. 706 p.
8. Kurdyumov A.V., Izmodenov A.K. Strategic audit: current state and directions of development. *Auditorskie Vedomosti = Auditor's statements*. 2020;(2):30–35. (In Russ.).
9. Terekhova E.V. To the question of some trends in the development of the audit institution (organizational and legal aspects and strategic audit). *Voprosy` e`konomiki i prava = Questions of Economics and Law*. 2019;8(134):40–45. (In Russ.).
10. Alekseeva I.V. Development of the terminological base in the field of strategic audit. *Uchet i statistika = Accounting and statistics*. 2010;4(20):70–75. (In Russ.).
11. Bogataya I.N. Strategic accounting and audit: theory and practice. *Fundamental`ny`e issledovaniya = Fundamental research*. 2007;(4):87–90. (In Russ.).
12. Melnik M.V. Development of strategic audit. *Innovaczionnoe razvitie e`konomiki = Innovative development of the economy*. 2012;4(10):42–49. (In Russ.).
13. Emelyanova I.N. Development of a strategic audit methodology through the introduction of analytical tools. *Nauka i mir = Science and the world*. 2014;(2):32–48. (In Russ.).
14. Shirobokov V.G., Litvinov D.N. Strategic audit as a means of achieving long-term goals of an economic entity. *Bukhgalterskij uchet v byudzhetny`kh i nekommercheskikh organizaczijakh = Accounting in budgetary and non-profit organizations*. 2015;24(384):31–38. (In Russ.).
15. Suzdaleva N. Yu. Strategic audit: concept and essence. *Vektor nauki Tol`yattinskogo gosudarstvennogo universiteta = Vector of Science of Togliatti State University*. 2013;4(26):164–166. (In Russ.).
16. Barkova R.N., Pimenov D.M. Problems of setting KPI for internal control and audit units. *Audit = Audit*. 2018;(9):8–11. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS

Александр Валерьевич Кабанов — заместитель директора по внутреннему контролю и аудиту — начальник Управления стратегического аудита, Государственная корпорация по атомной энергии «Росатом», Москва, Россия

Alexandr V. Kabanov — Deputy Director of the Internal Control and Audit Department — Head of Strategic Audit, State Atomic Energy Corporation "Rosatom", Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-2430-838X>

AVKabanov@rosatom.ru

Даниил Михайлович Пименов — кандидат экономических наук, доцент департамента бизнес-аналитики, Финансовый университет, Москва, Россия

Daniil M. Pimenov — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor of Business Intelligence Department, Financial University, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-2007-9081>

DMPimenov@fa.ru

Татьяна Юрьевна Демина — директор по внутреннему контролю АО «Русбурмаш», Москва, Россия
Tatiana Y. Demina — Chief Internal Auditor, RUSBURMASH, Joint-Stock Company, Moscow, Russia
<https://orcid.org/0000-0002-1139-8937>
TYDemina@rbm-armz.ru

Инна Сергеевна Савушкина — руководитель проекта департамента внутреннего аудита, Государственная корпорация по атомной энергии «Росатом», Москва, Россия
Inna S. Savushkina — Project manager of Internal Audit Department, State Atomic Energy Corporation “Rosatom”, Moscow, Russia
<https://orcid.org/0000-0002-4868-4216>
InSSavushkina@rosatom.ru

Заявленный вклад авторов:

Кабанов А.В. — аналитическое структурирование объекта исследования; разработка структуры статьи; описание результатов.

Пименов Д.М. — формулирование концептуальных основ исследования; описание результатов и формирование выводов.

Демина Т.Ю. — подбор и анализ литературных источников; подготовка текста статьи.

Савушкина И.С. — обзор литературных источников; подготовка и редактирование текста статьи, формирование выводов.

The declared contribution of the authors:

Kabanov A.V. — analytical structuring of the object of study; description of the results.

Pimenov D.M. — formulation of the conceptual foundations of the study; description of the results and formation of the conclusions.

Demina T.Y. — selection and analysis of literary sources; preparation of the text of the article.

Savushkina I.S. — review of literary sources; preparation and editing of the text of the article, the formation of conclusions.

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

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

Статья поступила в редакцию 31.01.2023; после рецензирования 12.03.2023; принята к публикации 22.03.2023.

The article was submitted on 31.01.2023; revised on 12.03.2023 and accepted for publication on 22.03.2023.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-2-19-28
УДК 657.6(045)
JEL M42

Аудит непрерывности деятельности в контексте институционального подхода

Л.С. Маханько

Белорусский государственный экономический университет, Минск, Республика Беларусь

АННОТАЦИЯ

В условиях неопределенности аудит непрерывности деятельности (АНД) представляется действенным инструментом предупреждения неблагоприятных последствий нарушения стабильного функционирования организации и возникновения системных неплатежей, связанных с выбытием одного из контрагентов в цепочке расчетов. **Целью** исследования является обоснование характера и выяснение степени имплементации в практику и полноты раскрытия всех функций АНД в зависимости от особенностей национальной экономики и институциональной среды. В основу исследования положен дихотомический подход, при котором выделяют две разновидности институциональной матрицы: X-матрица и Y-матрица, а все участники процесса аудита разделены на три группы: аудируемое лицо, аудитор (аудиторская организация или индивидуальный предприниматель), регуляторы аудиторской деятельности. Автором на примере Республики Беларусь сделана попытка развить теоретические основы аудита непрерывности деятельности в контексте обеспечения соответствия его функциональных возможностей устоявшимся условиям и традициям принимающей институциональной среды. В процессе работы использовались **научные методы** теоретического (анализ и синтез, группировка, обобщение, систематизация) и эмпирического (выборочное наблюдение, сравнение, изучение кейсов) уровней. Исследование позволило уточнить методологические основы АНД на базе институционального подхода, что дало возможность учесть и объяснить влияние на сложившуюся практику особенностей конкретной институциональной модели и разработать практические рекомендации для полной реализации функциональных возможностей аудита непрерывности деятельности соотносительно с особенностями национальной экономической системы.

Ключевые слова: институционализм; институциональная матрица; аудит; непрерывность деятельности; аудиторское заключение

Для цитирования: Маханько Л.С. Аудит непрерывности деятельности в контексте институционального подхода. Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing. 2023;10(2):19-28. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-2-19-28

ORIGINAL PAPER

Audit on Going Concern in the Context of an Institutional Approach

L.S. Makhanko

Belarus State Economic University, Minsk, Republic of Belarus

ABSTRACT

In the conditions of uncertainty, going concern auditing (GCA) or auditing of continuity of operations is an effective tool for preventing adverse effects and consequences of disruption of the stable functioning of the organization and at the same time a possible situation of systemic defaults and non-payments associated with the retirement or disposal of one of the counterparties in the payment and settlement chain. The aim of this article is to substantiate the nature and examine the issues of the degree of implementation into practice and the completeness of disclosure of all the functions of going concern auditing, depending on the characteristics of the national economy and the institutional environment. The research is based on a dichotomous approach, in which two types of institutional matrix are distinguished: the X-matrix and the Y-matrix. At the same time, all the participants in the auditing process are divided into three groups: the audited person or entity, the auditor (auditing organization or individual entrepreneur/sole proprietor), the regulators of auditing activities. Various scenarios of their behavior depending on the institutional matrix are described in this article. The purpose of the study is to develop the theoretical foundations of going concern auditing in the context of ensuring

© Маханько Л.С., 2023

that its functional capabilities meet and comply with the established conditions and traditions of the host institutional environment. The study was carried out on the example of the Republic of Belarus. The research used scientific methods of theoretical (analysis and synthesis, grouping, generalization, systematization) and empirical (selective observation, comparison, case study) levels. The significance of the conducted research is in clarifying the methodological foundations of the going concern auditing based on the institutional approach, which made it possible to take into account and explain the impact on the current practice of the features of a specific institutional model and develop practical recommendations regarding the completeness of the functional capabilities of the business on going audit in relation to the features of the national economic system.

Keywords: institutionalism; institutional matrix; audit; going concern; audit opinion

For citation: Makhanko L.S. Audit on going concern in the context of an institutional approach. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2023;10(2):19-28. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-2-19-28

ВВЕДЕНИЕ

Современные тенденции и процессы, затрагивающие все аспекты экономических отношений, непосредственно влияют на параметры стабильности и устойчивости предприятий различной направленности в каждом секторе национальной экономики. Как следствие, исследования в области прогноза и оценки непрерывности деятельности приобретают не только несомненную научную значимость, но и характеризуются практической востребованностью. Их результаты используются для предупреждения неблагоприятных социальных последствий кризисных явлений, сохранения общего блага и стабилизации общественного сознания.

В действующих концепциях бухгалтерского учета и отчетности, а также аудита непрерывность деятельности является фундаментальным условием, системообразующей основой; именно при осмыслении непрерывности деятельности формируются подходы к оценке и группировке объектов и их показателей, обеспечивается возможность применения метода начисления, закладывается методология анализа финансового положения. Вывод относительно способности организации непрерывно продолжать свою деятельность — один из образующих элементов аудиторского заключения. Значимость принципа непрерывности деятельности подчеркивается тем фактом, что предположение о конечности существования предприятия неизменно инициирует деформатизацию традиционных отчетных форм, пересмотр оценочных показателей, перегруппировку активов, а также восприятие прибыли с учетом ее реального денежного обеспечения. Антитезы аксиоматичности принятия этого принципа и осторожного консерватизма в оценке разных сценариев развития, включая ликвидацию, формируют контекст одной из центральных методологий бухгалтерского учета — статического баланса. Известный французский ученый Ж. Ришар показал, что в ее основе лежит культура римского

права, направленная на минимизацию последствий банкротств и обеспечение стабильности гражданского оборота [1, 2]. Стремление к первому привело к принятому в статической теории подходу оценки активов как подлежащих ликвидации, что направлено на защиту интересов кредиторов. Отсюда следует, что в широком смысле непрерывность деятельности конкретного предприятия — залог устойчивого функционирования всей национальной экономики, поэтому решение вопросов инкорпорирования и применения принципа непрерывности деятельности в конкретной области знания (бухгалтерский учет и аудит) следует осуществлять только в рамках научного поиска общетеоретических экономических дисциплин, в контексте эволюции социальных институтов и всего спектра экономических интересов.

Консенсус в согласовании устоявшейся практики, международного опыта восприятия этого принципа с экономической средой, традициями, интересами конкретного государства достигается на основе институционального подхода с учетом кумулятивного эффекта влияния на различные экономические институты. Отдельные результаты такого исследования и излагаются в статье. В ней не описываются конкретные методики аудита непрерывности деятельности, но определяются методологические основания его проведения в контексте и в обеспечении институциональной среды Республики Беларусь.

МЕТОДОЛОГИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Институционализм является важным направлением методологии экономической науки, способом теоретического осмысления объективно существующих экономических процессов и явлений. Его особенность — целостность восприятия, отказ от фрагментарности и предзаданного целеполагания в поведении участников социально-общественных отношений. Институциональная теория, по емко-

му определению Д.П. Фролова, «выросшая из идей Т. Веблена и жестко альтернативная неоклассическому мейнстриму» [3, с. 45], сегодня — основа фундаментальных исследований различных ответвлений экономической науки.

В бухгалтерском учете институционализм — также не новая тема дискуссии. Его проявление трактуется, с одной стороны, как поиск институциональных связей и закономерностей формирования и развития учетной практики, с другой — как некий довлеющий определитель, механизм социального пресса [4]. Известен также подход, рассматривающий бухгалтерский учет как элемент обеспечения институциональной среды. Косвенно он затрагивается в работе М.В. Ниязовой, утверждающей, что бухгалтерский учет наравне с многофункциональным центром предоставления услуг: государственных и муниципальных, юридических, по таможенному оформлению — есть способ поддержки функционирования института свободных экономических зон (СЭЗ) [5].

Широкий виток дискуссий был вызван научным осмыслением практики распространения (или, наоборот, неприятия) международных стандартов в регламентации учета в работах известных зарубежных ученых. Так, M. S. Guerreiro, L.L Rodrigues. и R. Craig, с одной стороны, раскрывают, а с другой — предлагают программу более глубокого исследования международной гармонизации бухгалтерского учета в контексте институциональной логики с учетом ее сложности, выражающейся в организованной реакции различных социальных институтов на предлагаемые МСФО изменения. Их главный вывод и программа научного поиска заключаются в том, что основой международных исследований бухгалтерского учета должен являться многоуровневый институциональный контекст [6].

R. M. Ammar Zahid, C. Simga-Mugan на основе данных 145 стран за период с 1995 по 2015 г. проанализировали факторы, влияющие как на степень, так и на сроки внедрения МСФО, и включающие различные аспекты институциональной среды: характер и эффективность регулирования бизнеса; открытость рынка; уровень подготовки профессионального общества; культурные ценности; юридические особенности. Отдельно исследовалось влияние таких сугубо экономических факторов, как темпы роста ВВП; инфляция [7]. В работе R. Baskerville и G. Giuseppe на основе социологического институционализма описываются процессы внедрения Международных стандартов в государственном секторе (от англ. International Public Sector Accounting Standards, IPSAS)

с акцентом на Новую Зеландию. В заключение авторы приходят к выводу о преимуществах гибких стратегий, опирающихся на институциональные принципы при разработке стандартов [8].

Проведенные зарубежными учеными исследования характеризуют включенность бухгалтерского учета в общую институциональную среду и его зависимость как от действующих институтов, так и институций (характеристика и разграничение категорий даны в работе О.В. Иншакова и Д.П. Фролова «Эволюционная перспектива экономического институционализма» [9]). Вместе с тем не менее значимым в общей системе информационного менеджмента и логистики является аудит, являющийся, с одной стороны, надстройкой над фундаментом бухгалтерского учета, с другой — самостоятельной областью научного знания, впитавшей в себя на базе междисциплинарного синтеза важнейшие элементы непосредственно бухгалтерского учета, анализа, статистики, эконометрики, информатики. Поэтому особую познавательную ценность и несомненную научную значимость имеют вопросы анализа принципов процедурного воплощения аудита с позиции институциональной идеологии.

Отдельные аспекты данной проблематики рассматривались в трудах российских ученых. Так, Г.А. Чекавинская раскрыла включенность института аудита в общее поле институциональной экономической теории, разработала методологические основания понимания аудита как самостоятельного института [10]; институциональные аспекты аудита бухгалтерской финансовой отчетности изучались Е.Ю. Итыгиловой [11], А.В. Олисаевой, Р.О. Угурчиевой [12]. Сформулированные этими авторами подходы обладают несомненной научной значимостью; однако нами (для их развития) предлагается рассмотреть также аудит непрерывности деятельности на основе институционального подхода, что обеспечит синтез этого направления с национальной экономической средой конкретного государства и позволит подойти к решению данной проблемы системно, в логической увязке интересов различных общественных институтов.

Выше уже говорилось о значимости принципа непрерывности деятельности как основания бухгалтерского учета и критерия достоверности отчетности в процессе аудита. Именно в этом принципе «переплелись» основные методологические проблемы аудита: профессиональное суждение, вероятностный подход к оценке, профессиональная этика аудитора, его взаимодействие с клиентом, задействование информации

из внешних источников. Их решение предполагает не только выработку четких правил (их не может быть там, где понимание строится на категориях вероятности и профессионального суждения), но институциональную позицию осмысления. Для этого необходимо определить сам объект аудита «непрерывность деятельности» в семантике переплетения интересов различных акторов экономического поля конкретных пространственно-временных границ.

К настоящему времени в теории разработаны методологические основания классификации институциональных моделей. Наибольшая степень обобщения с разбивкой на два основных класса предполагает выделение X- и Y-институциональной матрицы [13]. В контексте заданной дихотомии предлагается проанализировать и подходы к аудиту непрерывности деятельности (см. рисунок).

С этой целью рассмотрим институциональную модель, тяготеющую к Y-матрице, для которой характерно свободное движение капитала, относительно нерегулируемый поток стоимости, активное частное инвестирование. В этом случае временная ограниченность, прерывность деятельности конкретного предприятия становятся свойственной характеристикой процесса переливания капитала и общей стратегии максимизации прибыли. Устойчивость развития здесь — это устойчивость сохранения и приумножения капитала инвесторов, который может принимать различные формы. При таком подходе ликвидация (конечность) конкретного предприятия выступает как один из инструментов общей стратегии управления вложениями, результат рыночной ситуации, но далеко не всегда ассоциируется с ошибками руководства и в целом — с неверной моделью функционирования. Бизнес может принимать на себя также обязательства по переобучению и трудоустройству сотрудников, что снижает социальную напряженность и делает весь процесс упорядоченным, плановым и относительно безболезненным.

В контексте подобных условий развития на руководство предприятия (организации) может быть возложена, и, что не менее важно, им будет принята ответственность за качество и своевременность тестирования деятельности по критерию ее непрерывности, поэтому в юрисдикции международных стандартов (МСФО и ГААП) именно руководство оценивает вероятность ликвидации, продажи бизнеса или ситуации, когда не будет иной перспективы [15, 16]. Общий объем раскрываемой при этом информации, ее содержание, период действия релевантной оценки подробно регламентированы в обновлен-

ных американских стандартах ГААП: ASU № 2014–15 «Представление финансовой отчетности: Раскрытие неопределенностей в отношении способности организации продолжать непрерывную деятельность» и ASU № 2013–07 «Представление финансовой отчетности: Ликвидационные основы бухгалтерского учета» [15]. В этом аспекте особую актуальность приобретают научные разработки в части развития прогнозного анализа устойчивости и непрерывности деятельности не только с позиции традиционных финансовых, но и нефинансовых факторов [17].

Если в модели экономики принцип экономической целесообразности в его неоклассическом понимании оказывается не единственным приоритетом, а одновременно преобладают процессы государственного регулирования и поддержки образующих производств, контролируется процедура аккумуляции и распределения общественных благ, сохраняются элементы макроэкономического планирования (X-матрица), то ликвидация предприятия, особенно выходящего за рамки малого бизнеса, рассматривается как признак несбалансированности, а также как нарушение устойчивости и угроза социальному благополучию работников. Внутренний механизм экономической модели, как правило, настроен на поддержание организаций, их закрепление в структуре хозяйственных связей и предотвращение ухода с рынка и ликвидации (допускаются формы реорганизации, в том числе посредством присоединения к более успешным предприятиям, слияния в холдинги и т.д.). Например, между датой вынесения экономическим судом определения о возбуждении производства по делу об экономической несостоятельности (банкротстве) и датой исключения должника из Единого государственного регистра юридических лиц и индивидуальных предпринимателей может пройти около 10 лет (например, ООО «Минсервистранс», ООО «Промстройтехкомплект», ООО Управляющая компания холдинга «Спектр» и др.). Другими словами, даже признанное банкротство не является свидетельством фактического прекращения деятельности экономического (хозяйствующего) объекта. Кроме того, крайне важен основной для исследуемой институциональной модели источник финансирования бизнеса: если таковой является банковским или государственным, необходимо понимать, что данные институты не нуждаются в АНД, так как располагают значительно более мощным исторически апробированным и целевым инструментарием проверки платежеспособности и устойчивости клиента.

Подобная конфигурация характеризуется многими негативными последствиями для основных инсти-



Рис. / Fig. Аудит в сфере влияния институциональной матрицы / Auditing in the sphere of influence of the institutional matrix

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

туциональных единиц, задействованных в аудите непрерывности деятельности: аудируемого лица, аудитора и органа, регламентирующего аудиторскую деятельность.

Во-первых, оказавшись перед дилеммой признания неопределенности дальнейшего функционирования существенной или несущественной (что во многом является результатом профессионального суждения и нередко может оспариваться с позиции диаметрально противоположных взглядов), руководство организации с высокой долей вероятности будет рассматривать ее как случайный фактор временной нестабильности. Во-вторых, аудиторы избегают позиции выраженного сомнения о непрерывности деятельности аудируемого лица. В-третьих, регуляторы, с одной стороны, подчиняясь привнесенной извне доктрине международных стандартов, ужесточают нормативные требования в части аудита непрерывности деятельности, с другой — избегают в этом вопросе прямого давления, исключая в документах рекомендательного характера примеры модификации аудиторского заключения именно и исключительно по критерию непрерывности деятельности.

Первое из выдвинутых предположений достаточно очевидно и подтверждается самим фактом отсутствия прямого предписания (и его структурной регламентации по содержанию, формам, срокам) руководству о подтверждении непрерывности деятельности. В национальных стандартах бухгалтерского учета в Республике Беларусь подобное требование отсутствует. Недостаточно полно регламентировано оно и в Российской Федерации, что подробно раскрыто в работе М. Ф. Сафоновой и В. В. Серикова [18].

Для подтверждения второго тезиса было проведено следующее исследование. Из перечня белорусских организаций, находившихся в процедурах банкротства в течение 2022 г. по отчетам временных (антикризисных) управляющих о своей деятельности (по данным Министерства экономики Республики Беларусь)¹, были отобраны открытые акционерные общества (ОАО), в отношении которых судом принято решение о ликвидационном производстве (63 предприятия). В основу выбора именно этой организационно-правовой формы был положен тот факт, что ОАО подлежат обязательному аудиту и размещают аудиторские заключения вместе с аудируемой отчетностью в открытом доступе. Далее была предпри-

нята попытка найти в сети Интернет аудиторские заключения по отобранным организациям за год, предшествующий году вынесения экономическим судом определения о возбуждении производства по делу об экономической несостоятельности (банкротстве), так как именно тогда было бы уместно решение о существенной неопределенности относительно непрерывности деятельности (достаточно очевидное, так как рассматриваются именно будущие банкроты, а не организации, которые добровольно или в силу непредсказуемых причин приняли решение о ликвидации). Таких предприятий и, соответственно, аудиторских заключений оказалось 14². Информация, представленная в этих аудиторских заключениях и относящаяся к непрерывности деятельности, обобщена в *таблице*.

Из данных *таблицы* следует, что в 8 из 14 случаев в аудиторских заключениях за год, предшествующий году банкротства, параметр существенной неопределенности, связанной с непрерывностью деятельности, никак не раскрывался. Попутно отметим, что представление ситуации на российском рынке (в целях обобщения) требует самостоятельного комплексного исследования, но анализ отдельных случаев позволяет прийти к аналогичному выводу.

Третий тезис касался регуляторной функции, нормотворчества и внешнего контроля за деятельностью аудиторских организаций и качеством составления аудиторских заключений. Он подтверждается тем фактом, что при внедрении требований АНД, по аналогии с зарубежными институциональными моделями, одновременно (но уже для поддержания внутренних институциональных интересов) в примерах аудиторских заключений³, а также в Классификаторе нарушений и недостатков⁴ комментируется

¹ URL: <https://economy.gov.by/ru/perechen-organizacij-v-procedurah-bankrotstva-ru/> (дата обращения: 22.01.2023).

² По многим организациям размещенные в открытом доступе аудиторские заключения были сделаны за 2 или 3 года до банкротства. Однако, согласно общепринятому порядку, непрерывность деятельности тестируется в отношении следующих за отчетной датой 12 месяцев, поэтому такие аудиторские заключения не рассматривались.

³ Сборник примерных форм аудиторских заключений по бухгалтерской и/или финансовой отчетности, составленных в соответствии с требованиями законодательства Республики Беларусь: одобрен общественно-консультативным советом по вопросам аудиторской деятельности Министерства финансов Республики Беларусь (протокол от 17.11.2022). URL: https://www.minfin.gov.by/upload/audit/razyasnenia/sbornic_2022.docx.pdf

⁴ Утвержден Правлением Аудиторской палаты Республики Беларусь от 17.09.2021 № 25 (в ред. решения Правления Аудиторской палаты от 15.12.2022 № 28). URL: <https://audit-ap.by/ru/primen-mer-ru/>

Таблица / Table

Характеристика аудиторских заключений по параметру раскрытия существенной неопределенности, связанной с непрерывностью деятельности, за год, предшествующий году банкротства / Characteristics of audit reports on the parameter of disclosure of significant uncertainty related to going concern for the year preceding the year of bankruptcy

Аудиторское заключение / Audit report	Описание / Description	Количество организаций, в отношении которых составлено аудиторское заключение / The number of organizations in respect of which an audit opinion has been drawn up
Немодифицированное аудиторское заключение	Отсутствует раздел «Существенная неопределенность, связанная с непрерывностью деятельности»	5
	Присутствует раздел «Существенная неопределенность, связанная с непрерывностью деятельности»	1
Аудиторское заключение с оговоркой	Основание выражения аудиторского мнения с оговоркой не связано с непрерывностью деятельности	3
	Основание выражения аудиторского мнения с оговоркой не связано с непрерывностью деятельности, но присутствует раздел «Существенная неопределенность, связанная с непрерывностью деятельности»	3
	Существенная неопределенность, связанная с непрерывностью деятельности, включена в раздел «Основания выражения аудиторского мнения с оговоркой»	2
ИТОГО		14

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

только ситуация немодифицированного аудиторского заключения со специальным разделом «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности». В нем обращается внимание на возможный перечень негативных финансовых и производственных факторов, но в завершение формулируется следующий вывод: «Мы не выражаем модифицированного аудиторского мнения в связи с этим вопросом».

Безусловно, такого рода рекомендации нельзя воспринимать как прямое руководство, но они формируют сценарий, дающий «негласный посыл» к действию. В этом смысле интересы регуляторов, аудиторов и аудируемых лиц пересекаются; непрерывность деятельности допускается, но не акцентируется. Причины такой ситуации описаны выше и коренятся в особенностях национальной институциональной модели, которая если не отторгает, то модифицирует и адаптирует или в рамках

допустимого игнорирует привносимые инструменты других моделей.

ВЫВОДЫ И РЕКОМЕНДАЦИИ

В современных условиях аудит непрерывности деятельности можно рассматривать как инструмент предупреждения возможных неблагоприятных последствий ликвидации организации или ее выхода из режима эффективного функционирования.

Нами обоснована важность и показаны возможности исследования методологических основ АНД в контексте институционального подхода и применительно к конкретной институциональной среде. Продемонстрировано, что концепция и инструментальный аппарат аудита непрерывности деятельности, являясь исходным продуктом одной институциональной матрицы (Y-матрицы), при попытке их неадаптированного включения в поле другой (X-матрицы) теряют ряд функций и имеют ограничения в приме-

нении. В качестве условий полноты реализации всех процедурных возможностей АНД соотносительно с национальной экономической моделью разработаны следующие рекомендации:

- любая сложная система характеризуется «нетерпимостью» к управлению, противоречия его базовым основаниям. Сложившаяся структура финансирования экономики с преобладанием государственных субсидий и банковского кредитования самодостаточна как в отношении предварительного контроля платежеспособности, так и последующего (органы государственного управления и кредитно-финансовые организации самостоятельно и качественно проведут анализ устойчивости потенциального кредитополучателя), однако при этом аудит непрерывности деятельности утрачивает приоритетную сигнальную функцию. Предприятия как отдельные, имеющие самостоятельное значение экономические ячейки вкпе с высокой социальной ответственностью государства не обеспечивают достаточного естественного стимула включения АНД при всех его функциях и потенциале в практику.

При наличии описанных характеристик, которые со временем могут измениться, выражение сомнения относительно непрерывности деятельности целесообразно выносить в отдельный раздел аудиторского заключения без увязки с его окончательным форматом (модифицированное или немодифицированное), наличие которого должно быть обязательным элементом аудиторского заключения. При этом аудитор не выступает в роли «провидца», а системно и подробно указывает на те обстоятельства, которые вызывают сомнения в способности организации функционировать в дальнейшем;

- выражение аудиторского мнения с оговоркой по параметру непрерывности деятельности целесообразно, если имеются другие нарушения, вызвавшие модификацию этого мнения. Их влияние существенно, вследствие чего они искажают бухгалтерскую отчетность, не позволяя объективно оценить потенциал организации для реализации своей деятельности непрерывно. Рассмотрим, например, российскую авиакомпанию «Трансаэро», которая в 2015 г. была признана банкротом. В аудиторском заключении по ее бухгалтерской отчетности за 2014 г. (размещено на сайте e-disclosure.ru⁵) описаны серьезные нарушения по целому ряду статей баланса, но ничего не говорится о том, насколько степень искажения может повлиять на мнение о финансо-

вой устойчивости компании и способности функционировать на рынке в дальнейшем. То же можно наблюдать и в отношении других крупных организаций. В выборке белорусских предприятий, представленной в *таблице*, выявлено три (заштрихованная ячейка), в отношении которых было высказано аудиторское мнение с оговоркой об обнаружении потенциально искажающих отчетность фактов и никак не отражена степень их влияния на общее финансовое положение и соблюдение принципа непрерывности деятельности;

- для суждения о бухгалтерском учете на основании допущения непрерывности деятельности необходимо иметь четкое представление, как он должен вестись, если предполагается прекращение работы предприятия. В настоящее время частично регламентированы и в результате практики освоены вопросы составления ликвидационного баланса. Но такой баланс является если не заключительным, то достаточно «продвинутым» этапом всего процесса ликвидации. Что же делать бухгалтеру, когда у руководства уже есть осознание грядущей трансформации и им, возможно, предприняты некоторые организационные шаги, но до ликвидационного баланса еще достаточно далеко в том числе потому, что его составление предполагает урегулирование отношений со всеми кредиторами, а это может длиться довольно долго? Ответ следующий: только нормативно определенный, закреплённый в институциях порядок деятельности бухгалтера, исключающий принцип непрерывности деятельности, будет гарантом стационарности функционирования института аудита как органа контроля выполнения определенных операций при конкретных обстоятельствах. Аудитор, не беря на себя не совсем свойственные ему функции аналитика и прогнозиста, должен быть полностью включенным в среду заданных профессиональных компетенций, что, с одной стороны, выведет его из искусственно созданного конфликта интересов, а с другой — позволит качественно и ответственно реализовать свои функции.

Результаты исследования имеют научно-практическое значение и могут быть использованы как органами государственного управления в области аудита и бухгалтерского учета (заключительный вывод), общественными регуляторами аудиторской деятельности, аудиторскими организациями, так и учеными в дальнейших исследованиях и преподавателями вузов при подготовке специалистов экономического профиля.

⁵ URL: <https://e-disclosure.ru/portal/files.aspx?id=12696&type=3>

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Кутер М.И., Гурская М.М. Анализ моделей статического и динамического учета. *Экономический анализ: теория и практика*. 2010;(9):8–16.
2. Пятов М.Л. Эволюция методологии бухгалтерского учета в рамках балансовой модели фирмы. *Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика*. 2014;(4):56–75.
3. Фролов Д.П. Будущее плюралистичной институциональной теории. *Вопросы экономики*. 2022;(4):45–69.
4. Semenushina N., Sysiuk S., Shevchuk K., Petruk I., Benuk I. Institutionalism in accounting: a requirement of the times or a mechanism of social pressure? *Independent Journal of Management & Production (IJM&P)*. 2020;11(9):2516–2541.
5. Ниязова М.В. Сравнительный анализ интересов стейкхолдеров свободных экономически зон. *Вестник Московского университета. Сер. 6. Экономика*. 2022;(1):115–132.
6. Guerreiro M.S., Rodrigues L.L., Craig R. Institutional theory and IFRS: an agenda for future research. *Spanish Journal of Finance and Accounting*. 2021;50(1):65–88.
7. Ammar Zahid R.M., Simga-Mugan C. An Analysis of IFRS and SME-IFRS Adoption Determinants: A Worldwide Study. *Emerging Markets Finance and Trade*. 2019;55(2):391–408.
8. Baskerville R., Grossi G. Globalization of accounting standards: Observations on neo-institutionalism of IPSAS. *Public Money & Management*. 2019;(39):95–103.
9. Иншаков О.В., Фролов Д.П. Эволюционная перспектива экономического институционализма. *Вопросы экономики*. 2010;(9):63–77.
10. Чекавинская Г.А. Институциональная парадигма аудита: междисциплинарный дискурс. *Проблемы развития территории*. 2020;3(107):72–89.
11. Итыгилова Е.Ю. Институциональные аспекты аудита бухгалтерской финансовой отчетности. *Международный бухгалтерский учет*. 2015;29(371):29–49.
12. Олисаева А.В., Угурчиева Р.О. Институциональные особенности аудита бухгалтерской финансовой отчетности. *Вестник Академии знаний*. 2020;1(36):182–186.
13. Лученок А.И. Институты правят экономикой. Минск: Беларуская навука; 2018. 279 с.
14. Бессонова О.Э. Институциональная матрица для модернизации России. *Вопросы экономики*. 2012;(8):122–144.
15. Trainor J.E., Phillips C.R., Cangialos M. An Analysis of the FASB's New Going-Concern Standard and Its Relation to Liquidation Basis Accounting Requirements. *Review of business*. 2018;38(1):16–35.
16. Краснов В.Д., Козменкова С.В. Принцип непрерывности деятельности: сущность и экономическая обусловленность. *Международный бухгалтерский учет*. 2017;19(433):1147–1162.
17. Маханько Л.С. Нефинансовые факторы непрерывности деятельности организации. *Банкаўскі веснік*. 2022;12(713):26–33.
18. Сафонова М.Ф., Сериков В.В. Критическая оценка ведущей аудиторской практики применения принципа «непрерывность деятельности». *Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия: Экономика и управление*. 2022;(1):41–49.

