BOOK.ru
ЭЛЕКТРОННО-БИБЛИОТЕЧНАЯ СИСТЕМА

ЭЛЕКТРОННО-БИБЛИОТЕЧНАЯ СИСТЕМА

Для ознакомления воспользуйтесь
бесплатным тестовым доступом сроком на 2 месяца.
Для этого отправьте нам заявку на адрес: **support@book.ru**

КОНТАКТЫ
Адрес: Россия, г. Москва,
117218, ул. Кедрова, д. 14., корп. 2
Тел./факс: +7 (495) 741-46-28
E-mail: support@book.ru

RU SCIence
RU-SCIENCE.COM

БЕСПЛАТНАЯ ПУБЛИКАЦИЯ

- монографий
- научных статей

Размещение в **ЭБС BOOK.ru** и **НЭБ eLIBRARY.ru**

Приглашаем к сотрудничеству научные школы вузов,
отраслевых институтов и других научных объединений.

КОНТАКТЫ
Адрес: Россия, г. Москва,
117218, ул. Кедрова, д. 14., корп. 2
Тел./факс: +7 (495) 741-46-28
E-mail: autor@ru-science.com

9 785466 014181

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА И АУДИТА:
ПРОБЛЕМЫ ПРИМЕНЕНИЯ В РОССИИ И КАЗАХСТАНЕ

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА И АУДИТА: ПРОБЛЕМЫ ПРИМЕНЕНИЯ В РОССИИ И КАЗАХСТАНЕ

Монография

Под редакцией С.Н. Гришкиной, В.И. Березюк

RU SCIence
RU-SCIENCE.COM

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации (Минобрнауки России)
Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение высшего образования «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» (ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»)

Карагандинский университет казпотребсоюза

Департамент аудита и корпоративной отчетности
Кафедра «Бухгалтерский учет и аудит»

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА И АУДИТА: ПРОБЛЕМЫ ПРИМЕНЕНИЯ В РОССИИ И КАЗАХСТАНЕ

Монография

Под редакцией С.Н. Гришкиной, В.И. Березюк

RU SCIence
RU-SCIENCE.COM
Москва
2022

УДК
ББК
М43

Рецензенты:

М.С. Ержанов, Почетный член Палаты аудиторов Республики Казахстан, д-р экон. наук, проф.,

Н.С. Пласкова, профессор базовой кафедры финансового контроля, анализа и аудита Главного контрольного управления г. Москвы ФГБОУ ВО «Российский экономический университет им Г.В. Плеханова», д-р экон. наук, проф.

Авторы:

С.Н. Гришкина, д-р экон. наук, проф. (введение, 1.2, 1.8); **В.И. Березюк,** д-р экон. наук, доц. (1.1); **Р.П. Булыга,** д-р экон. наук, проф. (2.2); **М.В. Мельник,** д-р экон. наук, проф. (1.1); **И.Ф. Ветрова**, д-р экон. наук, доц. (1.2); **В.П. Сиднева**, канд. экон. наук, доц. (1.2); **О.В. Рожнова**, д-р экон. наук, проф. (1.3); **Г.И. Алексеева**, канд. экон. наук, доц. (1.4); **М.Ю. Алейникова**, канд. экон. наук, доц. (1.5); **Ю.В. Щербинина**, канд. экон. наук, доц. (1.6); **Р.Н. Нургалиева**, канд. экон. наук, доц. (1.7); **А.А. Трушина**, магистрант (1.8); **М.Е. Хасенова**, м.э.н., преп. (1.9); **Н.В. Малиновская**, д-р экон. наук, доц. (2.1); **И.В. Сафонова**, канд. экон. наук, доц. (2.2); **С.В. Харченко**, канд. экон. наук, доц. (2.3); **Л.А. Темирбекова,** м.э.н., старший преподаватель (2.4); **М.Б. Садуакасова**, м.э.н., старший преподаватель (2.4); **М.Б. Амиркулова**, м.э.н., старший преподаватель (2.4); **Д.А. Ситенко**, PhD, проф. (3.1); **Э.Ж. Сыздыкова**, канд. экон. наук, проф. (3.1); **Г.А. Шакенова**, м.э.н., старший преподаватель (3.1); **Ж.А. Кеворкова**, д-р экон. наук, проф. (3.2); **Т.П. Левочкина**, магистрант (3.2); **Г.В. Глазкова**, канд. экон. наук, доц. (3.3); **И.В. Сухарева** (3.3); **А.Н. Ламбекова**, PhD, ассоц. проф. (3.4); **Д.И. Сыздыкова**, PhD, ассоц. проф. (3.4); **А.К. Кабдыбай**, канд. экон. наук, ассоц. проф. (3.4); **Л.К. Мусипова** магистр учета и аудита, старший преподаватель (3.5); **Т.Б. Турищева**, канд. экон. наук, доц. (3.6)

М43 **Международные стандарты учета и аудита: проблемы применения в России и Казахстане** : монография / кол. авторов ; Под редакцией С.Н. Гришкиной, В.И. Березюк. — Москва : РУСАЙНС, 2022. — 262 с.

ISBN 978-5-466-01418-1

В монографии предложены решения наиболее актуальных проблем применения международных стандартов учета и аудита в России и Казахстане в современных экономических условиях. Монография подготовлена по результатам совместных научных исследований преподавателей Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета (представителей научной школы под руководством д-р экон. наук, проф. Р.П. Булыги), кафедры бухгалтерского учета и аудита Карагандинского университета Казпотребсоюза. и кафедры бухгалтерского учета и аудита Карагандинского университета им. Е.А. Букетова.

Издание адресовано ученым, аспирантам, магистрантам и студентам, интересующимся результатами и перспективами исследований в сфере формирования и аудита финансовой и нефинансовой отчетности.

Монография подготовлена с использованием информационной системы «КонсультантПлюс».

Ключевые слова: *международные стандарты учета, аудита.*

УДК
ББК

© Коллектив авторов, 2022
© ООО «РУСАЙНС», 2022

ISBN 978-5-466-01418-1

Содержание

Список авторского коллектива 5

Введение 8

Глава 1. Развитие правил и практики бухгалтерского учета и финансовой отчетности организаций России и Казахстана на основе МСФО 10

1.1 Цифровизация экономики как основа трансформации учетно-контрольных процессов в России и Казахстане 10

1.2 Трансформация подходов к оценке элементов финансовой отчетности в российских учетных стандартах 22

1.3 Перспективы индивидуализации (персонализации) корпоративной отчетности 35

1.4 Учет запасов: соотнесение российского подхода и МСФО 43

1.5 Учет доходов экономических субъектов: этапы развития в профессиональном дискурсе 70

1.6 Проблемы транспарентности бухгалтерской отчетности в формате ФСБУ в условиях нестабильности экономической ситуации 101

1.7 Применение терминов МСФО 12 «Налоги на прибыль» в учете компаний Республики Казахстан 111

1.8 Признание и оценка обязательств под восстановление окружающей среды 115

1.9 Цифровые технологии в системе бухгалтерского учета 129

Глава 2. Адаптация требований международных стандартов и инициатив по раскрытию информации в области устойчивого развития бизнеса к условиям России и Казахстана 139

2.1 Международные стандарты раскрытия информации в области устойчивого развития Фонда МСФО 139

2.2 Нефинансовая отчетность российских публичных компаний в формате ESG-регулирования 155

2.3 Перспективы и отдельные аспекты внедрения МСФО S2 «Раскрытие информации, связанной с климатом» 166

2.4 Требования к формированию отчета о движении денежных средств в Казахстане 171

Глава 3. Применение международных стандартов аудита и контроля для обеспечении информационной прозрачности компаний 178

3.1 Цифровые технологии в аудиторской проверке 178

3.2 Специфика планирования аудита финансовой отчетности организаций 189

3.3 Формирование системы таможенного контроля
нового «цифрового» формата 194
3.4 Риск-ориентированный подход в системе внутреннего аудита
банков Казахстана второго уровня: структурная модель.....211
3.5 Аналитический инструментарий в оценке
финансового положения организаций Казахстана 237
3.6. Проблемы осуществления контроля
в автономных учреждениях.....245

Список литературы 252

Список авторского коллектива:

Гришкина Светлана Николаевна, профессор, д.э.н., профессор Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» (введение, 1.2, 1.8);

Березюк Валентина Ивановна, доцент, д.э.н., заведующий кафедрой «Бухгалтерский учет и аудит», Карагандинский университет Казпотребсоюза (1.1);

Булыга Роман Петрович, профессор, д.э.н., руководитель Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» (2.2);

Алейникова Марина Юрьевна, доцент, к.э.н., доцент Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» (1.5);

Алексеева Гульнара Ильсуровна, доцент, к.э.н., доцент Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» (1.4);

Амиркулова Марал Битимовна, магистр экономических наук, старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета и аудита Карагандинского университета им. Е.А. Букетова (2.4);

Ветрова Ирина Федоровна, профессор, д.э.н., заместитель руководителя Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» (1.2);

Глазкова Галина Владимировна, доцент, к.э.н., доцент Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» (3.3);

Кабдыбай Ассель Кабдысулатовна, кандидат экономических наук, ассоциированный профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Карагандинского университета им. Е.А. Букетова (3.4);

Кеворкова Жанна Аракеловна, профессор, д.э.н., профессор Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» (3.2);

Ламбекова Айгерим Нурлановна, доктор PhD, ассоциированный профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Карагандинского университета им. Е.А. Букетова (3.4);

Левочкина Татьяна Павловна, магистрант Магистерской программы «Аудит и финансовый консалтинг» Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» (3.2);

Малиновская Наталья Владимировна, доцент, д.э.н., профессор Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» (2.1);

Мельник Маргарита Викторовна, профессор, д.э.н., профессор Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» (1.1);

Мусипова Лэйля Камаровна, магистр учета и аудита, старший преподаватель кафедры «Бухгалтерский учет и аудит», Карагандинский университет Казпотребсоюза (3.5);

Нургалиева Роза Нургожаевна, доцент, к.э.н., доцент кафедры «Бухгалтерский учет и аудит», Карагандинский университет Казпотребсоюза (1.7);

Рожнова Ольга Владимировна, профессор, д.э.н., профессор Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» (1.3);

Садуакасова Мархабат Берикболовна, магистр экономических наук, старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета и аудита Карагандинского университета им. Е.А. Букетова (2.4);

Сафонова Ирина Викторовна, доцент, к.э.н., Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» (2.2);

Сиднева Вера Павловна, доцент, к.э.н., профессор Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа ФГОБУ ВО Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» (1.2);

Ситенко Диана Анатольевна, доктор PhD, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Карагандинского университета им. Е.А. Букетова (3.1);

Сыздыкова Эльмира Жаслановна, к.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Карагандинского университета им. Е.А. Букетова (3.1);

Сыздыкова Динара Ибадоллаевна, доктор PhD, ассоциированный профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Карагандинского университета им. Е.А. Букетова (3.4);

Сухарева Ирина Владимировна, заместитель директора института дистанционного обучения, переподготовки и повышения квалификации ГКОУ ВО «Российская таможенная академия» (3.3);

Темирбекова Ляззат Асановна, магистр экономических наук, старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета и аудита Карагандинского университета им. Е.А. Букетова (2.4);

Трушина Анастасия Александровна, магистрант Магистерской программы «Международный учет и аудит» Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» (1.8);

Турищева Елена Борисовна, доцент, к.э.н., доцент Базовой кафедры финансового контроля, анализа и аудита Главного контрольного управления города Москвы, РЭА им. Г.В. Плеханова, доцент Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» (3.6);

Харченко Светлана Викторовна, к.э.н., доцент Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» (2.3);

Хасенова Марья Ерлановна, магистр экономических наук, преподаватель кафедры «Бухгалтерский учет и аудит», Карагандинский университет Казпотребсоюза (1.9);

Шакенова Гульназым Айткеновна, магистр экономических наук, старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета и аудита Карагандинского университета им. Е.А. Букетова (3.1);

Щербинина Юлия Витальевна, к.э.н., доцент Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» (1.6).

Введение

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) и аудита (МСА) в течение последних десятилетий активно используются различными странами для развития своих собственных учетных систем и аудиторских правил. В то же время сами стандарты находятся в состоянии динамичных систем, совершенствование содержащихся в них требований направлено на обеспечение информационной прозрачности бизнеса, на повышение доверия к аудированной финансовой отчетности компаний со стороны ее инвесторов и прочих заинтересованных сторон.

Развитие учетных систем и аудиторских процедур в Российской Федерации и Республике Казахстан соответствует мировым трендам и направлено на повышение качества учетной информации и обеспечение ее полезности. Формирование единого экономического пространства в рамках Евразийского экономического союза, активными участницами которого являются Россия и Казахстан, предопределяет целесообразность гармонизации учетных правил. Современное состояние национальных систем учета и аудита в России и Казахстане характеризуется значительным влиянием международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и аудита (МСА). При этом в Российской Федерации МСФО используются для подготовки консолидированной финансовой отчетности, при формировании индивидуальной бухгалтерской отчетности применяются национальные стандарты (ФСБУ). В Республике Казахстан международные стандарты финансовой отчетности используются как для формирования консолидированной финансовой отчетности, так и индивидуальной отчетности крупных компаний. В то же время применение международных стандартов (МСФО и МСА) как в России, так и в Казахстане, направлено (опосредованно) на повышение устойчивого развития национальных экономик, что предопределяет целесообразность учета национальных особенностей и изменяющихся внешних и внутренних факторов при формировании систем учета и аудита в России и Казахстане.

На решение обозначенных задач направлены научные исследования в области учета и аудита, в том числе проводимые в рамках международного сотрудничества университетов России и Казахстана. Представленная научная работа демонстрирует расширение совместных научных исследований представителей научной школы под руководством Р.П. Булыги «Учетно-аналитические и контрольные процессы экономических субъектов информационного общества» Департамента аудита и корпоративной Финансового университета и кафедры бухгалтерского учета и аудита Карагандинского экономического университета

Казпотребсоюза в соответствии с Соглашением о сотрудничестве от 11 февраля 2017 года. В подготовке монографии также приняли участие преподаватели кафедры бухгалтерского учета и аудита Карагандинского университета им. Е.А. Букетова.