REFERENCES

1. Kuter M.I., Gurskaya M.M. Analysis of static and dynamic accounting models. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic Analysis: Theory and Practice*. 2010;(9):8–16. (In Russ.).
2. Pyatov M.L. Evolution of accounting methodology within the framework of the company's balance sheet model. *Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta. Ekonomika = St Petersburg University Journal of Economic Studies*. 2014;(4):56–75. (In Russ.).
3. Frolov D.P. The Future of Pluralistic Institutional Theory. *Voprosy ekonomiki = Economic issues*. 2022;(4):45–69. (In Russ.).
4. Semenushina N., Sysiuk S., Shevchuk K., Petruk I., Benuk I. Institutionalism in accounting: a requirement of the times or a mechanism of social pressure? *Independent Journal of Management & Production (IJM&P)*. 2020;11(9):2516–2541.
5. Niyazova M.V. Comparative analysis of stakeholders' interests of special economic zones. *Vestnik Moskovskogo universiteta. Ser. 6. Ekonomika = Moscow University Economics Bulletin. Series 6. Economics*. 2022;(1):115–132. (In Russ.).

6. Guerreiro M.S., Rodrigues L.L., Craig R. Institutional theory and IFRS: an agenda for future research. *Spanish Journal of Finance and Accounting*. 2021;50(1):65–88.
7. Ammar Zahid R.M., Simga-Mugan C. An Analysis of IFRS and SME-IFRS Adoption Determinants: A Worldwide Study. *Emerging Markets Finance and Trade*. 2019;55(2):391–408.
8. Baskerville R., Grossi G. Glocalization of accounting standards: Observations on neo-institutionalism of IPSAS. *Public Money & Management*. 2019;(39):95–103.
9. Inshakov O.V., Frolov D.P. The evolutionary perspective of economic institutionalism. *Voprosy ekonomiki = Economic issues*. 2010;(9):63–77. (In Russ.).
10. Chekavinskaya G.A. The institutional paradigm of auditing: an interdisciplinary discourse. *Problemy razvitiya territorii = Problems of territory development*. 2020;3(107):72–89. (In Russ.).
11. Itygilova E. Yu. Institutional aspects of the audit of accounting financial statements. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2015;29(371):29–49. (In Russ.).
12. Olisaeva A.V., Ugurchieva R. O. Institutional features of the audit of accounting financial statements. *Vestnik Akademii znaniy = Bulletin of the Academy of Knowledge*. 2020;1(36):182–186. (In Russ.).
13. Luchenok A.I. Institutions rule the economy. Minsk: Belaruskaya navuka; 2018. 279 p. (In Russ.).
14. Bessonova O.E. Institutional matrix for the modernization of Russia. *Voprosy ekonomiki = Economic issues*. 2012;(8):122–144. (In Russ.).
15. Trainor J.E., Phillips C.R., Cangialos M. An Analysis of the FASB's New Going-Concern Standard and Its Relation to Liquidation Basis Accounting Requirements. *Review of business*. 2018;38(1):16–35.
16. Krasnov V.D., Kozmenkova S.V. The principle of business continuity: the essence and economic conditionality. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2017;19(433):1147–1162. (In Russ.).
17. Makhan'ko L.S. Non-financial factors of the continuity of the organization's activities. *Bankovskii vestnik = Banking bulletin*. 2022;12(713):26–33. (In Russ.).
18. Safonova M.F., Serikov V.V. Critical evaluation of the leading audit practice of applying the going concern principle *Vektor nauki Tol'yattinskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Ekonomika i upravlenie = Science Vector of Togliatti State University. Series: Economics and Management*. 2022;(1):41–49. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Людмила Сергеевна Маханько — доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в торговле, Белорусский государственный экономический университет, Минск, Республика Беларусь

Liudmila S. Makhanko — Dr. Sci. (Econ), Professor, the Department of Accounting, Analysis and Auditing in Commerce of the Belarus State Economic University, Minsk, Republic of Belarus
<https://orcid.org/0000-0003-4326-3575>
lu_mahanko@mail.ru

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.
Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 20.02.2023; после рецензирования 10.04.2023; принята к публикации 17.04.2023.
The article was submitted on 20.02.2023; revised on 10.04.2023 and accepted for publication on 17.04.2023.

Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.
The author read and approved the final version of the manuscript.

Дискуссия. Корпоративная отчетность: проблемы и пути их решения



ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ

DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-2-29-39
УДК 657.01(045)
JEL M41

Проблемы трактовки и отражения в бухгалтерской отчетности капитала организации

Э.С. Дружиловская, Т.Ю. Дружиловская

Нижегородский госуниверситет им. Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, Россия

АННОТАЦИЯ

Важнейшим объектом учета и неотъемлемым элементом бухгалтерской отчетности любой организации является капитал, но проведенные нами исследования свидетельствуют о наличии в области его трактовки и отражения в бухгалтерской отчетности существенных проблем, которые характерны как для теории и практики учета и отчетности, так и для нормативных документов и научной литературы. Цель данной работы состоит в анализе указанных вопросов и поиске путей их решения. Авторы использовали такие научные методы, как анализ, синтез, группировки и аналогий, сравнения, а также системный и логический подходы. В процессе проведения исследования критически проанализированы научная литература и российские и международные стандарты, касающиеся трактовки, учета и отражения в бухгалтерской отчетности капитала организаций, в результате чего разработаны и обоснованы предложения по решению выявленных проблем в вышеназванных областях. Результаты настоящего исследования могут применяться в практической работе бухгалтерий организаций, в учебном процессе высших учебных заведений, при разработке и совершенствовании соответствующих нормативных документов по бухгалтерскому учету, они также будут полезны широкому кругу читателей, интересующихся проблемами современного бухгалтерского учета и отчетности.

Ключевые слова: капитал; активы; обязательства; компоненты капитала; бухгалтерский учет; бухгалтерская отчетность

Для цитирования: Дружиловская Э.С., Дружиловская Т.Ю. Проблемы трактовки и отражения в бухгалтерской отчетности капитала организации. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(2):29-39. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-2-29-39

ORIGINAL PAPER

The Problems of Interpretation and Reflection of Equity in the Financial Statements of the Organization

E.S. Druzhilovskaya, T. Yu. Druzhilovskaya

Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia

ABSTRACT

Equity is the most important object of accounting and an integral element of the financial statements and accounting reports of any organization. At the same time, our research indicates that today there are significant problems in the field of interpretation and reflection of the equity of modern organizations in accounting reports, which are typical for both the theory and practice of accounting and reporting, as well as for regulatory documents and scientific literature. These problems have been identified by the authors both in the theory and practice of accounting and reporting, both in regulatory documents and in the scientific literature. This article is devoted to the analysis of these problems and ways to solve them. Research methods included analysis, synthesis, grouping and analogy methods, comparison, systemic and logical approaches. In the course of the study, the scientific literature and Russian and International Standards relating to the interpretation, accounting and reflection in the financial statements of the equity of organizations were critically analyzed. As a result, proposals were developed and substantiated for solving the identified problems in the above areas. The results of this study can be useful to a wide range of readers interested in the problems of modern accounting and reporting, can be applied in the practical work of the accounting departments of organizations, in the educational

© Дружиловская Э.С., Дружиловская Т.Ю., 2023

process of higher educational institutions and in the development and improvement of relevant regulatory documents on accounting.

Keywords: equity; assets; liabilities; equity components; accounting; financial statements

For citation: Druzhilovskaya E.S., Druzhilovskaya T. Yu. Problems of interpretation and reflection in the financial statements of the equity by organization. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(2):29-39. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-2-29-39

ВВЕДЕНИЕ

На протяжении последних десятилетий вопросы, связанные с трактовкой и отражением в бухгалтерской отчетности капитала организаций, рассматриваются как в российской, так и в зарубежной литературе, и научный интерес к этой проблеме не ослабевает. Проведенные нами исследования показывают, что современные ученые [1–25] обращают внимание на различные аспекты в вышеназванной области: так, одни авторы [14, 16] анализируют положения, связанные с капиталом сельскохозяйственных предприятий, другие [20] — банков, третьи [6] — листинговых финансовых компаний, четвертые [7] — некоммерческих организаций (в том числе аспекты, касающиеся целевого капитала), пятые [3] — промышленных предприятий. Ряд ученых [2, 12, 5] и др. говорят о проблемах в области трактовки, бухгалтерского учета и отражения в бухгалтерской отчетности капитала для всех организаций в целом. Одни работы, например [18], посвящены анализу вопросов, связанных с капиталом в России, другие [17] — в Узбекистане, третьи [8] — в Китае, четвертые [16] — в Португалии, пятые [22] — в Люксембурге, некоторые [3, 19] — сразу в нескольких странах.

Научные публикации вышеназванных, а также многих других российских и зарубежных авторов содержат решения важных проблем, касающихся трактовки и отражения в бухгалтерской отчетности капитала организаций, но вместе с тем многое в указанной области на сегодняшний день остается без ответа. Исследуем данный предмет более детально.

ЗАДАЧИ И МЕТОДЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Авторы поставили перед собой следующие задачи: анализ терминологии, применяющейся на сегодняшний день в отношении капитала; изучение определений последнего, представленных в различных источниках; исследование вопросов, касающихся учета капитала и его отражения в бухгалтерской отчетности; разработка предложений по решению выявленных проблем в указанных сферах. При поиске ответов использовались такие

научные инструменты, как анализ, синтез, методы группировки, сравнения, аналогий, а также системный и логический подходы.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

В сегодняшней бухгалтерской теории и практике проблемы начинаются уже с самого понятия «капитал». Проведенные нами исследования показали, что до сих пор достаточно часто ученые [1, 5, 18, 19, 23, 24] и практики применяют вместо указанного термина иной, а именно — «собственный капитал». При этом в отношении обязательств используются понятия «заемный капитал», «привлеченный капитал» или «ссудный капитал». Нередко вместо указанных терминов применяются такие словосочетания, как «собственные и заемные/привлеченные средства», «собственные и заемные/привлеченные источники имущества», «источники формирования хозяйственных средств», «источники финансирования деятельности организации». Причем вышеназванная терминология достаточно часто используется учеными и практиками в учетной области, но еще больше она распространена среди аналитиков — как теоретиков, так и практиков.

Усложняют ситуацию нередко встречающиеся в научной и специальной литературе по бухгалтерскому учету и анализу термины «оборотный капитал», «оборотный материальный капитал», «чистый оборотный (рабочий) капитал», «инвестированный капитал», «внеоборотный капитал», «основной капитал», «промышленный/производственный капитал», «нематериальный капитал», «интеллектуальный капитал», «репутационный капитал», «немонетарный капитал», «активный капитал», «пассивный капитал» и др. [1, 4, 11, 14, 24]. В результате возникает недопонимание между специалистами. Отметим, что вышеназванные разночтения отрицательно влияют и на студентов, которые в итоге путают категории капитала, обязательств и активов и не могут их разграничить.

Не способствуют решению проблемы и современные нормативные документы. В Федеральном

законе «О бухгалтерском учете»¹ (далее — Закон) при перечислении учетных объектов вместо термина «капитал» применяется понятие «источники финансирования деятельности экономического субъекта», что приводит к возникновению ряда вопросов. Так, в публикациях по бухгалтерскому учету к таким источникам финансирования нередко относятся собственные и заемные средства или капитал и обязательства. Но вышеназванный Закон явно не предполагает включение в указанные источники обязательств, поскольку последние представлены в нем отдельно. При этом поскольку в этом Законе не приводятся определение или состав источников финансирования деятельности экономического субъекта, в принципе нельзя со 100%-ной уверенностью утверждать, что под данными источниками понимается именно капитал. С другой стороны, при перечислении объектов бухгалтерского учета в Законе указаны все возможные элементы, кроме капитала (обязательства, активы, доходы, расходы). В связи с этим логично предположить, что под источниками финансирования деятельности экономического субъекта в вышеназванном документе понимается именно капитал. Вместе с тем указанные вопросы неизбежно приводят к разночтениям на практике и, как уже отмечалось выше, особенно отрицательно отражаются на обучающихся, у которых еще нет достаточной системы знаний, чтобы разобраться в противоречивых данных и прийти к правильным логическим выводам.

Отметим, что категория «капитал» фигурирует в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России² (далее — Концепция). Однако регламентации данного документа в отношении трактовки капитала также нельзя назвать идеальными. Так, под капиталом в указанной Концепции понимаются вложения собственников и прибыль, накопленная за все время деятельности организации, но при этом говорится, что величина капитала рассчитывается как разница между активами и обязательствами. Однако эти два утверждения не соответствуют друг другу. Для большей наглядности

представим две вышеназванные трактовки капитала в виде формул:

$$K = A - O = UK - CBA + ДК + РК +/- НП/НУ, \quad (1)$$

$$K = UK + НП \quad (2),$$

где: К — капитал; А — активы; О — обязательства; УК — уставный капитал; CBA — собственные акции, выкупленные у акционеров; ДК — добавочный капитал; РК — резервный капитал; НП/НУ — нераспределенная прибыль/непокрытый убыток.

Проанализируем эти формулы. Что понимается в вышеназванной Концепции под вложениями собственников? Очевидно, что это может быть только уставный капитал, уменьшенный на величину собственных акций, выкупленных у акционеров. Следующий компонент — прибыль, накопленная за все время деятельности компании; но это, надо полагать, только нераспределенная прибыль. Резервный капитал, сформированный за счет нераспределенной прибыли, по нашему мнению, не должен быть включен в прибыль, накопленную за все время деятельности организации. Ведь первый из них — это та часть, которая уменьшает указанную накопленную прибыль и представляет собой резерв на покрытие возможных убытков. Ясно видно, что в определении капитала, представленного формулой (1), кроме перечисленных выше показателей присутствует еще и добавочный капитал, которого нет среди слагаемых формулы (2). Таким образом, две трактовки капитала в вышеназванной Концепции не равноценны, характеризуют различные его компоненты и в результате могут приводить к разночтениям на практике. По нашему мнению, наиболее точно величина капитала определяется формулой (1).

Анализируя нормативную базу, обратим внимание также на то, что в РФ даже в переводе на русский язык документов МСФО используется термин «собственный капитал», в то время как в оригинале применяется просто «капитал» (от англ. equity).

Отсутствие определения капитала в Законе и его различные трактовки в Концепции, а также возможности различных интерпретаций одних и тех же явлений приводят и к значительным расхождениям в толковании капитала в научной литературе. Примеры таких разночтений представлены в *табл. 1*. Ее данные говорят о том, что под капиталом в различных источниках понимается:

- капитал владельцев и источник средств;
- оценочный показатель богатства;

¹ Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (последняя редакция). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/?ysclid=ld5qlfztqo762445206

² Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Минфин России (официальный сайт). URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=2249-kontseptsiya_bukhgalterskogo_ucheta_v_rynochnoi_ekonomike_rossii&ysclid=ldh4cdoohq340337672

Таблица 1 / Table 1

**Примеры несоответствий определений капитала в различных источниках /
Examples of inconsistencies in the definitions of equity in various sources**

Авторы, годы / Authors, years	Определения капитала / Definitions of equity
И.А. Горелкина, Д.А. Дудко, 2020 г. [15]	Определение капитала напрямую не приводится, но говорится, что его величину необходимо определять, как сумму III, IV и V разделов бухгалтерского баланса (т.е. фактически как сумму капитала и обязательств организации)
З.И. Кругляк, Р.А. Пилюк, 2019 г. [23]	Капитал – это совокупность активов экономического субъекта, находящихся в собственности либо полученных взаем, направленных непосредственно на получение прибыли либо вложенных в деятельность, стимулирующую основную деятельность
Е.А. Мизиковский, И.Е. Мизиковский, 2022 г. ^а	Капитал (от англ. Capital; лат. Capitalus – главный) представляет собой действующий источник дохода в форме средств производства, созданных общественно необходимым трудом для производства и продажи продуктов труда (получения дохода), и накопленной суммы нераспределенной прибыли. В широком смысле капитал – это все хозяйственные средства, которые обеспечивают формирование дохода
С. Отака, 2020 г. [25]	В Концептуальных основах Совета по стандартам финансового учета (FASB) и Совета по МСФО (IASB) капитал является синонимом чистых активов фирмы. Однако это не единственное его определение. Мы можем рассматривать капитал как долю в самом корпоративном капитале
А.В. Петровская, 2016 г. [21]	Собственный капитал компании – это личные средства организации, которые внесены учредителями в качестве взносов или оставлены в виде нераспределенных доходов
А.Ю. Пось, Н.В. Пискунова, 2018 г. [19]	Собственный капитал – физические, финансовые и интеллектуальные ресурсы, авансированные владельцем (учредителем) предприятия или созданные в процессе хозяйственной деятельности, необходимые для обеспечения долгосрочного финансирования, финансовой устойчивости и эффективного управления предприятием в целом с целью максимизации прибыли
Ю.И. Сигидов, А.И. Трубилин, 2014 г. ^б	Собственный капитал – капитал владельцев организации и основной источник средств организации
Н.В. Фадейкина, К.Ю. Цыганков, 2018 г. [13]	Капитал есть комплексный оценочный показатель богатства организации на отчетную дату
К.Ю. Цыганков, 2013 г. [10]	Говорится о том, что для бухгалтерии достаточно нестрогого определения капитала как показателя, отражающего размер богатства (финансового состояния) экономического субъекта, через который строго определяются и объясняются все остальные понятия и методы бухгалтерии
К.Ю. Цыганков, 2019 г. [9]	Капитал исчисляется как разность активов и обязательств

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

Примечание / Note: а – Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е. Бухгалтерский финансовый учет. Учебное пособие. М.: Магистр: ИНФРА-М; 2022. 624 с.; б – Сигидов Ю.И., Трубилин А.И. Теория бухгалтерского учета. Учебное пособие. 3-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М; 2014. 326 с.

- личные средства организации;
- одновременно и источник дохода, и хозяйственные средства;
- ресурсы;
- активы;
- разница между активами и обязательствами;
- сумма капитала и обязательств;
- доля.

Примеры разночтений можно приводить и далее. В результате, как уже говорилось выше, появляются проблемы с пониманием друг друга у специалистов, а также возникают сложности в формировании качественной системы знаний у обучающихся.

Определяя пути решения вышеназванных проблем, отметим следующее. На наш взгляд, применение терминов «заемный капитал», «оборотный капитал»,

«основной капитал» и др. представляется нецелесообразным, поскольку приводит к отождествлению капитала, обязательств и активов, которые являются качественно разными бухгалтерскими категориями. Для категории, которую мы рассматриваем в данной статье, предлагаем использовать исключительно термин «капитал», отказавшись от понятий «собственный капитал», «собственные средства» и т.п.; для других же важнейших элементов, характеризующих финансовое положение организации, считаем целесообразным применять только термины «активы» и «обязательства», исключив такие понятия, как «основной капитал», «оборотный капитал», «заемный капитал», «заемные средства» и т.д.

В отношении определения капитала заметим следующее. Исходя из вышесказанного, неприемлемым, на наш взгляд, является включение в данное понятие категорий «активы» и «обязательства». Полагаем, что к нежелательному отождествлению капитала и активов может привести и определение первого из них как средств или ресурсов. Трактовка капитала как источника также является не очень удачной, поскольку может стать причиной неоправданного объединения категорий капитала и обязательств. Нежелательным также представляется и перечисление в определении капитала всех его составляющих, поскольку это сделает его громоздким, сложным для восприятия и приведет к риску упущения какого-либо компонента (особенно в условиях быстро меняющихся нормативных требований).

Полагаем, что с точки зрения бухгалтерского учета и отчетности наиболее простым и логичным является истолкование капитала как разницы между активами и обязательствами организации (т.е. определение, аналогичное Концептуальным основам МСФО и формуле [1] расчета капитала согласно Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России). В развитие наших предложений считаем целесообразным ввести капитал в состав учетных объектов Федерального закона «О бухгалтерском учете» (и исключить из этого состава источники финансирования деятельности экономического субъекта), а также установить в данном Законе вышеназванное определение капитала и включить в указанный документ определения активов и обязательств, аналогичные МСФО. Отметим, что определения активов и обязательств также важны для правильной трактовки капитала, поскольку последний определяется как разница между активами и обязательствами. Обратим внимание на то, что небольшое сближение с международными стандар-

тами по указанным вопросам представляется нам вполне оправданным, особенно в свете объявления Минфина России, согласно которому на XIX заседании Координационного совета по бухгалтерскому учету государств — участников СНГ, проходившим 27–28 октября 2022 г. (в котором принимали участие и представители Минфина России) была подтверждена «приверженность дальнейшему развитию национальных систем бухгалтерского учета и аудита на основе МСФО и МСА»³.

Предлагая некоторое сближение российских регламентаций с международными стандартами, мы не говорим о полном копировании последних в вопросах учета и отражения в отчетности капитала. Действительно, проведенные нами исследования позволяют сделать вывод, что в системе МСФО также существует ряд проблем: например, в них не вся терминология, связанная с капиталом, в достаточной степени отражает экономическую сущность соответствующих категорий. Так, изменение в капитале, возникшее в отчетном периоде в результате операций и других событий, отличное от корректировок, произошедших вследствие операций с собственниками, именуется в МСФО «общим совокупным доходом». Последний включает в себя все компоненты «прибыли или убытка» и «прочего совокупного дохода». А доход трактуется как показатель, приводящий к увеличению капитала. Но в таком случае название первого компонента общего совокупного дохода («прибыль или убыток») тоже должно было бы содержать термин «доход», чего в настоящее время не наблюдается. Также отметим, что на величину капитала влияет и расход, трактуемый ныне как показатель, приводящий к уменьшению капитала. В связи с этим непонятно, почему в наименовании соответствующих статей компонентов капитала фигурирует только термин «доход», а термин «расход» отсутствует.

Не представлены в МСФО и конкретные виды капитала. В IAS 1 присутствует лишь категория «каждый компонент капитала» и говорится об отражении в отчетности в целом капитала и резервов. Это

³ Информационное сообщение об участии представителей Минфина России в XIX заседании Координационного совета по бухгалтерскому учету государств — участников СНГ. 2022. Минфин России (официальный сайт). URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/accounting/interaccounting/coordcouncil?id_57=300583-informatsionnoe_sobshchenie_ob_uchastii_predstavitelei_minfina_rossii_v_xix_zasedanii_koordinatsionnogo_soveta_po_bukhgalterskomu_uchetu_gosudarstv_uchastnikov_sng_2022.

вызывает значительные разночтения на практике, о которых будет сказано ниже.

В отличие от международных, в российских стандартах бухгалтерского учета (РСБУ) компоненты капитала перечислены, однако и здесь имеют место некоторые проблемы. В частности, дискуссионным представляется выделение из добавочного капитала именно сумм переоценки внеоборотных активов и отдельное отражение данного капитала «без переоценки» в отчетности. Отметим, что при предусмотренном в РСБУ составе компонентов капитала не видно их разделения на: относящиеся к операциям с собственниками, к финансовому результату и те, которые не включаются в указанные части. На наш взгляд, логичнее было бы отказаться от категории добавочного капитала и выделить в капитале те величины, которые относятся к операциям с собственниками, и те, которые с последними не связаны. При этом в состав первых из таких величин могут входить эмиссионный доход, стоимость собственных акций, выкупленных у акционеров, а в состав прочих компонентов капитала, не относящихся к операциям с собственниками и к финансовому результату, следует включить переоценку внеоборотных активов, курсовые разницы, не признанные в составе прибыли или убытка, и др.

При этом, отказавшись от балансового счета 83 «Добавочный капитал», рекомендуем вместо него использовать:

- счет 83 «Изменения капитала за счет операций с собственниками». С его помощью мы предлагаем отражать изменения капитала, которые произошли после фиксации уставного капитала в учредительных документах);
- счет 85 «Прочие изменения капитала». Сюда мы относим изменения за счет переоценки внеоборотных активов, курсовых разниц, не признанных в составе прибыли или убытка, а также будущие изменения, которые отразятся в капитале, а не в прибыли или убытке, при утверждении соответствующих новых ФСБУ. В качестве примера последних можно привести некоторые изменения справедливой стоимости финансовых инструментов при принятии ФСБУ «Финансовые инструменты», содержащего соответствующие правила.

Аналогичные счета, на наш взгляд, можно использовать и при ведении организациями учета по МСФО. В развитие наших рекомендаций предлагаем следующую форму бухгалтерского баланса в части отражения в нем капитала (табл. 2), названия статей капитала которой наиболее точно отражают их эконо-

номическое содержание. Статья «Дополнительные компоненты капитала за счет операций с собственниками» явно указывает на пути формирования этих величин капитала, а статья «Дополнительные компоненты капитала за счет прочих операций» не увязывает данную часть капитала только с переоценкой внеоборотных активов, что позволяет дополнить эту статью в случае, если в ходе реализации программы разработки новых российских ФСБУ будут приняты такие федеральные стандарты, которые потребуют отражения результатов тех или иных операций непосредственно в составе капитала, а не финансовых результатов. Указанными документами могут быть, например, предполагаемые к принятию ФСБУ «Финансовые инструменты», «Вознаграждения работникам» и др.

Следует отметить, что мы также предлагаем переименовать раздел баланса, посвященный капиталу, и назвать его просто «Капитал», отказавшись от использования дискуссионного термина «резервы». Кроме того, рекомендуем поменять последовательность отчетных дат при представлении данных: начинать с года, предшествующего предыдущему отчетному, и заканчивать отчетной датой отчетного периода. При составлении отчетности по МСФО организации могут применять форму отчета о финансовом положении, в целом аналогичную предложенной нами в табл. 2.

Продолжая анализ вопросов, связанных с отражением капитала в бухгалтерской отчетности, обратим внимание на следующее. Отмеченное нами отсутствие в МСФО подробных регламентаций в отношении учета и отражения в отчетности капитала приводит к существенным разночтениям на практике. Причем такие несоответствия имеют место как среди организаций одной, так и разных стран (табл. 3).

Кроме заметных расхождений в представляемых компаниями компонентах капитала обратим внимание также на дискуссионность некоторых из них (табл. 3). Так, название статьи «Нераспределенная прибыль и прочие резервы» может приводить к восприятию нераспределенной прибыли как одного из резервов. Не является удачным и наименование «Накопленные актуарные убытки», поскольку в данном случае термин «убыток» применяется к показателю, который не относится к финансовому результату, а это неверно. Название «Бессрочные облигации» в качестве компонента капитала также достаточно спорно, так как эмиссия облигаций предполагает обязательства, которые капиталом не являются.

Таблица 2 / Table 2

**Рекомендуемая форма бухгалтерского баланса в части отражения в нем капитала /
Recommended form of the balance sheet in terms of reflecting equity in it**

Пояснения / Notes	Пассив III. Капитал / Liability III. Equity	На	На	На
		31 декабря 20__ г. / At December 31 20__	31 декабря 20__ г. / At December 31 20__	20__ г. / At 20__
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей) или Акционерный капитал			
	Резервный капитал			
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)			
	Дополнительные компоненты капитала за счет операций с собственниками			
	Дополнительные компоненты капитала за счет прочих операций			
	Итого по разделу III			

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

Обратим внимание также на то, что иногда организации представляют в своей бухгалтерской отчетности достаточно специфичные составляющие капитала, не поясняя четко, что к таковым относится. В результате нарушается принцип понятности отчетной информации ее пользователям.

Примеры некорректного представления компонентов капитала в бухгалтерской отчетности компаний можно приводить и дальше. Очевидным является то, что составителям данной отчетности и ее проверяющим нужно обращать большее внимание на указанные проблемы, и в том числе не формально подходить к раскрытию информации о капитале в отчетности, а проводить глубокий анализ сущности каждого компонента капитала. Необходимо также и совершенствование соответствующих регламентаций российских и международных стандартов; так, целесообразным, на наш взгляд, выглядит установление в последних требования четкого и однозначного раскрытия содержания каждого компонента капитала в пояснениях к бухгалтерской отчетности.

ВЫВОДЫ

Проведенные исследования позволяют выделить следующие основные проблемы в области трактовки и отражения в бухгалтерской отчетности капитала организаций:

- некорректность терминологии, применяемой в отношении капитала в нормативных документах и научной литературе;

- противоречия в определениях капитала, фигурирующих в научных и нормативных источниках;
- несовершенство компонентов капитала в российском бухгалтерском учете и отчетности, а также в системе МСФО;
- несопоставимость компонентов капитала в бухгалтерской отчетности различных организаций;
- дискуссионность ряда таких компонентов;
- непонятность для пользователей содержания некоторых составляющих капитала, представленных в бухгалтерской отчетности отдельных компаний.

Для решения данных проблем предложено:

- использовать исключительно термины «капитал», «активы» и «обязательства», отказавшись от таких понятий, как «собственный и заемный капитал», «собственные и заемные средства», «основной капитал», «оборотный капитал» и др.
- трактовать капитал как разницу между активами и обязательствами;
- ввести термин «капитал» в Федеральный закон «О бухгалтерском учете», исключив из последнего понятие «источники финансирования деятельности экономического субъекта»;
- включить в указанный Закон определение капитала и составляющих такого определения (активов и обязательств), аналогичные принятым в МСФО;
- изменить подход к выделению компонентов капитала в российском и международном бухгал-

Таблица 3 / Table 3
Примеры несоответствий компонентов капитала в сформированной по МСФО бухгалтерской отчетности различных организаций / Examples of inconsistencies in the components of equity in the financial statements of various organizations formed and submitted in accordance with IFRS

Организация А / Organization A													
Акционерный капитал		Прочие резервы											
		Накопленный прочий совокупный доход											
Акции, находящиеся в доверительном управлении		Резерв по слиянию	Резерв эмиссионного дохода	Резерв на выкуп капитала	Резерв по плану акций	Разница при пересчете валюты	Пероценка долевых инструментов	Пероценка долговых инструментов	Прибыли (убытки) от хеджирования денежных потоков	Прибыли (убытки) от хеджирования чистых инвестиций	Отложенная стоимость хеджирования	Перерасчет пенсионных пособий	Нераспределенная прибыль
Организация Б / Organization B													
Акционерный капитал и капитальные резервы													
Акционерный капитал		Счет эмиссионного дохода	Резерв на выкуп капитала	Резерв по слиянию	Казначейские акции	Резерв по пересчету иностранной валюты	Доступные для продажи инвестиции	Хеджирование денежных потоков	Затраты на хеджирование	Счет прибылей и убытков			
Организация В / Organization C													
Уставный капитал		Выкупленные собственные акции									Нераспределенная прибыль и прочие резервы		
Организация Г / Organization D													
Нераспределенная прибыль и прочие резервы													
Акционерный капитал		Собственные выкупленные акции	Эмиссионный доход	Резерв, связанный с применением	Резерв, связанный с пересчетом в валюту отчетности	Резерв по переоценке финансовых активов	Резерв по переоценке пенсионных обязательств	Нераспределенная прибыль					
Организация Д / Organization E													
Акционерный капитал		Накопленные актуарные убытки									Накопленная прибыль		

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

терском учете и отчетности, использовать предлагаемые нами компоненты капитала;

- ввести в План счетов рекомендуемые нами счета для учета отдельных составляющих капитала;
- применять разработанную нами форму бухгалтерского баланса/отчета о финансовом положении в части отражения в нем капитала;
- составителям бухгалтерской отчетности, а также проверяющим ее обращать большее внимание на вопросы представления отчетной информации о капитале, проводить глубокий анализ сущности

каждого компонента капитала (а не формально подходить к делу);

- ввести в российские и международные стандарты требование четкого раскрытия содержания каждого компонента капитала в пояснениях к бухгалтерской отчетности.

Надеемся, что сформулированные нами рекомендации будут рассмотрены соответствующими ведомствами и научным сообществом и станут способствовать совершенствованию теории и практики современного бухгалтерского учета и отчетности.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Рожнова О.В., Мельник М.В. и др. Информация финансовой и нефинансовой отчетности как основа для стратегических решений бизнеса: учет, контроль, анализ. Монография. М.: КноРус; 2020. 228 с.
2. Мельник М.В. Оценка методологии учетно-контрольных и аналитических процессов для эффективного использования возможностей цифровой экономики. *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2019;8(3):11–16.
3. Ghoul S.E., Fu Z., Guedhami O., Saadi S. Firm inflexibility and the implied cost of equity. *Finance Research Letters*. 2023;(52):103539.
4. Мельник М.В. Транспарентность информации о промышленном капитале в отчетности организации. *Инновационное развитие экономики*. 2017;1(37):111–118.
5. Пятов М.Л. Капитал: бухгалтерская интерпретация. *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. 2019;(3):2–4.
6. Adwan S., Alhaj-Ismail A., Girardone C. Fair value accounting and value relevance of equity book value and net income for European financial firms during the crisis. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 2020;(39):100320.
7. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. Проблемы гармонизации учета и отчетности некоммерческих организаций. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2016;12(396):2–12.
8. Yang M., Li Y., Dong D. Strategic information disclosure and the cost of equity capital: Evidence from China. *Finance Research Letters*. 2023;(51):103418.
9. Цыганков К.Ю. Определения основных элементов финансовой отчетности: технический анализ и упрощение. *Сибирская финансовая школа*. 2019;3(134):93–100.
10. Цыганков К.Ю. История учетной мысли. Монография. М.: Магистр: ИНФРА-М; 2013. 544 с.
11. Палий В.Ф. Учет нематериального капитала в постиндустриальной экономике. *Бухгалтерский учет*. 2009;(7):5–8.
12. Дружиловская Э.С. Совершенствование системы объектов оценки в российском бухгалтерском учете и отчетности. *Бухучет в здравоохранении*. 2022;11:15–25.
13. Фадейкина Н.В., Цыганков К.Ю. Капитал и прибыль как основные понятия бизнес-анализа и оценки стоимости бизнеса. *Непрерывное профессиональное образование и новая экономика*. 2018;1(2):166–184.
14. Акимова Н.В. Развитие системы учета немонетарного капитала в соответствии с МСФО. *Вестник аграрной науки*. 2018;6(75):49–56.
15. Горелкина И.А., Дудко Д.А. Подходы к определению капитала компании и оценка его структуры. *Финансовый вестник*. 2020;3(50):5–15.
16. Pereira J.M., da Silva A.F., Dos-Santos M.J. The Impact of Accounting for Government Grants on Equity Capital. *Procedia Economics and Finance*. 2015;(23):1401–1404.
17. Эрматов А.А. Организация учета собственного капитала на основе МСФО. *Актуальные научные исследования в современном мире*. 2021;11–3(79):287–299 (на узбекском).
18. Асфандиярова Р.А., Бухарова Э.З. Учет и бухгалтерская отчетность об изменениях собственного капитала. *Аллея науки*. 2018;8(24):358–362.

19. Пось А.Ю., Пискунова Н.В. Основные подходы к определению «собственный капитал» как учётной категории. *Финансы. Учет. Банки*. 2018;3(24):86–94.
20. Осмонова А.А., Хоренко В.В. Пути совершенствования учета и анализа заемного капитала коммерческих банков. *Известия Иссык-Кульского форума бухгалтеров и аудиторов стран Центральной Азии*. 2018;1(20):124–129.
21. Петровская А.В. Основные подходы к определению сущности капитала организации. *Сфера услуг: инновации и качество*. 2016;(25):14.
22. Karius T. Intellectual Property and Intangible Assets: Alternative Valuation and Financing Approaches for the Knowledge Economy in Luxemburg. Rameldange: European Institute for Knowledge & Value Management (EIKV); 2016. 92 p.
23. Кругляк З.И., Пилюк Р.А. Дефиниция собственного капитала как учетной категории. *Вестник Академии знаний*. 2019;31(2):334–338.
24. Казакова Н.А., Криони А.Е. Деловая репутация как нематериальный актив и репутационный капитал компании-контрагента: развитие методов оценки в аудиторской практике. *Аудитор*. 2020;6(6):17–24.
25. Otaka S. Rethinking the Concept of Equity in Accounting: Origin and Attribution of Business Profit. *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*. 2020;20190018.

REFERENCES

1. Rozhnova O.V., Melnik M.V. at al. Information of financial and non-financial reporting as a basis for strategic business decisions: accounting, control, analysis. Monograph. Moscow: KnoRus; 2020. 228 p. (In Russ.).
2. Melnik M.V. Assessment of the methodology of accounting, control and analytical processes for the effective use of the opportunities of the digital economy. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya = Economics and management: problems, solutions*. 2019;8(3):11–16. (In Russ.).
3. Ghoul S.E., Fu Z., Guedhami O., Saadi S. Firm inflexibility and the implied cost of equity. *Finance Research Letters*. 2023;(52):103539.
4. Melnik M.V. Transparency of information on industrial capital in the reporting of the organization. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki = Innovative development of the economy*. 2017;1(37):111–118. (In Russ.).
5. Pyatov M.L. Equity: accounting interpretation. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh bukhgalterov) = Vestnik IPB (Bulletin of professional accountants)*. 2019;(3):2–4. (In Russ.).
6. Adwan S., Alhaj-Ismael A., Girardone C. Fair value accounting and value relevance of equity book value and net income for European financial firms during the crisis. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 2020;(39):100320.
7. Druzhilovskaya T. Yu., Druzhilovskaya E.S. Problems of harmonization of accounting and reporting of non-profit organizations. *Bukhgalterskii uchet v byudzhethnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in budgetary and non-profit organizations*. 2016;12(396):2–12. (In Russ.).
8. Yang M., Li Y., Dong D. Strategic information disclosure and the cost of equity capital: Evidence from China. *Finance Research Letters*. 2023;(51):103418.
9. Tsygankov K. Yu. Definitions of the main elements of financial reporting: technical analysis and simplification. *Sibirskaya finansovaya shkola = Siberian financial school*. 2019;3(134):93–100. (In Russ.).
10. Tsygankov K. Yu. History of accounting thought. Monograph. Moscow: Master: INFRA-M; 2013. 544 p. (In Russ.).
11. Paly V.F. Accounting for intangible capital in the post-industrial economy. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*. 2009;(7):5–8. (In Russ.).
12. Druzhilovskaya E.S. Improving the system of valuation objects in Russian accounting and reporting. *Bukhuchet v zdравookhranenii = Accounting in healthcare*. 2022;(11):15–25. (In Russ.).
13. Fadeikina N.V., Tsygankov K. Yu. Equity and profit as the basic concepts of business analysis and business valuation. *Nepreryvnoe professional'noe obrazovanie i novaya ekonomika = Continuing professional education and the new economy*. 2018;1(2):166–184. (In Russ.).
14. Akimova N.V. Development of a non-monetary capital accounting system in accordance with IFRS. *Vestnik agrarnoi nauki = Bulletin of agrarian science*. 2018;6(75):49–56. (In Russ.).
15. Gorelkina I.A., Dudko D.A. Approaches to determining the company's capital and assessing its structure. *Finansovyi vestnik = Financial Bulletin*. 2020;3(50):5–15. (In Russ.).

16. Pereira J.M., da Silva A.F., Dos-Santos M.J. The Impact of Accounting for Government Grants on Equity Capital. *Procedia Economics and Finance*. 2015;(23):1401–1404.
17. Ermatov A.A. Organization of equity accounting based on IFRS. *Actual scientific research in the modern world*. 2021;11–3(79):287–299. (In Uzbek).
18. Asfandiyarova R.A., Bukharova E.Z. Accounting and reporting on changes in equity. *Alleya nauki. = Alley of Science*. 2018;8(24):358–362. (In Russ.).
19. Pos A. Yu., Piskunova N.V. The main approaches to the definition of «equity» as an accounting category. *Finansy. Uchet. Banki. = Finance. Accounting. Banks*. 2018;3(24):86–94. (In Russ.).
20. Osmonova A.A., Khorenko V.V. Ways to improve the accounting and analysis of borrowed capital of commercial banks. *Proceedings of the Issyk-Kul Forum of Accountants and Auditors of Central Asian Countries*. 2018;1(20):124–129. (In Russ.).
21. Petrovskaya A.V. The main approaches to determining the essence of the organization's capital. *Sfera uslug: innovatsii i kachestvo = Service sector: innovation and quality*. 2016;(25):14. (In Russ.).
22. Karius T. Intellectual Property and Intangible Assets: Alternative Valuation and Financing Approaches for the Knowledge Economy in Luxemburg. EIKV-Schriftenreihe Zum Wissens und Wertemanagement. Rameldange: European Institute for Knowledge & Value Management (EIKV); 2016. 92 p.
23. Kruglyak Z.I., Pilyuk R.A. Definition of equity as an accounting category. *Vestnik Akademii znanii = Bulletin of the Academy of Knowledge*. 2019;31(2):334–338. (In Russ.).
24. Kazakova N.A., Krioni A.E. Business reputation as an intangible asset and reputational capital of a counterparty company: development of assessment methods in audit practice. *Auditor = Auditor*. 2020;6(6):17–24. (In Russ.).
25. Otaka S. Rethinking the Concept of Equity in Accounting: Origin and Attribution of Business Profit. *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*. 2020;20190018.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS

Эмилия Сергеевна Дружиловская — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета Института экономики и предпринимательства, Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, Россия

Emilia S. Druzhilovskaya — Cand. Sci. (Econ), Associate Professor, Associate Professor of the Accounting Department in the Institute of Economics and Entrepreneurship, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia
<https://orcid.org/0000-0003-2866-9825>
druzhilovskaya@yandex.ru

Татьяна Юрьевна Дружиловская — доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета Института экономики и предпринимательства, Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, Россия

Tatyana Yu. Druzhilovskaya — Dr. Sci. (Econ), Professor of the Accounting Department in the Institute of Economics and Entrepreneurship, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia
<https://orcid.org/0000-0003-1345-9841>
tdruzhilovskaya@yandex.ru

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.
Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 09.01.2023; после рецензирования 30.01.2023; принята к публикации 28.03.2023.

The article was submitted on 09.01.2023; revised on 30.01.2023 and accepted for publication on 28.03.2023.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-2-40-48
УДК 657,339.3(045)
JEL M41, Y80, Q57, P48

Бухгалтерский учет прав на выбросы углерода: опыт КНР

М.А. Амурская

Финансовый университет, Москва, Россия

АННОТАЦИЯ

Целью исследования является анализ современного китайского опыта бухгалтерского учета прав на выбросы углерода в условиях активного внедрения практик низкоуглеродного хозяйственного развития как на национальном, так и международном уровне. **Методологическую основу** работы составляют нормативно-правовые акты Китайской Народной Республики, регламентирующие учет прав на выбросы углерода и торговлю ими; научные исследования китайских авторов по основным проблемам и задачам в этой области учета; учетная практика ключевых китайских предприятий энергетического сектора. Выделены основные теоретические аспекты учета прав на углеродные выбросы, которые составляют предмет активной научной дискуссии в Китае на современном этапе: его цели, субъектная принадлежность, особенности раскрытия информации. На основе анализа действующих нормативных актов и семилетней учетной практики ключевых китайских предприятий отрасли представлена современная практика бухгалтерского учета прав на выбросы углерода и раскрытия финансовой отчетности: метрические свойства; основные задействованные счета Национального плана счетов бухгалтерского учета; информация, подлежащая раскрытию в примечаниях к отчетности. **Результаты** работы предоставляют российскому читателю возможность ознакомиться с практикой бухгалтерского учета прав на выбросы углерода в Китае – стране, вносящей наиболее существенный «вклад» в загрязнение окружающей среды в мировом масштабе. Использование исключительно оригинальных источников (на китайском языке) раскрывает мысли и идеи ученых и практиков КНР, недоступные широкому кругу читателей.

Ключевые слова: бухгалтерский учет; отчетность; права на выбросы углерода; Китай; низкоуглеродная экономика

Для цитирования: Амурская М.А. Бухгалтерский учет прав на выбросы углерода: опыт КНР. Учет. Анализ. Аудит = *Accounting, Analysis, Auditing*. 2023;10(2):40-48. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-2-40-48

ORIGINAL PAPER

Accounting for carbon emission rights: China's experience

М.А. Amurskaya

Financial University, Moscow, Russia

ABSTRACT

The article is devoted to the modern Chinese experience in accounting for carbon rights in the context of the active implementation of low-carbon economic development practices both at the national and international levels. The methodological basis of the work is the main regulatory legal acts of the People's Republic of China that regulate the accounting of rights to carbon emissions and carbon trading, scientific research by Chinese authors on the main problems and tasks of national accounting of carbon rights, accounting practices of key Chinese enterprises in the energy sector. On this basis, the main theoretical aspects of accounting for rights to carbon emissions are highlighted, which are the subject of active scientific discourse in China at the present stage: the goals of carbon accounting, subject affiliation, features of information disclosure. Based on the main provisions of current regulations and an analysis of the accounting practices that have developed over the past 7 years of key Chinese enterprises in the industry, the modern accounting practices of carbon rights and financial reporting disclosures are presented in a concise form: metric properties, main involved accounts of the National Chart of Accounts of China, information to be disclosed in the notes to the financial statements. The study is crowned by the identified main problems of the modern Chinese practice of accounting for carbon rights in an aggregated form and the proposals formulated by the author. The results of the work contribute to the theory of low-carbon accounting, more specifically, the approaches of scientists are presented, and also provide the

© Амурская М.А., 2023

Russian reader with the opportunity to get acquainted with the accounting practice of carbon rights in China – in the country that makes the most significant “contribution” to the processes of environmental pollution in the global scale. The the author’s reliance on on authentic sources in Chinese is of particular value to the work, which reveal the thoughts, ideas, practices that are inaccessible to a wide range of readers.

Keywords: accounting; reporting; carbon rights; China; low carbon economy

For citation: Amurskaya M.A. Accounting for carbon emission rights: China’s experience. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(2):40-48. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-2-40-48

ВВЕДЕНИЕ

По мере развития индустриализации потребляется все больше ископаемой энергии с высоким содержанием серы и углерода, что приводит к серьезным проблемам, связанным с загрязнением окружающей среды, которым в последние годы уделяется существенное внимание как со стороны правительств многих стран мира, так и всех слоев общества. За отправную точку при решении вопросов, связанных с экологией, обычно берется показатель выбросов парниковых газов, поскольку именно последние причиняют ей особый вред.

В настоящее время на межгосударственном уровне подписаны различные соглашения, призванные решить экологические проблемы. Среди них можно выделить «Киотский протокол» 1997 г. по стабилизации уровня концентрации парниковых газов в атмосфере¹, «Парижское соглашение» 2015 г.,² закрепившее меры по снижению содержания углекислого газа в атмосфере с 2020 г. и ряд других. 3 ноября 2021 г. был официально создан Международный совет по стандартам устойчивого развития (ISSB) с целью выработки единых документов.

Совершенствование низкоуглеродной экономики стало одной из главных тенденцией сегодняшнего мирового экономического развития, а экологические проблемы начали трансформироваться в экономические путем фиксации выбросов загрязняющих газов посредством учетных показателей, и таким образом учет выбросов углерода и формирование соответствующей отчетности стали ключевым моментом создания национальных систем устойчивого развития.

Среди стран — лидеров по количеству выбросов углерода Китай находится на первом месте [1]. В 2020 г. на 75-й сессии Генеральной Ассамблеи ООН Председатель Китайской Народной Республик (КНР)

Си Цзиньпин заявил, что страна будет стремиться к уменьшению максимального значения этого показателя к 2030 г. и достижению углеродной нейтральности к 2060 г., и все развитие национального хозяйства будет подчинено этим целям.

В силу сказанного заметим, что по сравнению с европейскими странами исследования в области учета выбросов углерода начались в Китае сравнительно поздно. Однако за несколько последних лет активного внедрения концепции низкоуглеродной экономики на уровне национальной политики страна накопила определенный опыт учета и отчетности в данной сфере.

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ПРАВ НА ВЫБРОСЫ УГЛЕРОДА

Низкоуглеродный учет в Китае начал развиваться в результате активного внедрения процессов декарбонизации национальной экономики с опорой на традиционные национальные учетные практики. Наиболее важной и фундаментальной проблемой данного вида учета является раскрытие информации об углеродных выбросах и прав на них. Теоретические изыскания в этой области сейчас набирают популярность в Китае, хотя подобные исследования имеют разрозненный характер и представлены работами отдельных авторов.

О важности углеродного учета китайские ученые высказывались еще до старта всеобъемлющей государственной политики развития низкоуглеродного производства. Они отмечали, что раскрытие такой информации будет способствовать совершенствованию национальной экономики, а профессор Сычуаньского университета Цзинь Нэнцюань, в частности, заявлял, что развитие ее низкоуглеродного сегмента невозможно без формирования соответствующего учета [2]. Он выделял предмет, объект и среду такого учета, утверждал, что, благодаря созданию внутреннего механизма, именно он станет основной предпосылкой и необходимым условием развития национальной экономики, а адаптивное взаимодействие различных факторов (политических, социальных и др.) будет

¹ Киотский протокол к Рамочной конвенции Организации Объединенных Наций об изменении климата. URL: https://www.un.org/ru/documents/decl_conv/conventions/kyoto.shtml

² Парижское соглашение. URL: <https://www.un.org/ru/climatechange/paris-agreement>

движущей силой построения китайской экологической цивилизации.

В работе профессора Чжэнчжоуского института экономики и управления торговлей Шэнда Лю Цюя также утверждается, что за счет активизации проводимых в стране исследований по раскрытию данных об учете выбросов углерода пользователи смогут получить больше информации, а общественность будет активнее привлекаться к решению экологических проблем и выполнению своих фидуциарных обязанностей, что имеет перспективное значение для наращивания потенциала национальной низкоуглеродной экономики [3].

В результате широкого исследования китайской практики экологического учета и устойчивого развития предприятий ученый-экономист Чжан Сяожун пришел к выводу, что одна из целей низкоуглеродного учета заключается в том, чтобы требовать от заинтересованных сторон эффективного надзора за деятельностью организаций по рациональному природопользованию [4]. Отметим, что вслед за Чжан Цзином, профессором Сианьского финансово-экономического института, многие ученые КНР сейчас признают, что в условиях распространения модели «низкоуглеродной экономики», как среди развитых, так и развивающихся стран, вследствие важности учета выбросов углерода и раскрытия соответствующей информации, обусловленной особым вниманием к загрязняющим производствам, возникает очевидная необходимость формирования единых учетных правил на международном уровне. А роль и значение опыта Китая в этих процессах будет только возрастать [5].

В настоящее время в КНР сформировалась повседневная учетная практика, согласно которой права на выбросы углерода являются основой учета и рассматриваются как актив [6]. В качестве основных подходов специалистов к субъектной принадлежности этих прав можно выделить следующие:

- *Учет прав на выбросы углерода в качестве нематериальных активов (НМА)*, которые не имеют физической формы, но могут контролироваться предприятием и быть надежно оценены. Значение этих прав в основном проявляется в предоставлении компаниям возможности производить выбросы загрязняющих веществ в результате оказания услуг, переработки сырья и производства продукции. Как предприятие распорядится данными правами, зависит от того, какие экономические выгоды оно рассматривает для себя в качестве первостепенных: собственное использование, их передача или прода-

жа [7]. На первый взгляд, права на выбросы углерода соответствуют НМА, но все же существуют некоторые особенности: в частности, срок службы прав намного короче, чем НМА; права на выбросы углерода — это ликвидные и торгуемые активы, поэтому, как отмечает профессор Шеньянского университета Кун Дэи, нельзя говорить об их полном соответствии категории нематериальных активов [8].

- *Товарно-материальные запасы (ТМЗ)*. В соответствии с определением, зафиксированном в национальных Стандартах бухгалтерского учета КНР для коммерческих предприятий³, ТМЗ — это продукция, прошедшая переработку и находящаяся в состоянии, приемлемом для продажи. Ими могут считаться полуфабрикаты, нуждающиеся в переработке, но имеющие конечную цель продажи, или готовые изделия, которые обрабатываются на производственной линии; товары, необходимые для труда и машинного производства; ресурсы типа расходных материалов и т.д. Право же на выбросы углерода находится в собственности и готово к продаже. Однако это не готовый продукт, товар, незавершенное производство или материал — оно является нематериальным, поэтому эмиссия углеродных прав не обладает всеми характеристиками запасов, и подтверждать наличие/отсутствие такого права путем инвентаризации ТМЗ преждевременно. Между тем, учитывая стратегическую цель Китая по достижению углеродной нейтральности, выбросы углерода, согласно планам руководства страны, могут в будущем экспортироваться как товары, а их показатели — продаваться в другие страны.

- *Транзакционные финансовые активы*. Финансовый инструмент — это договор между двумя сторонами, в котором одна владеет финансовым активом, а другая — финансовым обязательством или долевым инструментом. Как отмечает Сюй Вэньтао, профессор технологического института в Гуанчжоу, права на выбросы углерода имеют не только атрибуты ТМЗ и НМА, но и финансового актива [9]. Спрос и предложение на национальном рынке торговли выбросами углерода позволяют считать их товаром, но, благодаря финансовому рычагу инвестирования в права на эти выбросы, последние имеют большое операционное пространство, способны приносить финансовую прибыль и привлекать капитал.

Таким образом, можно констатировать, что в настоящее время в китайском учете пока еще не закреплена

³ Стандарты бухгалтерского учета для коммерческих предприятий. Выпущены Министерством финансов КНР 15 февраля 2006 г. Приказ № 33. (на китайском языке).

субъектная принадлежность прав на выбросы углерода — их до сих пор классифицируют в соответствии с целью и особенностями деятельности конкретного предприятия. Но, как видно из уже сложившейся хозяйственной практики, они должны быть определены как нематериальные активы, а их принятие к учету следует проводить по стоимости покупки/дарения и впоследствии корректировать согласно справедливой цене национального рынка торговли квотами.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ ОБ УЧЕТЕ ПРАВ НА ВЫБРОСЫ УГЛЕРОДА

Раскрытие информации об учете выбросов углерода в современной китайской учетной практике не просто соответствует национальной углеродно-нейтральной политике, но уже служит залогом создания и поддержания благоприятного имиджа, развития среды корпоративного финансирования. Предоставленные данные должны содержать описание повседневных операций, связанных с учетом углеродных выбросов, и некоторые специальные сведения, которые не могут быть отражены в основной отчетности и выносятся в приложения или примечания. На уровне отдельно взятых провинций предприятиям следует обращать внимание на географические особенности, сезонность в учете выбросов, так как их чрезмерное количество в одних регионах связано с процессами отопления, в других — с выработкой электроэнергии и охлаждением; в третьих наблюдается чередование всего упомянутого в зависимости от сезона. Эти различия приводит к неопределенности и рискам, в том числе вероятности привлечения к ответственности за чрезмерные выбросы. Китайские ученые, в частности, Сюй Вэньтао, выделяют следующие основные аспекты, связанные с раскрытием информации об учете выбросов углерода [9]:

1. Риски:

- репутационные риски: невыполнение договора в срок и выплата вознаграждения при проведении торговли правами на выбросы углерода, невыполнение обязательств по охране окружающей среды;
- конкурентный риск: отказ от эффективных «чистых» технологий;
- операционный риск: снижение показателей прибыли;
- природный риск: загрязнение окружающей среды.

2. Технологии — применение соответствующих низкоуглеродных методик на предприятии, новое оборудование для сокращения выбросов и т.д.

3. Учет выбросов углерода:

- выбор методов учета выбросов углерода;
- подготовка экологических балансов и отчетов о прибылях и убытках;
- формирование экологических активов и обязательств.

4. Управление учетом и отчетностью по выбросам углерода, соответствие оценок последних национальным практикам и стандартам. Формирование статистики и ведение мониторинга для государственных органов контроля и надзора.

ПРАКТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И РАСКРЫТИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В настоящее время в Китае государство берет на себя обязательства по распределению квот на выбросы среди национальных предприятий.

Полученные в результате квоты, как правило, фиксируются в виде активов, передаваемых в формате дарения [10]. В настоящее время в разных провинциях экспериментально используются такие методы, как пропорциональное и оптимальное распределения и др. [11], однако, поскольку при этом различие в методах приводит к образованию разницы между балансовой и фактической стоимостью предприятий, возникает необходимость в наличии единой методики на уровне государства.

Следует подчеркнуть, что среди китайских практиков дискуссионным остается вопрос о методе определения стоимости «углеродной единицы» учета. В литературе описываются три основных подхода: измерение исторической стоимости, справедливой стоимости или динамической рыночной стоимости [12]. Согласно национальной учетной традиции, в КНР в настоящее время в основном применяется первый (исторической стоимости) [13]. Поскольку цена прав на выбросы углерода на национальном рынке еще находится в состоянии сильных колебаний (в том числе из-за того, что углеродный рынок Китая относительно молод), при использовании справедливой стоимости может возникнуть большой разрыв между ценами сделок в разных регионах страны, что нарушит нормальную работу рынка и спровоцирует возникновение большого количества спекуляций и фальсификаций [14], а учет по динамической рыночной стоимости требует большого количества трудовых и материальных ресурсов. Поэтому на данном этапе в национальной учетной практике преимущественно учет по исторической стоимости, что облегчает предприятиям

регистрацию и оценку, но не упрощает сам процесс бухгалтерского учета.

Для его унификации в Китае на сегодняшний день отдельного стандарта не существует. Как нет и прав на выбросы углерода у национальных предприятий. В сентябре 2016 г. Министерство финансов КНР выпустило «Временные положения о порядке учета пилотной торговли квотами на выбросы углерода (консультационный проект)», в декабре 2019 г. — «Временные положения о порядке учета торговли квотами на выбросы углерода»⁴, которыми установлено, что эти квоты должны учитываться на счете 1489 «Активы по выбросам углерода» по стоимости их приобретения. В этих документах также закреплены следующие правила бухгалтерского учета прав на выбросы углерода, ставшие результатом обобщения более чем десятилетней практики ключевых предприятий энергетического сектора Китая (см. таблицу). Если предприятие бесплатно получает права на выбросы углерода за счет безвозмездного распределения государством и другими способами, они не подлежат учету при поступлении в распоряжение предприятия, использовании и аннулировании.

ПРЕДСТАВЛЕНИЕ И РАСКРЫТИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В китайской учетной практике дебетовое сальдо счета 1489 «Активы по выбросам углерода» отражается в бухгалтерской отчетности, а в сводном балансе оно указывается по статье «Прочие оборотные активы». В примечаниях к финансовой отчетности предприятия раскрывают следующую информацию:

- конечную балансовую стоимость квот на выбросы углерода, указываемую по статье «Прочие оборотные активы» баланса, и соответствующую сумму сделок с квотами на выбросы углерода, представляемую по статье «Внереализационные доходы» и «Внереализационные расходы» отчета о прибылях и убытках;

- данные, характеризующие торговлю выбросами углерода, включая параметры участия в механизмах сокращения выбросов, стратегии выбросов углерода, меры по энергосбережению и сокращению выбросов и др.;

- конкретный источник квот на выбросы углерода, включая метод получения квот, год их получения, их цель и т.д.;

⁴ «Временные положения о порядке учета торговли квотами на выбросы углерода». Выпущены Министерством финансов КНР 16 декабря 2019 г. (на китайском языке).

- информацию об энергосбережении, сокращении выбросов или избыточных выбросах, включая сравнение между квотами на выбросы углерода, полученными путем бесплатного государственного распределения, и фактическими выбросами за тот же период; источники энергосбережения, сокращения выбросов или избыточных выбросов и т.д.;

- операции, связанные с сертифицированными государством добровольными сокращениями выбросов ключевых предприятий по выбросам.

ПРОБЛЕМЫ НАЦИОНАЛЬНОГО УЧЕТА ВЫБРОСОВ УГЛЕРОДА

Рынок торговли квотами на выбросы углерода в Китае пока что находится в стадии становления, хотя и продемонстрировал бурное развитие в 2021–2022 гг. В настоящее время в стране действуют «Временные положения о порядке учета пилотной торговли квотами на выбросы углерода (консультационный проект)»; выпущенные в сентябре 2016 г., и «Временные положения о порядке учета торговли квотами на выбросы углерода»⁵ (2019 г.). Правда, ученые и практики отмечают наличие в них множества изъянов, в том числе недостаточную ясность требований, что усложняет получение пользователями достоверных данных, а также указывают на следующие проблемные аспекты:

- в существующих нормативных актах не уточняется, как часто должна корректироваться разница между балансовой стоимостью квоты на выбросы углерода и ее стоимостью на отчетную дату: ежеквартально, раз в полгода или раз в год. Это создает пространство для фальсификаций. На практике распространены случаи учета выбросов углерода в качестве ТМЗ и финансовых инструментов, что сопровождается соответствующим научным дискуссом. В учетной практике уже закрепилось использование таких счетов, как «Углеродные долгосрочные отсроченные расходы», «Углеродные нематериальные активы», «Углеродные внеоборотные активы», «Углеродный налог к уплате», «Углеродные долгосрочные займы» и др., но оно пока не нашло отражения в нормативной стандартизации⁶;

- раскрытие информации предприятий по выбросам углерода в примечаниях к отчетности

⁵ «Временные положения о порядке учета торговли квотами на выбросы углерода». Выпущены Министерством финансов КНР, 16 декабря 2019 г. (на китайском языке).

⁶ Данные китайской сети торговли по учету выбросов углерода за 2015–2022 гг. URL: <http://www.tanpaifang.com> (на китайском языке).

Таблица / Table

**Основные операции по учету прав на выбросы углерода в Китае /
Key Accounting Operations for Carbon Rights in China**

Операция / Accounting operation	Практика учета / Accounting practice
Покупка прав на выбросы углерода у правительства или других предприятий	Д ^r – 1489 «Активы по выбросам углерода» К ^r – 1002 «Банковские депозиты» 2176 «Прочая кредиторская задолженность»
Использование прав на выбросы углерода, приобретенные у государства или других предприятий	Д ^r – 6504 «Внереализационные расходы» К ^r – 1489 «Активы по выбросам углерода»
Продажа приобретенных прав на выбросы углерода (сумма, фактически полученная или подлежащая получению на дату продажи за вычетом транзакционных сборов и других соответствующих налогов и сборов)	Д ^r – 1002 «Банковские депозиты», 2176 «Прочая дебиторская задолженность» в соответствии с сальдо реализуемых квот: К ^r – 1489 «Активы по выбросам углерода» – в соответствии с образовавшейся разницей: К ^r – 6302 «Внереализационные доходы» или Д ^r – 6504 «Внереализационные расходы»
Продажа прав на выбросы углерода, полученных бесплатно (сумма, фактически полученная или подлежащая получению на дату продажи за вычетом транзакционных сборов и других соответствующих налогов и сборов)	Д ^r – 1002 «Банковские депозиты», 2176 «Прочая дебиторская задолженность» К ^r – 6302 «Внереализационные доходы»
Добровольное аннулирование приобретенных квот на выбросы углерода	Д ^r – 6504 «Внереализационные расходы» К ^r – 1489 «Активы по выбросам углерода»
Обесценение (амортизация) прав на выбросы углерода (если балансовая стоимость прав на выбросы углерода меньше чистой стоимости реализации)	Д ^r – «Резерв под обесценение активов прав на выбросы углерода» ^a К ^r – 1489 «Активы по выбросам углерода»

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

Примечание/ Note: а – создается отдельный счет, которому присваивается свободный номер / a – separate account is created, to which a free number is assigned.

в основном принимает форму текста с использованием профессиональной бухгалтерской лексики, который сложно воспринимается всеми категориями стейкхолдеров;

- как правило, работники китайских предприятий не обладают глубоким пониманием соответствующих экологических проблем и не осознает важность предоставления достоверной углеродной информации, а между тем, управление сферой квот на выбросы углерода становится все более и более жестким. Правительство КНР проводит активную идеологическую работу как с персоналом ключевых предприятий, так и с населением в целом, а ряд компаний вообще подвергается принудительному закрытию за нарушения учета выбросов;

- система надзора за раскрытием информации об учете выбросов углерода в Китае пока еще не разработана не только службами внутреннего контроля

отдельных предприятий, но и на государственном уровне в целом;

- существуют и другие пробелы в нормативном регулировании, в том числе юридические лазейки по снижению штрафов, уменьшению внереализационных расходов, а в итоге – увеличению прибыли компании. Эта практика значительно снижает прозрачность всего рынка выбросов углерода, препятствуя его развитию.

ПРЕДЛОЖЕНИЯ ПО РАСКРЫТИЮ ИНФОРМАЦИИ ОБ УЧЕТЕ ВЫБРОСОВ УГЛЕРОДА

Анализ литературы, открытой и доступной для проведения исследования по данной теме, позволил сформулировать основные направления совершенствования учета углеродных выбросов в Китае, которые считаются наиболее приоритетными в настоящее время.

1. Нормативная стандартизация методов раскрытия информации об учете выбросов углерода. Китайские национальные стандарты бухгалтерского учета как коммерческих, так и государственных компаний являются относительно полными, в том числе и по сравнению с российскими. В КНР действует расширенный план счетов бухгалтерского учета, охватывающий всевозможные аспекты хозяйственной деятельности национальных предприятий. Однако система раскрытия углеродной информации до сих пор требует стандартизации и институционализации, чтобы облегчить государственное управление ключевыми компаниями и способствовать позитивному развитию рынка торговли квотами на выбросы углерода. «Временные положения о порядке учета торговли квотами на выбросы углерода» четко определяют содержание информации об учете выбросов углерода, которая должна быть раскрыта, и предлагают дебетование и кредитование советующих счетов, в том числе введение нового счета 1489 «Активы по выбросам углерода». Однако этого явно недостаточно. Необходимо нормативное закрепление всех возможных аспектов учета выбросов с применением сложившейся к настоящему времени богатой повседневной практики.