В монографии представлен анализ проблем, возникающих в современных условиях нестабильности экономической ситуации при адаптации международных правил и методик к национальным особенностям в сфере учета и отчетности, контроля и аудита, и обозначены направления их решения с учетом новых требований на международном уровне.

Авторы полагают, что монография будет полезна ученым и практикам при формировании правил и процедур в области учета, аудита и контроля на различных уровнях, а также специалистам, интересующимся проблемными вопросами в учетной сфере. Монография может быть использована аспирантами и студентами при проведении научных исследований, а также преподавателями в учебном процессе.

Глава 1. Развитие правил и практики бухгалтерского учета и финансовой отчетности организаций России и Казахстана на основе МСФО

1.1 Цифровизация экономики как основа трансформации учетно-контрольных процессов в России и Казахстане

Первая половина XXI века характеризуется существенными темпами перехода к информационному обществу, что обуславливает формирование нового формата взаимодействия между населением и государственными органами власти, основным фокусом которого является создание условий для улучшения условий жизни граждан и развития субъектов бизнеса. Опыт стран с высоким уровнем социально-экономического развития свидетельствует, что активное использование информационных технологий в отраслях и сферах со значительным числом потребителей услуг может обеспечить существенный макроэкономический эффект.

В качестве мейнстрима следует выделить институциональную трансформацию различных сфер жизнедеятельности человека и общественных институтов, в том числе формирование и эффективное функционирование системы электронного правительства («E- Government Development Index), рейтинг развития которого ежегодно публикуется Организацией Объединенных Наций (ООН) для оценки готовности и потенциала национальных государственных структур в использовании информационных технологий в сфере предоставления государственных услуг гражданам (Рис. 1).

Как следует из данных диаграммы, в 3-ку лидеров данного мирового рейтинга входят Дания (0,976), Эстония (0,947) и Южная Корея (0,946). Вместе с тем в процессе формирования системы «Е-правительства», каждая страна имеет свои специфические особенности, обусловившие выделение двух моделей реализации стратегии формирования «Е-правительства»: восточной и западной.

Если первая модель из них (Южная Корея, Сингапур, Япония) базируется на принципах нового государственного управления и обеспечения открытости и прозрачности деятельности государственных орга-

нов, то вторая модель (США, страны Западной и Восточной Европы) характеризуется интенсификацией внедрения цифровых технологий в системе административного реформирования и сервиса для граждан.

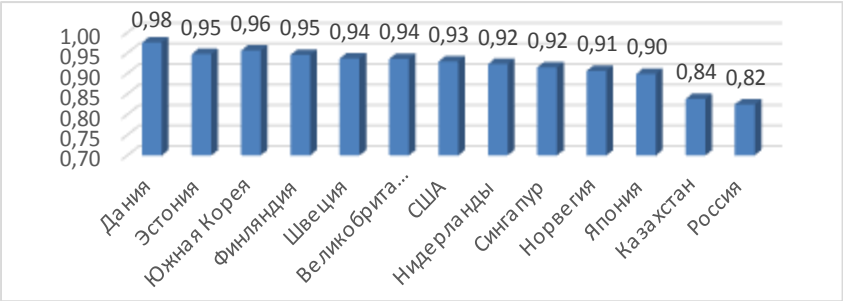

Рис. 1. Рейтинг стран по уровню развития «Е-правительства» по итогам 2020 года

Иными словами, оцифровывая процессы и внедряя организационные новшества, государственные органы власти на современном этапе кардинально меняют сложившиеся представления о системе государственного управления, которая становится более прозрачной, оперативной, подотчетной и, в первую очередь, учитывает мнение населения страны, способствуя, тем самым, повышению качества государственных услуг.

В Республике Казахстан отправной точкой перехода к цифровой экономике стало утверждение в 2017 году Государственной программы «Цифровой Казахстан» [1] на период 2018-2022 годы, ориентированной на повышение качества жизни казахстанцев посредством расширенного использования передовых цифровых технологий.

Данной программой определены следующие приоритетные направления:

1) цифровизация отраслей экономики;
2) переход на цифровое государство;
3) реализация цифрового Шелкового пути;
4) развитие человеческого капитала;
5) создание инновационной экосистемы.

В рамках реализации данной Программы были разработаны такие цифровые проекты, как: «Smart data Ukimet», «Smart bridge» и др. Более 90% государственных услуг уже осуществляется в цифровом формате.

Согласно прогнозным оценкам, только в 2021 году рынок технических, технологических и программных решений, связанных с созда-

нием искусственного интеллекта, вычислительных и беспроводных систем вырастет на 35%, составив 12 млрд. долл., переход к использованию частот 5G позволит корпоративному сектору осуществлять облачную обработку почти 70% данных уже к 2025 году.

О сложившихся позитивных тенденциях в области развития цифровой отрасли свидетельствует неплохая позиция Казахстана в мировом рейтинге сетевой готовности (51,4)[1] (Рис. 2).

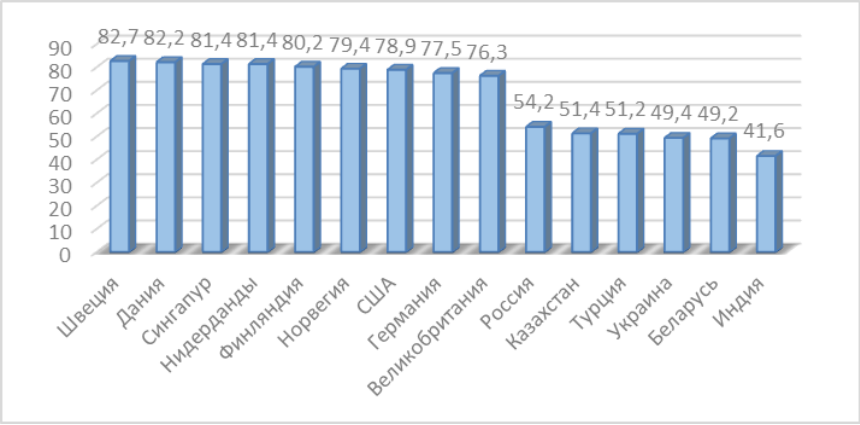

Рис. 2. Позиция Казахстана в мировом рейтинге сетевой готовности за 2020 год

В разрезе секторов (корпоративный и частный) также наблюдаются позитивная динамика ключевых показателей.

В частности, если по республике доля крупных и средних предприятий промышленности, использующих цифровые технологии по итогам 2020 года составила 7,8%, демонстрируя незначительный рост (на 1,9%) за два последних года, то в региональном разрезе, наибольшая доля крупных и средних предприятий промышленности, использующих цифровые технологии приходится на Атыраускую (15,2%), Западно-Казахстанскую (12,9%), Кызылординскую (12,1%), Восточно-Казахстанскую (11,1%), Карагандинскую (11%) области (Рис. 3).

[1]Рейтинг стран мира по индексу сетевой готовности (Portulans Institute: Networked Readiness Index 2020). Институт Портуланс (Portulans Institute), Всемирный альянс информационных технологий и услуг (World Information Technology and Services Alliance). Электронный ресурс. URL: http://www.networkreadinessindex.org//

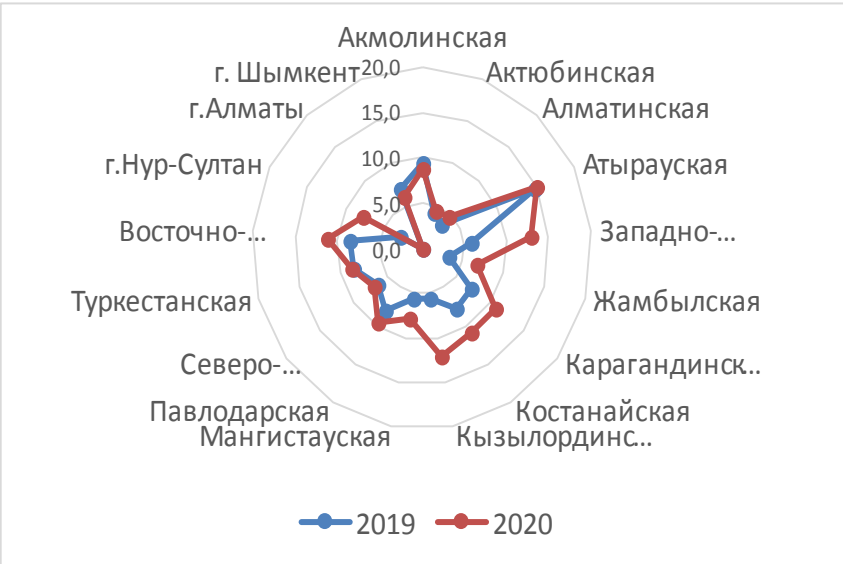

Рис. 3. Доля крупных и средних предприятий промышленности, использующих цифровые технологии за 2019-2020, в %

В этих же регионах за тот же период наблюдается положительная динамика значения данного показателя.

Напротив, низкая доля таких предприятий и отрицательная динамика за исследуемый период отмечено в Акмолинской области (8,7% в 2020г. против 9,3% в 2019г.) и по г. Шымкент (6,1% в 2020г. против 7,1% в 2019 г.).

Уровень цифровой грамотности населения Республики Казахстан в возрасте 6-74 лет, в частности тех, кто использует персональный компьютер, смартфон, планшет, ноутбук, стандартные программы, сервисы и услуги через сеть Интернет, по итогам за последние четыре года вырос на 7%, составив по итогам 2020 года 84,1%[1] (Рис. 4).

[1]Сайт Бюро национальной статистики Агентства по стратегическому планированию и реформам Республики Казахстан. Электронный ресурс. URL https://www.gov.kz/memleket/entities/stat?lang=ru//.

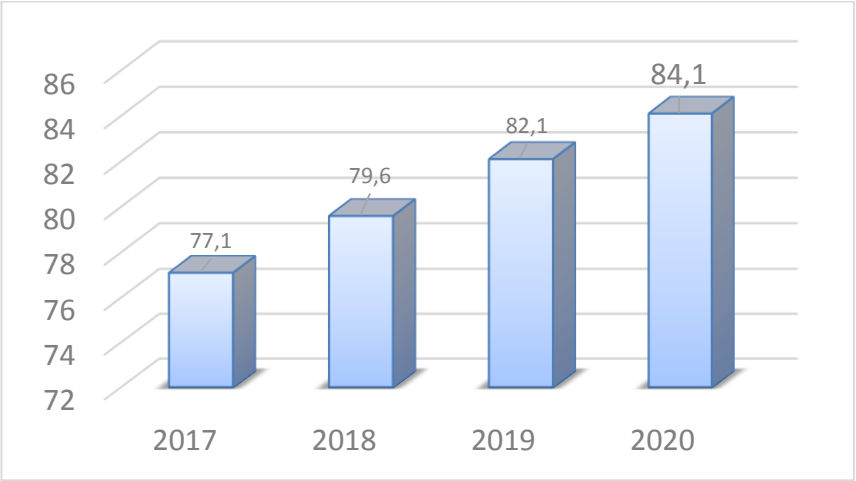

Рис. 4. Динамика показателя уровня цифровой грамотности населения Республики Казахстан (возрасте 6-74 лет) за 2017-2020 годы, в %

К числу регионов, где зафиксирован наиболее высокий уровень цифровой грамотности, относятся: города Нур-Султан (91,3%) и Алматы (91,4%) и Алматинская, Костанайская и Восточно-Казахстанская области, на которые приходится 88%, 85,8% и 84,1% соответственно (Рис. 5).

При этом, если обратить внимание на разновидность основных целей использования сети Интернет членами домашних хозяйств, то можно отметить, что 78,7% пользователей используют Интернет для размещения информации или мгновенного обмена сообщениями, 71,8% - для участия в социальных сетях, 62,3% - для скачивания фильмов, изображений, музыки, просмотра видео, прослушивания музыки, игра или скачивание игр, 38,6% - для получения информации о товарах и услугах и 36,1% - для отправки и получения электронной почты.

Рис. 5. Уровень цифровой грамотности населения (в возрасте 6-74 лет) в разрезе областей (в процентах) за 2018-2020 годы, в %

Объем затрат на информационно-коммуникационные технологии (с учетом затрат системы государственного управления) за последние 15 лет имеет преимущественно устойчивую тенденцию роста, увеличившись в 7,3 (или на 86 3%) раза до уровня 388928,5 млн. тенге 890 млн. долларов в 2020 году (53485,8 млн. тенге 122 млн. долларов) (Рис. 6).

В общей структуре затрат на информационно-коммуникационные технологии, львиная доля затрат 42,5% по итогам 2020 года приходится на затраты на оплату услуг сторонних организаций, связанных с информационными технологиями по сравнению с затратами на самостоятельную разработку программного обеспечения внутри организации и затраты на обучение сотрудников, на которые приходится 4,4% и 0,3% соответственно.

Данное положение дел подчеркивает необходимость переосмысления структуры затрат с позиции подготовки отечественных специалистов, способных квалифицировано обслуживать и поддерживать в актуальном состоянии информационную инфраструктуру цифровой экономики Казахстана.

Рис. 6. Общие затраты на информационно-коммуникационные технологии за 2007-2020 годы, в млн. долларов

Вместе с тем, необходимо обратить внимание на отдачу столь значительных и долгосрочных вложений.

Иными словами, полагаем, чтобы ответить на вопрос: «Какой эффект был получен по итогам инвестирования внушительных по объемам сумм средств, в том числе средств государственного бюджета?» нами было рассмотрено соотношение таких результативных качественных показателей, как экспорт и импорт товаров, относящихся к информационно-коммуникационным технологиям (ИКТ). Следует отметить, что в структуре экспортных и импортных групп товаров, наибольшая доля приходится на телекоммуникационное оборудование – 32,8% и 45,3% соответственно (Рис. 7).

Как свидетельствуют данные диаграммы, объем экспорта казахстанских ИКТ товаров составил на конец 2020 года 92,9 млн. долл. США, при этом за весь анализируемый период отмечена положительная динамика роста на 64,3 млн. долл. США (или в 3,2 раза). Однако, если обратить внимание на показатель, характеризующий импорт товаров, имеющих отношение к ИКТ сектору в Казахстан, то по итогам 2020 года его уровень достиг - 2 2934,6 млн. долл. США, а объем за весь исследуемый период возрос в 24,7 раза.

Рис. 7. Динамика объемов экспорта и импорта товаров, относящихся к информационно-коммуникационным технологиям за 2007-2018 годы, млн. долл. США

Иными словами, как показывают промежуточные результаты анализа основных показателей, имеют место быть, так называемые, «болевые» точки, на которые следует обратить особое внимание и учесть в процессе оптимизации и совершенствования мер, заложенных изначально в Программе.

В частности, на это обращает внимание и Президент Республики Казахстан К.К. Токаев, который в одном из своих выступлений дает оценку сложившихся тенденций: «… в этой работе не хватает согласованности и координированности…»[1].

На основе анализа и обобщения статистических и аналитических материалов, отметим наиболее уязвимые места, которые наиболее ярко характеризуют процесса перехода Республики Казахстан к цифровой экономике:

[1]Официальный информационный ресурс Премьер-Министра Республики Казахстан.https://primeminister.kz/ru/news/a-mamin-provel-vstrechi – s – zarubezhnymi-ekpertami-v – oblasti – innovaciy-i-cifrovizacii/.

1. Необходимость обеспечения населения качественным (на приемлемом уровне) интернетом с учетом специфики пространственной организации Казахстана (охват территорий пригородов мегаполисов, регионов, сельских районов и сел) – особенно достоверность наличия проблемы подтверждена в период пандемии и карантина (состоятельность системы здравоохранения, образования и оперативность предоставления государственных услуг). Наряду с беспрецедентными мерами государства по расширению охвата интернетом (по итогам 2020 года охват населения составил 99%, проложено 20 тыс. км волоконно-оптических линей связи (ВОЛС), расходы на IT-технологии превысили 3,9 трлн. долл.), качество Интернета в условиях удаленных территорий оставляет желать лучшего, так как проблема слабого Интернета, характерна даже для таких мегаполисов, как Алматы и Нур-Султан и их пригородов, не говоря уже об отдаленных аулах (в 882 селах интернет отсутствует). Низкое качество Интернета имеет место, когда массовая дистанционная жизнедеятельность и массовый интернет-трафик перегружает сети, что приводит к сбоям и проблемам доступа к Egov.kz и др.

2. Необходимость обеспечения системного подхода к процессу организации и реализации Программы – речь идет об отсутствии согласованности стратегических целей и задач, заложенных в нормативно – правовых актах, стратегических и программных документах отдельных ведомств. В частности, несогласованность действий государственных органов влечет за собой ручной сбор и хранение данных, отсутствие возможности в кратчайшие сроки систематизировать крупные массивы данных и их анализ для принятия верных и своевременных управленческих решений; трудоемкость работ в различных сферах деятельности, связанная с дублированием документации и отчетов в бумажной и электронной формах; наблюдается дезинтегрированность, отсутствие увязки, последовательности и результативности реализуемых программ и проводимых реформ; в большинстве случаев бремя долгих бюрократических процессов согласования ограничивает доступность государственных услуг - все это делает их менее клиентоориентированными.

3. Необходимость обеспечения прозрачности бизнес-процессов, наиболее подверженных коррупции и их оптимизация - наиболее актуальная проблема, затрагивающая практически все сферы жизнедеятельности общества. Так, прямой контакт субъекта экономики и государственного служащего в рамках тендерной (аукционной) системы в большинстве случаев приводит к незаконному обогащению последнего; сохранение бумажного документооборота приводит к усугублению человеческого фактора и др. К сожалению, проявления бытовой коррупции

в Казахстане наблюдаются по всей вертикали государственной системы управления, на всех ее уровнях (превышение полномочий, подарки, «откаты», рейдерство, принуждение к подписанию документов и др.) Опыт большинства зарубежных стран свидетельствует, что устранить такие проблемы возможно за счет цифровизации бизнес-процессов, ограничения контактов между чиновником и гражданином, что позволит реализовать на практике принципы гласности, ответственности и добропорядочности.

4. Необходимость обеспечения информационной безопасности - в эпоху глобализации это одна из наиболее острых проблем, так как с каждым днем нарастают интеграционные процессы, а цифровизация предполагает сбор персональных данных. В этой связи личные данные человека, которые хранятся в базах данных государственных органов и финансово-кредитных организаций, могут стать объектом кибер-атак хакеров и мошенничества. Здесь важна работа уполномоченного органа, несущего законодательно закрепленную ответственность за надежность и неуязвимость баз данных и цифровых хранилищ, за их разумное и безопасное использование.

5. Проблема высвобождения существенной массы рабочей силы в силу автоматизации бизнес-процессов. Для Казахстана данная проблема одна из социально значимых, так как население страны, пережив карантинные меры и ограничение своей занятости, столкнется дополнительно с не востребованностью своей квалификации. Это сложный, социально-значимый и противоречивый вопрос, который усугубляет дальнейшее снижение качества жизни населения и повышает социальную напряженность в обществе. Существенным нюансом является то, что информационные технологии разрабатываются и внедряются достаточно быстро, что несоизмеримо по времени с процессом изыскания бюджетных средств и переобучением населения на новые востребованные специальности.

6. Необходимость повышения информационной грамотности и упрощения использования платформ и приложений – большинство платформ, имеющих отношение к оказанию государственных услуг, сложны для восприятия среднестатистическим казахстанцем. Наиболее приемлемым интерфейсом, который успешно апробирован населением Казахстана выступает информационная система обслуживания населения Kaspi Bank. Полагаем, что все другие платформы и их наполнение должные быть упрощены с точки зрения ясности понимания и удобства использования алгоритмов поведения. Начало этому уже положено, усилиями уполномоченного министерства, которое планирует все бизнес-

процессы перевести в смартфоны на основе применения не электронной цифровой подписи (ЭЦП), а биометрии лица. Однако, по-прежнему, сохраняются проблемы, связанные с обновлением ЭЦП, сохранением паролей, ключей, графиком ЦОНов и др.

Учитывая сложившиеся тенденции, болевые точки, а также передовой мировой опыт, сформулируем ключевые выводы:

– целесообразно завершить работу по созданию и модернизации соответствующей цифровой инфраструктуры – прокладка ВОЛС, установка мачтовых антенн, создание промышленного интернета и цифровой инфраструктуры в приоритетных отраслях и сферах (здравоохранение, в частности фармацевтика, образование, правопорядок, коммерция и др.), установка башен 5G, наладка интеллектуальных энергосетей сверхвысокого напряжения и др. Цель охватить интернетом все население Казахстана, вне зависимости от статуса населенного пункта; сократить цифровое неравенство в межсубъектном, межрегиональном и межотраслевом разрезах;

– важно законодательно закрепить ответственность за хранение, обработку и анализ персональных данных и обозначить границы использования персональных и обезличенных данных. Безусловно, данный процесс должен учитывать специфику отраслей или сфер деятельности и быть нацелен на полную автоматизацию бизнес-процессов. Обеспечение кибербезопасности ключевая компонента в вопросе перехода к цифровой модели развития, так как это основа, на которой будет строится весь цифровой ландшафт государства в условиях нарастающих процессов глобализации и интеграции. Повышение информационной безопасности предполагает обеспечение надёжной степени защиты информационных ресурсов, в том числе персональных данных и цифрового суверенитета страны в целом. Особую актуальность в рамках данного этапа приобретает вопрос хранения и защиты персональных данных. В свете интеграционных процессов появляется необходимость внесения изменений в Закон Республики Казахстан «О персональных данных» и разработки аналога европейского GDPR (Генеральный регламент по защите персональных данных), предоставляющего гражданам право контроля над своими персональными данными;

– требует своей организации алгоритм интегрированного взаимодействия ведомств, государственных органов и уполномоченного органа, отвечающего за реализацию цифровой политики. На наш взгляд, здесь целесообразно упомянуть о создании соответствующей цифровой экосистемы – как партнерство организаций, обеспечивающее постоян-

ное взаимодействие принадлежащих им платформ, прикладных интернет-сервисов, рейтинговых и аналитических систем и информационных систем государственных органов власти. Важно изменить сам подход и модель цифрового развития, взяв за основу так называемую платформенную модель, предполагающую законодательно закрепленные правила игры, в том числе механизмы регулирования и одновременного стимулирования, а также создание единой платформы государства с четкой архитектурой бизнес-процессов, что существенно сократить затраты времени на согласование управленческих решений и предоставление государственной услуги;

– не менее ключевой составляющей данного этапа, на наш взгляд, является необходимость обеспечения адекватной обратной связи с услугополучателем (населением). Более того, полагаем, что для решения вопросов повышения качества государственных услуг и их независимой оценки можно предусмотреть в работе единой платформы автоматический сбор и обработку мнения населения с целью оценки качества работы госслужащих, построения их независимого и беспристрастного рейтинга и на этой основе принятия соответствующих управленческих решений, как форма реализации политики «слышащего» правительства;

– своевременно создание единой системы мониторинга в контексте интегрированного регулирования. Бесспорно, нет смысла затрачивать огромные средства на реализацию реформ, если никто не интересуется тем, каковы полученные эффекты как на промежуточном, так и на заключительном этапах реализации программ и реформ (эффект «сита»).

Это потребует разработки, отбора, обоснования и утверждения ключевых количественных и качественных индикаторов эффективности цифровизации; разработку соответствующего методического инструментария для проведения цифрового аудита с тем, чтобы своевременно обнаружить проблемные места, предпринять рациональные управленческие решения и приостановить финансирование заведомо не эффективных и бесперспективных проектов.

1.2 Трансформация подходов к оценке элементов финансовой отчетности в российских учетных стандартах

Характерным признаком международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) является использование текущих оценок для представления в финансовой отчетности активов, обязательств, доходов и расходов экономических субъектов. Как показывает анализ последних документов, выпущенных Фондом МСФО, текущая (справедливая) стоимость рекомендуются к применению не только при последующей оценке элементов финансовой отчетности, как это наблюдалось ранее, например в МСФО (IAS) 16 «Основные средства» или в МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», но и при первоначальном признании объекта (МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», МСФО (IFRS) 16 «Аренда», МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» и т.д.). Кроме того, на концептуальном уровне также уточнены подходы к оценке элементов финансовой отчетности, кардинально изменилась глава «Оценка» в последней версии Концептуальных основ представления финансовых отчетов (2018 год).

Напомним, что ранее, в документе МСФО «Принципы подготовки и составления финансовой отчетности» было предусмотрено четыре метода оценки: первоначальная стоимость, текущая стоимость возмещения, возможная стоимость продажи и дисконтированная стоимость. В новом документе, в Концептуальных основах представления финансовых отчетов (2018 г.) предусматривается две базы оценки элементов финансовой отчетности: историческая стоимость и текущая стоимость. При этом Концептуальные основы трактуют базу оценки как установленную характеристику оцениваемой статьи, применение которой к активу или обязательству определяет величину данного актива или обязательства и связанных с ними доходов и расходов. Документом установлено, что базы оценки на основе текущей стоимости включают:

– справедливую стоимость;

– ценность использования применительно к активам и стоимость исполнения применительно к обязательствам;

– текущую стоимость замещения.

При этом наиболее распространенной из предусмотренных трех видов оценки текущей стоимости, является справедливая стоимость. Для оценки бухгалте0рских объектов по справедливой стоимости требуются рыночные индикаторы, а при их отсутствии целесообразные мето-

дики ее расчета. Для создания единой основы измерений по справедливой стоимости применяется МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», в котором установлены требования по определению справедливой стоимости объектов в различных ситуациях.

Появление «справедливой стоимости» в системе МСФО стало результатом поиска профессиональным сообществом наиболее корректных способов оценки элементов финансовой отчетности для обеспечения полезности учетной информации, в том числе соответствия ее такому атрибуту, как прогнозная ценность. Широкое применение справедливой стоимости, по нашему мнению, направлено именно на достижение этой характеристики. Использование справедливой стоимости при подготовке финансовой отчётности позволяет объективно отразить финансовое положение компании и определить перспективы роста.

Вопросам оценки бухгалтерских объектов посвящены работы многих исследователей. Одним из важных направлений является определение, какому принципу оценки отдать предпочтение – себестоимости или справедливой (текущей) цене. Вокруг этих двух противоположных парадигм до сих пор ведутся дискуссии, а периодически меняющаяся экономическая ситуация указывает на положительные и отрицательные стороны каждой из них [2].

Далеко не на все активы и обязательства существует рыночная цена, т.е. цена, наблюдаемая на рынке. В этой ситуации МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» требует использовать иной метод оценки для определения справедливой стоимости. Для определения справедливой стоимости при невозможности ее прямого получения с рынка, т.е. отсутствия наблюдаемой рыночной цены, требуется проанализировать, по какой цене совершил бы предполагаемую операцию продажи актива или передачи обязательства участник рынка на дату установления справедливой стоимости. В результате использования не наблюдаемых на рынке оценок, но привязанных к рынку, проистекающих из его законов, стало возможным придать справедливой стоимости практически всеохватывающий характер.

Для определения справедливой стоимости элементов финансовой отчётности, по которым отсутствуют рыночные индикаторы (3-й уровень иерархии), компании обычно привлекают независимых оценщиков. Оценочную деятельность на мировом уровне регулируют Международные стандарты оценки (МСО), которые разрабатывает и утверждает Международный совет по стандартам оценки имущества - The International Valuation Standards Council (IVSC). Международные стан-

дарты оценки состоят из: определений, принципов МСО, общих стандартов (серия «100»), стандартов по видам активов (серия «200»), стандартов применений (серия «300»), технических информационных документов.