2. Требование от предприятий более детального раскрытия информации. Китайские ученые Цуй Егуан и Чжоу Чанг, проанализировавшие деятельность 2502 национальных компаний, наиболее активно принявших меры по сокращению выбросов углерода, обнаружили, что большинство из них использовали относительно простой порядок учета низкоуглеродных аспектов и довольно скудную информацию в примечаниях к отчетности в виде текста, что привело к принятию неблагоприятных управленческих решений [15]. Данные об учете выбросов углерода в примечаниях должны содержать не только текст, но и таблицы, гистограммы и других формы, понятные различным группам заинтересованных пользователей. Вышеупомянутые ученые в качестве возможного варианта более подробного и комплексного раскрытия низкоуглеродных аспектов видят обязательное введение дополнительного пояснительного отчета к годовому и независимого отчета об экологической ответственности (в настоящее время ряд национальных предприятий составляют такие отчеты в инициативном порядке).

3. Усиление подготовки специалистов по учету углеродных единиц. На государственном уровне необходимо повысить уровень квалификации бухгалтеров путем обязательного прохождения специ-

алистами в данной области соответствующих курсов по экологическому учету (подобно тому, как в стране обучаются по отдельному направлению — «бухгалтер по налогообложению») и введения отдельных дисциплин/модулей в университетские программы. Высококвалифицированный специалист по углеродному учету сможет своевременно вносить предложения по покупке и продаже квот на выбросы углерода, помогать предприятиям максимизировать прибыль и способствовать их устойчивому развитию без загрязнения окружающей среды.

4. Создание надежной системы надзора за раскрытием информации об учете выбросов углерода. В настоящее время эти функции в КНР преимущественно выполняют Бюро по охране окружающей среды, а в некоторых провинциях — даже специальные подразделения правоохранительных органов. Однако, как отмечает Китайская ассоциация содействия экологическому развитию лесного хозяйства в «Синей книге низкоуглеродного развития»⁷, координация между надзорными органами на местах и центральным правительством до сих пор остается слабой. В стране необходимо создать национальную систему низкоуглеродного управления с учетом трех аспектов: системного проектирования на государственном и местном уровнях, решения общих проблем учета, отчетности и надзора, а также формирования единой понятной логики низкоуглеродного управления на всех уровнях: правительственном, провинции и отдельного предприятия. Одним из механизмов функционирования такой системы должен стать учет поддающихся количественной оценке усилий по борьбе с парниковыми газами для предотвращения фальсификации компаниями информации об учете углеродных единиц.

ВЫВОДЫ

Непрерывное развитие низкоуглеродной экономики уже стало мировой тенденцией. Китай занимает первое место по выбросам углерода в масштабах планеты, но страна активно участвует в различных международных проектах и соглашениях по декарбонизации, демонстрируя свою заинтересованность в снижении ущерба, наносимого экологии. Период 2021–2022 гг. ознаменовался бурным развитием в стране национального углеродного рынка и тор-

⁷ Синяя книга низкоуглеродного развития: отчет о рынке торговли квотами на выбросы углерода в Китае (2021–2022 гг.). Шаньдунский университет финансов, экономики и социальных наук; 2023. (на китайском языке).

говли правами на выбросы углерода. Одновременно с этим быстро прогрессирует практика их учета. Будучи основанной на национальных традициях, она направлена на устойчивое развитие и достижение стратегической цели углеродной нейтральности. Руководство КНР уделяет особое внимание низкоуглеродному учету, так как его развитие должно стать толчком к реализации национальными предприятиями передовых и совершенно новых бизнес-моделей. Министерство финансов страны уже выпустило несколько нормативных актов, в которых закрепило сложившуюся к настоящему времени учетную практику по выбросам углерода. Однако нормативное регулирование данной сферы учета до сих пор находится в стадии становления, и многие

аспекты требуют совершенствования. Несмотря на активную государственную пропаганду низкоуглеродного развития и построения китайской экологической цивилизации будущего, на целом ряде предприятий уровень осведомленности сотрудников об охране окружающей среды все еще остается низким. Это накладывает отпечаток на выполнение ключевыми компаниями своих обязательств по энергосбережению, сокращению выбросов и развитию системы их учета. За последние 2–3 года в Китае наблюдается существенный прогресс в исследованиях (и они зачастую превосходят западные) по учету выбросов углерода, что является демонстрацией реализации национальной концепции защиты окружающей среды и низкоуглеродного развития.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Yang L., Wei N., Lv H., Zhang X. Optimal deployment for carbon capture enables more than half of China's coal-fired power plant to achieve low-carbon transformation. *iScience*. 2022;25(12):1–18.
2. Цзинь Н. Исследование механизма и путей построения экологической среды бухгалтерского учета в Китае в условиях низкоуглеродной экономики. *Современный экономический менеджмент*. 2013;35(06): 83–88. (на китайском).
3. Лю Ц. Факторы влияния на раскрытие корпоративной информации об углеродном учете с точки зрения устойчивого развития. *Бухгалтерский ежемесячный журнал*. 2015;(21):18–122. (на китайском языке).
4. Чжан С. Экологический учет и устойчивое развитие. *Журнал Шаньсийского университета финансов и экономики*. 2016;(2):61–63. (на китайском).
5. Чжан Ц. Исследование взаимосвязи между качеством раскрытия информации об углероде и финансовыми показателями листинговых компаний с точки зрения экономики с низким уровнем выбросов углерода. *Журнал университета Ланьчжоу (издание социальных наук)*. 2018;(2):154–165. (на китайском).
6. Ван В. Бухгалтерское исследование торговли выбросов углерода с точки зрения низкоуглеродной экономики. *Журнал Хубэйского открытого профессионального колледжа*. 2022;35(11):116–117. (на китайском).
7. Мэн Ф., Сю Х., Мысли о построении системы учета выбросов углерода в новую эпоху. *Цилу Чжунтань*. 2021;(3):14–17. (на китайском).
8. Кун Д. Исследование учета прав на выбросы углерода в низкоуглеродной экономике. *Международный бизнес и бухгалтерский учет*. 2022;(13):51–54. (на китайском).
9. Сюй В., Юань Ц. Проблемы и альтернативы углеродного учета предприятий в условиях низкоуглеродной экономики. *Новая экономика*. 2022;(7):87–89. (на китайском).
10. Чжоу С. Анализ направления развития учета торговли выбросами углерода. *Экономика Тяньцзиня*. 2021;(2):53–56. (на китайском).
11. Лю Ю. Текущее состояние и развитие экологического учета в современной низкоуглеродной экономике. *Национальная управленческая информатизация*. 2021;24(15):38–39. (на китайском).
12. Лю Ц. Интеграция финансового и управленческого учета в информационную среду. *Бухгалтерский учет китайских городских предприятий*. 2021;(2):63–64. (на китайском).
13. Цинь С. Модель «зеленого» экономического развития и бухгалтерский учет. *Налогообложение*. 2021;15(2):71–72. (на китайском).
14. Син Цзе. Исследование практики работы по экологическому учету в эпоху низкоуглеродной экономики. *Дайджест экономического менеджмента*. 2021;(1):195–196. (на китайском).
15. Цуй Е., Чжоу Ч. Исследование торговли выбросами углерода и учета выбросов углерода в регионе Пекин-Тяньцзинь-Хэбэй. *Бухгалтерские исследования*. 2017;(7):3–10. (на китайском).

REFERENCES

1. Yang L., Wei N., Lv H., Zhang X. Optimal deployment for carbon capture enables more than half of China's coal-fired power plant to achieve low-carbon transformation. *iScience*. 2022;25(12):1–18.
2. Jin N. Research on the Mechanism and Path of Accounting Ecology Construction in China under the Low Carbon Economy. *Contemporary Economic Management*. 2013;35(06):83–88. (In Chinese).
3. Liu C. Influence factors of corporate carbon accounting information disclosure from the perspective of sustainable development. *Accounting Monthly*. 2015;(21):118–122. (In Chinese).
4. Zhang X. On Environmental Accounting and Sustainable Development. *Journal of Shanxi University of Finance and Economics*. 2016;(2):61–63. (In Chinese).
5. Zhang J. Research on the relationship between carbon information disclosure quality and financial performance of listed companies under the perspective of low-carbon economy. *Journal of Lanzhou University (Social Science Edition)*. 2018;(2):154–165. (In Chinese).
6. Wang W. Accounting Research on Carbon Emissions Trading from the Perspective of Low-Carbon Economy. *Journal of Hubei Open Vocational College*. 2022;35(11):116–117. (In Chinese).
7. Meng F., Xiu H. Thoughts on the Construction of Carbon Accounting System in the New Era. *Qilu Zhutan*. 2021;(3):14–17. (In Chinese).
8. Kong D. Research on the Accounting Treatment of Carbon Emission Rights in a Low-Carbon Economy. *International Business and Accounting*. 2022;(13):51–54. (In Chinese).
9. Xu W., Yuan C. Problems and Countermeasures of Enterprise Carbon Accounting under the Low Carbon Economy. *New Economy*. 2022;(7):87–89. (In Chinese).
10. Zhou X. Analysis on the Development Direction of Carbon Emissions Trading Accounting. *Tianjin Economics*. 2021;(2):53–56. (In Chinese).
11. Liu Yu. The Current Situation and Development of Environmental Accounting in the Modern Low-Carbon Economy. *National Management Informationization*. 2021;24(15):38–39. (In Chinese).
12. Liu Q. The integration of financial accounting and management accounting in the information environment. *Accounting of Chinese Township Enterprises*. 2021;(2):63–64. (In Chinese).
13. Qin X. Green economic development model and accounting. *Taxation*. 2021;15(2):71–72. (In Chinese).
14. Xing J. Research on the practice of environmental accounting work in the era of low-carbon economy. *Economic Management Abstracts*. 2021;(1):195–196. (In Chinese).
15. Cui Y., Zhou Ch. Research on the Status Quo of Carbon Emissions Trading and Carbon Accounting in the Beijing-Tianjin-Hebei Region. *Accounting Research*. 2017;(7):3–10. (In Chinese).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Марина Александровна Амурская — кандидат экономических наук, доцент департамента мировой экономики и международного бизнеса, Финансовый университет, Москва, Россия

Marina A. Amurskaya — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor of the Department of World Economy and International Business, Financial University, Moscow, Russia

<http://orcid.org/0000-0003-2497-8209>

amurskaia@mail.ru

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

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

Статья поступила в редакцию 26.01.2023; после рецензирования 09.02.2023; принята к публикации 04.04.2023.

The article was submitted on 26.01.2023; revised on 09.02.2023 and accepted for publication on 04.04.2023.

Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-2-49-61
УДК 657.1.011.56(045)
JEL M41

Пути интеграции управленческих показателей продаж в систему финансового учета на малых и средних предприятиях

И.В. Багаев

Казанский инновационный университет им. В.Г. Тимирязова (ИЭУП), Казань, Россия

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена проблемам организации управленческого учета на малых и средних предприятиях, многие из которых зачастую лишены возможности приобретения дополнительных управленческих программ или сложных ERP-систем. Поиск путей интеграции элементов управленческого учета непосредственно в бухгалтерскую программу, а также исследование на основе такой конфигурации существующих возможностей по формированию управленческих отчетов является **целью** настоящей работы. Так, на примере показателей продаж, формируемых в распространенной конфигурации «1С: Бухгалтерия предприятия 3.0», предложены пути дальнейшей интеграции двух систем учета; обосновано использование синтетических счетов для усиления бухгалтерского контроля за формированием управленческих показателей, в том числе предложена система учетных записей с управленческим счетом 39 «Калькуляционные объекты продаж». Рассмотрена возможность применения ABC-метода – с предложением совершенствования его механизма распределения. **Методология** исследования базируется на диалектическом подходе, наблюдении, синтезе информации, анализе полученных результатов; а также методов бухгалтерского учета (счета и двойной записи, калькулировании и др.). В качестве примера применения указанных подходов к интеграции автором использованы типовые операции продаж в торговой организации со списанием издержек обращения и формированием финансового результата, однако практика производственных предприятий, а также Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета № 94н позволяет применять их и в небольших производственных организациях.

Ключевые слова: автоматизация; аналитический учет; издержки обращения; учет продаж; распределение затрат; управленческий учет; финансовый учет; activity-based costing; ABC-метод; 1С

Для цитирования: Багаев И.В. Пути интеграции управленческих показателей продаж в систему финансового учета на малых и средних предприятиях. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(2):49-61. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-2-49-61

ORIGINAL PAPER

Ways to Integrate Managerial Sales Indicators in the System of Financial Accounting in Small and Medium-Sized Enterprises

I.V. Bagaev

Kazan Innovative University named after V.G. Timiryasov (IEMU), Kazan, Russia

ABSTRACT

The article is devoted to the problems of organizing management accounting in small and medium-sized enterprises, many of which are often deprived of the opportunity to purchase additional management software programs or complex ERP systems. Finding ways to integrate elements of management accounting directly into an accounting program, as well as research on the basis of such a configuration of existing capabilities to generate management reports is the **purpose** of this work. A natural alternative in such conditions is the introduction of management accounting elements directly into the financial accounting program, the most common configuration of which today is “1С: Enterprise Accounting 3.0”. Therefore, on the basis of this program, the existing opportunities for the formation of management reports – on the example of sales indicators are explored; and ways of further integration of the two accounting systems are proposed.

© Багаев И.В., 2023

The use of synthetic accounts to strengthen accounting control over the formation of management indicators in the context of integrating elements of management accounting into the accounting program is substantiated; including the proposed system of accounts with a management account 39 "Calculation objects of sales" which was also proposed in the article. The possibility of applying the ABC-method is considered with the proposal to improve distribution of costs. The subject of the research of the article is the process of integrating the elements of management accounting into the financial system. The research **methodology** is based on a dialectical approach, observation, synthesis of disparate information, analysis of the results obtained; as well as accounting methods such as costing, accounts, and double entry. As an illustration of applying these approaches to integration, the article uses typical sales transactions in a trade organization when the distribution costs are written-off and the formation of a financial result. However, the practice of manufacturing enterprises, as well as the instructions for the application of the Chart of Accounts No. 94n, make it possible to apply these approaches to integration at small manufacturing enterprises.

Keywords: accounting automation; analytical accounting; selling expenses; sales accounting; distribution of costs; management accounting; financial accounting; activity-based costing; ABC-method; 1C

For citation: Bagaev I.V. Ways to integrate managerial sales indicators in the system of financial accounting in small and medium-sized enterprises. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2023;10(2):49-61. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-2-49-61

ВВЕДЕНИЕ

Деятельность любой коммерческой организации предполагает выполнение операций продажи, включая их документальное оформление и отражение в регистрах бухгалтерского учета с последующим анализом финансовых результатов. Степень детализации данных о продажах зависит от вида учета и требований менеджеров разного уровня управления к учетно-информационному обеспечению. Последнее явилось следствием развития автоматизации, позволившей в какой-то момент обеспечить отделы и службы предприятия собственными «бухгалтериями», согласованными с функционалом этих служб. В результате учет стал «расползаться» между структурными подразделениями, и теперь данные о продажах формируются в отделах продаж; о потреблении материальных ценностей и выработке — в производственных цехах; о поставках — в отделах снабжения. Бухгалтерия же получает общую информацию с помощью выгрузки или на основе однократного ввода данных для разных учетных подсистем, после чего проверяет корректность полученных результатов, в том числе путем сверки с первичными документами.

Вместе с тем необходимо принимать во внимание объем деятельности организации. Предприятия малого и среднего бизнеса часто не имеют возможностей для построения указанной схемы управленческого учета — они не всегда могут позволить себе покупку дополнительного программного обеспечения, что к тому же сопряжено с неизбежными тратами на обучение персонала и поддержку актуальной версии приобретенных конфигураций.

Сложные ERP-системы обойдутся еще дороже, а потому вариантом также не являются. Стало быть, в небольших организациях ведение управленческого учета затруднено, при этом ручная выборка данных в эпоху автоматизации для этой цели не подходит либо подходит не в полной мере. С учетом изложенного важной составляющей научного исследования становится поиск путей для интеграции элементов управленческого учета в бухгалтерскую программу предприятия. В этой связи исследование проведено на базе распространенной типовой конфигурации «1С: Бухгалтерия предприятия 3.0». В процессе работы автором изучались научные труды как отечественных [1–9], так и зарубежных авторов [10–16].

ДЕТАЛИЗАЦИЯ АНАЛИТИКИ В ФИНАНСОВОМ УЧЕТЕ

Традиционный учет, осуществляемый бухгалтерией предприятия, в специализированных источниках принято называть «бухгалтерским финансовым учетом», т.е. упор делается на его основную цель — составление финансовой отчетности; учет, осуществляемый в различных подразделениях предприятия и предназначенный для управления службами, принято называть «бухгалтерским управленческим учетом» или просто «управленческим учетом». Вследствие несовпадения целей различается, соответственно, и степень детализации данных, формируемых в рамках двух видов учета. Так, товары, хранящиеся на складах организации, детализируются в финансовом учете по следующему типовому аналитическому составленным: склад (место хранения); кладовщик (материально-ответственное лицо); номенклатура (на-

Анализ продаж за 2022 г.					
Отбор:	Номенклатура В списке "Автошина TYPEX_CRG_VO-126...; Аккумулятор 190 Ah узкий; Аккумуляторная батарея 6С гидравлическое Луко..."				
Сортировка:	Валовая прибыль По убыванию				
Номенклатура	Количество	Стоимость	Выручка без НДС	Рентабельность, %	Валовая прибыль
Автошина TYPEX_CRG_VO-1260 425/85 R21 160J	34,000	899 888	954 692	5,7	54 803
Аккумулятор 190 Ah узкий	2,000	21 333	26 880	20,6	5 547
Аккумуляторная батарея 6СТ-60L STANDARD о/п	44,000	105 838	110 946	4,6	5 107
Масло гидравлическое Лукойл ВМГЗ 216,5л	3,000	74 900	79 167	5,4	4 267
Итого		1 101 960	1 171 684	6,0	69 724

Рис. 1 / Fig. 1. Управленческий отчет «Анализ продаж» в программе «1С: Бухгалтерия предприятия 3.0» / Management report "Sales Analysis" in the program "1С: Enterprise Accounting 3.0"

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

именования товаров); партия (в случае ведения партионного учета).

На самом складе для целей учета товар может быть детализирован по множеству других аналитических признаков, не актуальных для бухгалтера, но заметно облегчающих работу кладовщика: характеристикам, в том числе их сочетаниям (указание цвета, материала и др.); степени годности (годен, ограниченно годен, не годен); срокам окончания годности; конкретным стеллажам и ячейкам хранения; свободным и зарезервированным для отгрузки единиц товара и др.

Таким образом, нет никакой необходимости в объединении двух подсистем учета в одну, так как в этом случае бухгалтерия получит множество дополнительных аналитик, совершенно ей не нужных; равно как и наоборот — та или иная служба предприятия (в данном случае, складская) столкнется с трудностями применения бухгалтерской специфики. Так, партионный учет в бухгалтерии предполагает применение метода ФИФО для оценки запасов при их списании. В то же время складской работник не может быть скован условной последовательностью списания и оценки товаров «в порядке их поступления на склад», ибо исходит из других критериев при выборе партий (окончание срока годности, близость к складскому выходу, конкретный цвет, материал, характеристика товара в партии или др.). Поэтому факт «расползания» учетных функций между службами организации нужно принять как объективно неизбежный, обусловленный возможностями современной автоматизации, в рамках которой даже непрофильный сотрудник способен отражать в программе выполняемые им операции и получать сводную картину работы в управленческих отчетах. Выгрузка же данных в бухгалтерскую подсистему позволяет

отсеять ненужные для бухгалтеров уровни аналитик, оставляя лишь те, которые соответствуют целям финансового учета.

Однако, как уже отмечалось, на небольших предприятиях реализация такой схемы управленческого учета, во многом автономного от финансового, труднодостижима. Вместо этого управленческие отчеты формируют сами бухгалтеры, использующие для этих целей возможности бухгалтерских программ. Если ознакомиться с наиболее популярной из них на сегодняшний день — «1С: Бухгалтерия предприятия 3.0», то в разделе «Руководителю» можно увидеть отчеты, содержащие излишние данные с точки зрения финансового учета, но полезные для принятия управленческих решений. Приведем пример одного из таких отчетов (рис. 1), который называется «Анализ продаж» и предназначается для оценки эффективности продаж как номенклатурных групп, так и позиций номенклатуры (товаров, продукции и др.) по основному показателю — валовой прибыли, которая в подсистеме бухгалтерского учета отображается в отчете о финансовых результатах по строке «Валовая прибыль (убыток)» в обобщенном виде. Таким образом, управленческий отчет «Анализ продаж» детализирует в программе бухгалтерские данные, чтобы руководитель мог ознакомиться с результатами деятельности предприятия за определенный период и принять решение по конкретным наименованиям.

Вместе с тем возникает вопрос: каким образом удалось детализировать бухгалтерские показатели, которые, как правило, формируются в укрупненном виде? Для того чтобы на него ответить, необходимо ознакомиться с аналитикой субсчетов, открываемых к счету 90 «Продажи»: следует открыть План счетов в самой программе «1С: Бухгалтерия предприятия 3.0» (рис. 2) и проанализировать счет 90.

Код счета	Наименование счета	Субконто 1	Субконто 2	Субконто 3	Вид	Кол.
T ₉₀	Продажи	Номенклатурные группы (об)			АП	
T _{90.01}	Выручка	Номенклатурные группы (об)	Ставки НДС (об)		П	
T _{90.01.1}	Выручка по деятельности с основной системой налогообложения	Номенклатурные группы (об)	Ставки НДС (об)	Номенклатура (об)	П	✓
T _{90.02}	Себестоимость продаж	Номенклатурные группы (об)			А	
T _{90.02.1}	Себестоимость продаж по деятельности с основной системой налогообложения	Номенклатурные группы (об)			А	
T _{90.03}	Налог на добавленную стоимость	Номенклатурные группы (об)	Ставки НДС (об)		А	
T _{90.04}	Акцизы	Номенклатурные группы (об)			А	
T _{90.05}	Экспортные пошлины	Номенклатурные группы (об)			А	
T _{90.07}	Расходы на продажу				А	
T _{90.07.1}	Расходы на продажу по деятельности с основной системой налогообложения				А	
T _{90.08}	Управленческие расходы				А	
T _{90.08.1}	Управленческие расходы по деятельности с основной системой налогообложения				А	
T _{90.08.2}	Управленческие расходы по отдельным видам деятельности с особым порядком налогообложения				А	
T _{90.09}	Прибыль / убыток от продаж	Номенклатурные группы (об)			АП	

Рис. 2 / Fig. 2. Перечень субсчетов и аналитики, открываемых к синтетическому счету 90 «Продажи» в программе «1С: Бухгалтерия предприятия 3.0» / The list of sub-accounts and analytics, opened for synthetic account 90 “Sales” in the software program “1С: Enterprise Accounting 3.0”

Источник / Source: взято из типовой конфигурации «1С: Бухгалтерия предприятия 3.0».

Как видно из рис. 2, основной аналитической позицией (субконто) для субсчетов к данному счету являются «номенклатурные группы», состоящие из множества видов товаров (продукции и др.), которые не являются вложениями или подчиненными элементами в иерархической структуре аналитики — программа просто объединяет в рамках каждой номенклатурной группы информацию о продажах, и эту обобщенную величину показывает в отчетах и ведомостях. Поэтому на основе номенклатурных групп невозможно составить отчет о продажах в разрезе конкретных позиций. Исключением является ситуация, когда такую группу приравнивают к определенному товару (продукции и др.), однако это противоречит идее использования номенклатурных групп, предназначенных именно для укрупнения аналитических данных.

Далее ознакомимся с корреспонденцией счетов по продаже одной из представленных в «Анализе продаж» позиций — товара «Аккумулятор 190 Ah узкий» (рис. 3). Документ продажи в программе формирует три типовых проводки: первая отражает себестоимость проданного товара; вторая — выручку от продажи вместе с НДС; и третья — НДС с данной продажи.

Согласно данным рис. 3 товар включен в номенклатурную группу «Торговля аккумуляторами».

Благодаря тому, что все три субсчета к счету 90 «Продажа» содержат указанную номенклатурную группу, управленческий отчет «Анализ продаж» (см. рис. 1) легко может быть сформирован в разрезе номенклатурных групп, для чего вносятся дополнительные изменения в его настройки. Сопоставление значений выручки и себестоимости продажи программа делает, опираясь на аналитику: в данном случае, сумма выручки в 32 256 руб. корректируется на величину НДС и себестоимости 21 333,33 руб. В аналитике счета 90.01.1 ставка НДС указана равной 20%, а значит, при формировании отчета выполняются стандартные действия деления выручки на 120% и умножения на 100%. При применении номенклатурных групп колонка «Количество» оказывается пустой, поскольку субсчет 90.02.1 количественным не является, а корреспондирующий кредит балансового счета № 41 номенклатурными группами не оперирует. По этой же причине не заполняются поля «Цена реализации» и «Стоимость за единицу» (они могут быть добавлены в настройках отчета) при использовании номенклатурных групп. В целом можно констатировать, что методология бухгалтерского финансового учета при формировании отчета «Анализ продаж» в разрезе номенклатурных групп, т.е. укрупненной аналитики, изменений не претерпевает.

Дата	Дебет	Кредит	Сумма
22.08.2022	90.02.1	41.01 Кол.: 2,000	21 333,33
1	Торговля аккумуляторами	Аккумулятор 190 Ah узкий Поступление (акт, накладная, УПД) 00БП-00...	Реализация товаров
22.08.2022	62.01	90.01.1 Кол.: 2,000	32 256,00
2	МИРОНОВ ИП Договор № 7 от 19.02.2022 г. Реализация (акт, накладная, УПД) 00БП-000...	Торговля аккумуляторами 20% Аккумулятор 190 Ah узкий	Реализация товаров
22.08.2022	90.03	68.02	5 376,00
3	Торговля аккумуляторами 20%	Налог (взносы): начислено / уплачено	Реализация товаров

Рис. 3 / Fig. 3. Проводки и аналитика продажи товара «Аккумулятор 190 Ah узкий» в программе «1С: Бухгалтерия предприятия 3.0» / Accounting entries and analytics of the sale of the product “Battery 190 Ah narrow” in the program “1С: Enterprise Accounting 3.0”

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

Однако иначе обстоят дела, когда речь заходит о подготовке детализированных данных для данного отчета. Чтобы можно было сформировать его по позициям номенклатуры, разработчикам пришлось добавить еще один уровень аналитики к субсчету 90.01.1 — «Номенклатура», сделав его количественным (см. *субконто 3 на рис. 2*). Напомним, что счет 90 «Продажи» классифицируется как операционно-результатный, т.е. предназначенный для определения финансового результата. Однако в «1С: Бухгалтерия предприятия 3.0» субсчет «Выручки» балансового счета 90 приобрел признаки еще и инвентарного (материального).

Разумеется, данная аналитика не формирует отрицательного сальдо по субсчету, как как предназначена исключительно для детализации кредитового оборота (в терминологии программы — «оборотное субконто»). Однако свойства материального субсчета никуда при этом не денутся, ибо без них составить отчет о валовой прибыли в разрезе конкретных позиций номенклатуры не получится.

Механизм подготовки отчета «Анализ продаж» по номенклатуре отличается от его же формирования по номенклатурным группам. Если в последнем случае задействовалась аналитика субсчетов счета 90 «Продажи», то для первого используются уже разные счета (субсчета): субсчет выручки счета 90, а также счет 41 «Товары» с соответствующим ему субсчетом. Аналитика при этом используется одна — номенклатура («Аккумулятор 190 Ah узкий» — см. *рис. 3*), выручку от продажи которой (единицы и всей продажи за период) можно сопо-

ставить с себестоимостью ее продажи (единицы и за период).

Приведенный пример показывает, что процесс детализации данных с точки зрения методологии финансового учета не является простым, поскольку ведет к необходимости добавления новых аналитических уровней, в свою очередь, придает синтетическим счетам новые свойства.

УГЛУБЛЕНИЕ РАСЧЕТНЫХ ДЕЙСТВИЙ В ФИНАНСОВОМ УЧЕТЕ

Интеграция элементов управленческого учета в систему финансового учета может осуществляться и в ином направлении, связанном с детализацией не аналитики счетов, а расчетных действий, причем таких, которые в рамках финансового учета (согласно его методологии) ограничиваются укрупненными результатами, в то время как расчеты могут уходить «вглубь» аналитики счетов. Типичным примером, иллюстрирующим данный подход, является распределение расходов на продажу торговой организации.

Согласно данной методике почти весь перечень статей этих расходов списывается в финансовом учете на уменьшение финансового результата, то есть на счет 90 «Продажи», и только в части транспортных расходов предусматривается распределение, основанное на применении среднего процента: при этом оно делается не по видам проданных товаров, а лишь между общим количеством проданного товара и его непроданным на конец месяца остатком.

Приведем следующий пример (табл. 1). Расходы на продажу в торговой организации для простоты представлены 4 статьями, в том числе транспортными расходами. Средний процент, применяемый для распределения последних, согласно методологии учета, определяется путем деления их общей суммы, включая начальный остаток, на величину проданных за месяц товаров и их непроданной части (кредитовый оборот по счету 90.01 и сальдо конечные счетов 41 «Товары» и 45 «Товары отгруженные»).

Если за месяц было продано товаров на сумму 15 млн руб., а остаток товаров на складе на конец месяца равен 2 млн руб., то средний процент составит:

$$(0 + 1\,000\,000) : (15\,000\,000 + 2\,000\,000) = 1\,000\,000 : 17\,000\,000 = 0,0588, \text{ или } 5,88\%.$$

Для простоты расчетов величина транспортных расходов на начало месяца принимается равной нулю. Далее в программе «1С: Бухгалтерия предприятия 3.0» средний процент умножается на величину проданных товаров за месяц, после чего определяется сумма транспортных расходов, не подлежащая списанию:

- транспортные расходы к списанию = $0,0588 * 15\,000\,000 = 882\,352,94$ руб.;
- транспортные расходы на остаток = $1\,000\,000 - 882\,352,94 = 117\,647,06$ руб.

Все остальные статьи расходов на продажу, согласно методологии учета, подлежат списанию целиком: с кредита счета 44 «Расходы на продажу» в дебет счета 90.07 «Расходы на продажу». Таким образом, общая сумма списания с балансового счета 44 составит:

$$882\,352,94 + 812\,000 + 215\,000 + 125\,800 = 2\,035\,152,94 \text{ руб.}$$

Можно сомневаться в корректности формулы среднего процента [17] или в подходе к списанию расходов на продажу в целом, применяемом в финансовом учете, но нельзя не признать, что в рамках полученных результатов есть возможность для второго, более глубокого этапа распределения расходов на продажу — теперь уже между видами товаров, проданных за месяц. Алгоритм дополнительных расчетов для целей управленческого учета будет выглядеть так:

Распределение транспортных расходов, связанных с проданной частью:

- товара А = $882\,352,94 * 711 / 3169 = 197\,965,59$ руб.
- товара Б = $882\,352,94 * 2458 / 3169 = 684\,387,35$ руб.

Так как товар не отличается крупными габаритами или тоннажем, для распределения транспортных расходов использовался показатель «километры», а не «тонно-километры» (на доставку товара «А» — 711 км и товара «Б» — 2458 км); по этой же причине когда одной машиной доставляется груз сразу нескольких наименований, километраж равномерно делится между ними, поскольку влияние дополнительных позиций на отклонения в расходе топлива минимальный. Информация о километраже накапливается в добавленном регистре программы табличной формы, итоговые результаты которой служат для осуществления распределительных действий.

Оплата труда с начислениями страховых взносов касается лишь работников отдела продаж, так как зарплату других сотрудников трудно увязать с конкретными видами продаваемой номенклатуры. Расходы на упаковку (тару) фиксируются по конкретным товарам, требующим использования упаковки (одноразовой тары) в процессе доставки, и тоже группируются в течение месяца в дополнительном регистре.

Расходы на рекламу, согласно условиям примера, полностью были списаны на товар Б, участвующий в рекламной кампании. Таким образом, осуществленные действия позволили детализировать часть расходов на продажу в привязке к товарам А и Б, проданным за месяц, что позволило получить следующие значения:

- на продажу товара А затрачено ресурсов на сумму 324 425,59 руб.;
- на продажу товара Б затрачено ресурсов на сумму 996 846,35 руб.