Серия «300» разработана для стандартизации оценки в конкретных областях, например для оценки для целей финансовой отчётности. Рекомендации к измерению справедливой стоимости представлены в стандарте-применении IVS 300 «Valuations for Financial Reporting» – «Оценка для целей финансовой отчётности». Стандарт приводит примеры применения для различных целей в бухгалтерском учёте: оценка стоимости актива или обязательства для его включения в отчет о финансовом положении, определение цены приобретаемого бизнеса, тестирование на обесценение, классификация договоров аренды и получение входных оценочных данных для расчета амортизаций.

Основные подходы к оценке активов и обязательств в России сформулированы в Концепции бухгалтерского учёта в рыночной экономике России (одобренной Минфином РФ и ИПБ России 29 декабря 1997 года), Положении по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации» и конкретизированы для отдельных объектов в соответствующих учетных стандартах (ФСБУ). В соответствии с Концепцией для оценки активов и обязательств могут быть использованы: фактическая стоимость, текущая (восстановительная) стоимость и текущая рыночная стоимость (стоимость реализации). В Концепции отмечается, что дисконтированная стоимость может быть использована при отсутствии иной базы измерения для оценки. Таким образом, в российской Концепции (1997 г.), как и в принятых вначале реформирования системы бухгалтерского учета в России на основе МСФО федеральных учетных стандартах (Положениях по бухгалтерскому учету, ПБУ) термин «справедливая стоимость» не использовался, в практике учетного отражения активов, обязательств, доходов и расходов преобладала первоначальная стоимость (фактическая себестоимость). Даже те механизмы, которые предусматривались в соответствующих ПБУ для «приближения» стоимости учетных объектов к реальной (текущей) стоимости (переоценка основных средств и нематериальных активов, создание резервов по сомнительным долгам, обесценение финансовых вложений и т.д.), на практике практически не использовались, что позволяло исследователям, в том числе авторам данной публикации [4,5,6,7,8] делать вывод о том, что основной причиной различий между отчетностью в формате МСФО и отчетностью в формате ФСБУ (ПБУ)

является использование разных методов оценки к одним и тем же объектам. Однако за последние годы, в процессе реформирования отечественной учетной системы ситуация в данной сфере изменилась, внесение существенных изменений в действующие ПБУ, и особенно, принятие новых ФСБУ привели к революционным изменениям в подходах к оценке, содержащихся в требованиях федеральных и отраслевых стандартов. Аналогичная тенденция просматривается и в разрабатываемых в настоящее время проектах ФСБУ в соответствии с Программой разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2022 - 2026 гг[1].

Напомним, что с 1 января 2021 года в России введен ФСБУ 5/2019 «Запасы», а с 2022 года обязательными к применению стали Федеральные стандарты бухгалтерского учета: ФСБУ 6 «Основные средства», ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», ФСБУ 25/18 «Бухгалтерский учет аренды».

К существенным изменениям, отраженным в данных стандартах, относятся, прежде всего, требования к формированию фактической себестоимости и их последующей оценке.

Согласно ФСБУ 5/2019 «Запасы»[2] запасами считаются активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации, либо используемые в течение периода не более 12 месяцев, в том числе и незавершенное производство. К запасам также относятся инвентарь, инструменты и аналогичные объекты, которые используются не более 12 месяцев включительно, или более 12 месяцев, но при этом стоимость не больше установленного лимита. Их стоимость надо единовременно включать в состав затрат при передаче в производство.

При первоначальном признании в бухгалтерском учете запасы признаются по фактической себестоимости. Отметим, что в себестоимость не включаются сверхнормативный расход сырья, потери от брака и простоев, управленческие расходы (п.18, п. 26 ФСБУ 5/2019). Но если управленческие расходы связаны с покупкой или изготовлением запасов, то такие траты все-таки можно включить в себестоимость. Остатки незавершенного производства (НЗП) нельзя оценивать по стоимости сырья и материалов. Возможные варианты оценки - по фактической себестоимости, по нормативной себестоимости, по прямым затратам. Новой

---

[1] Приказ Минфина России от 22.02.2022 N 23н "Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2022 - 2026 гг. и о признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 5 июня 2019 г. N 83н".

[2] Приказ Минфина России от 15.11.2019 N 180н "Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 "Запасы" (вместе с "ФСБУ 5/2019...")
(Зарегистрировано в Минюсте России 25.03.2020 N 57837).

для оценки запасов является методика формирования резерва под обесценение запасов. В Бухгалтерском балансе запасы, в том числе и незавершенное производство должны отражаться по наименьшей из двух величин: 1) себестоимости; 2) чистой стоимости продажи, то есть цене продажи, по которой запасы могут быть проданы, за вычетом затрат, необходимых для завершения производства и переработки запасов, подготовки их к продаже и осуществления продажи.

При продаже обесцененных запасов восстанавливается резерв под обесценение.

В соответствии с ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»[1] под капитальными вложениями понимаются затраты организации на приобретение, создание, улучшение и (или) восстановление объектов основных средств (п. 5 ФСБУ 26/2020). Капитальные вложения признаются в бухгалтерском учете в сумме фактических затрат на приобретение, создание, улучшение и (или) восстановление объектов ОС. Затратами считается выбытие (уменьшение) активов организации или возникновение (увеличение) его обязательств, связанных с осуществлением капвложений. Предоплата поставщику (продавцу, подрядчику) затратами не считается (п. 9 ФСБУ 26/2020). При условии отсрочки (рассрочки) платежа (более 12 месяцев или установленный организацией меньший срок) в капитальные вложения включается сумма денежных средств, которая была бы уплачена при отсутствии указанной отсрочки (рассрочки).

Фактическими затратами на имущество, которое организация получает безвозмездно, считается справедливая стоимость этого имущества. Если организация несет затраты на демонтаж, утилизацию объектов незавершенных капвложений и восстановление окружающей среды, такие затраты признаются расходами периода, в котором были понесены.

Согласно ФСБУ 6/2020 «Основные средства» объект основных средств при признании в бухгалтерском учете оценивается по первоначальной стоимости, в которую включается общая сумма связанных с этим объектом капитальных вложений, выполненных до признания объекта основных средств в бухгалтерском учете. Способ начисления амортизации определяется с учетом распределения во времени ожидаемых к получению будущих экономических выгод от использования группы основных средств. Расчет амортизации по выбранному в учетной политике способу осуществляется с учетом ликвидационной стоимости (аморти-

---

[1]Приказ Минфина России от 17.09.2020 N 204н "Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 "Основные средства" и ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения" (Зарегистрировано в Минюсте России 15.10.2020 N 60399).

зированная стоимость равна первоначальной стоимости (переоцененной) за минусом ликвидационной). Используются способы амортизации: линейный, уменьшаемого остатка, пропорционально количеству продукции (объему работ в натуральном выражении).

В соответствии с учётной политикой организации для целей бухгалтерского учёта выбирается метод последующей оценки: по первоначальной или по переоценённой стоимости. При оценке объекта основных средств по переоцененной стоимости стоимость такого объекта регулярно переоценивается таким образом, чтобы она была равна или существенно не отличалась от его справедливой стоимости, определяемой по МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости». Переоценка инвестиционной недвижимости на конец отчетного года проводится по справедливой стоимости (без начисления амортизации), прирост стоимости отражается в составе совокупного финансового результата.

Организация должна регулярно осуществлять тестирование основных средств на обесценение и учитывать изменение их балансовой стоимости вследствие обесценения в порядке, предусмотренном Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 36 "Обесценение активов".

Существенные изменения в практику оценки активов и обязательств, доходов и расходов российских организаций вносит ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды"[1]. До принятия в силу данного стандарта, практика национального учета аренды во многом отличалась от требований международных стандартов. В соответствии с ФСБУ 25/2018 также как и по МСФО, объект аренды отражается на балансе у арендатора как «право пользования активом», а в пассивах - обязательства краткосрочные и долгосрочные, которые должны погашаться при выплате арендных платежей. В учете арендатора нет деления аренды на операционную и финансовую. У арендатора на балансе не отражается краткосрочная аренда (не более 12 месяцев) и аренда малоценного имущества (рыночная стоимость не более 300 000 рублей). Оценка «права пользования активом» складывается исходя из всех фактических затрат (арендные платежи дисконтируются), а также и величины оценочного обязательства, например, по демонтажу. Последующая оценка «права пользования активом» будет зависеть от способа использования объекта аренды и отражаться в соответствии с МСФО 16 «Основные средства» или МСФО 41 «Инвестиционная недвижимость». У арендодателя

[1]Приказ Минфина России от 16.10.2018 N 208н "Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды" (вместе с "ФСБУ 25/2018...") (Зарегистрировано в Минюсте России 25.12.2018 N 53162).

аренда классифицируется как операционная или финансовая. Аренда будет финансовой, если право собственности, а также все существенные выгоды и риски, связанные с этим правом, согласно договору, переходят арендующей организации. Аренда, которая не относится к финансовой, считается операционной. При финансовой аренде объект аренды выбывает арендатору, у арендодателя отражается дебиторская задолженность, которая является инвестицией в аренду. Дебиторская задолженность по аренде делится на долгосрочную часть и текущую. Арендодатель будет рассчитывать и учитывать свои доходы в качестве начислений в виде процентов по данному активу.

В соответствии с Программой разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2022 - 2026 гг.1 планируется ввести в силу для обязательного применения ФСБУ «Финансовые инструменты» в 2027 г. Данный стандарт будет включать не только правила для финансовых активов (шире понятия «финансовые вложения»), но и для финансовых обязательств и долевых инструментов. Проект данного ФСБУ был разработан в ноябре 2020 г, а в настоящее время он проходит публичное обсуждение. Проект стандарта базируется на правилах МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»[2] и ряде других международных стандартов.

Следует отметить, что действующие в настоящее время правила учета объектов, обозначенных в международной практике и в проекте ФСБУ как финансовые инструменты, существенно отличаются от требований МСФО. Прежде всего, единственный учетный стандарт по учету данных объектов (ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений») предписывает только порядок оценки активов, финансовые обязательства не входят в сферу его действия. Вместе с тем вопросы оценки обязательств не менее важны для формирования достоверной информации. В проекте ФСБУ «Финансовые инструменты» нашло применение и использование оценки обязательств по справедливой стоимости. В международной практике для оценки элементов финансовой отчетности по справедливой стоимости все чаще используются разнообразные методики, позволяющие получить наиболее точные результаты. Развитие си-

---

[1]Приказ Минфина России от 22.02.2022 N 23н "Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2022 - 2026 гг. и о признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 5 июня 2019 г. N 83н" (Зарегистрировано в Минюсте России 24.03.2022 N 67877).

[2]Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 9 "Финансовые инструменты" (введен в действие на территории Российской Федерации в редакции 2014 года Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н) (ред. от 17.02.2021) // СПС КонсультантПлюс.

стемы международных стандартов финансовой отчетности и усложнение их требований обуславливает необходимость применения профессионального суждения при выборе и обосновании инструментария оценки в каждом конкретном случае. Последние изменения стандартов по учету выручки (IFRS 15), финансовых инструментов (IFRS 9) и аренды (IFRS 16) ярко демонстрируют сложность и неоднозначность учетных процедур, применяемых для определения стоимости отдельного элемента финансовой отчетности. Следует отметить, что порядок оценки финансовых активов и обязательств в России (за исключением организаций финансового сектора) существенно отличается от международной практики.

В случае, если после первоначального признания эти объекты оцениваются не по справедливой стоимости через прибыль или убыток, то их справедливую стоимость для оценки при первоначальном признании необходимо увеличить или уменьшить на сумму затрат по сделке, которые напрямую относятся к приобретению или выпуску финансового инструмента»[1].

Наиболее общие различия в оценках российских стандартов и МСФО представлены в таблице 1.

Как показывают данные таблицы 1 МСФО в отличие от ФСБУ требуют при оценке финансовых инструментов в большинстве случаев применять справедливую стоимость, причем не только при последующей оценке.

Таблица 1

Сравнительная характеристика подходов к оценке финансовых активов и обязательств по российским и международным стандартам

№	Наименование	РСБУ (ПБУ)	РСБУ (проект ФСБУ)	МСФО
1	Регламентирующие документы	ПБУ 19/02	**Проект ФСБУ** «Финансовые инструменты»	МСФО (IAS) 32, МСФО (IFRS) 7, МСФО (IFRS) 9
2	Сфера Применения	Финансовые вложения (активы)	Финансовые активы Финансовые обязательства Долевой	Финансовые активы Финансовые обязательства

[1]Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н) (ред. от 27.06.2016).

№	Наименование	РСБУ (ПБУ)	РСБУ (проект ФСБУ)	МСФО
			инструмент	Долевой инструмент
3	Оценка при первоначальном признании	По первоначальной стоимости (по сумме фактических затрат)	По справедливой стоимости с учетом корректировок, установленных в п. 47 проекта ФСБУ «Финансовые инструменты»	По справедливой стоимости, увеличенной для финансового актива или уменьшенной для финансового обязательства, на сумму затрат по сделке, (кроме оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток)
4	Классификация финансовых активов для последующей оценки и их оценка	1.Финансовые вложения, по которым определяется текущая рыночная стоимость. 2.Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость	1. Финансовые активы первой категории - по амортизированной стоимости 2. Финансовые активы второй категории - по справедливой стоимости с признанием ее изменений доходами или расходами в составе прибыли (убытка) 3. Финансовые активы третьей категории - по справедливой стоимости с признанием ее изменений в составе капитала организации без включения в прибыль (убыток)	1. Финансовые активы, оцениваемые впоследствии по амортизированной стоимости 2. Финансовые активы, оцениваемые впоследствии справедливой стоимости через прочий совокупный доход. 3. Финансовые активы, оцениваемые впоследствии по справедливой стоимости через прибыль или убыток

№	Наименование	РСБУ (ПБУ)	РСБУ (проект ФСБУ)	МСФО
5	Классифи-кация финансовых обязательств для последующей оценки и их оценка	В РСБУ отсутствует термин «финансовые обязательства»	1. Финансовые обязательства первой категории - по амортизированной стоимости 2. Финансовые обязательства второй категории - по справедливой стоимости с признанием ее изменений доходами или расходами в составе прибыли (убытка)	1. Финансовые обязательства, оцениваемые в последствии по амортизированной стоимости. 2. Финансовые обязательства, оцениваемые впоследствии по справедливой стоимости через прибыль или убыток

Так, в соответствии с пунктом 5.1 МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» финансовый актив или обязательство (за исключением торговой дебиторской задолженности) при первоначальном признании организация должна оценивать по справедливой стоимости.