Полученные результаты могут использоваться для совершенствования формы отчета «Анализ продаж» в программе «1С: Бухгалтерия предприятия 3.0» с выходом на показатель «Прибыль (убыток) от продаж», а также на скорректированную рентабельность в процентах по каждому наименованию. Как уже было сказано, для реализации подобного подхода в учетную программу требуется внедрить регистры для фиксации нефинансовых показателей, участвующих в распределении, — при этом формы регистров по определению должны быть увязаны с видами продукции, иначе оно становится невозможным. В конце месяца программа осуществляет завершение периода, которое предполагает также закрытие счета 44 «Расходы на продажу» с распре-

Таблица 1 / Table 1

Результаты распределения статей расходов на продажу между остатком и видами проданных товаров по итогам месяца / The results of the distribution of items of expenses for the sale between the balance and types of goods sold at the end of the month

Статьи расходов на продажу / Sales expense items	Сумма за месяц, руб. / Amount per month, rub.	Распределенные величины / Distributed quantities				Нераспределяемые статьи расходов на продажу / Non-distributable items of sales expenses
		На остаток / Balance of goods		На проданную часть / Goods sold		
		На товар А / Item A	На товар Б / Item B	На товар А / Item A	На товар Б / Item B	
1. Транспортные расходы, руб.	1 000 000	117 647,06		197 965,59	684 387,35	x
2. Оплата труда с отчислениями, руб.	812 000	-	-	55 460	42 659	713 881
3. Расходы на упаковку (тару), руб.	215 000	-	-	71 000	144 000	x
4. Расходы на рекламу, руб.	125 800	-	-	0	125 800	x
Итого	2 152 800	117 647,06		324 425,59	996 846,35	713 881

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

делением учетных на нем транспортных расходов между остатком товаров и их проданной за месяц частью (через механизм среднего процента); а далее на основе данных дополнительных регистров относит списанные расходы на продажу на виды проданных за месяц товаров.

Результаты второго, более глубокого этапа распределения сводятся в финальном регистре, используемом для формирования усовершенствованной формы отчета «Анализ продаж», который строится, как и ранее, по данным аналитики счетов 90 и 41 для расчета валовой прибыли и соответствующего ей значения рентабельности; а дополнительные графы — по данным финального регистра. Теоретически в этом случае допустимо применять и номенклатурные группы, для чего дополнительные регистры должны содержать поле с подобной аналитикой.

ИЗМЕНЕНИЕ МЕХАНИЗМА ОТРАЖЕНИЯ ОПЕРАЦИЙ НА СИНТЕТИЧЕСКИХ СЧЕТАХ

Внедрение элементов управленческой подсистемы в программу бухгалтерского учета может затрагивать порядок применения синтетических счетов, хотя это и не обязательно, ведь отчеты предназначены для пользователей, не являющихся работниками бухгалтерии, а значит, не

знакомых с бухгалтерской спецификой. В академических источниках уже давно встречаются схемы применения счетов-экранов, обеспечивающих численное согласование данных финансового и управленческого учета [18]. Но для малых и средних предприятий такие громоздкие системы учетных записей вряд ли применимы. В этой связи необходимо ограничиваться небольшими изменениями, не приводящими ни к повышению сложности учетной системы, ни к резкому увеличению затрат на адаптацию бухгалтерской программы к требованиям руководства организации. При этом нужно четко понимать цель интеграции двух учетных подсистем на базе именно синтетических счетов. Такой подход может быть обусловлен, например, тем, что программа «1С: Бухгалтерия предприятия 3.0» является бухгалтерской, следовательно, ответственным за формирование в ней управленческих отчетов могут быть только бухгалтеры. А раз так, у них должны иметься инструменты, позволяющие контролировать процесс формирования управленческих данных, в том числе на базе синтетических счетов, с которыми бухгалтерия работает постоянно.

К сожалению, данное направление интеграции учетных подсистем имеет ограничения в виде запрета Минфином РФ ввода в учетную практику дополнительных синтетических счетов, не предус-

мотренных Планом счетов и Инструкцией по его применению № 94н. В последней, в частности, прописано, что «для учета специфических операций организация может по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации вводить в План счетов бухгалтерского учета дополнительные синтетические счета, используя свободные номера счетов». Однако для малого бизнеса такое допущение является, скорее, запретом, нежели приглашением к действию. Поэтому указанное направление интеграции чаще всего реализуется путем ввода не счетов, а дополнительных субсчетов, ограничения на создание которых Минфин России не устанавливал.

Что касается приведенного выше примера, то использование субсчетов не является оптимальным решением с точки зрения полноты отражения происходящих в программе операций по распределению расходов на продажу. С этой целью необходимо вводить дополнительный управленческий счет 39 «Калькуляционные объекты продаж», на который транзитом будут попадать данные о себестоимости продаж товаров (работ, услуг) и о распределенных между проданной номенклатурой расходов на продажу. Таким образом, в рамках предлагаемой системы счетов (табл. 2) механизм отражения операций меняется, но данные бухгалтерского финансового учета остаются прежними, как если бы изменения не вводились. Приведем характеристику управленческого счета 39 «Калькуляционные объекты продаж». Он является транзитным, предназначенным для перевода данных из одной учетной подсистемы в другую.

По дебету на нем отражается информация в разрезе составных объектов калькулирования: «Покупатель — договор — номенклатура» — по аналогии со счетом 45 «Товары отгруженные» с той лишь разницей, что добавляется договор, по которому происходит отгрузка (в данном случае — продажа). Себестоимость проданного товара формируется с использованием средней взвешенной или ФИФО — в зависимости от настроек учетной политики в программе, и ее можно воспринимать как учетную стоимость проданных товаров, а сумму распределенных между номенклатурой расходов на продажу — как отклонение от учетной стоимости, которое необходимо списать на уменьшение финансового результата.

Кредит счета 39 показывает учетные данные, перенесенные в финансовую подсистему программы; при этом учетная стоимость автоматически перене-

сится в течение месяца на счет 90.02 «Себестоимость продаж» при формировании в системе каждого конкретного документа продаж; распределенные расходы на продажу, образующие по итогам месяца разницу между оборотами счета 39, списываются автоматически на счет 90.07 «Расходы на продажу» при закрытии периода. Таким образом, на счете 39 по итогам месяца собирается информация, совпадающая с данными усовершенствованной формы «Анализа продаж» в части себестоимости продаваемой номенклатуры. Эта информация отражается и в оборотно-сальдовой ведомости по счету 39. Кроме того, в программе можно предусмотреть составление справки «Калькуляция продаж» (аналог «Калькуляции себестоимости» продукции). Все это усиливает бухгалтерский контроль формирования управленческих показателей.

Возвращаясь к составной аналитике счета 39 «Покупатель — договор — номенклатура», отметим, что основным уровнем здесь является именно номенклатура, на которую распределяется часть расходов на продажу. Уровень «Покупатель» здесь выступает как дополнительный, ибо кому продаются единицы той или иной номенклатуры — программе известно, а значит, соотнесение в отчетах результатов продаж с конкретными покупателями и заключенными с ними договорами трудностей не вызывает.

В рамках предложенных изменений создание усовершенствованной формы отчета «Анализ продаж» может, как и прежде, происходить в разрезе номенклатурных групп, если дополнительные регистры, где накапливается нефинансовая информация для целей распределения, содержат поле с указанной аналитикой. В то же время счет 39, являясь во многом аналогом счета 45 «Товары отгруженные», такой аналитики не имеет. Это значит, что оборотно-сальдовые и другие ведомости, формируемые по счету 39, в отличие от отчета «Анализ продаж», не воспроизведут данный аналитический разрез. Учитывая транзитный характер счета, можно придать ему материальные и калькуляционные или свойства операционно-результатных счетов, тоже имеющих номенклатурные группы. Как было показано ранее, в условиях современной автоматизации обработки данных счета бухгалтерского учета вполне успешно сочетают аналитику, не «родственную» по методологии, но добавленную для достижения конкретных управленческих целей. В данном случае следует объединить в рамках счета 39 два субконто — «Номенклатура» и «Номенклатурные группы», при этом

Таблица 2 / Table 2

Учетные записи для отражения результатов распределения расходов на продажу для целей управленческого учета, интегрированные в систему финансового учета / Accounting records to reflect the results of distribution of selling expenses for management accounting purposes, integrated into the financial accounting system

Содержание хозяйственной операции / Content of a business transaction	Сумма (руб.) / Amount (rub.)	Дебет / Debit	Кредит / Credit
1	2	3	4
1. Отражена выручка от продажи товаров – товар А – товар Б	15 000 000 7 000 000 8 000 000	62 62	90.01 90.01
2. Отражен НДС с продажи товаров	2 500 000	90.03	68
3. Отражена отгрузка товаров, в том числе – товар А – товар Б	8 000 000 3 600 000 4 400 000	39 39	41 41
4. Отражена себестоимость проданных товаров, в том числе – товар А – товар Б	8 000 000 3 600 000 4 400 000	90.02 90.02	39 39
5. Списание транспортных расходов (по итогам месяца для целей финансового учета)	882 352,94	90.07	39
6. Распределение расходов на продажу (по итогам месяца для целей управленческого учета), в том числе:			
6.1. Транспортные расходы: – на товар А – на товар Б	197 965,59 684 387,35	39 39	44.01 44.01
6.2. Оплата труда с отчислениями: – на товар А – на товар Б – на продажу (не распределяемые)	55 460 42 659 713 881	39 39 90.07	44.01 44.01 44.01
6.3. Расходы на упаковку (тару): – на товар А – на товар Б	71 000 144 000	39 39	44.01 44.01
6.4. Расходы рекламу: – на товар Б	125 800	39	44.01
7. Списание расходов на продажу (по итогам месяца для целей финансового учета)			
7.1. Оплата труда с отчислениями	98 119	90.07	39
7.2. Расходов на упаковку (тару)	215 000	90.07	39
7.3. Расходы на рекламу	125 800	90.07	39

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

последние должны совпадать с номенклатурными группами счета 90 «Продажи».

Заметим, что ведение учета по номенклатурным группам не ограничивается только однородными позициями товаров — на практике это позволяет укрупнять проданные товары по видам деятельности; видам торговли; вендорам; направлениям продаж; каналам сбыта; менеджерам по продажам (конкретные ФИО продавцов) и др.¹.

ВНЕДРЕНИЕ АВС-МЕТОДА В ПОДСИСТЕМУ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА

Процесс совершенствования распределительного процесса расходов на продажу в рамках метода, основанного на внедрении элементов управленческого учета в систему бухгалтерского финансового учета, в завершённом виде может опираться и на алгоритмы так называемого АВС-метода (от англ. Activity-based costing), который в торговле является способом формирования данных о себестоимости реализуемых товаров (услуг), обслуживании клиентов и протекающих в организации бизнес-процессах и осуществляется путем распределения потребленных ресурсов на операции и последующим перенесением стоимости последних на конечные объекты калькулирования (товары, клиенты, каналы сбыта и пр.). В упрощённом виде АВС-метод может быть реализован на основе информации финансового учета о расходах на продажу. Основное условие, которое в рамках рассматриваемого подхода придется соблюдать, — это распределение только тех расходов на продажу, которые списываются в бухгалтерском (финансовом) учете, что ограничивает потенциал применения АВС-метода.

Применительно к приведенному в *табл. 1* примеру распределения, расчет себестоимости по видам деятельности начинается с исследования состава расходов, которые должны быть объединены в пулы по целевому признаку. Например, в статье расходов на продажу «Оплата труда с отчислениями» присутствует в том числе зарплата водителей предприятия, осуществляющих грузоперевозки, за вычетом страховых взносов. Могут также присутствовать расходы на страхование автомобилей, техобслуживание,

мелкий ремонт собственными силами, амортизацию и др. Вместе указанные расходы образуют «пул» трат на выполнение конкретной операции по транспортировке товаров. Объединенные в группу расходы распределяются между видами доставленных и проданных товаров пропорционально базе, называемой в рамках АВС-метода «драйвером». Таким же образом объединению в «пулы» с последующим подбором «драйвера» и распределением подлежат остальные расходы на продажу. Заметим, что первые упоминания в научной литературе АВС-метода приходятся на конец 80-х гг. прошлого века [19–20], т.е. с тех пор прошло более тридцати лет. Уровень развития вычислительной техники сейчас во много раз выше и на данный момент программы, в том числе бухгалтерские, в состоянии распределять затраты с подбором индивидуальной базы для каждой статьи.

Если раньше объединенные в пул затраты распределялись пропорционально одной базе (драйверу), и это было шагом вперед, учитывая практику того времени, в современных реалиях они могут иметь разные базы (драйверы); при этом каждый пул разбивается на «подпулы» для большей точности результатов. Так, из перечисленных статей расходов, объединенных в пул «Транспортировка товаров», логичней выделять «подпулы», связанные с конкретными автомобилями (мелкий ремонт, страхование, амортизация, штрафы и пр.), формируя стоимость выполнения операции по перевозке не в среднем по предприятию, а по каждому авто. Это особенно актуально, когда какой-то из них специализируется на перевозке определенных грузов. Собранные по каждой машине пулы распределяются далее с учетом особенностей некоторых статей, к которым подбираются базы (драйверы), не совпадающие с драйвером всего пула, что в ряде случаев повышает точность распределительных действий. Так, затраты на мелкий ремонт автомобиля могут быть связаны не с километражем, а с конкретным направлением перевозки в силу плохого состояния дорожного покрытия. Следовательно, распределение этих расходов на ремонт должно осуществляться не между всеми товарами, доставленными этим автомобилем, пропорционально «километрам» или «тонно-километрам», а только между теми позициями, которые доставлялись в течение месяца по маршруту с плохой дорогой; при этом драйвером может служить стоимость перевезенных грузов, ибо километраж у таких позиций может совпадать,

¹ Номенклатура и номенклатурные группы в программах 1С. URL: <https://infostart.ru/1c/articles/71838/> Виды номенклатуры, группы номенклатуры и номенклатурные группы в типовой конфигурации 1С: Бухгалтерия предприятия ред. 3.0. URL: <https://ufa-1c.ru/content/articles/vidy-i-gruppy-nomenklatury-1c/?ysclid=ld8kk2xybr129298337>

что грозит перекосами в распределении, если не учитывать ценовые различия товаров.

Применение нескольких драйверов для распределения пула не ведет к сложностям в реализации ABC-метода, поскольку нет никакой разницы в том, устанавливается ли база распределения один раз сразу для всего пула затрат, или для каждой его статьи в отдельности, как это реализовано в учетных программах. В последнем случае всякая статья получает одну и ту же базу, за исключением отдельных (особенных), которым и подбирается уже другой, индивидуальный драйвер. Техника отражения операций на счетах в рамках ABC-метода не сильно отличается от того, что было показано ранее в *табл. 2*. При отсутствии на счете 44 аналитики для пулов затрат (например, номенклатурных групп, которые можно было бы задействовать для этих целей) можно использовать субсчета второго и третьего порядка с соответствующими названиями («Транспортировка товаров», «Хранение товаров» и др.). Накопление затрат по пулам происходит в процессе текущего учета. По итогам месяца делается распределение пулов — исходя из установленных драйверов и в части расходов, подлежащих списанию согласно методологии бухгалтерского (финансового) учета.

ВЫВОДЫ

Таким образом, малые и средние предприятия могут встраивать отдельные элементы управленческого учета в систему учета бухгалтерского (финансового). Многие из них не имеют возможности для организации и полноценного ведения учета сразу в обеих подсистемах, а значит, такой вари-

ант является естественной альтернативой покупке дополнительных управленческих программ или внедрению дорогих ERP-систем. При этом разработчики бухгалтерских конфигураций внедряют в коробочные версии программных продуктов отчеты, которые могут пригодиться руководству для принятия управленческих решений. Но состав показателей и количество этих отчетов ограничено по сравнению с их возможным потенциалом. Для устранения этого недостатка можно двигаться в трех направлениях:

- добавлять новые аналитические позиции к синтетическим счетам;
- углублять расчеты, в том числе проводимые на основе среднего процента;
- задействовать дополнительные синтетические счета (и/или субсчета).

Заметим, что интуитивно понятная бухгалтерам двойная запись в настоящее время почти не применяется для контроля формирования управленческих отчетов, хотя именно бухгалтеры отвечают за достоверность управленческих показателей в программе. В свою очередь, ограничения Минфина РФ по вводу новых синтетических счетов в учетную практику не способствуют развитию бухгалтерского контроля. Послабления со стороны данного финансового ведомства в этом вопросе могли бы решить проблему, особенно если внедрение новых счетов не приводит к искажению показателей финансовой отчетности, не усложняет систему учета, но при этом дает дополнительные возможности контроля формирования управленческих отчетов, как было показано в данной статье.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Баженов М.Б. Использование функционально-стоимостного анализа (Activity Based Costing, ABC) для дифференциации учета и контроля логистических затрат. *Логистика и управление цепями поставок*. 2019;(5):65–76.
2. Ванюкова Д.С., Конвисарова Е.В. Управленческий учет по методу ABC в оптовой торговле на примере холдинга «РУСАГРО». *Азимут научных исследований: экономика и управление*. 2018;7(2):78–80.
3. Воронова Е.Ю., Пучкова С.И. К вопросу об учете затрат и исчислении себестоимости продукции. *Финансовый бизнес*. 2021;(10):22–24.
4. Герасимова Л.Н. Метод пооперационного калькулирования как элемент системы управления бизнес-процессами компании. *Аудиторские ведомости*. 2017;(7):87–92.
5. Королев Ю.Ю., Мышковец Ю.А. Особенности и преимущества использования метода Activity Based Costing (ABC). *Вестник Волжской государственной академии водного транспорта*. 2018;(55):93–99.
6. Кудрявцева Т.Ю., Кочетова О.О. Управление затратами многопрофильного предприятия на основе метода учета затрат по видам деятельности. *Естественно-гуманитарные исследования*. 2021;(36):299–304.
7. Мизиковский И.Е. Распределение затрат на продажу продукции машиностроительного предприятия методом Activity-Based Costing. *Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. Серия: Социальные науки*. 2021;(1):7–13.

8. Мизиковский И. Е. Совершенствование процесса распределения косвенных затрат на себестоимость продукции (работ, услуг) промышленных предприятий. *Вопросы региональной экономики*. 2021;(2):179–184.
9. Рогоуленко Т. М. Особенности системы управленческого учета в торговых организациях. *Вестник университета*. 2016;(2):22–26.
10. Бальтцер Б., Хойссер Л. Временной учет затрат по видам деятельности. *Контроллинг*. 2018;(69):61–65.
11. Cokins G., Paul, Douglas D. Time-Driven or Driver Rate-Based ABC: How do you choose? *Strategic Finance*. 2016;(2):20–29.
12. Durán O., Durán P.A. Activity based costing for wastewater treatment and reuse under uncertainty: a fuzzy approach. *Sustainability*. 2018;(10).
13. Dwivedi R., Chakraborty S. Adoption of an activity-based costing model in an Indian steel plant Business: *Theory and Practice*. 2016;17(4):289–298.
14. Huang Q., Ye J., Du G. Value relevance of comprehensive income in small and medium-size enterprises. 11th Intern. Conf. on Service Systems and Service Management (ICSSSM) (Beijing, 25–27 June 2014) Beijing: IEEE; 2014.
15. Mackevichius J., Tamulevichiene D.P. Methodology of introduction of activity based costing. *ЭТАП: Экономическая теория, анализ, практика*. 2018;(6):99–109.
16. Puspa D.F., Srimulatsih L., Zaitul. Properties of accounting income in Indonesia: Net income and total comprehensive income. *International Journal of Recent Technology and Engineering*. 2019;8(2S 9):810–816.
17. Соколов Я. В., Патров В. В. Экономический смысл издержек обращения на остаток товаров. *Бухгалтерский учет*. 2003;(10):22–31.
18. Салахова Э. К. Управленческий учет в торговле: процессно-ориентированный подход. *Вестник пермского университета. серия: экономика*. 2016;(1):185–194.
19. Cooper, R. The Rise of Activity-Based Costing — Part One: What is an Activity-Based Cost System? *Journal of Cost Management*. 1988;(2):45–54.
20. Cooper, R. The Rise of Activity-Based Costing — Part Two: When Do I Need an Activity-Based Cost System? *Journal of Cost Management*. 1988;(3):41–48.

REFERENCES

1. Bazhenov M. B. The use of functional cost analysis (Activity Based Costing, ABC) to differentiate the accounting and control of logistics costs. *Logistika i upravlenie cepjami postavok = Logistics and Supply Chain Management*. 2019;(5):65–76. (In Russ.).
2. Vanjukova D. S., Konvisarova E. V. Management accounting according to the ABC method in wholesale trade on the example of the RUSAGRO holding. *Azimuth nauchnyh issledovaniy: jekonomika i upravlenie = Azimuth of Scientific Research: Economics and Management*. 2018.7(2):78–80. (In Russ.).
3. Voronova E. Ju., Puchkova S. I. On the issue of cost accounting and calculation of the cost of production. *Finansovyy biznes = Financial Business*. 2021;(10):22–24. (In Russ.).
4. Gerasimova L. N. Operational costing method as an element of the company's business process management system. *Auditorskie vedomosti = Auditors' statements*. 2017;(7):87–92. (In Russ.).
5. Korolev Ju. Ju., Myshkovec Ju. A. Features and benefits of using the Activity Based Costing (ABC) method. *Vestnik Volzhskoj gosudarstvennoj akademii vodnogo transporta = Bulletin of the Volga State Water Transport Academy*. 2018;(55):93–99. (In Russ.).
6. Kudrjavceva T. Ju., Kochetova O. O. Cost management of a diversified enterprise based on the method of cost accounting by type of activity. *Estestvenno-gumanitarnye issledovaniya = Natural-humanitarian studies*. 2021;(36):299–304. (In Russ.).
7. Mizikovskij I. E. Distribution of costs for the sale of products of a machine-building enterprise using the Activity-Based Costing method. *Vestnik Nizhegorodskogo universiteta im. N. I. Lobachevskogo. Serija: Social'nye nauki = Bulletin of Lobachevsky State University of Nizhniy Novgorod. Series: Social Sciences*. 2021;(1):7–13. (In Russ.).
8. Mizikovskij I. E. Improving the process of distribution of indirect costs for the cost of production (works, services) of industrial enterprises. *Voprosy regional'noj jekonomiki = Questions of the regional economy*. 2021;(2):179–184. (In Russ.).

9. Rogulenko T.M. Features of the management accounting system in trade organizations. *Vestnik Universiteta = University Bulletin*. 2016;(2):22–26. (In Russ.).
10. Bal'tcer B., Hojsser L. Temporary cost accounting by types of activity. *Kontrolling = Controlling*. 2018;(69):61–65. (In Russ.).
11. Cokins G., Paul, Douglas D. Time-Driven or Driver Rate-Based ABC: How do you choose? *Strategic Finance*. 2016;(2):20–29.
12. Durán O., Durán P.A. Activity based costing for wastewater treatment and reuse under uncertainty: a fuzzy approach. *Sustainability*. 2018;(10).
13. Dwivedi R., Chakraborty S. Adoption of an activity-based costing model in an Indian steel plant *Business: Theory and Practice*. 2016;17(4):289–298.
14. Huang Q., Ye J., Du G. Value relevance of comprehensive income in small and medium-size enterprises. 11th Intern. Conf. on Service Systems and Service Management (ICSSSM) (Beijing, 25–27 June 2014) Beijing: IEEE; 2014.
15. Mackevichius J., Tamulevichiene D.P. Methodology of introduction of activity based costing. *JeTAP: Jekonomicheskaja teorija, analiz, praktika = ETAP: Economic Theory, Analysis and Practice*. 2018;(6):99–109. (In Russ.).
16. Puspa D.F., Srimulatsih L., Zaitul. Properties of accounting income in Indonesia: Net income and total comprehensive income. *International Journal of Recent Technology and Engineering*. 2019;8(2S 9):810–816.
17. Sokolov, Ja.V., Patrov, V.V. The economic meaning of distribution costs for the balance of goods. *Buhgalterskij uchet = Accounting*. 2003;(10):22–31. (In Russ.).
18. Salahova Je.K. Management accounting in trade: a process-oriented approach. *Vestnik permskogo universiteta. Serija: Jekonomika = Bulletin of the Perm University. Series: economics*. 2016;(1):185–194. (In Russ.).
19. Cooper R. The Rise of Activity-Based Costing — Part One: What is an Activity-Based Cost System? *Journal of Cost Management*. 1988;(2)45–54.
20. Cooper R. The Rise of Activity-Based Costing — Part Two: When Do I Need an Activity-Based Cost System? *Journal of Cost Management*. 1988;(3):41–48.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Илья Владимирович Багаев — кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет и аудит», Казанский инновационный университет им. В.Г. Тимирязова (ИЭУП), Казань, Россия

Iliya V. Bagaev — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor of the Department “Accounting and Auditing”, Kazan Innovative University named after V. G. Timiryasov (IEML), Kazan, Russia

<https://orcid.org/0000-0001-5248-7533>

dr.bagaev2017@yandex.ru

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

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

Статья поступила в редакцию 22.08.2022; после рецензирования 23.01.2022; принята к публикации 30.03.2023.

The article was submitted on 22.08.2022; revised on 23.01.2023 and accepted for publication on 30.03.2023.

Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-2-62-72
УДК 336.71(045)
JEL G21

Городские общественные банки России в XIX столетии

Т.Н. Зверькова

Оренбургский государственный университет, Оренбург, Россия

АННОТАЦИЯ

В статье анализируется опыт создания Оренбургского городского общественного банка и возможность использования этого исторического наследия в наши дни. Поиск новых форм и подходов к совершенствованию деятельности современных региональных банков в условиях санкций, усиления ее направленности не только на развитие экономики региона, но и на расширение благотворительной деятельности стал **целью** настоящего исследования. Это обусловлено мировой тенденцией к возрождению интереса к формам местных банков, подчиненных общественным нуждам, обсуждением в российском банковском сообществе экономической ситуации, а также переходом региональных банков к инерционной модели выживания, в том числе из-за недостаточной поддержки на федеральном и местном уровнях. Исследование проводилось с применением методов исторического и логического анализа. На основе ранее неизученных архивных документов, хранящихся в ГБУ «Объединенный государственный архив Оренбургской области», показаны исторические предпосылки и этапы подготовительной работы по созданию Оренбургского городского общественного банка в XIX в. Доказано, что успешность деятельности финансово-кредитных учреждений такого рода зависит не только от состояния экономики региона, но и от совместных усилий их руководства, городского сообщества, жителей города, имеющих доверие к такой форме банка и виду контроля за его деятельностью. Изученный опыт подготовительной работы по созданию городских банков, их совместная с городским сообществом деятельность, формы распределения прибыли, характерные для тех лет, сохранившиеся проекты, документы, формы контроля могут представлять не только исторический интерес, но и послужить направлениями для новаций современных региональных банков и дополнением их современной практики взаимодействия с местными законодательными органами власти.

Ключевые слова: Оренбургский городской общественный банк; городская дума; правление банка; благотворительность; Скопинский городской банк; региональный банк

Для цитирования: Зверькова Т.Н. Городские общественные банки России в XIX столетии. Учет. Анализ. Аудит = *Accounting, Analysis, Auditing*. 2023; 10(2):62-72. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-2-62-72

ORIGINAL PAPER

City Public Banks in Russia in the 19th Century

T.N. Zverkova

Orenburg State University, Orenburg, Russia

ABSTRACT

The article analyzes the experience of creating and establishing the Orenburg city public bank and the possibility of using this historical heritage today. The search for new forms and approaches to improve the activities of modern regional banks in the conditions of sanctions, strengthening its focus not only on the development of the regional economy, but also on the expansion of charitable activities became **the purpose** of the present study. This is due to the global trend towards the revival of interest in the forms of local banks subordinated to public needs, the discussion in the Russian banking community of the economic situation, as well as the transition of regional banks to an inertial model of survival, including due to insufficient support at the federal and local levels. The study was carried out using the methods of historical and logical analysis. On the basis of previously unstudied archival documents stored in the State Budgetary Institution "United State Archive of the Orenburg Region", the historical background and prerequisites as well as the stages of preparatory work for the creation and the establishment of the Orenburg City Public Bank in the 19th century are shown. It has been proven that the success of this kind of financial and credit institutions depends not only on the state of the region's economy, but also on the joint efforts of their leadership and management, the city community, and the city residents who have confidence in this form of bank and the type of control over its activities.

© Зверькова Т.Н., 2023

The studied experience of the preparatory work on the creation and establishment of city banks, their joint activities with the city community, forms of profit distribution characteristic of those years, surviving projects, documents, forms of control can be of not only of historical interest, but also serve as directions for innovations of modern regional banks and complementing their current practices and interactions with the local legislative authorities.

Keywords: Orenburg City Public Bank; city council; bank board; charity; Skopinsky city bank; regional bank

For citation: Zverkova T.N. City public banks in Russia in the XIX century. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2023;10(2):62-72. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-2-62-72

ВВЕДЕНИЕ

В последние годы в ряде зарубежных стран наблюдается усиление движения за создание городских (муниципальных/общественных) государственных банков. Причем уже несколько крупных городов рассматривают эту идею с целью получения собственного финансового учреждения, обслуживающего потребности граждан, а не инвесторов. По мнению сторонников подобных планов, общественный банк может экономить деньги города и обслуживать его нужды [1]. Как отмечает исследователь Т. Мароис, за последнее десятилетие эти банки возродились, работают на всех уровнях — от местного и субнационального до национального, регионального и глобального [2].

Практически во всех развитых государствах ценность местных банков всегда ассоциировалась с уникальным сочетанием услуг, которые они предоставляют своим клиентам, а также с тем, как они ведут бизнес. Такие (общинные/муниципальные/городские) финансовые учреждения обычно выступают в роли кредиторов на основе отношений, для которых характерны местные собственность и контроль, а также принятие решений на местном уровне. Выполняя традиционные функции по кредитованию и сбору депозитов на своем уровне, они способствуют экономическому росту и обеспечивают гарантии использования финансовых ресурсов локального сообщества для его же блага.

Анализ научных трудов последних лет показывает, что деятельность городских банков достаточно активно изучается и отечественными исследователями, которые в своих работах подчеркивают их отличительную особенность — совмещение коммерческой и общественной деятельности [3–6], при этом особо выделяя их социальный и благотворительный характер [7–10], направленность на кредитование «малокапитальных» заемщиков — граждан города [11–14]. Отметим, что особый интерес представляет нахождение неизвестных прежде исторических документов, открывающих новые страницы истории отечественной банковской системы, позволяющих по-новому взглянуть на при-

чины появления городских общественных банков и на их первые шаги, оценить результаты их работы и проследить тенденции и направления, способные оказать влияние на современное состояние банковского дела.

ПРЕДПОСЫЛКИ И НАЧАЛО СОЗДАНИЯ БАНКА

В Оренбурге городской общественный банк появился сравнительно поздно, через 50 лет после открытия Анфилатовского банка. К этому времени в Российской империи насчитывалось уже более сотни таких финансово-кредитных учреждений.

Чтобы понять причины столь позднего открытия банка и оценить значение его появления в городе, рассмотрим, в каких экономических условиях того времени произошло это событие. Архивные документы ГБУ «ОГАОО»¹ конца XIX в. свидетельствуют, что в те времена Оренбург являлся провинциальным торгово-промышленным центром. Торговля губернии подразделялась на внешнюю и внутреннюю, но первая уже теряла свое значение в связи с укреплением границ империи на реке Сырь-Дарья, куда предполагалось перенести все таможи и заставы, существовавшие на оренбургской линии. Внешняя торговля осуществлялась с Бухарой, Хивой и другими среднеазиатскими городами. Через Оренбург на экспорт шли в основном мануфактурные товары (из внутренних губерний: преимущественно Московской и Владимирской), а импортировались сырые продукты и скот, которые шли дальше вглубь страны (на Нижегородскую ярмарку), и лишь весьма незначительная их часть оставалась в пределах Оренбургской губернии. Внутренняя торговля шла преимущественно в городах на базарах и ярмарках, причем в Оренбурге — в основном в июне и октябре-ноябре. Численность населения города составляла порядка 18 тыс. лиц мужского и 15 тыс. лиц женского пола. Промышленность, за исключением горнозаводской и фабричной, ограничивалась обработкой сырых

¹ Государственное бюджетное учреждение «Объединенный государственный архив Оренбургской области».

животных продуктов и «перегонкой» хлеба в напитки. Как отмечалось в статистическом сборнике Российской империи, недостаток капиталов, направленных преимущественно на золотопромышленность, не предприимчивость горожан и недостаток способных рабочих поставили Оренбургскую губернию в такое положение, что она добываемое сырье посылала в другие области и получала его обратно в обработанном виде. В Оренбурге работали лишь 57 заводов и фабрик с объемом производства 288 740 руб., тогда как во всей губернии их было 127 с объемом в 630 995 руб. К сожалению, на развитие оборота внутренней торговли в губернии и поддержку промышленности в городах общественные банки, учрежденные в г. Троицком (основной капитал в 13 тыс. руб.) и в г. Челябинске (капитал в 15 тыс. руб.), оказывали незначительное влияние, как и отделение Государственного банка, располагавшееся в самом Оренбурге [15].