В ПБУ по финансовым вложениям, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, формируется резерв по обесценению финансовых вложений. В МСФО правила по обесценению финансовых инструментов основаны на перспективной модели признания кредитных потерь - модели ожидаемых кредитных убытков (ОКУ). В отличие от ПБУ 19/02, МСФО (IFRS) 9 требует прогнозной оценки обесценения.

Резерв под ожидаемые кредитные убытки оценивается в сумме кредитных убытков, которые, как ожидается, возникнут на протяжении срока действия актива (ожидаемые кредитные убытки за весь срок), если кредитный риск по данному финансовому активу значительно увеличился с момента первоначального признания. В противном случае резерв под убытки будет оцениваться в сумме, равной 12-месячным ожидаемым кредитным убыткам. 12-месячные ОКУ – это часть ОКУ за весь срок, представляющая собой ОКУ, которые возникают вследствие дефолтов по финансовому инструменту, ожидаемых в течение 12 месяцев после отчетной даты.

Новая модель признания убытков от обесценения, действующая в связи с применением МСФО, требует разработки новых подходов к оценке кредитных рисков, поскольку именно кредитный риск является

основополагающим при определении суммы признаваемого убытка от обесценения.

Анализ финансовой отчетности организаций, применяющих МСФО (IFRS) 9, позволяет сделать вывод, что при признании резерва под ожидаемые кредитные убытки компании используют различные процедуры для выявления кредитных рисков. Например, применяют тестирование, распределяют финансовые инструменты на различные качественные этапы, используют статистические данные и экспертные оценки для определения вероятности дефолта, уровня потерь при дефолте и т.д.

Модель оценки ожидаемых кредитных убытков (ОКУ) предполагает признание оценочного резерва под убытки, а его оценка зависит от степени ухудшения кредитного качества финансового инструмента после его первоначального признания. В соответствии с новым подходом для долговых финансовых инструментов, учитываемых по амортизированной стоимости и по справедливой стоимости через прочий совокупный доход, используется различный временной горизонт оценки ОКУ, на основе распределения финансовых инструментов на 3 качественных этапа:

1. При первоначальном признании кредита признается резерв под обесценение в сумме, равной 12-месячным ОКУ. К этапу 1 также относятся финансовые инструменты, кредитный риск по которым уменьшился до такой степени, что они были переведены из этапов 2 и 3.

2. Если кредитный риск по финансовому инструменту значительно увеличился с момента первоначального признания, признается резерв под обесценение в сумме, равной ОКУ за весь срок действия инструмента. К этапу 2 также относятся активы, кредитный риск по которым уменьшился до такой степени, что они были переведены из этапа 3.

3. Финансовые инструменты, которые являются кредитно-обесцененными. Компания признает резерв под обесценение в сумме, равной ОКУ за весь срок. Приобретенные или созданные кредитно-обесцененные финансовые активы (ПСКО) – это активы, по которым имелось кредитное обесценение на момент первоначального признания. При первоначальном признании они учитываются по справедливой стоимости, и впоследствии процентный доход по ним признается на основе эффективной процентной ставки, скорректированной с учетом кредитного риска. Резерв под ОКУ признается или прекращает признаваться только в том объеме, в котором произошло изменение суммы ожидаемых кредитных убытков.

Если у компании нет обоснованных ожиданий относительно возмещения финансового актива в полном объеме или его части, то она уменьшает валовую балансовую стоимость этого финансового актива. Такое уменьшение рассматривается как частичное прекращение признания финансового актива.

На каждую отчетную дату выполняется оценка с целью выявления существенного увеличения кредитного риска и признаков обесценения с момента первоначального признания финансового инструмента.

Финансовые инструменты переходят из этапа 1 в этап 2 в случае наличия следующих факторов:

– наличие по состоянию на отчетную дату просроченной задолженности по основному долгу и или процентам, а также иным выплатам, предусмотренным договором, сроком от 31 до 90 дней;

– снижение внутреннего рейтинга на 3 и более разряда или снижение рейтинга одним или несколькими международными рейтинговыми агентствами на 2 разряда;

– инициирование или осуществление реструктуризации с существенным изменением условий сделки в пользу заемщика в связи с ухудшением его финансового положения.

К третьему этапу относятся финансовые инструменты, по которым наступило одно из следующих событий:

– просрочка по любому существенному обязательству по кредиту превышает 90 дней;

– контрагенту, финансовому инструменту, проекту присвоен рейтинг из разряда мастер–шкалы, соответствующего дефолту;

– снижение рейтинга одним или несколькими международными рейтинговыми агентствами на 3 разряда;

– события, свидетельствующие о ничтожно малой вероятности погашения обязательств должником из основных источников. Например, возбуждено дело о банкротстве или введена процедура банкротства; у заемщика отозвана лицензия по основному виду деятельности; инициирован процесс ликвидации заемщика, либо исключение заёмщика из ЕГРЮЛ по решению налогового органа; обращение заемщика с предложением о принятии имущества на баланс компании в счет погашения задолженности.

Алгоритм расчета прогнозных ожидаемых кредитных убытков (ОКУ) состоит из следующих элементов:

1. Оценка вероятности дефолта осуществляется на протяжении заданного временного промежутка. Дефолт может произойти только в определенный момент времени в течение рассматриваемого периода,

если признание актива не было прекращено, и он по-прежнему является частью портфеля.

2. Определяется величина, подверженная риску дефолта. Она представляет собой расчетную оценку величины, подверженной дефолту на какую-либо дату в будущем, с учетом ожидаемых изменений этой величины после отчетной даты, включая выплаты основной суммы долга и процентов, предусмотренные договором или иным образом, погашения выданных займов и проценты, начисленные в результате просрочки платежей.

3. Рассчитывается уровень потерь при дефолте, то есть осуществляется расчетная оценка убытков, возникающих в случае наступления дефолта в определенный момент времени.

Основополагающие принципы расчета кредитных убытков, признаваемых в качестве оценочного резерва, совместимы с положениями Базельского Комитета по Банковскому надзору и заключаются в применении компонентов риска, включающих показатели вероятности дефолта, уровня потерь при дефолте, величины, подверженной риску дефолта. Для оценки вероятности дефолта используется внутренняя и внешняя статистика, а именно, ежеквартальные срезы миграции рейтингов контрагентов (эмитентов). Глубина исторических данных, на основе которых определяются оценки вероятности дефолта, составляет не менее пяти лет.

По обесцененным активам, классифицированным в 3-й этап, ожидаемые потери в качестве оценочного резерва под убытки оцениваются на основе не менее двух сценариев ожидаемых в будущем денежных потоков, дисконтированных с использованием эффективной ставки процента на момент признания или существенной модификации актива.

Кроме того, в целях перехода от модели фактически понесенных потерь на модель ожидаемых убытков осуществляется корректировка вероятности дефолта из рассчитанного с учетом прошлых экономических циклов в показатель на момент времени.

Для расчета ожидаемых потерь используется не менее двух макроэкономических сценариев: оптимистический и консервативный, с учетом весов вероятности реализации каждого сценария. Вероятность дефолта переоценивается на ежеквартальной основе по факту обновления статистических данных и переоценки прогноза макроэкономических сценариев. Выбор и обоснование элементов для макроэкономического сценарного анализа осуществляется на ежегодной основе.

В отдельных случаях, когда необходимо исключить влияние факторов, неактуальных для оценки ожидаемых потерь, учесть текущую

наблюдаемую информацию или ожидаемые события, к рассчитанным значениям резервов под обесценение или к отдельным компонентам расчета могут быть применены допущения или корректировки на основе профессионального суждения. Решение о применении корректировок принимается в соответствии с установленным распределением полномочий при выявлении значимых экономических и прочих факторов, оказывающих влияние на размер резервов. Корректировки на основе профессиональных суждений, приводящие к существенной переоценке ожидаемых потерь, должны раскрываться в составе информации об оценке убытков от обесценения.

С введением в действие нового ФСБУ по финансовым инструментам в России, на наш взгляд, будет завершен процесс перехода российской учетной системы на принципы оценки по МСФО, поскольку, в настоящее время именно оценка финансовых активов и обязательств существенно упрощена по сравнению с требованиями МСФО (это не касается банковского сектора, для которого Центральным Банком РФ утверждены отраслевые стандарты, основанные на принципах оценки по МСФО).

Таким образом, применение в российской учетной практике новых правил оценки элементов финансовой отчетности, заложенных в принятых ФСБУ и их проектах в итоге будет способствовать формированию более достоверной и прозрачной информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Кроме того, принятие новых ФСБУ позволит сблизить российские правила оценки активов и обязательств с международными.

Вместе с тем процесс внедрения в учетную практику экономических субъектов текущих оценок потребует решения вопросов применения профессионального суждения и обоснованности применяемых методик.

1.3 Перспективы индивидуализации (персонализации) корпоративной отчетности[1]

В последние годы российскому бизнесу стала весьма важна тема корпоративной отчетности, ее понятие, структура, методология формирования, способ определения и подтверждения полезности, формы представления и т.п. Все аспекты, касающиеся корпоративной отчетности, исследуются с различных сторон, и к их анализу применяются самые различные подходы.

---

[1]Материал подготовлен по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по государственному заданию Финансовому университету при Правительстве РФ

Один из актуальных в настоящее время вопросов связан с подготовкой персонализированной отчетности, под которой «подразумеваются как финансовые, так и нефинансовые (агрегированные или первичные) данные, объединенные в виде формализованного отчета, содержание которого определяется соглашением между пользователем такой отчетности и предоставляющей ее стороной» [10]. В научной литературе переход к такой отчетности в XXI веке рассматривался с многих сторон. О необходимости персонализации / индивидуализации отчетности высказывались и зарубежные H. Bystrom [11], Р. Экклз, Р. Герц, Э. Киган, Д. Филлипс [12], и российские ученые Пятов М.Л., Соловей Т.Н. [13], Одинцова Т.М. [14], Ефимова О.В., Рожнова О.В., Лесина Т.В. [15,16,17] и другие.

Интересное исследование вопроса персонализации корпоративной отчетности проведено Кащиной Ж.Е. Оно подтверждает признание необходимости подобной персонализации со стороны стейкхолдеров. Его автор полагает, что «полезность определяется способностью информации, публикуемой компаниями в отчетности, влиять на ожидания участников рынка о состоянии экономики, финансовом положении компаний, будущих доходах и рисках». Также в статье указывается на главные проблемные аспекты, присущие ранее публичной отчетности: взгляд из прошлого, агрегированность и отсутствие многовариантности оценок. Нельзя не согласиться с автором в том, что прежние ограничения технического характера для разработки корпоративной отчетности в настоящее время уже потеряли свою значимость. Компания при желании может организовать доступ всем заинтересованным лицам к более детализированной информации вплоть до первичных учетных данных в режиме реального времени. Тем не менее, большинство отчитывающихся субъектов не выходят за рамки стандартных раскрытий, и ограничиваются строго установленными стандартами, использованными для формирования отчетности. Подобный подход может оказать влияние на ассиметричность информационного пространства. Кроме того, как показывают современные исследования, требования стейкхолдеров к отчетной информации модифицируются в направлении предоставления им возможности получения ограниченного доступа к учетным данным. Стремления пользователей могут быть реализованы при помощи развития учетных систем, ориентированных на блокчейн-технологии, которые оказывают влияние и на роль аудиторов в процессе формирования достоверного информационного пространства.

Индивидуализация или персонализация отчетности - это путь к повышению доверия пользователей к организациям, являющимся открытыми для стейкхолдеров, а также к повышению эффективности экономики за счет своевременного, осуществляемого в режиме реального времени, необходимого принятия решений инвесторами, кредиторами, поставщиками, покупателями, и всеми иными пользователями отчетности. Причем одновременно повышается и точность этих решений. Такой подход требует и от компании более серьезного отношения к качеству, актуальности исходных данных, сделанных на их основе расчетов и выводов и форме их представления, т.е. визуализации не только информации, но и процесса ее получения. На наш взгляд, персонализация данных уже прочно вошла в повседневную жизнь не только экономических субъектов, но и населения. Современные технологии обеспечивают каждому человеку отдельно не инициируемое им получение информации, являющейся для него индивидуально интересной. Такой же уровень информационного обеспечения ожидается стейкхолдерами и от экономических субъектов. Кроме того, возможность создать собственный информационный образ организации в виде набора определенной информации с выбранной формой ее визуализации (традиционной – показатель и его значение; графической, иллюстрированной соответствующим аудио или видеоматериалом) является в определенном отношении ценной для широкого круга лиц, не изучавших традиционную отчетность, и никогда в нее не заглядывающих ранее. Простота работы с такой отчетностью должна стать привлекательной для населения, и увеличить его интерес к деятельности организаций. Следует отметить, что не всегда имеется критическая масса жителей страны, доверяющих бухгалтерской отчетности, хотя, безусловно, знающих о ее существовании. В связи с подобной ситуацией возникают определенные проблемы, влияющие на развитие экономики как государства в целом, так и конкретных хозяйствующих субъектов. Так как незнание ситуации приводит многих граждан к неверной оценке при выборе кредитной организации для размещения накоплений и получения заемных средств, при определении места работы, при отдаче предпочтений той или иной компании. Увеличить заинтересованность жителей страны можно не только мерами по продвижению их финансовой грамотности, но и облегчением для будущих уверенных пользователей корпоративной отчетности процесса работы с ней. Прежде всего, необходимо представить возможность стейкхолдерам в реальном времени получать выбранные ими и разрешенные для скачивания: показатели из определенных организацией (как стан-

дартных, так и дополнительно раскрываемых), а также детализированные первичные данные (использованные или не использованные организацией для расчета представленных ей показателей). Возможность проводить варианты заданного анализа онлайн с этой отчетностью также должна быть обеспечена на сайте. Проблема представления отчетной информации в реальном времени уже давно волнует пользователей и обсуждается в научных публикациях. Например, для выполнения подобных требований стейкхолдеров учетно-отчетной информации Одинцова Т.М. предлагает развивать учетные практики так, чтобы: обеспечивать информацией в режиме реально времени современное управление (часто имеющее децентрализованный характер) посредством применения agile-технологий, а также в условиях частых кризисов и неопределенности внешней среды обеспечивать ситуативное управление; быстро «генерировать показатели и индикаторы, необходимые не только для финансовых рынков, но и для институтов, оценивающих неэкономические показатели деятельности (экологические, регионального устойчивого развития и т.д.)».