И вот в таких условиях в 1860 г. по инициативе городской думы и купечества началась подготовительная работа по открытию в Оренбурге городского общественного банка. Учитывая недостаточность источников формирования капитала банка, губернатор, как показывает отчет № 1815 от 15 августа 1862 г., рассматривал несколько вариантов его образования: либо 20 тыс. руб.² в виде непродолжительного займа в Государственном банке, либо использование принадлежащих городу и находящихся в Оренбургском приказе общественного призрения³ капиталов — пенсионного (с процентами 836 руб. 46½ коп.) и запасного (с процентами 79 842 руб. 5¼ коп.), т.е. всего на сумму 80 678 руб. 51¾ коп. Городское общество в качестве альтернативы предлагало учредить общественный городской банк, «отдав только на этот предмет из запасного городского капитала 50 тыс. руб. в основной капитал, а остальные 30 678 руб. 51¾ коп. разместить в банке на срочное время с тем условием, чтобы в случае необходимости в раздаче сверх означенных 50 тыс. руб. банк мог бы располагать и остальной суммой,

² Заметим, что в 1860 г. в России можно было купить пуд сала за 5 руб., пуд сахара за 7 руб. 50 коп., мешок картошки за 1 руб., десяток куриных яиц за 6 коп., литр водки за 6 коп., одного гуся за 30 коп., средняя годовая зарплата школьного учителя составляла от 80 до 90 руб.

³ Приказ общественного призрения — губернское учреждение, введенное в России Екатериной II в 1775 г., в ведении которого находилось управление народными школами, госпиталями, приютами для больных и умалишенных, больницами, богадельнями и тюрьмами. Собирался из выборных заседателей под председательством государственного чиновника.

но не иначе как с предварительного согласия с городской думой»⁴.

При этом отметим, что, невзирая на приграничное положение Оренбурга, в то время достаточно сложно решался вопрос о представительстве в банке среднеазиатских народов. 19 сентября 1863 г. губернский генерал-адъютант обратил внимание Городской думы на то, что начальство представило ему «приговор общества Оренбурга» об учреждении общественного городского банка, из которого следовало, что городское общество сочло неудобным допущение в члены банка караван-башей Бухарского, Хивинского и Кокандского ханств, депутата от киргизов, а также причисление к банку капиталов Богадельни, Больницы и Женского училища»⁵.

Генерал-адъютант посчитал необходимым обратить внимание Думы и на иные обстоятельства, в частности, на то, что:

- «при отдаленности г. Оренбурга от главных рынков, отсутствии скорых и удобных сообщений и происходящих от этих замедлений в обороте капиталов для полного действия банка необходимым условием должна стать надежность основного капитала, и, уже исходя только из этого, использование капиталов Богадельни, Больницы и Женского училища являлось позитивным фактором;

- на основании Положения о городских общественных банках ими принимаются в залог товары российского производства, предназначенные к сбыту оптом как за границу, так и внутри империи, но не составляющие предмета местной розничной торговли. Между тем, торговое значение Оренбурга главным образом состоит в мене среднеазиатских товаров, следовательно, ограничение операций банка выдачею ссуд под залог товаров только российского производства весьма намного уменьшает пользу, ожидаемую от этого учреждения. Потому целесообразно в видах развития заграничной торговли и местной промышленности предоставить создаваемому банку право выдавать ссуды под залог как азиатских товаров, так и местного производства»⁶.

Положительное решение данных вопросов позволило генерал — губернатору 7 июня 1864 г. сообщить Городской думе, что министр финансов Российской империи внес предложение в правительствующий

⁴ Дело об организации общественного банка в г. Оренбурге. ГБУ «ОГАОО». Фонд 41. Опись 1. Ед. хран. 1120.

⁵ Там же.

⁶ Дело об организации общественного банка в г. Оренбурге. ГБУ «ОГАОО». Фонд 41. Опись 1. Ед. хран. 1120.

Сенат об открытии в Оренбурге общественного банка. Подготовленный им циркуляр предписал ввиду предстоящего начала работы ярмарки и для развития на ней торговли⁷ немедленно произвести общественные выборы директора и товарищей для создания городского банка и его открытия; также было отмечено, что о предоставлении банку права выдавать ссуды под залог азиатских товаров последует особое распоряжение.

В соответствии с этим в Городской думе были избраны: директором банка — почетный гражданин, Ростовской 1-й гильдии купец Николай Андреевич Дюков и товарищи — Оренбургской 2-й гильдии купцы Яков Степанович Труев и Иван Гаврилович Кривцов.

ПРОБЛЕМЫ ОРГАНИЗАЦИЯ БАНКА

В соответствии с первоначальным вариантом Устава банка его капитал должен был формироваться деньгами Богадельни и Женского училища. Однако это было признано неудобным по причинам возмездности и зависимости оборотов капитала от Оренбургского Приказа общественного призрения, ведавшего этими учреждениями. Несмотря на данные обстоятельства и по причине неимения других источников, Городская дума приняла решение, что основной капитал банка в размере 50 тыс. руб. все же будет сформирован присоединением к нему финансовых средств Богадельни, Больницы и Женского училища в размере, «в каком будет признана возможность без стеснения потребностей этих заведений»⁸. На основании действовавшего на тот период в России Положения о городских общественных банках⁹ было определено, что новым финансовым учреждением будут приниматься в залог товары российского производства, предназначенные к сбыту как за границу, так и внутри империи, но не составляющие предмета местной торговли.

Таким образом, открытие банка происходило на следующих условиях:

- его основной капитал составляет 50 тыс. руб. из запасного городского;
- ему разрешено проведение таких операций, как: а) прием вкладов; б) учет векселей; в) выдача ссуд под залог процентных бумаг, товаров, драгоценностей и других неподверженных порче вещей

⁷ В докладе подчеркивается важность открытия ярмарки, так как они проводились всего два раза в год.

⁸ Дело об организации общественного банка в г. Оренбурге. ГБУ «ОГАОО». Фонд 41. Описание 1. Ед. хран. 1120.

⁹ Нормальное положение о городских общественных банках. (Высочайше утверждено 6 февраля 1862 г.). Тамбов: Губернская земская типография; 1875. 62 с.

и недвижимого имущества. Остающиеся свободными капиталы Больницы, Богадельни и Женского училища Оренбурга передаются в банк в виде вкладов на общих основаниях;

- в своих операциях и во всех своих действиях банк руководствуется российским Положением о городских общественных банках от 1862 г.;
- от прибылей банка, за покрытием необходимых на его содержание расходов, должны отчисляться суммы на создание резервного капитала: две части на общие городские нужды для употребления на надобности и на предмет общего призрения и воспитания по усмотрению городского общества, а третья — присоединяться к основному капиталу¹⁰.

Учитывая специфику расположения города, в Устав Оренбургского общественного банка было решено ввести следующие дополнения:

- членами банка имеют право стать Караван-баша Бухарского, Хивинского и Кокандского ханств, а также депутат от киргизов;
- банк вправе принимать во вклады средства как от лиц, принадлежащих к числу оренбургских обывателей, так и от подданных среднеазиатских владений и иноверцев;
- банк может выдавать ссуды под залог застрахованных от огня товаров:
 - как российского производства, так и среднеазиатских владений, для чего он должен быть в отношении с таможенной, существующей в Оренбурге;
 - таких, как не подтвержденные скорой порче и произведенные местной промышленностью шерсть тонкорунных и других пород овец и верблюдов, разного рода металлы и изделия из них.

Однако относительно допущения в члены банка Караван-башей Бухарского, Хивинского и Кокандского ханств, а также депутата от киргизов разгорелась достаточно острая полемика. Городская дума считала, что поскольку местному городскому обществу было даровано императором право на капитал банка и его управление избранными им людьми, то несправедливо «подчинить управление этим банком наполовину людям, совершенно непричастным к составлению его капитала, и тем более подданным других государств, являющихся некоторое время назад дикарями и у которых издавна не было прав»¹¹. Подобное решение значило бы лишение местных обывателей «права, законным путем предоставленного, в пользу

¹⁰ Дело об организации общественного банка в г. Оренбурге. ГБУ «ОГАОО». Фонд 41. Описание 1. Ед. хран. 1120. С. 22.

¹¹ Там же. С. 44.

иностранцев. Зачем же отнимать у городского общества право избрания людей, коим они доверяют управление банком, в ущерб интересам городского общества, и даровать среднеазиатским права пользования кредитом от банка, предоставлять им несправедливые и не заслуженные привилегии в чужой земле распоряжаться чужими деньгами. Да и какое есть основание допускать мысль, что без Караван-башей банк не окажет среднеазиату законной помощи, если он имеет на то право»¹².

В итоге Оренбургской городской думе удалось отстоять свои позиции: Караван-баша Бухарского, Хивинского и Кокандского ханства, а также депутат от киргизов в члены банка не вошли.

СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКИЕ РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ БАНКА

Несмотря на то что Городской общественный банк должен был открыться в июне 1864 г., он начал свою деятельность лишь в ноябре из-за отсутствия книг и инструкций, которыми он должен был руководствоваться, а также неполучения из Приказа общественного призрения запасного городского капитала, хранящегося в уездном казначействе.

12 ноября 1864 г. банк приступил к проведению первой операции по статье 76 Положения, обратившись в городскую Думу с прошением об издании утверждения о приеме в залог товаров: патоки, черной и красной кожи, топленого говяжьего и бараньего сала, верблюжьей шерсти; им также было направлено ходатайство в связи с обращением сотника оренбургского казачьего войска Корина о выдаче ссуды под залог серебряных вещей с просьбой произвести их оценку. В этот же начальный период в штат нового финансового учреждения были приняты и стали получать жалование постоянные сотрудники: бухгалтер, его старший и младший помощники, сторож, рассыльный.

27 января 1867 г. в городскую Думу поступила справка от директора банка и годовой отчет за 1866 г., составленный на основании статьи 20 Положения о городских банках. Директор просил прислать трех граждан для проверки отчета и поставил Думу в известность о том, что, согласно статьи 120 Положения, 20% чистой годовой прибыли (2000 руб.) отчислено на создание резервного и запасного капиталов. Из поступивших за год процентов в размере 19865 руб. 98 коп. использовано на содержание служащих — 1578 руб. 63 коп., выдано вкладчикам — 2608 руб. 97

коп. и начислено им же — 5197 руб. 31½ коп. Оставшиеся 8481 руб. 6½ коп. могут быть направлены на цели, определяемые Думой¹³.

Рассмотрев полученный отчет, городская Дума поручила из этой суммы выдать ей наличными деньгами 3365 руб. 73 коп., а на 626 руб. 38 ¾ коп. и причитающиеся проценты в размере 573 руб. 61¼ коп. выслать 4 билета банка¹⁴.

Далее отчет был направлен в Министерство финансов и утвержден с указанием из 4155 руб. 33½ коп. свободных прибылей отчислить 500 руб. на установление спуска от Введенского собора к берегу реки Урал и 2655 руб. 33½ коп. причислить к Больничному капиталу.

По мере роста объемов операций и увеличения остатков денежных средств внимание к банку стали проявлять преступные лица: ночью 22 августа 1867 г. была предпринята попытка ограбления его кладовой, когда неизвестный, разбив стекло, проник внутрь, но его спугнул сторож. Вследствие этого банк просил Думу нанять дополнительную охрану (ночного караульного) и выделить на это ассигнования.

Невзирая на свою молодость, Оренбургский городской общественный банк вызвал интерес и у «все-российских аферистов». Так, в Оренбургском архиве хранится проект докладной записки директора Скопинского городского общественного банка И.Г. Рыкова от января 1868 г. на имя министра финансов относительно усиления оборотов и привлечения большего числа вкладов. В ней отмечено, что, согласно указанию Особенной канцелярии по кредитной части Министерства финансов России, Скопинскому банку следует иметь размер вкладов, не превышающий более чем в 5 раз сумму основного и резервного капиталов. В связи с этим И.Г. Рыковым были высказаны следующие соображения директору Оренбургского банка¹⁵:

- срочные и бессрочные вклады банков обеспечиваются основным и резервным капиталами, составляющими до 50 тыс. руб., и вечными вкладами, принадлежащими банку, в размере 150 тыс. руб., для обеспечения целостности банковских вкладов достаточно имени и поручительства местного городского общества. Учитывая, что Скопин является наилучшим уездным городом Рязанской губернии, поручительство общества следует оценить, по крайней мере, в 1 млн руб.; тогда, с учетом основного и резервно-

¹² Дело об организации общественного банка в г. Оренбурге. ГБУ «ОГАОО». Фонд 41. Опись 1. Ед. хран. 1120. С. 22.

¹³ Там же. С. 122.

¹⁴ Дело об организации общественного банка в г. Оренбурге. ГБУ «ОГАОО». Фонд 41. Опись 1. Ед. хран. 1120. С. 22.

¹⁵ Там же. С. 176.

го капитала, получается сумма в 1,2 млн руб., а при увеличении ее в пять раз формируется фонд в 6 млн руб., вполне достаточный для обеспечения вкладов Скопинского банка;

- способ сокращения вкладов через снижение процента по ним неприемлем, поскольку может их уменьшить;

- начальный капитал банка в 10 тыс. руб. достиг суммы свыше 50 тыс. руб., а от своих оборотов банк приобрел прибыли в размере более чем 5000 руб. Скопин в результате банковского кредита развил свою торговлю, получив доход в более чем полмиллиона рублей;

- суммы срочных вкладов (будучи значительно сумм бессрочных) выданы на срочные ссуды под товарные залоги на те же сроки, на которые были приняты вклады. На ссудную операцию банк затрачивает не всю их сумму — часть ее направляется на учетную (на «которую банк исключительно пользуется»¹⁶), причем эти операции обеспечиваются надежными векселями. «Банк со времени своего открытия не встретил ни одного случая, чтобы от ссудной или учетной операции он понес значительный убыток и никогда не встречал ни малейшего затруднения в исполнении требований возврата вкладов, которые удовлетворяются в один день. Поступление в банк вкладов всегда превышало требование их возврата»¹⁷;

- общество, руководствуясь ст. 126 Положения, «треть прибыли направляет на содержание учреждений Богадельни на 25 чел. и пристроенного человеколюбивого общества на 50 чел., и сверх того ежегодно жертвует ассигнования сорока бедным на 100 руб., оказывает пособие городским училищам, содержит при церквях хоровое пение, а при банках — публичную библиотеку и нанимает с отоплением и освещением для телеграфной станции квартиру. Таким образом, Банк является полезным для публики и помощником в деле развития торговли и земледелия своего края, и желательным в благотворительном отношении. И доселе не получал на себя ни одной жалобы. Печать отзывалась о нем с похвалою, а публика относится с полным доверием и признательностью»¹⁸.

В марте 1868 г. Оренбургский городской общественный банк обратился к городскому голове с просьбой рассмотреть проект докладной записки директора

Скопинского банка и предоставить свое заключение, учитывая, что И.Г. Рыков уже дважды телеграммами просил согласия на участие в проекте. Но, поскольку Оренбургский банк придерживался иного мнения и поддерживал циркулярное предписание Министерства финансов о сохранении своих обязательств в надлежащей соразмерности с собственными капиталами и обладании наличностью для безостановочного возврата вкладов, он отказался от предложений Рыкова.

В ноябре 1869 г. поступило обращение от Повременного Скопинского общества В.И. Краснотещева с приложением печатной версии Докладной записки по делу о преобразовании Городских общественных банков от 19 сентября 1869 г., в котором отмечалось, что еще в 1862 г. в Министерство внутренних дел были направлены изменения в Положение, содержащие предложения вменить городским банкам в обязанность принимать вклады не более, как вдесятеро против основных банковских капиталов. «Если будут введены такие ограничения, то банки утратят возможности приема вкладов. Неизбежным последствием такого изменения будет уменьшение помощи оказываемой банками торговле и земледелию и невозможность давать удовлетворение дивидендов, которые идут на улучшение городского хозяйства и развитие общественной благотворительности»¹⁹. Для предотвращения такого развития событий двум сотням банков предлагалось ходатайствовать перед Министром финансов о сохранении действовавшего Положения.

В ответ на это обращение директор Оренбургского городского банка Н.А. Дюков подготовил письмо в адрес городского головы, в котором отметил возможность принятия такого решения. Однако в своем письме в Думу он указал на необходимость тщательного обсуждения поступивших предложений городским обществом.

История с обращениями Скопинского банка проясняется следующими фактами, приводимыми В.Я. Ососовым [15]: на 1 января 1871 г. в этом банке, имелось всех капиталов на 343 352 руб., а сумма обязательств покладам превышала их более, чем в 20 раз, и была равна 6 674 005 руб.! Именно поэтому И.Г. Рыков и производил свои расчеты и оценки ручательства общества, исходя из суммы в 1,2 млн руб., рассчитывая, что банк мог бы привлечь до 6 млн руб., что и объясняло его желание втянуть другие банки в тяжбу с Министерством финансов.

¹⁶ Там же. С. 177.

¹⁷ Дело об организации общественного банка в г. Оренбурге. ГБУ «ОГАОО». Фонд 41. Опись 1. Ед. хран. 1120. С. 22.

¹⁸ Там же. С. 178.

¹⁹ Дело об организации общественного банка в г. Оренбурге. ГБУ «ОГАОО». Фонд 41. Опись 1. Ед. хран. 1120. С. 22.

Дальнейшее развитие событий (связанных с крахом Скопинского банка) показало, что оренбуржцы и Дума поступили достаточно обдуманно, не став ввязываться в сомнительные истории.

В открытых источниках [8, 9, 13] отмечается роль городских банков в решении вопросов городского обустройства и благотворительности, когда их прибыль за вычетом расходов в собственный капитал и на благотворительные цели поступала в распоряжение Думы. Оренбургский городской общественный банк в соответствии со ст. 120 Положения 1862 г. также производил отчисления на увеличение резервного и запасного капитала и на цели, определенные городским обществом: по итогам работы за 1867 г. 20% прибыли в размере 2200 руб. он направил на пополнение запасного капитала и 8896 руб. 72 коп. — на цели, определенные городским сообществом, распределенные следующим образом: к основному капиталу — 2965 руб. 5½ коп., на благотворительные заведения — 2965 руб. 57 ½ коп.

Изучение архивных материалов позволяет сделать вывод, что устоявшееся в литературе мнение, будто распределение прибыли находилось только в ведении городской Думы, не совсем корректно, поскольку последняя по части направлений расходования прибылей руководствовалась также Указами Российского Императора. Находящаяся в архиве копия Указа 1867 г. его Императорского Величества свидетельствует о разрешении потратить из прибыли банка в этом году на благотворительные цели 2827 руб. 02 коп., т.е. на 138 руб. 55½ коп. больше, а также выделить на постройку здания общественной Александровской городской больницы 344 руб. 48 коп. Аналогично из прибыли за 1869 г. предназначенные к расходу 2827 руб. были направлены на канцелярские расходы, устройство и содержание заведений благотворительных и общественного призрения.

По итогам 1869 г. Указом его Императорского Величества Оренбургская городская Дума получила разрешение отчислить из прибылей банка на благотворительные заведения 4549 руб. 86 коп.; из них на содержание женской гимназии — 2 тыс. руб., на возврат употребленных на отделение умалишенных капиталов Башкирской больницы — 766 руб. 41 коп. и такую же сумму — на расходы по отделению умалишенных и на другие благотворительные цели²⁰.

Принося достаточные доходы городу, сам банк нуждался в средствах и просил у городской Думы

согласования расходов, в том числе на увеличение жалования сотрудников, невзирая на удвоение всех оборотов, его штат по состоянию на январь 1870 г. оставался неизменным: бухгалтер, его старший и младший помощники, сторож, рассыльный.

По мере развития банковского дела в российской империи правительством принимались меры по совершенствованию регулирования и надзора за деятельностью городских финансовых учреждений. Так, 23 января 1871 г. в Оренбургскую городскую Думу поступил Указ Правительствующего Сената от 30.11.1870 г., гласивший:

1) «постановить, что все городские общественные банки, как учрежденные, так и те, которые будут учреждены на основании Положения 1862 должны руководствоваться правилом: а) чтобы выдачи ссуд, как под векселя, так и под всякого рода залоги на сроки свыше 9 месяцев, производились в той мере, в какой банк имеет свободные суммы, подлежащие возврату вкладчикам в сроки более отдаленные чем те на которые испрашиваются ссуды; б) чтобы суммы всех обязательств банка как по приему вкладов (срочных, и бессрочных и на текущий счет) так и по переучету векселей по всем другим производимым им операциям не превышали более чем в десять раз его собственные капиталы, основной и запасной;

2) во исполнение данного правила, тем банкам, сумма обязательств которых ко времени утверждения настоящего постановления будет превосходить вышеуказанный размер относительно существующих капиталов, поставить в обязанность увеличивать основные капиталы отчислением в них не менее половины ежегодных чистых прибылей впредь до приведения этих капиталов в обозначенную пропорциональность с суммами платежных обязательств по всем проводимым ими операциям;

3) наблюдение за исполнением означенных постановлений предоставить Министерству финансов по соглашению с Министром внутренних дел»²¹.

Следование данному Указу вкупе со сложностями нового порядка накопления капиталов «непроизвольно» подчеркнуло значимость городских общественных банков в жизни общества. Оренбургский городской общественный банк принял данный Указ к исполнению, и если ранее прибыли банка распределялись на три части, то, согласно циркулярного предписания, из 14465 руб. 77 коп. к основному капиталу должна быть отчислена половина, т.е. 7232 руб. 89 коп.; на благотворительность — 7232 руб. 88 коп.; из них на

²⁰ Дело об организации общественного банка в г. Оренбурге. ГБУ «ОГАОО». Фонд 41. Опись 1. Ед. хран. 1120. С. 22.

²¹ Там же. С. 287.

расходы женских училищ выделялось не 3 тыс. руб., а лишь 2 тыс. руб.

Поскольку оренбургское общество оказалось не готовым к столь значительным снижениям поступлений на благотворительные цели, попечительский совет женских училищ обратился к городской Думе с призывом отпустить на содержание гимназии из прибыли банка все требуемые ей 3 тыс. руб. О необходимости оказания помощи также заявили оренбургский полицмейстер — на устройство детского приюта; кафедральный протоирей — на решетки и ограду, окраску кровли собора и др. И Н.А. Дюкову пришлось на заседании городской Думы заявить о невозможности перечисления сумм из прибылей на благотворительность и нужды города в прежнем объеме.

Подводя итоги 6-летнего существования банка, Оренбургская городская Дума 17 ноября 1871 г., рассматривая акт проверки, отметила, что за эти годы из суммы прибылей в 90796 руб. 51 $\frac{3}{4}$ коп. (т.е. под 30% в год на каждый рубль запасного капитала) к основному капиталу в 50 тыс. руб. было прибавлено 40490 руб. 68 $\frac{3}{4}$ коп.; кроме того, в распоряжение городской Думы на благотворительные потребности Оренбурга было направлено 50305 руб. 83 коп. За этот период не было неуплаченных ссуд, и ни один вексель не подвергся протесту. Директор банка Н.А. Дюков и его сотрудники удостоились благодарности от Думы за труды по управлению учреждением, а бухгалтер — за аккуратность отчетности.

Сохранившиеся в архиве отчеты Оренбургского городского общественного банка за период с 1866 по 1870 г. позволяют констатировать, что за эти пять лет деятельности, его обороты по приходу и расходу возросли практически в 3 раза; собственные капиталы увеличились в 1,4 раза; основной капитал — в 1,3 раза; сумма всех капиталов — в 1,6 раза (с 50 до 90,5 тыс. руб.); объем вкладов возрос в 4 раза, превысив полмиллиона руб.; было выдано ссуд под залоги на 280 тыс. руб. и учтено векселей на сумму более 1,9 млн руб. Городское общественное управление с момента учреждения до 1870 г. получило из чистых прибылей банка в помощь к своим средствам более 65,8 тыс. руб.

Признавая заслуги банка перед городом и учитывая необходимость расширения операций, городская Дума приняла распоряжение о переводе учреждения из Гостиного двора в здание бывшей таможни.

Проведенный анализ работы Оренбургского городского общественного банка позволил сформулировать следующие основные черты подобных местных революционных финансовых учреждений:

1. Оренбургский городской общественный банк создавался в не самой экономически и промышленно развитой губернии (сейчас бы его назвали окраиной с депрессивной экономикой и «затухающей» торговлей). Однако руководству банка удавалось на всем протяжении его деятельности достаточно грамотно соизмерять масштаб своих начинаний с финансовыми возможностями региона. Поэтому для современных банков, ссылающихся на отсутствие крупных капиталов в своих городах, областях и прочих территориальных единицах, может представлять интерес опыт работы подобных городских учреждений в еще более сложных экономических условиях.

2. Развитие банка не было быстрым и беспроblemным. В процессе его создания местное общество не всегда соглашалось с мнением вышестоящих правительственных органов, имело смелость отстаивать интересы своего региона и банка. Нахождение последнего под управлением города позволяло избегать его втягивания в различные аферы и излишние расходы.

3. Контроль городского общества над банковскими операциями повышал доверие населения и укреплял репутацию учреждения, что определяло значительное увеличение размера привлеченных средств во вкладах.

4. Местный источник капиталов предопределил и главное направление деятельности банка, т.е. удовлетворение нужд города, местной торговли и промышленности, а также городского обывателя.

5. Тесная связь с региональными властями, местной промышленностью и торговлей позволяли городским банкам вполне свободно действовать на окраинах империи. Они и тогда не получали поддержки от государства и, имея небольшие капиталы, ориентировались в своей работе на мелкий и средний бизнес своего региона. Сочетание высокого уровня предпринимательской и управленческой практики, общественного контроля, обслуживание интересов местной промышленности и торговли стали причинами их успешного развития.

6. Основными задачами городских общественных банков являлись обслуживание горожан и пополнение городского бюджета. И, как показала практика, это выражалось в суммах бóльших, чем сам город вложил в банк.

Первые итоги деятельности Оренбургского банка доказали, что государственная форма собственности в ней удачно сочеталась с коммерческими операциями, общественными интересами, благотворительностью и социальной направленностью. В достаточно сложных экономических условиях городской общественный

Таблица / Table

**Сводный баланс Оренбургского городского общественного банка за 1866–1870 гг., руб. /
Consolidated balance sheet of the Orenburg City Public Bank for 1866–1870, roubles**

Статьи / Items	1866	1867	1868	1869	1870
Произведено банком всех оборотов по приходу и расходу	690 967,0	923 556,7	1 294 287,4	1 517 363,5	1 978 766,7
по приходу	344 320,4	467 519,2	644 084,4	759 952,7	990 772,5
по расходу	346 646,9	456 037,5	650 203,3	757 410,8	987 994,1
Осталось наличности	4907,0	16 389,5	10 270,8	1984,5	566,3
1. Собственные капиталы банка на 1 января года	56 100,0	58 100,0	63 758,4	70 689,4	79 579,3
основной капитал	50 000,0	53 000,0	55 965,6	59 731,2	64 218,8
запасной капитал		5 100,0	7 559,2	10 617,0	14 370,4
2. Распределением чистой прибыли за год причислено	6 100,0		233,6	341,2	990,2
к основному капиталу	3 000,0	2 200,0	2824,2	4 549,9	7 232,9
к запасному капиталу	3 100,0	259,2		3 412,2	3 616,2
на 1 января следующего года значится	56 100,0	60 559,2	66 582,6	78 652,2	90 490,7
основного капитала	53 000,0	53 000,0	55 965,6	64 281,8	71 514,0
запасного капитала	3 100,0	7 559,2	10 617,0	14 370,4	18 976,7
3. Операции					
а) процентные вклады					
на 1 января было	135 299,5	128 014,2	309 598,2	345 776,0	458 785,8
в течение года поступило	114 908,0	115 602,0	176 935,2	182 305,1	251 367,0
истребовано вкладов	24 349,2	31 967,0	137 757,5	69 316,0	120 679,2
осталось в обращении у банка с причисленными процентами	128 014,2	211 649,2	347 776,0	458 785,8	513 578,3
б) вклады на хранении	4 000,0	3 000,0	2 000,0	43 355,7	20 908,7
г) учет векселей и срочных бумаг	232 214,0	355 797,6	332 161,3	536 115,9	513 578,3
д) выдано ссуд под залоги	31 080,0	51 470,0	39 256,6	67 540,0	78 670,0
4. Отчислено					
а) на основании ст. 120 Положения 20% от годовой прибыли к запасному капиталу	2 000,0	2 200,0	2 824,0		
к запасному капиталу				4 549,9	3 616,2
к основному капиталу				4 549,9	7 232,9
б) представляется на усмотрение Городского общества	8 481,6	8 896,7	11 296,9	7 962,1	7 234,9
На благотворительные расходы				3 412,2	3 618,4
В городские доходы	3 356,7			4 549,9	3 616,4

Источник / Source: составлено автором на основании отчетов о действиях Оренбургского городского общественного банка за 1866–1870 гг.^а / compiled by the author on the basis of the Reports on the activities of the Orenburg City Public Bank for 1866–1870.

Примечание / Note: а – ГБУ «ОГАОО». Фонд 41. Опись 1. Ед. хран. 1144. / SBI "United State Archive of the Orenburg Region". Fond 41. Inventory 1. Uniform storage unit. 1144.

банк смог не только выжить, но и нарастить обороты, стать прибыльным и приносить доход городской казне, а также принимать активное участие в благотворительной деятельности.

ВЫВОДЫ

Нацеленность городских общественных банков на местные источники капитала и вкладов, обслужива-

ние промышленности и торговли, функционирующих в границах региона, и общественный контроль за их деятельностью обеспечили жизнеспособность и бескризисное развитие этих учреждений.

Исторический опыт их создания и деятельности заслуживает более пристального внимания и глубокого изучения. В сложных современных условиях, когда действуют санкции Запада, важно стремиться

к многоуровневой архитектуре банковской системы с тесным взаимодействием как крупных федеральных, так и мелких региональных банков. Только такая структура, пронизанная каналами перетока ликвидности и технологий между кредитными организациями разного размера, и специализации, сможет дать экономике ресурсы для быстрого роста.

Современные процессы консолидации и централизации в российском банковском секторе могут привести к уходу крупных банков из малокапитальных и неэффективных для работы регионов, в результате чего местные граждане лишатся возможности получения соответствующих услуг по месту жительства.

Учитывая реалии мировой экономики, усиление тенденций по возвращению к созданию местных муниципальных банков, следует не заимствовать и копировать зарубежные институты, которые не всегда учитывают специфику развития нашей экономики, а глубже изучать отечественный исторический опыт. Создание предпосылок и необходимых условий для появления новых форм местных региональных банков, способствующих развитию экономики и благополучия жителей на местах, расширению благотворительной деятельности позволит им при наличии общественного контроля снискать большее доверие граждан и получать экономическую прибыль.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Figart D. Exploring a Public Bank for New Jersey: Economic Impact and Implementation Issues. Stockton University; 2018. 36 p.
2. Marois Th. A dynamic theory of public banks (and why it matters). *Review of Political Economy*. 2022;2(34): 356–371.
3. Чумакова А.С. Зарождение и развитие системы городских общественных банков в России второй половины XIX — начала XX в. (на материалах Симбирской губернии). М.: Флинта; 2010. 648 с.
4. Кириллов А.К. Городские общественные банки Российской империи. *Экономическая история: ежегодник*. 2008;(2007):193–236.
5. Кириллов А.К. Городские общественные банки в 1880-е годы: причины кризиса. Индустриальное наследие. Материалы III Международной конференции (Выкса, 28 июня — 03 июля 2007 г). Саранск: Национальный исследовательский Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарёва; 2007:231–239.
6. Кириллов А.К. Городские общественные банки как часть городского хозяйства. *Муниципальная экономика*. 2001;(2):14–21.
7. Зверькова Т.Н. Региональные банки в трансформационной экономике: подходы к формированию концепции развития. Оренбург: ООО «Агентство Пресса»; 2012. 214 с.
8. Смирнова Н.С. Благотворительные капиталы Вологодского городского общественного банка во второй половине XIX — начале XX века. Научный диалог: Вопросы философии, социологии, истории, политологии. Сборник научных трудов по материалам XXI международной научной конференции (Санкт-Петербург, 01 июня 2020 г.) Санкт-Петербург: Международная объединенная академия наук; 2020:53–54.
9. Васильев Я.А. Эволюция региональных кредитных учреждений (на примере Новгородской губернии XIX — начала XX в.). *Экономическая история: ежегодник*. 2021;(2020):207–248.
10. Васильев Я.А. Новгородский городской общественный банк (1866 г.— начало XX века). *Ученые записки Новгородского государственного университета*. 2022;4(43):393–396.
11. Капанина Т.С. Виды операций в городских общественных банках Российской империи. *Вестник Государственного социально-гуманитарного университета*. 2021;3(43):26–30.
12. Капанина Т.С. Процедура открытия городских общественных банков в дореволюционной России (по материалам Московской губернии). *Преподавание истории в школе*. 2021;(2):73–75.
13. Назырова Е.А., Шелкоплясова Н.И. Генезис системы российских городских общественных банков в середине XIX — начале XX вв. *Вестник Тульского филиала Финуниверситета*. 2019;(1–2):200–202.
14. Назырова Е.А., Шелкоплясова Н.И. Городские общественные банки как элемент банковской системы Российской империи второй пол. XIX в. *Вестник Тульского филиала Финуниверситета*. 2020;(1):345–347.
15. Ососов В.Я. Городские общественные банки России: Обзор их деятельности по 1 янв. 1871 г. СПб.: тип. Майкова; 1872. 192 с.