Особо следует остановиться на предложение в отношении путей повышения качества корпоративной отчетности посредством ее персонализации. Этот вопрос также находится в центре внимания научного бухгалтерского сообщества. Например, Рожнова О.В. выделила тенденцию индивидуализации (персонализации) информации финансовой отчетности в группу наиболее важных среди общих тенденций [18].

Предложение Кащиной Ж.Е. заключается в отказе от унификации отчетных форм или «дополнении их детализированной отчетностью, ориентированной на конкретного пользователя». Полагаем, что пока для идентификации корпоративной отчетности важным является ее периметр, наличие ряда заданных форм, т.е. наличие неких «берегов».

Нельзя не подчеркнуть важность проведенного Кащиной Ж.Е. исследования значительного числа экономических субъектов (относящихся к строительной сфере) об информационной активности их стейкхолдеров.

Вопросы опросных анкет касались следующего: наличия запросов о нестандартной информации, ее адресате и виде (финансовая /нефинансовая), а также требования стейкхолдеров о предоставлении им первичных документов непосредственно по фактам хозяйственной жизни. Исследовались как крупные, средние, так и малые предприятия. Результаты исследования, полученные Кащиной Ж.Е., представлены на рисунке 8, являющимся ее авторской разработкой.

Как отмечает автор «в среднем (по данным за 2018 - 2020 гг.) в большинстве случаев (83%) запросы о предоставлении персонализированной отчетности компании-респонденты получают в ходе проверки их деятельности банками при принятии решения о выдаче кредита, кроме того, в среднем более 70% контрагентов (покупатели, поставщики и т.п.) отчитывающихся компаний также предпочитают самостоятельно проводить анализ на основе первичной информации».

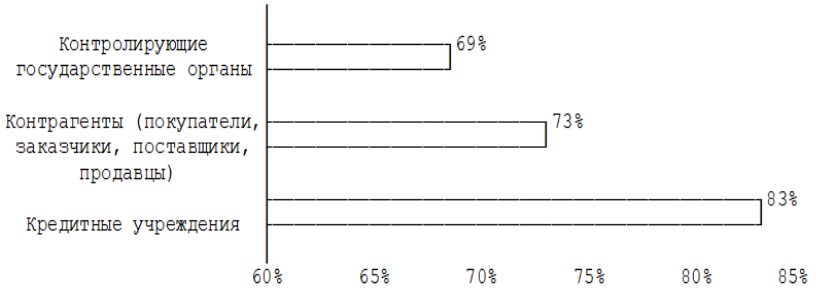

Рис. 8. Доля стейкхолдеров, направляющих запросы о персональной информации респондентам (организаций строительной сферы) по результатам опроса в трех группах пользователей за 2018 - 2020 гг., проведенного Кащиной Ж.Е. в рамках исследования персонализации корпоративной отчетности.

Источник: Авторская разработка Кащиной Ж.Е.

– отсутствующим по переменной «Концентрация рынка».

– отсутствующим по переменной «Скоринг, осуществляемый кредитной организацией»

– имеющимся по переменной «Размер фирмы» (отрицательное влияние).

В целом наблюдалось отсутствие превалирующей доли организаций, готовых открывать пользователям свои учетные данные. Наряду с предложениями, которые касались развития корпоративной отчетности, и получили широкое распространение в научном мире в течение последнего времени, а именно:

– персонификация (индивидуализация) отчетности;

– представление отчетной информации в режиме реального времени;

– представление возможности стейкхолдерам конструировать собственную индивидуальную отчетность на основе информации, сообщаемой экономическим субъектом;

– развитие информационного обмена между отчитывающейся организацией и ее стейкхолдерами;

– широкое внедрение технологий работы с Большими данными, нельзя не отметить рекомендацию, сделанную в результате своего исследования Кащиной Ж.Е., о необходимости усиления роли государства в создании соответствующего нормативно-правового регулирования для обеспечения персонализации корпоративной отчетности.

Важным вопросом остается вопрос безопасности, связанный с индивидуализацией отчетности.

Безусловно, в индивидуализации можно увидеть угрозы системе учета и отчетности, так как, с одной стороны, индивидуализация создает непосредственные угрозы самому экономическому субъекту, а не соответствующая заданным качественным характеристикам отчетность вызывает угрозы для стейкхолдеров. В связи с этим необходимо проведение детального исследования угроз, и на его основе подготовка адекватных мер, направленных на их снижение. Изучение отчетности (бухгалтерской и финансовой) российских организаций, позволило сформулировать следующие меры, необходимые для реализации:

– Повышение качества учетно-отчетной системы – в части достижения соответствия отчетной информации требованиям учетно-отчетного законодательства, высокого уровня достоверности отчетной информации и ее ценности для стейкхолдеров посредством использования сочетания различных защищенных современных технологий обработки, анализа и передачи информации.

– Раскрытие информации организациям о рисках, как собственных, так и ожидаемых извне – позволяет самому экономическому субъекту детально изучить все риски и найти наилучшие меры для их нейтрализации. Соответственно, требование раскрытия рисков должно быть закреплено законодательно – на уровне Федеральных стандартов бухгалтерского учета и Отраслевых стандартов финансовой отчетности во всех случаях, которые связаны с неопределенностью, касающихся будущих периодов.

– Интерактивность раскрытий информации в отчетности – предоставление пользователям возможности доступного самостоятельного поиска актуальной и значимой для них информации в отчетности (на основе предварительного изучения информационных запросов пользователей, прежде всего постоянных, а также пользователей организаций-конкурентов). Такой подход обеспечит привлекательность отчетности, как информационного источника информации для стейкхолдеров, тем более что представление информации, прошедшей аудиторскую

проверку, обеспечивает к ней большее доверие со стороны пользователей, в результате уменьшаются риски распространения фейковых сведений об экономическом субъекте.

– Прозрачность отчетности – достаточный уровень открытости экономического субъекта даст возможность пользователям не тратить средства на использование сомнительных источников информации, в итоге доверие стейкхолдеров к отчетности обеспечит повышение имиджа экономического субъекта, и позволит трансформировать затраты на формирование качественной отчетности в деловую репутацию экономического субъекта, реально работающую на повышение его экономических выгод.

– Создание высокотехнологичной цифровой учетно-отчетной системы, адекватной именно стратегии и тактике именно данной организации – позволит быстро и качественно обрабатывать Большие данные, автоматизировать и цифровизировать учетно-отчетные процессы, обеспечивать работу в режиме онлайн, оптимизировать штат сотрудников, обслуживающих систему, повысив их компетенции, в т.ч. и в части принятия профессиональных суждений.

– Интеграция информации финансового характера, нефинансового характера и управленческой – позволит создавать комбинацию различных стратегий, сценариев и моделей для развития именно данной организации, обеспечит быстрый и точный выбор менеджментом правильных решений во всех стандартных для нее ситуациях, а также случаях чрезвычайных обстоятельств, позволит учесть многие нюансы конкретного предприятия при любых развитиях ситуации.

– Подготовка ответственных менеджеров информации, возглавляющих высокотехнологичные учетно-отчетные системы, способных принимать профессиональные суждения – обеспечит инновационное управление информационной системой организации, так как именно метод профессионального суждения позволяет учесть индивидуальность каждой конкретной организации, а также позволяет принимать решения в условиях неопределенности будущих событий и рисков. В рамках конкретной организации должны быть разработаны соответствующие методические рекомендации, направленные на уменьшение риска субъективности данного метода и обеспечение должного уровня соответствующих компетенций сотрудников для получения достоверных и уместных результатов - высокого качества принятых решений.

– Формирование системы внутреннего контроля, позволяющей выявлять все узкие места в системе учета и отчетности, своевременно определять риски этой системы, представляющие угрозы самой органи-

зации, а также риски для внешней среды, генерируемые ей как в процессе ее реальной деятельности, так и в процессе распространения ей информации.

Индивидуализация отчетности, как способ подготовки более точной и достоверной информации о каждом конкретном экономическом субъекте, становится трендом экономического сообщества.

Многие крупные организации стараются в настоящее время максимально индивидуализировать свою нефинансовую отчетность, в меньшей мере пока это касается финансовой отчетности, но и в этом направлении наблюдаются определенные изменения в лучшую сторону. Средний и малый бизнес пока еще не столь активно работает над вопросом индивидуализации своей отчетности, но постепенный переход к более широкому использованию профессионального суждения, обусловливает развитие этого процесса.

Но для организаций всех типов требуется государственное участие процессов индивидуализации отчетной информации.

Регулирование, на наш взгляд, должно быть направлено на обеспечение не только безопасности информационного обмена экономических субъектов и пользователей их отчетно-учетных систем, но и повысить ответственность и отчитывающиеся организаций, и их пользователей за выполнение своих функций по работе с информацией. Если на отчитывающемся субъекте лежит ответственность за представление информации, отвечающей предъявляемым к ее качеству требованиям, то и пользователи отчетности несут ответственность за ее качественный анализ и эффективное использование его результатов.

Полагаем, что при этом нельзя пренебрегать ни концептуальными основами, ни методологией формирования учетной информации. Поскольку, если только полагаться на запрос пользователей о необходимой им первичной информации, то вряд ли эти же пользователи смогут получить сопоставимую и достоверную информацию о бизнес-структурах. Следует также отметить такое понятие как «агрессивное» использование нерегламентированных показателей и первичной информации, существуют высокие риски, связанные с этой проблемой. Как свидетельствуют результаты исследований, экономические субъекты могут использовать ассимитричный подход к исходным данным и итоговым показателям, в результате информация значительно искажается и возникает проблема определения должного и безопасного соотношения между индивидуализацией информации, поступающей к пользователям, что нацелено на повышение ее полезности для них, и возможностью фальсификации информации.

Считаем, что при этом нельзя пренебрегать ни концептуальными основами, ни методологией формирования учетной информации. Поскольку, если только полагаться на запрос пользователей о необходимой им первичной информации, то вряд ли эти же пользователи смогут получить сопоставимую информацию о бизнес-структурах. Поэтому одновременно с индивидуализацией отчетности должны развиваться и методический инструментарий реального отражения экономических, социальных, экологических явлений и событий, и моделирование реальности и будущего учетными технологиями, и разработка новых форм восприятия учетной информации пользователями.

1.4 Учет запасов: соотнесение российского подхода и МСФО

С 01.01.2021 г. учет запасов экономические субъекты осуществляют по правилам, установленным Федеральным стандартом бухгалтерского учета «Запасы» (ФСБУ 5/2019)[1], разработанным на основе МСФО (IAS) 2 «Запасы»[2].

Новый российский стандарт заменил все действовавшие ранее нормативные документы, регламентирующие правила бухгалтерского учета запасов, а именно:

– Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01)[3];

– Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов[4] (далее – Методические указания № 119н);

– Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды[5] (далее – Методические указания № 135н).

---

[1]Приказ Минфина России от 15.11.2019 г. № 180н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» // КонсультантПлюс.

[2]Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации» // КонсультантПлюс.

[3]Приказ Минфина России от 09.06.2001 № 44н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01» // КонсультантПлюс.

[4]Приказ Минфина России от 28.12.2001 г. № 119н «Об утверждении Методический указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» // КонсультантПлюс.

[5]Приказ Минфина России от 26.12.2002 г. № 135н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды» // КонсультантПлюс.

В данном аспекте можно согласиться с мнением М.А. Городилова о том, что отмена методических указаний, регламентирующих вопросы «учета производственного, первичного, номенклатурного, партионного и т.д., организации складского хозяйства, учета выдачи спецодежды, инструмента и др., описываются конкретные процедуры материально ответственных и иных должностных лиц организации применительно к разным практическим ситуациям, освещаются важнейшие вопросы организации внутреннего контроля» [20] и многие другие, возникающие в связи с использованием в деятельности экономических субъектов запасов, практические вопросы.

Стандарт, действующий с 01.01.2021 г., устанавливает требования к формированию в бухгалтерском учете информации о запасах экономического субъекта, значительно отличающиеся от ранее существовавшего порядка учета данного вида активов.

Требования ФСБУ 5/2019:

– не применяются организациями бюджетной сферы;

– могут не применяться микропредприятиями, ведущими упрощенный бухгалтерский учет;

– не применяется к запасам, приобретенным для использования в управленческих нуждах, затраты на приобретение (создание) которых включаются в состав расходов периода, в котором они понесены.

Прежде всего, следует отметить, что новый стандарт вывел из бухгалтерского обихода понятие «материально-производственные запасы». Теперь нормативный документ оперирует категорией «запасы», которые, согласно п. 3 ФСБУ 5/2019, представляют собой «активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации, либо используемые в течение периода не более 12 месяцев».

Новый стандарт в отличие от прежних правил, установленных ПБУ 5/01 и Методическими указаниями № 135н, регламентирует учет спецоборудования и спецоснастки, затраты в незавершенном производстве, недвижимости и интеллектуальной собственности для продажи (таблица 2).