REFERENCES

1. Figart D. Exploring a Public Bank for New Jersey: Economic Impact and Implementation Issues. Stockton University; 2018. 36 p.

2. Marois Th. A dynamic theory of public banks (and why it matters). *Review of Political Economy*. 2022;2(34): 356–371.
3. Chumakova A.S. The origin and development of the system of urban public banks in Russia in the second half of the 19th — early 20th centuries. (on the materials of the Simbirsk province). Moscow: Flinta; 2010. 648 с. (In Russ.).
4. Kirillov A.K. City Public Banks of the Russian Empire. *Ekonomicheskaya istoriya: ezhegodnik = Empire Economic History: Yearbook*. 2008;(2007):193–236. (In Russ.).
5. Kirillov A.K. Urban Public Banks in the 1880s: Causes of the Crisis. *Industrial Heritage. Proceedings of the III International Conference (Vyksa, June 28 — July 03, 2007.)* Saransk: National Research Mordovian State University named after N.P. Ogaryov; 2007:231–239. (In Russ.).
6. Kirillov A.K. Municipal public banks as part of the municipal economy. *Municipal'naya ekonomika = Municipal economy*. 2001;(2):14–21. (In Russ.).
7. Zverkova T.N. Regional banks in the transformational economy: approaches to the formation of the concept of development. Orenburg: Press Agency LLC; 2012. 214 p. (In Russ.).
8. Smirnova N.S. Charitable capitals of the Vologda city public bank in the second half of the 19th — early 20th century Scientific dialogue: Questions of philosophy, sociology, history, political science: Collection of scientific papers based on the materials of the XXI international scientific conference (St. Petersburg, June 01, 2020.) St. Petersburg: International United Academy of Sciences; 2020:53–54. (In Russ.).
9. Vasiliev Ya.A. The evolution of regional credit institutions (on the example of the Novgorod province of the 19th — early 20th centuries). *Ekonomicheskaya istoriya: ezhegodnik = Empire Economic History: Yearbook*. 2021;(2020):207–248. (In Russ.).
10. Vasiliev Ya.A. Novgorod city public bank (1866 — early XX century). *Uchenye zapiski Novgorodskogo gosudarstvennogo universiteta = Scientific notes of the Novgorod State University*. 2022;4(43):393–396. (In Russ.).
11. Kapanina T.S. Types of operations in urban public banks of the Russian Empire. *Vestnik Gosudarstvennogo social'no-gumanitarnogo universiteta = Bulletin of the State Social and Humanitarian University*. 2021;3(43):26–30. (In Russ.).
12. Kapanina T.S. The procedure for opening urban public banks in pre-revolutionary Russia (based on materials from the Moscow province). *Prepodavanie istorii v shkole = Teaching history in schools*. 2021;(2):73–75. (In Russ.).
13. Nazyrova E.A., Shelkoplyasova N.I. The genesis of the system of Russian urban public banks in the middle of the 19th — early 20th centuries. *Vestnik Tul'skogo filiala Finuniversiteta = Bulletin of the Tula branch of the Financial University*. 2019;(1–2):200–202. (In Russ.).
14. Nazyrova E.A., Shelkoplyasova N.I. City public banks as an element of the banking system of the Russian Empire in the second half. 19th century. *Vestnik Tul'skogo filiala Finuniversiteta = Bulletin of the Tula branch of the Financial University*. 2020;(1):345–347. (In Russ.).
15. Ososov V. Ya. City Public Banks of Russia: Overview of their activities up to 1 Jan. 1871 St. Petersburg: Maykov; 1872. 192 p. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Татьяна Николаевна Зверькова — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры банковского дела и страхования, Оренбургский государственный университет, Оренбург, Россия

Tatiana N. Zverkova — Can. Sci. (Econ.), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Banking and Insurance Orenburg State University, Orenburg, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-6540-6154>

tnzverkova@mail.ru

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

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

Статья поступила в редакцию 23.11.2022; после рецензирования 24.02.2023; принята к публикации 30.03.2023.

The article was submitted on 23.11.2022; revised on 24.02.2023 and accepted for publication on 30.03.2023.

Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-2-73-83
УДК 657.6(045)
JEL M42

Становление и развитие Петербургской (Ленинградской) школы аудита

С.М. Бычкова^а, Ж.В. Михайлова^б

^а Санкт-Петербургский государственный аграрный университет, Санкт-Петербург, Россия;
^б Петербургский государственный университет путей сообщения императора Александра I, Санкт-Петербург, Россия

АННОТАЦИЯ

Работа посвящена исследованию становления и развития аудиторской деятельности в Ленинграде и Санкт-Петербурге с конца XX в. до настоящего времени. Основная задача авторов – оценка роли Петербургской школы аудита в развитии системы финансового контроля в СССР и России, а также влияния отдельных ученых на формирование Петербургского аудита. В ходе исследования обобщены данные многочисленных научных источников, определены ученые, практики и общественные деятели (Ленинграда и Санкт-Петербурга), которые способствовали становлению аудита. В работе установлена последовательность событий XX в., которые привели к становлению аудита в России, рассмотрено развитие научной школы аудита в Петербурге. Изучена деятельность таких профессиональных объединений петербургских бухгалтеров и аудиторов, как Ленинградский клуб бухгалтеров, НП Аудиторская плата Санкт-Петербурга, Северо-Западный территориальный институт бухгалтеров, Ассоциация бухгалтеров России. Отдельный акцент сделан на историю создания аудиторских фирм Санкт-Петербурга.

Ключевые слова: аудит; аудиторская деятельность; история аудита; петербургская школа аудита; аудиторская фирма; объединения аудиторов

Для цитирования: Бычкова С.М., Михайлова Ж.В. Становление и развитие Петербургской (Ленинградской) школы аудита. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(2):73-83. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-2-73-83

ORIGINAL PAPER

Formation and Development of the St. Petersburg (Leningrad) Audit School

S.M. Bychkova^a, Zh.V. Mikhailova^b

^a Saint-Petersburg State Agrarian University, St. Petersburg, Russia;
^b Emperor Alexander I St. Petersburg State Transport University, St. Petersburg, Russia

ABSTRACT

The work is devoted to the study of the formation and development of auditing in Leningrad and St. Petersburg, from the end of the 20th century until now. The main task of the authors is to assess the role of the St. Petersburg School of Audit in the development of the financial control system in the USSR and Russia, as well as the influence of individual scientists on the formation of the St. Petersburg Audit. The study summarized the data from numerous scientific sources, identified scientists, practitioners and public figures of Leningrad and St. Petersburg, who contributed to the formation of the audit. The paper establishes the sequence of events of the 20th century that led to the formation of audit in Russia, it also considers the development of the scientific school of audit in St. Petersburg. The activities of such professional associations of St. Petersburg accountants and auditors as the Leningrad Club of Accountants, NP Auditor's Board of St. Petersburg, the North-Western Territorial Institute of Accountants, and the Association of Accountants of Russia have been studied. A separate emphasis is placed on the history of the creation of auditing firms in St. Petersburg.

Keywords: audit; auditing activity; audit history; St. Petersburg school of audit; audit firm; associations of auditors

For citation: Bychkova S.M., Mikhailovab Zh.V. Formation and development of the St. Petersburg (Leningrad) Audit School. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(2):73-83. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-2-73-83

© Бычкова С.М., Михайлова Ж.В., 2023

ЭТАПЫ СТАНОВЛЕНИЯ АУДИТА В РОССИИ В XX В.

История становления аудита в России относится к 1987 г., когда в стране создавались первые кооперативы и частные фирмы, возникали совместные предприятия, в уставном капитале которых имела доля, принадлежащая иностранным инвесторам [1].

После появления организаций, не являющихся собственностью государства, встал вопрос о том, кто должен проверять их финансовую деятельность. В это время данным правом обладало только Контрольно-ревизионное управление (КРУ) Министерства финансов СССР. В положении о его деятельности значилось, что оно осуществляет ревизию государственных, кооперативных и общественных предприятий и организаций, однако совместные там не упоминались.

Ревизией негосударственных предприятий занимались: хозрасчетный финансово-экономический центр (НИФИ); хозрасчетная консультационная фирма «Финансы» при Тбилисском горисполкоме; кооперативы «ТООК» при Минфине Эстонской ССР; «ОРКОН» при Ленинградском объединении бытовых услуг «Невские зори»; «Бухгалтерский учет» при Мосгорисполкоме и др. Некоторые организации специализировались на предоставлении консультационных услуг. Их специфической чертой являлось то, что они были созданы при различных государственных структурах.

Формирование аудита, появление аудиторских фирм потребовало разработки соответствующих нормативных законодательных актов, так как деятельность этих новых структур не имела необходимого правового обоснования, что сдерживало их развитие.

Первая попытка принятия законодательного акта об аудиторской деятельности в СССР приходится на 1989 г., когда Министерство финансов СССР по указанию Правительства, а затем и в соответствии с Постановлением ВС СССР от 17.10.1989 г. приступило к разработке концепции развития финансового контроля в стране.

В том же году началось создание первых общественных организаций бухгалтеров и аудиторов. 8 декабря 1989 г. прошла учредительная конференция Ассоциации бухгалтеров СССР — массового добровольного творческого профессионального объединения бухгалтеров, экономистов, ревизоров, аудиторов, научных и педагогических работников, занимающихся бухгалтерской, финансовой и контрольно-ревизионной работой, профессиональной подготовкой и повышением квалификации

специалистов в данных областях. Ее деятельность основывалась на принципах хозрасчета и среди прочего предусматривала создание аудиторских фирм. Ассоциация бухгалтеров СССР сыграла на том этапе большую роль в развитии бухгалтерского и аудиторского образования; позже она стала Ассоциацией бухгалтеров и аудиторов СНГ.

Несколько позднее была организована Ассоциация бухгалтеров РСФСР, которая затем преобразовалась в Ассоциацию бухгалтеров и аудиторов России.

1990 г. — время появления подлинного аудита в нашей стране. Принятие в этом году ряда законов («О предприятиях в СССР», «О собственности в СССР», Закон РСФСР «О предприятиях и предпринимательской деятельности») позволило создавать аудиторские фирмы в форме товариществ с ограниченной ответственностью (акционерных обществ закрытого типа), что дало возможность снизить размер уставного капитала, число членов товарищества.

Конец 1991 г. — период активной разработки проектов нормативных документов об аудите, в том числе — проекта закона об аудиторской деятельности, который готовило контрольно-ревизионное управление (КРУ) МФ России. Начиная с 1992 г. было предпринято несколько попыток принять данный закон. К этому моменту в стране уже насчитывалось около 800 российских аудиторских фирм, в том числе с участием ведущих мировых фирм¹.

Становление аудиторской деятельности в стране потребовало особого внимания к проблеме подготовки специалистов в этой области.

22 декабря 1993 г. Указом Президента РФ были утверждены Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации.

Впервые законодательно были определены: понятие и цели аудита; виды аудиторской проверки; ответственность экономических субъектов за уклонения от проведения обязательного аудита; права и обязанности аудиторов и аудиторских фирм; порядок аттестации и лицензирования; требования к независимости аудиторов; ответственность аудиторов за результаты проверки; требования к оформлению и содержанию итогового документа аудита — аудиторского заключения.

Концепция Временных правил имела свои недостатки, однако явилась серьезным шагом в развитии аудиторской деятельности.

¹ Price Waterhouse, Coopers and Lybrand, Andersen Worldwide, Ernst and Young, KPMG, Deloitte Touche Tohmatsu International.

ЭТАПЫ РАЗВИТИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ЛЕНИНГРАДЕ (САНКТ-ПЕТЕРБУРГЕ)

Становление петербургского аудита обусловлено тенденциями общегосударственной финансовой политики в этом виде деятельности:

- в год проведения учредительного собрания Аудиторской палаты СССР (1991 г.) была образована Аудиторская палата Санкт-Петербурга (02 ноября 1991 г.);
- в мае 1992 г. прошел первый съезд бухгалтеров Петербурга;
- в 1997 г. в городе образовано некоммерческое партнерство «Палата профессиональных бухгалтеров и аудиторов»;
- в 2001 г. создано некоммерческое партнерство «Северо-Западный институт профессиональных бухгалтеров» (НП СЗТИПБ) как региональное подразделение ИПБ России;
- в 2003 г. организованы учебно-методические центры: УМЦ СПбГУ, СПб ГУЭФ и др., которые занимались обучением и подготовкой аудиторов к сдаче экзамена на получение аттестата.

Таким образом, Петербургская школа аудита одной из первых реагировала на все изменения, которые происходили на государственном уровне в данной области.

РАЗВИТИЕ НАУЧНОЙ ШКОЛЫ АУДИТА В САНКТ-ПЕТЕРБУРГЕ

Научной базой для развития аудита и бухгалтерского учета в Ленинграде (Санкт-Петербурге), благодаря крупному ученому, педагогу и просветителю Я.В. Соколову (1938–2010 гг.), являлся *Ленинградский институт советской торговли им. Ф. Энгельса (ЛИСТ, впоследствии СПТЭИ — Санкт-Петербургский торгово-экономический институт)*.

Ярослав Вячеславович Соколов — российский ученый-экономист, заслуженный деятель науки Российской Федерации, доктор экономических наук, профессор, первый президент Института профессиональных бухгалтеров России, член Методологического совета по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, член президиума Дома ученых им. М. Горького РАН, член экспертного совета ВАК РФ по экономике. Материал, глубоко и подробно описывающий жизнь и деятельность Я.В. Соколова, был опубликован в предыдущем номере журнала [2]. Поэтому здесь мы остановимся на его вкладе именно в развитие отечественного аудита.

Ярослав Вячеславович активно содействовал становлению аудиторской деятельности в России и Петербурге, был автором множества монографий,



Соколов Ярослав Вячеславович (1938–2010)
Советский и российский ученый-экономист, доктор экономических наук, профессор, первый президент ИПБ России

учебников, статей, раскрывающих основные принципы и требования к ведению аудита. Работая в Совете по аудиторской деятельности, Я.В. Соколов вместе с учениками внес существенный вклад в формирование стандартов аудита в России (и способствовал их сближению с международными), а также в разработку методического обеспечения аудиторской деятельности [3–7] и др.

Он вырастил целые поколения ученых, вывел на защиту 48 кандидатских работ по тематике бухгалтерского учета и аудита, 7 работами руководил в соавторстве с коллегами, был чутким консультантом в ходе защиты 10 докторских диссертаций, авторами которых были профессора В.В. Ковалев [8, 9], В.В. Патров [10], С.М. Бычкова [11], М.Л. Пятов [12], А.А. Терехов [13], на счету которых значительное количество научных работ, и др.

Я.В. Соколову удалось собрать команду единомышленников, которая, по сути, являлась научной школой Санкт-Петербургского торгово-экономического института (СПТЭИ). Помимо него, в ее состав входили профессор В.В. Ковалев, В.В. Патров, С.М. Бычкова, А.А. Терехов, М.Л. Пятов, доценты И.А. Смирнова, В.А. Быков, Г.И. Костюк, Е.И. Ширкина, И.П. Василевич и др. Деятельность научной школы предполагала тесное сотрудничество со множеством аудиторских фирм — в первую очередь с АО «Маркетинг. Консалтинг. Дизайн» (АО «МКД») в лице Ю.Н. Воропаева, А.В. Газаряна².

² Бычкова С.М., Газарян А.В., Козлова И.Г. и др. Основы аудита. Учебник для студентов вузов. Соколов Я.В., ред.

В своей работе Я.В. Соколов, его ученики и сподвижники использовали российский и международный опыт в области аудиторской деятельности, а именно разработки:

- международных организаций: Центра по международным финансам и учету при университете Глазго, Центра по развитию международного учета при Техасском университете;
- профессиональных бухгалтерских организаций: Международной федерации бухгалтеров (IFAC), Американского Института Присяжных Бухгалтеров (AICPA), Институтов присяжных бухгалтеров Шотландии, Англии и Уэльса (ICAS, ICAEW, Британской ассоциации присяжных бухгалтеров (ACCA);
- кафедр бухгалтерского учета, анализа, аудита и финансов университетов Глазго, Эдинбурга, Стерлинга.

В 1992–1994 гг. «команда Я.В. Соколова» участвовала в реализации программ переподготовки научных и практических работников в области учета и аудита совместно со специалистами Санкт-Петербургского торгово-экономического института, Ассоциации присяжных бухгалтеров Великобритании (ACCA), Британского Совета (BC), Института присяжных бухгалтеров Шотландии (ICAS), университетов городов Глазго, Стерлинга, Эдинбурга (Шотландия).

С 1995 по 1998 г. данная группа петербургских ученых принимала участие в разработке и воплощении следующих программ:

- по обучению бухгалтерскому, учету, финансовому менеджменту и аудиту; организована Институтом управления Восток-Запад (Санкт-Петербург);
- TACIS «По развитию бухгалтерского учета и аудита в Российской Федерации» в соответствии с решением Европейского сообщества (Training the trainers) (Санкт-Петербург);
- по обучению преподавателей по бухгалтерскому учету, аудиту и финансовому менеджменту совместно со специалистами из Института присяжных бухгалтеров Шотландии. Организатором выступал Британский Совет под эгидой Ноу-Хау Фонда (Know-How Fund) (Новосибирск);
- по подготовке практических работников, преподавателей и студентов вузов по «Бухгалтерскому учету, аудиту и финансовому менеджменту в рыночной экономике»; организована Национальным Фондом

подготовки Финансовых и Управленческих Кадров Российской Федерации по инициативе Британского Совета и проводилась совместно со специалистами из Института Присяжных Бухгалтеров Шотландии (Москва);

- по участию в научно-исследовательской программе совместно с профессорами университета Глазго (Шотландия). Результатом стали крупные разработки по особенностям учета в России с позиции международных стандартов; порядку формирования и представления финансовых данных и составления бухгалтерской отчетности в России и на Западе; особенностям финансового анализа в России и Великобритании.

Международный опыт развития аудита применялся «командой Я.В. Соколова» при формировании теории и становлении методологии аудиторских стандартов.

Нельзя не упомянуть про наш главный экономический вуз — *Ленинградский финансово-экономический институт (ЛФЭИ)* — «кузницу» аудиторских кадров и развития аудиторской профессии.

За годы работы на его кафедре бухгалтерского учета и аудита сформировалась научная школа, представители которой опубликовали фундаментальные научные труды, оказавшие существенное влияние на развитие аудита. Ее главой был Александр Дмитриевич Ларионов (1935–2020 гг.), доктор экономических наук, профессор, возглавлявший кафедру с 1982 по 2008 г.

Среди научной общественности России и Петербурга он известен как автор фундаментальных работ по проблемам бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита, например [14]. Под его руководством было защищено более 80 кандидатских и докторских диссертаций. Являясь членом методических советов Министерства Финансов Российской Федерации по бухгалтерскому учету и аудиту, членом Президиума Межрегионального Совета Института профессиональных бухгалтеров, руководителем учебно-методического центра по подготовке и аттестации профессиональных бухгалтеров и аудиторов при СПбГУЭФ, бессменным президентом Ассоциации бухгалтеров Санкт-Петербурга, А.Д. Ларионов внес огромный вклад в развитие аудита. Его ученики и последователи работают не только в Санкт-Петербурге, но и по всему миру, проводят «в жизнь» научные идеи своего Учителя.

Одним из них, которым он очень гордился, тесно связан с аудиторской деятельностью — это Вячеслав Ярославович Соколов, доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита, продолжатель славной династии Соколовых. В.Я. Соколову удается успешно совмещать научные исследова-

М.: Бух.учет; 2000. 453 с.; Костюк Г.И., Ширкина Е.И., Василевич И.П. Практический аудит. Учебное пособие для студентов по спец. «Бух. учет, анализ и аудит». Соколов Я.В., ред. СПб.: Юрид. центр Пресс; 2004. 861 с.



Ларионов Александр Дмитриевич (1935–2020)
Доктор экономических наук, профессор, президент
Ассоциации бухгалтеров Санкт-Петербурга

ния в области бухгалтерского учета и аудита и огромную практическую деятельность, он является автором большого количества научных работ, например [15].

Представителями кафедры бухгалтерского учета и анализа СПбГЭУ, которые внесли значительный вклад в развитие методологии аудита в различные периоды, являются профессора Михаил Алексеевич Осипов, Вера Арсентьевна Ерофеева, Жамила Гареевна Леонтьева, Алексей Игоревич Нечитайло и др.

Среди университетов, сотрудники которых оказали заметное влияние на петербургскую школу аудита, можно выделить еще два: *Инженерно-экономический университет (ИНЖЭКОУ)* и *Санкт-Петербургский университет сервиса и экономики*, которые в настоящее время входят в состав СПбГЭУ.

Следует вспомнить научные работы учеников и последователей проф. Галины Николаевны Бургоновой (1939–2014 гг.). Именно она до 2002 г. руководила кафедрой бухгалтерского учета и аудита в ИНЖЭКОУ, затем в Международном банковском институте и вырастила несколько поколений аудиторов. На ее кафедре начинала свой славный путь, д.э.н., проф. Наталия Александровна Каморджанова, которая ныне возглавляет это учебное подразделение с уже новым названием — кафедра аудита и внутреннего аудита.

Достойными продолжателями аудиторских дел, мыслей и идей ИНЖЭКОУ являются д.э.н., проф. Татьяна Михайловна Конопляник, успешно совмещающая карьеру ученого и практикующего консультанта-аудитора, к.э.н., доц. Кира Владимировна Гульпенко; к.э.н., доц. Ирина Гурьевна Васина, к.э.н., доц. Ирина Владимировна Карташова и др.

ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ ОБЪЕДИНЕНИЙ ПЕТЕРБУРГСКИХ БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ

Развитию аудита в Санкт-Петербурге способствовало не только становление научных школ различных университетов, но и формирование профессиональных объединений общественных, одним из первых среди которых («дедушкой» всех профессиональных бухгалтерских и аудиторских организаций) был *Ленинградский клуб бухгалтеров*. Его председателем и вдохновителем был Павел Венедиктович Мезенцев — заведующий кафедрой бухгалтерского учета Ленинградского института советской торговли им. Ф. Энгельса [16], а инициировал его создание Вячеслав Дмитриевич Соколов (1893–1982 гг.), отец Я.В. Соколова.

Ленинградский клуб объединял более 200 ученых, преподавателей, главных бухгалтеров и руководителей крупных советских предприятий, рядовых бухгалтеров; его членами были известные научные деятели того времени: Александр Самойлович Наринский (1907–1996 гг.), Павел Иванович Савичев (1900–1982 гг.), Николай Семенович Помазков (1889–1968 гг.), Эрих Карлович Гильде (1904–1983 гг.), Иван Алексеевич Кошкин (1895–1980 гг.). Деятельность Клуба освещалась журналом «Бухгалтерский учет». Первые встречи российской аудиторской с западными аудиторами были организованы именно в этом Клубе: Я.В. Соколов пригласил выступить там представителей международной фирмы Куперс энд Лайбранд (Працсватерхаус куперс) [3, с. 390]. В 1986 г. Ленинградское сообщество бухгалтеров прекратило свое существование в силу внешних обстоятельств и изменений, которые происходили в городе и стране [17, 18].

Следующим значимым профессиональным объединением аудиторов Санкт-Петербурга явилось *Некоммерческое партнерство «Аудиторская палата Санкт-Петербурга» (НПАП СПб)*, созданное 02 ноября 1991 г.³ Оно объединило на добровольных началах более 60 городских аудиторских фирм и индивидуальных аудиторов⁴. Учредителями Палаты были

³ 02 ноября 1991 г. — дата создания Протокола учредительного собрания, где было принято решение о создании Аудиторской палаты Санкт-Петербурга. Апрель 1992 г. — месяц регистрации профессиональной общественной организации «Аудиторская палата Санкт-Петербурга».

⁴ АО «А-Инаудит», АО «Маркетинг, Консалтинг, Дизайн», Институт независимых социально-экономических исследований (ИНСЭИ Клуб бухгалтеров СПб), кооператив «Аудитор», МПП-АО «Балтийский аудит», СП «Куперс энд Лайбранд СССР», СП «Международный центр аудита и менеджмента» (АМИ), ТФБ «Санкт-Петербург» и Романов-

АО «АКГ-Инаудит», АО «Маркетинг. Консалтинг. Дизайн», Институт независимых социально-экономических исследований (ИНСЭИ Клуб бухгалтеров СПб), Кооператив «Аудитор», МГП-АО «Балтийский аудит», СП «Куперз энд Лайбранд СССР», СП «Международный центр аудита и менеджмента», ТФБ «Санкт-Петербург», М.В. Романовский — д.э.н., профессор, зав. кафедрой финансов СПб Университета экономики и финансов. Аудиторская Палата Санкт-Петербурга являлась одним из учредителей Аудиторской Палаты России. Уже в конце 1992 г. по согласованию с Минфином России местными органами власти Палате была разрешена выдача аудиторских лицензий. С этой целью была создана лицензионная комиссия во главе с председателем профессором Я.В. Соколовым, заместителями председателя Е.В. Скороход и Т.В. Савиновой; членами комиссии были М.В. Романовский, А.Д. Ларионов, В.Г. Зайцева, Ю.А. Ариненко.

18 марта 1993 г. по согласованию с Минфином России А.Л. Кудриным (Мэрия СПб) было утверждено «Временное положение об аттестации специалистов на право осуществления аудиторской деятельности». Таким образом, Аудиторская палата Санкт-Петербурга самостоятельно занималась выдачей лицензий, подготовкой и аттестацией аудиторов до тех пор, пока не была организована ЦАЛАК МФ РФ⁵, которой были переданы эти полномочия (1995 г.).

Целью создания профессионального объединения аудиторов Санкт-Петербурга было содействие развитию и совершенствованию аудиторской деятельности, защита прав и интересов своих членов, повышение уровня профессиональной подготовки специалистов, разработка единой политики в деятельности аудиторов и аудиторских организаций, формирование престижа профессии. Аудиторская палата сыграла существенную роль в добровольном регулировании деятельности специалистов данного профиля в Санкт-Петербурге. По ее инициативе была проведена аттестация аудиторов с выдачей соответствующего аттестата. Контроль качества работы отдельных аудиторских фирм и аудиторов проводился ею на добровольных началах, но с ведома Минфина России. Членами НП АП СПб являлись аудиторские фирмы Санкт-Петербурга, Ленинградской области и других регионов России.

14 июля 1997 г. между ЦАЛАК МФ РФ и АП СПб был заключен договор об организации контроля

за деятельностью аудиторских фирм и аудиторов в Санкт-Петербурге и Ленинградской области и создана утвержденная Советом АП СПб 20.08.1997 г. соответствующая комиссия из 10 членов АП СПб под председательством ее вице-президента В.В. Скобары⁶.

Для реализации данного договора были разработаны Методические рекомендации по организации проверок качества аудиторских услуг и применению для этих целей правил (стандартов) аудиторской деятельности. Подтверждением своевременности и эффективности такой работы стало заключение нового договора 28.05.1998 г. Комиссией по контролю АП СПб совместно с аудиторскими фирмами «КПМГ» и «Интернэшнл Си-Пи-Эй Корп.» проводились семинары «Стандарты аудиторской деятельности», «Рабочая документация аудитора» и др.

В 1996 г. при Совете Аудиторской палаты была создана Конфликтная комиссия (со временем трансформировавшаяся в Комитет по этике); 20 марта 1996 г. Советом был принят «Кодекс профессиональной этики на рынке аудиторских услуг», а 17 июля 2002 г., согласно Уставу, утверждены председатели: Комиссии по выполнению функций, возложенных на аккредитованные профессиональные аудиторские объединения — член Совета, аттестованный аудитор, Д.В. Желтяков; Комиссии по контролю за соблюдением членами Палаты внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности и качеством аудита — член Совета, аттестованный аудитор Т.В. Ермилова; Комиссии по контролю за соблюдением членами Палаты правил профессиональной этики — член Совета, аттестованный аудитор Т.П. Румянцева.

Комитет по бухучету и налогообложению и Комитет по правовым вопросам АП СПб принимали участие в обсуждении проектов законов: «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности»; «Налог с продаж»; «Об аудиторской деятельности» (вице-президент Палаты Т.Г. Красковская участвовала в работе Экспертного Совета при Госдуме РФ); Налогового кодекса, ч. 2, в частности, по гл. 25 (председатель Комитета по бухучету и налогообложению Д.В. Желтяков был членом Экспертного Совета при Госдуме РФ).

В 1999 г. проводились совместные заседания Комиссии по страхованию аудиторской деятельности и представителей страховых компаний Санкт-Петербурга («Восточно-Европейское Страхование Агентство», САО «Ингосстрах», «Спасские ворота» и др.);

ский М.В., д.э.н., проф. Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов (ФИНЭК).

⁵ ЦАЛАК МФ РФ — Центральная аттестационно-лицензионная аудиторская комиссия Министерства Финансов РФ.

⁶ Про сотрудничество В.В. Скобары и Я.В. Соколова будет сказано далее.



Скобара Вячеслав Владимирович
*Председатель Президентского Совета НП «ППБА»,
 руководитель центра оценки квалификаций НП
 «ППБА», доктор экономических наук, профессор,
 академик Международной академии реальной
 экономики, автор ряда проектов национальных
 стандартов по аудиту и многих научных и учебно-
 методических работ в области экономики, права,
 аудита и бухгалтерского учета*

были выработаны рекомендации и типовой договор страхования.

Комитет по банковскому аудиту АП СПб являлся одним из организаторов Всероссийских дней банковского аудита, проводимых в Санкт-Петербурге. Совет АП СПб и его комитеты принимали и принимают участие в работе Администрации города. По рекомендации Аудиторской палаты СПб представители фирм — ее членов — являются заседателям Арбитражного суда Санкт-Петербурга.

С 1998 г. партнером Аудиторской палаты СПб являлся Центр гражданских инициатив Российско-американского Фонда по обучению российских специалистов в США. За прошедшие годы обучение прошли более 20 специалистов — членов Палаты.

Согласно решению Общего собрания АП СПб от 12 июля 2002 г. была возобновлена работа Комиссии по контролю за соблюдением членами Палаты внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности и качеством аудита.

В настоящее время президентом Аудиторской палаты СПб является Александр Павлович Кузнецов.

В Совет входят представители ведущих аудиторских фирм Санкт-Петербурга, индивидуальные аудиторы.

Значимое место в профессиональных объединениях занимает *Северо-Западный территориальный*

институт профессиональных бухгалтеров (СЗ ТИПБ), славная история которого берет начало в 2001 г. Он был создан по инициативе учебных заведений, о которых шла речь выше, аудиторских фирм и ряда ученых. Руководил институтом президентский совет в следующем составе: А.Д. Ларионов (президент), В.В. Скобара (генеральный директор), Я.В. Соколов, Л.П. Совершаева, С.А. Мещеряков, С.М. Климов. СЗ ТИПБ был единственной организацией, объединявшей и бухгалтеров, и аудиторов Санкт-Петербурга. Основные направления его деятельности сводились к развитию методологии и регулированию бухгалтерского учета и аудита.

СЗ ТИПБ оказывал действенную помощь бухгалтерам и аудиторам путем проведения семинаров, встреч, консультаций и получил широкое общественное признание. Его сотрудники координировали научно-исследовательскую работу на кафедрах бухгалтерского учета и аудита Санкт-Петербурга, организовывали конференции. Основной целью СЗ ТИПБ являлось совершенствование бухгалтерского учета и аудита. Просуществовав 15 лет, он был ликвидирован как юридическое лицо 14 апреля 2016 г.

Следует отметить еще одного сподвижника идей и научных принципов Я.В. Соколова по созданию профессиональных объединений — д.э.н. Вячеслава Владимировича Скобару. Они вместе основали *Некоммерческое партнерство «Палата профессиональных бухгалтеров и аудиторов» (НП ППБА)*, председателем Президентского совета которого В.В. Скобара является и сегодня. Палата была создана с целью объединения



Кузнецов Александр Павлович
*Председатель Северо-Западного ТО СРО ААС,
 президент НП «Аудиторская палата Санкт-
 Петербурга», генеральный директор
 ООО «АКГ ИНАУДИТ»*

бухгалтеров и аудиторов в единую профессиональную организацию для решения задач, поставленных Правительством Российской Федерации в Программе реформирования бухгалтерского учета и финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами, а также для защиты интересов членов партнерства на региональном, федеральном и международном уровнях⁷.