Таблица 2

Состав запасов в соответствии с ПБУ 5/01 и ФСБУ 5/2019

ПБУ 5/01	ФСБУ 5/2019
Признаются запасами	
– сырье и материалы, топливо, запасные части, комплектующие изделия, покупные полуфабрикаты, предназначенные для использования при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг); – готовая продукция; – товары	– сырье и материалы, топливо, запасные части, комплектующие изделия, покупные полуфабрикаты (далее – сырье и материалы), предназначенные для использования при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг); – инструменты, инвентарь, специальная одежда, специальная оснастка (специальные приспособления, специальные инструменты, специальное оборудование), тара и другие аналогичные объекты, используемые при производстве продукции (продаже товаров, выполнении работ, оказании услуг) (спецоборудование и спецостнастка), за исключением случаев, когда названные объекты признаются основными средствами; – готовая продукция, предназначенная для продажи в ходе обычной деятельности организации. При этом готовой продукцией признаются «конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством»; – товары, приобретенные у других юридических и физических лиц и предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности субъекта экономики; – готовая продукция, товары, переданные другим юридическим и физическим лицам в связи с продажей до момента признания выручки от их продажи (товары отгруженные); – «затраты, понесенные на производство продукции, не прошедшей всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, изделия неукомплектованные, не прошедшие испытания и техническую приемку, а также затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг другим лицам до момента признания выручки от их продажи (далее вместе - незавершенное производство)»; – объекты недвижимого имущества и объекты интеллектуальной собственности, приобретенные или созданные (находящиеся в процессе создания) для продажи в ходе обычной деятельности организации

ПБУ 5/01	ФСБУ 5/2019
Не признаются запасами	
активы, характеризуемые как незавершенное производство	– финансовые активы, включая предназначенные для продажи; – материальные ценности других лиц, находящиеся у организации в связи с оказанием ею этим лицам услуг по закупке, хранению, транспортировке, доработке, переработке, сервисному обслуживанию, продаже по агентским договорам, договорам комиссии, складского хранения, транспортной экспедиции, подряда, поставки; – материальные ценности, полученные некоммерческой организацией для безвозмездной передачи гражданам или юридическим лицам

Источник: авторская разработка

В действующем стандарте в отличие от прежнего нормативного документа установлены условия признания запасов. Как следует из п. 5 ФСБУ 5/2019, запасами признаются активы, отвечающие одновременно двум условиям:

– затраты, связанные с приобретением (созданием) запасов, обеспечат получение в будущем экономических выгод (реализацию цели деятельности некоммерческой организации);

– определена сумма затрат, понесенных в связи с приобретением (созданием) запасов, или приравненная к ней величина.

Единица учета запасов, в качестве которой может выступать номенклатурный номер, инвентарный номер, партия, однородная группа, отдельный объект или иная единица, как и ранее, устанавливается экономическим субъектом самостоятельно.

Но в отличие от ПБУ 5/01 новые правила дают возможность изменять единицу учета запасов после их первоначального признания.

Что касается оценки, то запасы по новым правилам (п. п. 9 и 28 ФСБУ 5/2019) оцениваются при поступлении в организацию и после признания:

– при признании – по фактической себестоимости;

– после признания – либо по фактической себестоимости запасов, либо по чистой стоимости продажи запасов в зависимости от того, какая из величин меньше.

Первоначально запасы оцениваются по фактической себестоимости (за исключением ряда ситуаций, которые рассмотрены ниже). Правила учета для объектов незавершенного производства, готовой продукции и для остальных видов запасов разные:

– фактическая себестоимость запасов (кроме незавершенного производства и готовой продукции) – это фактические затраты на приобретение (создание) запасов, приведение их в состояние и местоположение, необходимые для потребления, продажи или использования;

– фактическая себестоимость незавершенного производства и готовой продукции – это затраты, связанные с производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг).

Состав затрат, формирующих фактическую себестоимость запасов в соответствии с ПБУ 5/01 и новыми правилами, представлен в таблице 3.

Таблица 3

Состав затрат, формирующих стоимость запасов согласно правилам ПБУ 5/01 и ФСБУ 5/2019

Вид запасов	ПБУ 5/01	ФСБУ 5/2019
Сырье и материалы, товары, спецоборудование и спецостнастка	– суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу); – суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материально-производственных запасов; – таможенные пошлины; – невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы материально-производственных запасов; – вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материально-производственные запасы; – затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию;	– суммы, уплаченные (подлежащие уплате) поставщику с учетом всех скидок, уступок, вычетов, премий и льгот, за вычетом возмещаемых налогов и сборов; – затраты на заготовку и доставку; – затраты на доведение запасов до надлежащего состояния (затраты на доработку, сортировку, фасовку и улучшение технических характеристик); – стоимость демонтажа, утилизации запасов и мер по восстановлению окружающей среды; – проценты, включаемые в стоимость инвестиционного актива (связанные с приобретением (созданием) запасов); – иные необходимые затраты

Вид запасов	ПБУ 5/01	ФСБУ 5/2019
	– затраты по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях; – иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов	
Незавершенное производство	–	– материальные затраты; – затраты на оплату труда; – отчисления на социальные нужды; – амортизацию; – прочие затраты. При этом в фактическую себестоимость включаются прямые и косвенные затраты.
Готовая продукция	фактические затраты, связанные с производством данных запасов	– материальные затраты; – затраты на оплату труда; – отчисления на социальные нужды; – амортизацию; – прочие затраты. При этом в фактическую себестоимость включаются прямые и косвенные затраты.

Источник: авторская разработка

Из таблицы 3 видно, что новый стандарт в составе затрат, формирующих стоимость запасов, указывает «проценты, включаемые в стоимость инвестиционного актива (связанные с приобретением (созданием) запасов)».

Представляется, что речь идет о таких видах запасов, как объекты недвижимого имущества и интеллектуальной собственности, приобретенные или созданные (находящиеся в процессе создания) для продажи в ходе обычной деятельности экономического субъекта.

Однако в этом аспекте наблюдается расхождение с правилами МСФО (IAS) 2 «Запасы», на основе которого российский стандарт разработан, и МСФО (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям», определяющего случаи, когда затраты по кредитам и займам включаются в себестоимость запасов.

Понятие «инвестиционный актив» представляет собой согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008) «объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету заемщиком и (или) заказчиком (инвестором, покупателем) в качестве основных средств (включая земельные участки), нематериальных активов или иных внеоборотных активов» и отличается от понятия «квалифицируемый актив», введенного МСФО (IAS) 23. В соответствии с п. 5 МСФО (IAS) 23 квалифицируемый актив – это актив, «подготовка которого к использованию по назначению или для продажи обязательно требует значительного времени». При этом из п. 7 данного международного стандарта следует, что запасы есть один из видов квалифицируемых активов. А п. п. 8 и 9 МСФО (IAS) 23 предусматривает обязанность организации «капитализировать затраты по заимствованиям, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива, путем их включения в первоначальную стоимость этого актива … если вероятно получение организацией связанных с ними будущих экономических выгод и если такие затраты можно надежно оценить». Соответственно затраты по заимствованиям согласно международным правилам затраты по заимствованиям могут увеличивать стоимость продукции длительного цикла производства, что не предусмотрено ФСБУ 5/2019.

Таким образом, в анализируемом аспекте представляется целесообразным в учетной политике субъекта экономики предусмотреть возможность включения процентов по займам и кредитам в стоимость запасов, производимых в рамках длительного цикла производства и реализуемых в качестве готовой продукции, со ссылкой на соответствующие требования МСФО (IAS) 2 и МСФО (IAS) 23. Следует отметить, что в ФСБУ 5/2019 представлен более широкий в сравнении с прежним ПБУ 5/01 перечень затрат, формирующих и не формирующих себестоимость поступающих в организацию запасов (таблица 4).

Таблица 4

Затраты, включаемые и не включаемые в фактическую себестоимость поступающих в организацию запасов

ПБУ 5/01, Методические указания № 119н	ФСБУ 5/2019	Отражение на счетах бухгалтерского учета в соответствии с ФСБУ 5/2019
Затраты, включаемые в себестоимость		
Приобретение за плату		
– суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу); – суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материально-производственных запасов; – таможенные пошлины; – невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы материально-производственных запасов; – вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материально-производственные запасы; – затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию; – затраты по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором	– суммы, уплаченные и (или) подлежащие уплате организацией поставщику (продавцу, подрядчику) при приобретении (создании) запасов; – затраты на заготовку и доставку запасов до места их потребления (продажи, использования); – затраты по доведению запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях (затраты организации по доработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик запасов); – величина возникшего в связи с приобретением (созданием) запасов оценочного обязательства по демонтажу, утилизации запасов и восстановлению окружающей среды; – связанные с приобретением (созданием) запасов про-	*Формирование фактической себестоимости материалов:* – непосредственно на счете 10 «Материалы»: Дебет 10 – Кредит 60 – отражена стоимость поступивших материалов; Дебет 19 – Кредит 60 – отражена сумма НДС; Дебет 10, 10-«Транспортно-заготовительные затраты» – Кредит 60, 69, 70, 71, 76 – отражена сумма дополнительных затрат, связанных с приобретением материалов; Дебет 19 – Кредит 60 – отражена сумма НДС; – с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»: Дебет 15 – Кредит 60 – отражена стоимость поступивших материалов; Дебет 19 – Кредит 60 – отражена сумма НДС; Дебет 15 – Кредит 60, 69, 70, 71, 76 – отражена сумма дополнительных затрат, связанных с приобретением материалов; Дебет 19 – Кредит 60 – отражена сумма НДС;

ПБУ 5/01, Методические указания № 119н	ФСБУ 5/2019	Отражение на счетах бухгалтерского учета в соответствии с ФСБУ 5/2019
они пригодны к использованию в запланированных целях; – иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов (п. 6)	центы, которые подлежат включению в стоимость инвестиционного актива; – иные затраты, связанные с приобретением (созданием) запасов (п. 11). При этом вычитаются возмещаемые суммы налогов и сборов, учитываются все скидки, уступки, вычеты, премии, льготы, предоставляемые организации, вне зависимости от формы их предоставления (п. п. 12, 13)	Дебет 10 – Кредит 15 – оприходованы материалы на склад по учетной стоимости; Дебет 16 – Кредит 15 – выявлено отклонение фактической себестоимости материалов от учетной стоимости. *Формирование стоимости товаров:* – учет по фактической себестоимости: Дебет 41, 15 – Кредит 60 – отражена стоимость поступивших товаров; Дебет 19 – Кредит 60 – отражена сумма НДС; Дебет 41, 44, 15 – Кредит 60, 69, 70, 71, 76 – отражена сумма дополнительных затрат, связанных с приобретением товаров; Дебет 19 – Кредит 60 – отражена сумма НДС; Дебет 41 – Кредит 15 – оприходованы товары по учетной стоимости; Дебет 16 – Кредит 15 – выявлено отклонение фактической себестоимости товаров от учетной стоимости; – учет по продажной стоимости (в розничной торговле): Дебет 41 – Кредит 60 – отражена стоимость поступивших товаров; Дебет 19 – Кредит 60 – отражена сумма НДС; Дебет 41, 44 – Кредит 60, 69, 70, 71, 76 – отражена

ПБУ 5/01, Методические указания № 119н	ФСБУ 5/2019	Отражение на счетах бухгалтерского учета в соответствии с ФСБУ 5/2019
		сумма дополнительных затрат, связанных с приобретением товаров; Дебет 19 – Кредит 60 – отражена сумма НДС; Дебет 41 – Кредит 42 – отражена торговая наценка по поступившим товарам.
Приобретение на условиях отсрочки погашения		
–	сумма денежных средств, которая была бы уплачена экономическим субъектом при отсутствии указанной отсрочки (рассрочки). Разница между указанной суммой и номинальной величиной денежных средств, подлежащих уплате в будущем, учитывается по правилам ПБУ 15/2008 (п. 13)	<u>На дату получения запасов:</u> Дебет 10, 15, 41 – Кредит 60 – отражена стоимость поступивших запасов; Дебет 19 – Кредит 60 – отражена сумма НДС; Дебет 10, 10-«Транспортно-заготовительные затраты», 15, 41 – Кредит 60, 69, 70, 71, 76 – отражена сумма дополнительных затрат, связанных с приобретением материалов; Дебет 19 – Кредит 60 – отражена сумма НДС; Дебет 10, 41 – Кредит 15 – оприходованы запасы по учетной стоимости; Дебет 16 – Кредит 15 – выявлено отклонение фактической себестоимости запасов от учетной стоимости; Дебет 41 – Кредит 42 – отражена торговая наценка по поступившим товарам. <u>На конец каждого месяца:</u> Дебет 91-2 – Кредит 60 – отражено признание процентного расхода. <u>На дату платежей:</u> Дебет 60 – Кредит 51 – отражена оплата поставщику.

ПБУ 5/01, Методические указания № 119н	ФСБУ 5/2019	Отражение на счетах бухгалтерского учета в соответствии с ФСБУ 5/2019
Приобретение по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) полностью или частично неденежными средствами		
– стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, которая устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов; если же ее невозможно установить, то это цена, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные материально-производственные запасы (п. 10); – фактические затраты организации на доставку материально-производственных запасов и приведение их в состояние, пригодное для использования (п. 11)	– справедливая стоимость передаваемого имущества (имущественных прав, работ, услуг), определяемая по правилам МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»; – если ее невозможно определить, то это справедливая стоимость запасов; – если невозможно определить и справедливую стоимость запасов, то балансовая стоимость передаваемых активов / фактические затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг (п. 14)	<u>На дату поступления запасов:</u> Дебет 10, 15, 41 – Кредит 60 – отражена стоимость поступивших запасов; Дебет 76, субсчет «НДС» - Кредит 68 – начислен НДС с полученного аванса (предоплаты) в неденежной форме в счет будущей передачи имущества (имущественных прав, работ, услуг); Дебет 10, 10-«Транспортно-заготовительные затраты», 15, 41, 44 – Кредит 60, 69, 70, 71, 76 – отражена сумма дополнительных затрат, связанных с приобретением запасов; Дебет 19 – Кредит 60 – отражена сумма НДС; Дебет 10, 41 – Кредит 15 – оприходованы запасы по учетной стоимости; Дебет 16 – Кредит 15 – выявлено отклонение фактической себестоимости запасов от учетной стоимости. <u>На дату перехода права собственности:</u> Дебет 60 – Кредит 62 – отражено закрытие неденежных расчетов с контрагентом; Дебет 68 – Кредит 76, субсчет НДС – отражено принятие к вычету НДС с аванса (предоплаты), исчисленный при поступлении запасов.