Региональная общественная организация «Ассоциация Бухгалтеров Санкт-Петербурга» (ОО «Ассоциация Бухгалтеров Санкт-Петербурга») была учреждена в 2003 г. Я.В. Соколовым, А.Д. Ларионовым, И.И. Антоневиным, Л.А. Лихаревой. С 2003 по 2018 г. ее президентом был Александр Дмитриевич Ларионов, после него — Лариса Александровна Лихарева.

Ассоциация бухгалтеров осуществляла свою работу совместно с СЗ ТИПБ; целью деятельности была методологическая, организационная и информационная поддержка бухгалтеров и аудиторов города; с 2022 г. находится в стадии ликвидации.

АУДИТОРСКИЕ ФИРМЫ РОССИИ И ПЕТЕРБУРГА

Первой российской аудиторской организацией можно считать фирму «Инаудит», созданную в 1987 г.⁸ Однако она не могла считаться независимой: ее учредителями выступали Министерство финансов (55% уставного капитала), Министерство торговли (10%) и т.д.

За время существования «Инаудитом» была проведена проверка деятельности примерно 60 совместных предприятий (СП), что позволило выявить многочисленные нарушения в их финансовой отчетности. Эта фирма была создана с целью оказания аудиторских и консультационных услуг действующим в СССР и за границей совместным предприятиям; советским предприятиям, организациям и учреждениям, осуществляющим операции с иностранной валютой в СССР и за границей; другим заинтересованным отечественным и иностранным организациям. «Инаудит» проводил анализ коммерческой и финансово-хозяйственной деятельности предприятий, организаций и учреждений с разработкой на этой базе предложений по улучшению их работы; проверял всю необходимую

документацию, а в случае надобности добивался разъяснения по ней должностных лиц; получал сведения о работе проверяемых фирм от третьих лиц: Госбанка или связанных с ним предприятий и организаций, иных кредитных учреждений; учреждал свои представительства в СССР и за границей; поддерживал профессиональные контакты с инофирмами; публиковал свои учредительные документы, отчетность и рекламные материалы как в СССР, так и за рубежом; предоставлял консультационные услуги по постановке бухгалтерского учета и организации внутреннего финансового контроля, по вопросам деятельности совместных предприятий, совершению внешнеэкономических сделок, операциям с иностранной валютой и др.

До 1990 г. «Инаудит» оставался монополистом в сфере оказания аудиторских услуг, и отсутствие конкуренции не могло способствовать дальнейшему развитию аудита. Впоследствии фирма прекратила свою деятельность, однако это не было негативным моментом, поскольку на ее базе были образованы еще несколько аудиторских организаций. В сущности, появление АО «Инаудит» явилось прецедентом для образования самостоятельных аудиторских организаций в Москве, Ленинграде и других регионах несколько лет спустя.

В период с 1990 по 1996 г. начали массово создаваться аудиторские фирмы, и все виды аудита стали осуществляться лишь аттестованными специалистами и только после получения лицензии.

С 1 января 1991 г. практически любая организация, указав в своем уставе одним из предметов деятельности «аудит», могла заниматься этой деятельностью без каких-либо специальных разрешений. Исключение составлял аудит коммерческих банков, для которого была необходима лицензия Центробанка России, а с 1 июля 1995 г. — страховых организаций. По состоянию на 1994 г. в стране насчитывалось около 3 тыс. аудиторских фирм. Во многих городах были созданы объединения, союзы и палаты аудиторов. Фактически тогда уже можно было сказать, что аудит в России состоялся.

Среди аудиторских фирм, которые работают на рынке уже не одно десятилетие и являются «сторожилами» в Санкт-Петербурге, можно выделить следующие:

• АО «Маркетинг. Консалтинг. Дизайн» (АО «М.К.Д»). Создано в 1990 г. Юрием Николаевичем Воропаевым, который является ее генеральным директором; в 1993 г. фирма получила лицензию Совета Аудиторской палаты Санкт-Петербурга на право осуществления аудиторской деятельности, а в 1994 г.

⁷ Палата профессиональных бухгалтеров и аудиторов. URL: <https://www.ppbia.ru/o-nas.html> (дата обращения: 28.02.2023).

⁸ Постановление Совета Министров СССР от 08.09.1987 № 1033–245 «О создании советской аудиторской организации». URL: <http://inaudit.group/wyswyg/File/SUMinistr.pdf> (дата обращения: 28.02.2023).

вступила в международную сеть аудиторских и консалтинговых фирм PKF и начала использовать ее корпоративные стандарты и руководства⁹.

- ООО «Балтийский аудит». Учреждено в 1991 г. Санкт-Петербургским Управлением инкассации Российского республиканского объединения инкассации Центрального банка Российской Федерации как малое государственное предприятие (МГП) «Балтийский аудит»; в 1993 г. было реорганизовано в акционерное общество закрытого типа, учредителями которого выступили физические лица — профессиональные аудиторы. В настоящее время компания является одной из ведущих аудиторских фирм Санкт-Петербурга в банковском секторе, а также работает в таких отраслях, как розничная и оптовая торговля, строительство, жилищно-коммунальное хозяйство, здравоохранение и др.¹⁰

- Аудиторско-консультационная группа «Инаудит» (АКГ Инаудит). Основана в 1990 г. как Ленинградское представительство фирмы АО «Инаудит». В дальнейшем совместно с Аудиторской палатой Санкт-Петербурга принимала активное участие в создании Аудиторской палаты России. Управляющим партнером является А.П. Кузнецов. В настоящее время компания продолжает активно развиваться в направлении предоставления широкого спектра аудиторских и консалтинговых услуг¹¹.

- АО «Аудиторская компания «Самоварова и Партнеры». Создано в 1992 г.¹²

- АО «Основа». Учреждено в 1992 г.¹³

- АО «Аудиторы Северной Столицы» (АО «АСС»). Создано в 1996 г.¹⁴

- ООО «Аудиторская фирма «Северная столица». Учреждено в 1999 г.¹⁵

- ООО «НЕВА-КОНСАЛТ». Создано в 1996 г.¹⁶

- ООО «Пром-Инвест-Аудит». Создано в 1995 г.¹⁷

- ООО «Финэк-Аудит». Учреждено в 1992 г.¹⁸ и др.

В настоящее время ситуация на рынке аудиторских услуг Санкт-Петербурга определяется, как и 30 лет назад, сложившимися экономическими условиями. Согласно справочной информации на начало 2023 г.

в городе работает 516 аудиторских фирм¹⁹, 1520 аудиторов²⁰.

Несмотря на некоторый кризис в данной сфере, компании продолжают поддерживать престиж профессии, предлагая качественные услуги и расширяя их спектр, постоянно занимаясь повышением квалификации специалистов.

ПЕТЕРБУРГСКАЯ ШКОЛА АУДИТОРОВ В XXI В.

Современная петербургская школа аудиторов развивается в трех направлениях: 1) укрепление научной базы аудита и ее согласование с современной политикой устойчивого развития предприятий и цифровизацией экономики; 2) расширение практических методов использования аудита в условиях значительных внешних изменений; 3) подготовка специалистов.

Аудиторские фирмы Петербурга расширяют сферу своих профессиональных интересов, распространяя ее на различные стороны деятельности экономических субъектов, осуществляя проверку: эффективности систем внутреннего контроля; управление рисками; формирование и развитие стратегических направлений организаций. Расширяется практика выполнения заданий, обеспечивающих уверенность в достоверности не только бухгалтерской (финансовой), но и прочих видов отчетности (в том числе нефинансовой).

Поддержка современных практикующих аудиторов Санкт-Петербурга осуществляется со стороны первого значимого общественного объединения страны — Аудиторской палаты Санкт-Петербурга, которая с момента начала объединения первых аудиторских фирм города и области в общественную структуру до нынешнего стабильного и уверенного положения прошла непростой путь. Сегодня в рамках своей текущей деятельности Палата предоставляет своим членам актуальную и достоверную информацию, обеспечивает активную защиту, постоянную связь с администрацией города и СМИ, осуществляет контроль за качеством аудиторских услуг и соблюдением профессиональной этики. Деятельность Аудиторской палаты СПб полезна как для ее членов, которые получают необходимую поддержку, так и для клиентов — им обеспечивается дополнительная гарантия качества оказываемых услуг. Такое сочетание интересов является хорошей основой для дальнейшего развития аудиторской деятельности

¹⁹ Аудиторские компании в Санкт-Петербурге. URL: <https://spb.spravker.ru/auditorskie-kompanii/>

²⁰ URL: <https://sroaas.ru/reestr/auditory>

⁹ URL: <https://www.mcd-pkf.com>

¹⁰ URL: <https://baudit.spb.ru/>

¹¹ URL: <https://www.inaudit.spb.ru/>

¹² URL: <https://spg.rukon.ru/content/kontakty>

¹³ URL: www.bk33.ru

¹⁴ URL: <http://ncauditors.ru/>

¹⁵ URL: <http://aa-auditcompany.com/>

¹⁶ URL: <http://www.nevaconsalt.ru/>

¹⁷ URL: <https://www.pia.ru/>

¹⁸ URL: <https://finekaudit-spb.ru/>

в Санкт-Петербурге. Реальная практика инициативно-саморегулирования в рамках Аудиторской палаты на деле показала его несомненные преимущества.

Повышение квалификации аудиторов города осуществляется силами аккредитованных УМЦ Петербурга при СПО аудиторов Ассоциация «Содружест-

во». При этом особое внимание уделяется изучению и внедрению методик аудита на основе применения различных цифровых технологий; адаптации и применению международных стандартов аудита (МСА); обмену опытом между регионами путем проведения конференций, круглых столов.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Данилевский Ю.А. Аудит в России — реалии сегодняшнего дня (странички истории). *Аудит и налогообложение*. 1995;3(12):4–10.
2. Соколов В.Я., Дмитриев А.Л. Ярослав Соколов и его школа. *Учет. Анализ. Аудит*. 2023;9(1):64–77.
3. In memoriam: Ярослав Вячеславович Соколов (1938–2010). 2-е изд., испр. и доп. СПб.: Нестор-История; 2010. 508 с.
4. Соколов Я.В. Очерки развития аудита. М.: ФБК-Пресс; 2004. 304 с.
5. Фридман П. Аудит. Контроль затрат и финансовых результатов при анализе качества продукции. Пер. с англ. Соколов Я.В., ред. М.: Аудит; 1997. 285 с.
6. Адамс Р. Основы аудита. Пер. с англ. Соколов Я.В., ред. М.: Аудит; 1995. 398 с.
7. Дефлиз Ф.Л., Дженик Г.Р., О'Рейлли В.М., Хирш М.Б. Аудит Монтгомери. Пер. с англ. Соколов Я.В., ред. М.: Аудит; 1997. 541 с.
8. Ковалев В.В., Пятов М.Л. Я.В. Соколов и его роль в развитии теории и практики бухгалтерского учета в России. *Вестник Санкт-Петербургского университета*. 2013;(1):108–120.
9. Ковалев В.В. Балансоведение и экономический анализ в работах российских ученых. Бухгалтерский учет в Санкт-Петербурге: 1703–2003. Я.В. Соколов, ред. СПб.: Изд-во «Юридический центр Пресс»; 2003. 402 с.
10. Соколов Я.В., Патров В.В., Карзаева Н.Н. Новый план счетов и основы ведения бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика; 2003. 640 с.
11. Соколов Я.В., Бычкова С.М. О независимом финансовом контроле в России на рубеже веков. *Аудиторские ведомости*. 1999;(8):52–60.
12. Пятов М.Л. К 80-летию со дня рождения профессора Я.В. Соколова (1938–2010). URL: <https://buh.ru/articles/documents/63523/>
13. Терехов А.А., Терехов М.А. Контроль и аудит: основные методические приемы и технология. М.: Финансы и статистика; 1998. 207 с.
14. Ларионов А.Д., Нечитайло А.И. Бухгалтерский учет. М.: ТК Велби; 2007. 605 с.
15. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета. 3-е изд. М.: Магистр; 2009. 286 с.
16. Бухгалтерский учет в Санкт-Петербурге, 1703–2003. Сборник статей. Соколов Я.В., ред. СПб.: Юридический Центр Пресс; 2003. 402 с.
17. Ковалев В.В., Пятов М.Л. Я.В. Соколов и его роль в развитии теории и практики бухгалтерского учета в России. *Вестник Санкт-Петербургского университета*. 2013;(1):108–120.
18. Львова Д.А. Профессиональные объединения бухгалтеров: история создания и деятельности М.: ИПБ России; ИА «ИПБР-БИНФА»; 2005. 160 с.

REFERENCES

1. Danilevsky Yu.A. Audit in Russia — the realities of today (pages of history). *Audit i nalogooblozhenie = Audit and taxation*. 1995;3(12):4–10. (In Russ.).
2. Sokolov V. Ya., Dmitriev A. L. Yaroslav Sokolov and his school. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2023;9(1):64–77. (In Russ.).
3. In memoriam: Yaroslav Vyacheslavovich Sokolov (1938–2010). 2nd ed. St. Petersburg: Nestor-History; 2010. 508 p. (In Russ.).
4. Sokolov Ya.V. Essays on audit development. Moscow: FBK-Press; 2004. 304 p. (In Russ.).
5. Friedman P. Audit. Control of costs and financial results in the analysis of product quality. Trans. from Eng. Sokolov Y.V., ed. Moscow: Audit; 1997. 285 p.
6. Adams R. The basics of auditing. Trans. from Eng. Sokolov Y.V., ed. Moscow: Audit; 1995. 398 p. (In Russ.).

7. Defliz F.L., Jenik G.R., O'Reilly V.M., Hirsch M.B. Montgomery Audit. Trans. from Eng. Sokolov Y.V., ed. Moscow: Audit; 1997. 541 p. (In Russ.).
8. Kovalev V.V., Pyatov M.L. Ya.V. Sokolov and his role in the development of accounting theory and practice in Russia. *Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta = Bulletin of St. Petersburg University*. 2013;(1):108–120. (In Russ.).
9. Kovalev V.V. Balance studies and economic analysis in the works of Russian scientists. Accounting in St. Petersburg: 1703–2003. Sokolov Ya.V., ed. St. Petersburg: Publishing House «Law Center Press»; 2003. 402 p. (In Russ.).
10. Sokolov Ya.V., Patrov V.V., Karzaeva N.N. New chart of accounts and the basics of accounting. Moscow: Finance and Statistics; 2003. 640 p. (In Russ.).
11. Sokolov Ya.V., Bychkova S.M. About independent financial control in Russia at the turn of the century. *Auditorskie vedomosti = Audit statements*. 1999;(8):52–60. (In Russ.).
12. Pyatov M.L. On the 80th anniversary of the birth of Professor Ya.V. Sokolov (1938–2010). URL: <https://buh.ru/articles/documents/63523/> (In Russ.).
13. Terekhov A.A., Terekhov M.A. Control and audit: basic methodological techniques and technology. Moscow: Finance and Statistics; 1998. 207 p. (In Russ.).
14. Larionov A.D., Nechitailo A.I. Accounting. Moscow: TK Velbi; 2007. 605 p.
15. Sokolov Ya.V., Sokolov V. Ya. History of accounting. 3rd ed. Moscow: Publishing House «Magister»; 2009. (In Russ.).
16. Accounting in St. Petersburg, 1703–2003. Collection of articles. Sokolov Ya.V., ed. St. Petersburg: Law Center Press; 2003. 402 p. (In Russ.).
17. Kovalev V.V., Pyatov M.L. Ya.V. Sokolov and his role in the development of accounting theory and practice in Russia. *Bulletin of St. Petersburg University*. 2013;(1):108–120. (In Russ.).
18. Lvova D.A. Professional associations of accountants: the history of creation and activity. Moscow: IPB of Russia; IA «IPBR-BINFA»; 2005. 160 p. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS

Светлана Михайловна Бычкова — доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры экономики и бухгалтерского учета факультета экономики управления, АПК Санкт-Петербургский государственный аграрный университет, заслуженный работник высшей школы Российской Федерации, Санкт-Петербург, Россия

Svetlana M. Bychkova — Dr. Sci. (Econ.), Prof., Honoured Worker of Higher Education of the Russian Federation, Professor at the Department of Economics and Accounting, Chair of Management Economics in Agribusiness of St. Petersburg State Agrarian University, St. Petersburg, Russia
<https://orcid.org/0000-0001-7684-9025>
smbychkova@mail.ru

Жанна Владимировна Михайлова — кандидат экономических наук, преподаватель кафедры бухгалтерского учета и аудита, Петербургский государственный университет путей сообщения императора Александра I, Санкт-Петербург, Россия

Zhanna V. Mikhailova — Cand. Sci. (Econ.), Lecturer in the Accounting and Auditing Department of the Emperor Alexander I St. Petersburg State University of Railway Transport, St. Petersburg, Russia
<https://orcid.org/0000-0002-2459-5024>
mix-vel@mail.ru

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

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

Статья поступила в редакцию 20.03.2023; после рецензирования 23.03.2023; принята к публикации 11.04.2023.

The article was submitted on 20.03.2023; revised on 23.03.2023 and accepted for publication on 11.04.2023.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

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

О международной научно-методической конференции «Форсайт образования: возрождение традиций VS декларируемое новаторство» / About the International Scientific and Methodological Conference “Foresight in Education: Revival of Traditions VS Declared Innovation”



В самом начале февраля этого года состоялась весенняя, называемая «мартовской» (по традиционному месяцу ее проведения) конференция, в которой приняли участие представители вузов России, стран Евразийского союза, ближнего зарубежья, министерств и ведомств, крупных хозяйственных структур, научных организаций, гости из других стран, количество которых превысило 2000 чел. Состав аудитории мероприятия позволил обсуждать поставленные проблемы с позиций не только преподавателей российской высшей школы, но и непосредственных работодателей; обмениваться международным опытом в области совершенствования организации учебного процесса и согласования основных вопросов, которые должны содержать программы вузов для формирования у выпускников необходимых компетенций путем получе-

ния ими фундаментальных знаний и практических навыков.

Пленарное заседание проводилось в формате открытой дискуссии — по каждому вопросу выступали приглашенные гости (докладчики). Такой подход стал в Финансовом университете традиционным и оправдал себя, предоставив возможность участникам конференции услышать и сопоставить различные мнения и позиции представителей вузов, ведомств, ведущих ученых.

Конференция проходила преимущественно в смешанном формате, но количество присутствующих лично явно преобладало.

Сама по себе тема мероприятия ориентировала участников на интеграцию анализа прошлого и обоснование стратегии постоянного эволюционного развития системы образования, начиная с подготовки кадров новых специальностей до формирования

и трансформации учебных планов и программ по базовым дисциплинам разных профессий. Такой подход к решению проблем, стоящих перед высшими учебными заведениями, полностью соответствует девизу Финансового университета — «Ценим прошлое, строим будущее». В этой связи во многих выступлениях достаточно отчетливо прозвучали воспоминания о лучших традициях высшей школы России, но эти традиции рассматривались как живые тенденции совершенствования процесса подготовки кадров для современной экономики, которая меняется, развивается и предъявляет новые требования к специалистам.

Следует подчеркнуть, что несмотря на то, что были поставлены вопросы о трансформации высшего образования, большое внимание выступающие и участники дискуссии уделяли необходимости сохранения фундаментальности подготовки кадров любого уровня и их функциональной направленности как базовому условию воспитания системности мышления, широкого подхода к решению поставленных задач, обеспечивающих сбалансированность экономики страны.

Особо следует учесть, что университеты рассматривались как драйверы развития науки, что предполагает не только существенное расширение и повышение значимости научной деятельности профессорско-преподавательского состава, но и активное участие в ней студентов с первых лет пребывания в вузе. Несмотря на дискуссии об уровне обучения (место бакалавров в системе подготовки кадров, сохранение среднего специального образования, развитие магистратуры и возрождение в ряде специальностей категории специалистов), большинство участников конференции сошлось во мнении о целесообразности разнообразия форм подготовки с учетом специфики профессий и сохранения непрерывности образования, что позволит своевременно осваивать важные новые знания и навыки, которые необходимы современной экономике.

Пленарные заседания конференции открыл ректор Финансового университета, д.э.н., проф. С.Е. Прокофьев. В непривычно коротком, но очень емком докладе он четко сформулировал основные вопросы, которые необходимо обсудить, чтобы была выработана единая идеология и направления совершенствования деятельности вузов, сохранялось их профессиональное единство и укреплялась роль в решении задач, стоящих перед экономикой страны, не только как учреждений по подготовке кадров, но и как научных центров, ведущих серьезные



научные фундаментальные и прикладные исследования, поддерживая связь со своими выпускниками, профессиональный рост которых позволяет им стать работодателями при подготовке новых кадров и участниками процесса обучения и воспитания специалистов новых поколений. Большой успех имела цитата австрийского композитора Густава Малера, которая завершила доклад ректора: «Традиции — это не сохранение пепла, а передача огня».

В своем выступлении С.Е. Прокофьев также обозначил основные направления деятельности высшей школы и вызовы, которые стоят перед современным образованием. Среди актуальных задач ректор Финансового университета выделил необходимость изучения изменений, подчеркнув, что в условиях серьезной трансформации парадигмы образования важно формировать и развивать тренды, разрабатывать новые решения, обращаясь к традициям и, конечно, вовлекать в эту работу студентов.

С.Е. Прокофьев особо подчеркнул критическую важность воспитательной составляющей образования, отметив необходимость укрепления традиционных нравственных ценностей — гражданственности, патриотизма и активной жизненной позиции студентов.

Председатель Комитета Государственной Думы по науке и высшему образованию С.В. Кабышев в рамках своего выступления указал на значимость фундаментального образования, которое формирует систему стратегического мышления, позволяющую быстро адаптироваться к меняющимся условиям, используя фундаментальные знания и осваивая практические навыки.

Активно участвовали в дискуссии, опираясь на собственный опыт, ректор Российского экономического университета имени Г.В. Плеханова, к.ю.н., доц. И.В. Лобанов и ректор Санкт-Петербургского

государственного экономического университета, д.э.н., проф. И.А. Максимцев, которые отметили значение и роль университетов во всестороннем развитии личности студентов, а также подчеркнули важность практикоориентированного образования, расширения возможностей и спектра подготовки специалистов.

При обсуждении поставленных вопросов свое мнение высказали: президент-председатель правления ПАО Банк «ФК Открытие» М.Ю. Алексеев, заместитель директора Федеральной службы по финансовому мониторингу В.И. Глотов, начальник департамента управления человеческими ресурсами Социального фонда России Ю.С. Корякина, руководитель Федеральной службы по надзору в сфере образования и науки А.А. Музаев, председатель Совета по профессиональным квалификациям финансового рынка, член Национального совета при Президенте Российской Федерации по профессиональным квалификациям, вице-президент РСПП А.В. Мурычев, заместитель председателя Комитета Совета Федерации по науке, образованию и культуре Л.Н. Скаковская, директор департамента государственной службы и административной деятельности Минобрнауки России В.Ю. Шалашникова.

Практически все выступающие обращали внимание на важность воспитательной составляющей образования. Высшая школа должна готовить не только высококвалифицированных специалистов, но и воспитывать всесторонне грамотных, высококультурных членов общества, и самое главное — стимулировать самостоятельность их мышления и выработку собственной активной жизненной позиции.

Основные вопросы, поставленные на пленарном заседании, обсуждались в ходе дискуссий на секционных заседаниях.

Факультет налогов, аудита и бизнес-анализа провел предметную дискуссию «Современные формы и методы подготовки специалистов в области учета, аудита, бизнес-анализа и налогообложения». В работе секции приняли участие преподаватели вузов разных регионов России и других стран, представители работодателей — крупных хозяйственных структур, аудиторских, консультационных организаций и общественных (саморегулируемых) организаций бухгалтерского учета, аудита и налогообложения. На заседании присутствовали представители студенчества.

Следует отметить, что все участники говорили о традиции совместной работы вузов России

и подчеркивали, что их тесный контакт способствует существенному повышению эффективности образовательного процесса, в то же время реально обеспечивая мобильность студенчества, давая ему возможность активно участвовать в научной жизни университетов своего профиля и укреплять сотрудничество в рамках вузовской среды. Присутствующие с благодарностью вспоминали работу методических советов Учебно-методического объединения на базе Финансового университета, отмечая эффективность деятельности по разработке первого и второго поколения образовательных стандартов, опыт совместного написания и взаимного рецензирования учебников, сопоставление тематики и содержания программ по базовым дисциплинам, формирование и оптимизацию учебных планов, проведения студенческих конференций и др. При совместной деятельности формировалось профессиональное единство, укреплялись дружеские отношения, и все это способствовало быстрому распространению наиболее удачного опыта работы со студентами. Подчеркивалась также традиционная координация научных исследований, проводимых вузами, что позволяло создавать единую теоретико-методологическую основу для развития нашего направления деятельности. Это имеет особое значение для наших специальностей, по которым число профильных научно-исследовательских институтов в России до сих пор очень ограничено. В таких условиях на плечи профессорско-преподавательского состава вузов ложится весьма сложная задача формирования научной основы и основных дисциплин, включаемых в учебные планы. Участники конференции с удовольствием отметили положительный эффект от объединения учетно-контрольной и аналитической специальности с налогообложением, подчеркнув, что единство подхода к учетно-контрольному и аналитическому процессу способствует реальному совершенствованию всего цикла учета и оценки финансовых результатов деятельности экономических субъектов и регулированию их отношений с государством.

Модераторами дискуссии выступили декан факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, д.э.н. В.Н. Засько и директор Ассоциации налоговых консультантов В.А. Саськов.

Во вступительном слове В.Н. Засько подчеркнул, что важнейшей задачей дискуссии является подробное обсуждение проблем, связанных с новыми вызовами, возникшими перед нашей страной и отечественным образованием в последнее время

и особенно — в минувшем году. Он подчеркнул необходимость оценки современных концепций и методик обучения, и их изменения в связи с появлением новых специальностей, специализаций и профессий, сказал о том, как следует выстраивать взаимодействие между практикой и бизнесом, наукой и образованием.

Многие последующие участники проводили параллель между современностью и периодом становления рыночной экономики, когда перед вузами стояла очень важная проблема подготовки специалистов для новых условий экономического развития страны. В настоящее время для обеспечения быстрого и устойчивого развития, формирования технологического суверенитета и укрепления позиций России на внешних рынках приходится решать комплексную задачу не только повышения квалификации будущих профессионалов, но и существенного расширения сферы их знаний и умений. В первую очередь это касается способности работать с партнерами, быстро ориентироваться в их интересах, учитывать специфику их жизненных позиций и реальные возможности взаимовыгодного сотрудничества.

Модератор дискуссии В. А. Саськов обратил внимание на «болевы́е точки» процесса перехода студентов вузов во взрослую жизнь. Он особо подчеркнул значение и сложность трудоустройства бакалавров, которые не всегда воспринимаются работодателями из-за отсутствия опыта работы, так как в ходе обучения они практически не имеют практики. Поэтому процесс «доучивания» таких сотрудников до должного уровня ложится на плечи работодателя. Сегодня к специалисту предъявляются настолько комплексные требования, что классический бухгалтер, который знает исключительно бухгалтерию, уже мало кого устраивает. В новых реалиях профессионалу в этой области необходимо знание современных информационных технологий и понимание последствий принимаемых управленческих решений с целью своевременного выявления рисков выбора неправильного пути развития. В таких условиях работники бухгалтерско-контрольной и аналитической службы в определенной мере становятся первыми оценщиками основных стратегических документов и текущих решений, которые принимаются в производстве, а также способствуют выстраиванию систем мотивации и заинтересованности каждого работника в решении поставленных перед экономическими субъектами задач.

В ходе дискуссии свои взгляды и требования к подготовке специалистов высказали представители компаний-работодателей: АФК «Система», компании ДРТ (АО «Деловые Решения и Технологии»), Кепт, Группы компаний «Б1», Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России, саморегулируемой организации аудиторов Ассоциация «Содружество» (СРО ААС), Ассоциации налоговых консультантов. Они отметили проблемные моменты, с которыми сталкиваются при приеме на работу выпускники финансовых и экономических университетов, и в качестве рекомендации высказали предложение об увеличении практических занятий и прохождении студентами практики непосредственно на экономических субъектах. Преподаватели вузов в своих выступлениях активно поддержали эту инициативу и обратились к работодателям с просьбой о более активном приеме учащихся для прохождения практики. В этой связи хотелось бы попросить работодателей активнее посещать мероприятия, проводимые вузом, с целью выбора тех студентов, которых они хотели бы видеть в качестве будущих сотрудников. Кстати, старшее поколение преподавателей упомянуло, что такой опыт широко использовался в период индустриализации нашей страны в 30-е гг. прошлого века.

С докладами об актуальных проблемах совершенствования подготовки кадров по отдельным специальностям выступили руководитель департамента аудита и корпоративной отчетности д.э.н., проф. Р.П. Булыга и руководитель департамента налогов и налогового администрирования д.э.н., доц. Д.И. Ряховский. Весьма интересно были поставлены вопросы в сообщении представителя Российской экономической академии имени Г.В. Плеханова, зав. кафедрой статистики, д.э.н., проф. Н.А. Садовниковой о современном этапе сотрудничества специалистов статистического направления по разработке новых методов работы учетно-контрольных и аналитических подразделений экономических субъектов. С комментариями к этому докладу активно подключился декан департамента бизнес-анализа д.э.н., доц. М.Н. Толмачев и д.э.н., проф. В.И. Бариленко, активно развивающий проблематику бизнес-анализа и направлений его использования в практике работы экономических субъектов. Большой интерес вызвал доклад зав. кафедрой бухгалтерского учета, аудита и АОД КубГУ д.э.н., проф. М.И. Кутера, который много лет занимается вопросом истории становления бухгалтерского учета, одновременно являясь одним из первых

специалистов, начавшим работу по автоматизации учетного процесса на предприятиях. Он предложил весьма интересный эксперимент по использованию современной компьютерной техники для перевода (и в определенной мере толкования) архивных документов по вопросам развития бухгалтерского учета, основываясь на своем опыте работы в итальянских архивах и используя результаты научных исследований, аккумулированных в международной секции истории бухгалтерского учета Всемирной ассоциации бухгалтеров.

В работе секции приняли участие представители многих вузов России (в том числе те, кто активно работал в рамках учебно-методического объединения), а именно: Санкт-Петербургских университетов (д.э.н., проф. С.М. Бычкова, д.э.н., проф. Н.А. Каморджанова) МГУ (д.э.н., проф. О.В. Соловьева), Российской экономической академии им Г.В. Плеханова (д.э.н., проф. Л.А. Чайковская), Ростовского экономического университета (д.э.н., проф. Н.Т. Лабынцев, который всегда стоял на позиции расширения производственной практики бакалавров и магистров), Воронежского государственного университета (проректор университета к.э.н., доцент Л.С. Коробейникова, зав. кафедрой экономической безопасности и бухгалтерского учета д.э.н., проф., Н.Г. Сапожникова). Особо следует отметить живое участие не только в проведении секции, но и в подготовке конференции руководителей общественных организаций: вице-президента СРО ААС д.э.н., проф. В.Т. Чая, и президента Института профессиональных бухгалтеров России, д.э.н., проф. Л.И. Хоружий.

В работе предметной дискуссии приняли участие также иностранные специалисты-партнеры из Казахстана и Беларуси: зав. кафедрой учета и аудита ЕНУ им. Л.Н. Гумилева к.э.н., ассоциированный

проф Г.С. Аманова (Астана, Республика Казахстан, доклад «Организация промежуточной аттестации обучающихся с применением дистанционных технологий»); зав. кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства Белорусского государственного экономического университета д.э.н., проф. Д.А. Панков (Минск, Республика Беларусь, доклад «Специфика образовательных процессов при подготовке специалистов по учету, анализу и аудиту в Республике Беларусь»); доцент кафедры бухгалтерского учета в отраслях народного хозяйства Белорусского государственного экономического университета к.т.н., проф. В.Г. Бирюк, (Минск, Республика Беларусь, доклад «Международный обзор современных моделей трансформации в образовании»).

Специалисты, дистанционно участвующие в конференции, предоставили развернутые доклады и изложили свои взгляды на обсуждаемые проблемы, внесли предложения по направлениям и методам организации совместной работы.

В ходе дискуссии многие выступили с инициативами по проведению совместных мероприятий в форме круглых столов, формированию рабочих групп в качестве наиболее эффективных форм сотрудничества для решения конкретных задач.

Участники конференции высказали желание опубликовать материалы по тематике данной конференции на страницах тематических научных журналов.

*Материал подготовлен заместителем
главного редактора, доктором экономических наук,
профессором, профессором департамента аудита
и корпоративной отчетности Финансового
университета
М.В. Мельник*