ПБУ 5/01, Методические указания № 119н	ФСБУ 5/2019	Отражение на счетах бухгалтерского учета в соответствии с ФСБУ 5/2019
		На дату осуществления расчетов: Дебет 51 – Кредит 62 – отражено получение от контрагента доплаты (если стоимость переданного имущества (имущественных прав, работ, услуг) больше стоимости полученных запасов) либо Дебет 60 – Кредит 51 – отражено перечисление контрагенту доплаты (если стоимость переданного имущества (имущественных прав, работ, услуг) меньше стоимости полученных запасов).
Получение безвозмездно		
– текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету (п. 9); – фактические затраты организации на доставку материально-производственных запасов и приведение их в состояние, пригодное для использования (п. 11)	– справедливая стоимость (п. 15); – сумма дополнительных затрат (без НДС), связанных с поступлением, приведением в состояние и местоположение, необходимые для потребления или использования запасов (п. п. 10, 12, 15)	Дебет 10, 15, 41 – Кредит 91-1 – отражена справедливая стоимость поступивших запасов; Дебет 10, 10-«Транспортно-заготовительные затраты», 15, 41, 44 – Кредит 60, 69, 70, 71, 76 – отражена сумма дополнительных затрат, связанных с получением запасов; Дебет 19 – Кредит 60 – отражена сумма НДС; Дебет 10, 41 – Кредит 15 – оприходованы запасы по учетной стоимости; Дебет 16 – Кредит 15 – выявлено отклонение фактической себестоимости запасов от учетной стоимости.

ПБУ 5/01, Методические указания № 119н	ФСБУ 5/2019	Отражение на счетах бухгалтерского учета в соответствии с ФСБУ 5/2019
Получение в счет вклада в уставный (складочный) капитал		
– денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации (п. 8); – фактические затраты организации на доставку материально-производственных запасов и приведение их в состояние, пригодное для использования (п. 11)	– фактическая стоимость; – сумма дополнительных затрат (п. 10)	Дебет 10, 15, 41 – Кредит 75-1 – отражена фактическая стоимость поступивших запасов; Дебет 75 – Кредит 83 – отражено превышение натурально-вещественной формы вклада над номинальной стоимостью акций (доли); Дебет 19 – Кредит 83 – отражен НДС со стоимости запасов, восстановленный передающей стороной; Дебет 10, 10-«Транспортно-заготовительные затраты», 15, 41, 44 – Кредит 60, 69, 70, 71, 76 – отражена сумма дополнительных затрат, связанных с приобретением запасов; Дебет 19 – Кредит 60 – отражена сумма НДС; Дебет 10, 41 – Кредит 15 – оприходованы запасы по учетной стоимости; Дебет 16 – Кредит 15 – выявлено отклонение фактической себестоимости запасов от учетной стоимости.
Получение материальных ценностей, остающихся от выбытия внеоборотных активов или извлекаемых в процессе текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции внеоборотных активов		
– текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету (п. 9); – фактические затраты организации на доставку материально-производственных запасов и приведение их в состояние, пригодное	наименьшая из следующих величин: а) стоимость, по которой учитываются аналогичные запасы, приобретенные (созданные) организацией в рамках обычного операционного цикла;	<u>На дату списания объекта основных средств:</u> Дебет 01, субсчет «Выбытие» – Кредит 01 – отражено списание первоначальной (переоцененной) стоимости объекта основных средств;

ПБУ 5/01, Методические указания № 119н	ФСБУ 5/2019	Отражение на счетах бухгалтерского учета в соответствии с ФСБУ 5/2019
для использования (п. 11)	б) сумма балансовой стоимости списываемых активов и затрат, понесенных в связи с демонтажем и разборкой объектов, извлечением материальных ценностей и приведением их в состояние, необходимое для потребления (продажи, использования) в качестве запасов (п. 16)	Дебет 02 – Кредит 01, субсчет «Выбытие» – отражено списание суммы накопленной амортизации; Дебет 10, 15, 41 – Кредит 01, субсчет «Выбытие» –отражено оприходование материальных ценностей, подлежащих демонтажу со списанного объекта основных средств (если балансовая стоимость основного средства больше «0»); Дебет 91-2 – Кредит 01, субсчет «Выбытие» – отражено списание в состав прочих расходов суммы превышения балансовой стоимости выбывающего объекта над стоимостью принятых к учету материальных ценностей. <u>На дату фактического осуществления затрат:</u> Дебет 10, 15, 41 – Кредит 60, 23 и др. – отражено увеличение стоимости запасов на сумму фактически понесенных затрат на разборку и демонтаж, извлечение ценностей и прочее (в результате оценка запасов не должна превышать стоимость аналогичных запасов в учете субъекта экономики); Дебет 96, 91-2 – Кредит 60, 23 и др. – отражено списание стоимости фактически понесенных за-

ПБУ 5/01, Методические указания № 119н	ФСБУ 5/2019	Отражение на счетах бухгалтерского учета в соответствии с ФСБУ 5/2019
		трат на разборку и демонтаж, извлечение ценностей и прочее в части, превышающей сумму, включенную в фактическую себестоимость принятых к учету запасов (если балансовая стоимость основного средства отсутствует, не выше стоимости аналогичных запасов); Дебет 19 – Кредит 60 – отражен НДС.
Затраты, не включаемые в себестоимость		
– затраты на хранение, если только они не требуются в процессе производства для перехода к следующей стадии производства; – административные накладные расходы, которые не способствуют обеспечению текущего местонахождения и состояния запасов; и – затраты на продажу (п. 17)	– затраты, возникшие в связи со стихийными бедствиями, пожарами, авариями и другими чрезвычайными ситуациями; – управленческие расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением (созданием) запасов; – расходы на хранение запасов, за исключением случаев, когда хранение является частью технологии подготовки запасов к потреблению (продаже, использованию) или обусловлено условиями приобретения (создания) запасов; – иные затраты, осуществление которых не является необходимым для приобретения (создания) запасов (п. 18)	Дебет 44, 90-2, 91-2 и др.– Кредит 02, 05, 10, 10-«Транспортно-заготовительные затраты», 16 и др. – отражены затраты, не включаемые в стоимость запасов.

Источник: авторская разработка

Как видно из таблицы 4, перечень затрат, не включаемых в себестоимость запасов, отличных от незавершенного производства и готовой продукции, в ФСБУ 5/2019 шире ранее поименованного в ПБУ 5/01, а именно: затраты, возникшие из-за чрезвычайных ситуаций; управленческие расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением (созданием) запасов; расходы на хранение запасов, если оно не является частью технологии производства или условием закупки; иные затраты, которые не являются необходимыми.

Здесь следует обратить внимание на мнение Т.Ю. Серебряковой, которая указывает на то, что «не все расходы, которые организациями учитываются в качестве управленческих, являются таковыми на самом деле. Многие расходы относятся к производственной деятельности, например расходы на содержание отдела закупок связаны с приобретением материалов, расходы на содержание отдела продаж - с расходами на продажу.

Устаревшие правила их учета на счете 26 «Общехозяйственные расходы» присутствуют только в Плане счетов ... При учете указанных расходов на соответствующих счетах изменятся управленческие расходы по величине и, соответственно, стоимость запасов, величина расходов на продажу. … Аналогично можно вывести из управленческих расходов содержание сотрудников и канцелярские расходы иных отделов, перенести их на общепроизводственные или учесть, как расходы вспомогательного производства с включением в итоге в себестоимость готового продукта» [28].

На наш взгляд, экономическим субъектам следует в своей учетной политике представить перечень затрат, относимых в состав общехозяйственных, т. е. управленческих. В дальнейшем, полагаем, в действующий План счетов бухгалтерского учета будут внесены изменения.

Кроме того, в соответствии с п. 2 ФСБУ 5/2019 стоимость материалов для управленческих нужд может признаваться расходом в периоде их приобретения без предварительного учета на счете 10, что, согласно п. 7 ПБУ 1/2008 закрепляется в учетной политике экономического субъекта:

Дебет 26 – Кредит 60, 71, 76 – отражено списание стоимости материалов в состав общехозяйственных затрат;

Дебет 19 – Кредит 60, 71, 76 – отражен НДС.

Следует принимать во внимание, что в соответствии с подп. «а» п. 12 ФСБУ 5/2019 налог на добавленную стоимость (НДС) включают в стоимость приобретенных запасов, когда он не принимается к вычету.

Это следующие ситуации (ст. ст. 169, 170 Налогового Кодекса Российской Федерации):

– экономический субъект не являетесь плательщиком НДС или освобожден от его уплаты по ст. 145 Налогового Кодекса Российской Федерации;

– отсутствует счет-фактура поставщика (продавца), например, при приобретении материалов в розничной торговле через подотчетное лицо;

– запасы предназначены для использования в операциях, не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) НДС, включая выполнение работ (оказание услуг), предусмотренных ст. 149 Налогового Кодекса Российской Федерации, местом реализации которых территория Российской Федерации не признается;

– запасы используются для производства продукции или продажи товаров, которые реализуются за пределами Российской Федерации;

– запасы используются для операций, не признаваемых реализацией.

Кроме того:

– субъекты экономики, имеющие право применять упрощенные способы учета, могут включать в себестоимость запасов только цену запасов без скидок, уступок, премий и иных поощрений, не учитывая условия отсрочки (рассрочки) платежа;

– организации розничной торговли могут оценивать приобретенные товары по продажной стоимости с отдельным учетом наценок, величина которых должна регулярно пересматриваться;

– торговые организации могут включать в расходы на продажу затраты на заготовку и доставку товаров до центральных складов.

Следует отметить, что такие виды запасов, как объекты недвижимого имущества и интеллектуальной собственности, приобретенные для продажи, отражаются в учете как товары на счете 41 по фактической себестоимости, сформированной по правилам либо п. 10, либо п. 21 ФСБУ 5/2019.

Что касается затрат, включаемых и не включаемых в фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции, то их перечень открыт (таблица 5).

Таблица 5

Затраты, включаемые и не включаемые в фактическую себестоимость производимых запасов

ПБУ 5/01, Методические указания № 119н	ФСБУ 5/2019
Затраты, включаемые в фактическую себестоимость	
–	затраты, связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг, а именно: – материальные затраты; – затраты на оплату труда; – отчисления на социальные нужды; – амортизация; – прочие затраты (п. 23). При этом затраты классифицируются на прямые и косвенные. Классификация затрат и распределение косвенных затрат между конкретными видами продукции (работ, услуг), осуществляемое обоснованным способом, определяются субъектом экономики самостоятельно (п. 24, 25)
Затраты, не включаемые в фактическую себестоимость	
–	– затраты, возникшие в связи с ненадлежащей организацией производственного процесса (сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины); – затраты, возникшие в связи со стихийными бедствиями, пожарами, авариями и другими чрезвычайными ситуациями; – обесценение других активов независимо от того, использовались ли эти активы в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг; – управленческие расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг; – расходы на хранение, если оно не является частью технологии производства продукции (выполнения работ, оказания услуг); – расходы на рекламу и продвижение продукции; – иные затраты, осуществление которых не является необходимым для осуществления производства продукции, выполнения работ, оказания услуг (п. 26)

Источник: авторская разработка

ФСБУ 5/2019 не устанавливает перечень прямых и косвенных затрат, экономические субъекты самостоятельно определяют состав прямых и косвенны затрат и порядок списания последних. Это достаточно важный вопрос, поскольку обоснованность выбора влияет на достоверность себестоимости продукции, а значит, и финансового результата.

Здесь необходимо отметить, что ФСБУ 5/2019 не содержит правил учета побочной продукции, возникающей в ряде отраслей экономики при изготовлении основного продукта, чему уделено внимание в МСФО (IAS) 2, в котором установлен порядок оценки такой продукции, а именно: по чистой возможной цене продажи, которая вычитается из себестоимости основного продукта.

Следовательно, речь идет о разработке в соответствии с п. 7.1 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» учетной политики, закрепляющей выбор ряда позиций на основе правил МСФО, что позволит представить релевантную бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

В таблице 6 представлена оценка незавершенного производства и готовой продукции.

Таблица 6

Оценка незавершенного производства и готовой продукции

ПБУ 5/01, Методические указания № 119н	**ФСБУ 5/2019**	**Отражение на счетах бухгалтерского учета в соответствии с ФСБУ 5/2019**
массовое и серийное производство		
готовая продукция оценивается по: – нормативной себестоимости; – договорным ценам (при их стабильности) и др. видам цен (п. 205 Методических указаний № 119н).	1) в сумме прямых затрат без включения косвенных затрат; 2) в сумме плановых (нормативных) затрат, устанавливаемые субъектом экономики исходя из нормальных (обычно необходимых) объемов использования сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых и других ресурсов в условиях нормальной загрузки производственных мощностей и подлежащие регулярному пересмотру	*Учет незавершенного производства:* Дебет 20, 23, 29 – Кредит 02, 05, 10, 10-«Транспортно-заготовительные затраты», 16, 60, 69, 70, 71, 76 и др. – отражены прямые затраты (нормативные (плановые) затраты); Дебет 25 – Кредит 02, 05, 10, 10-«Транспортно-заготовительные затраты», 16, 60, 69, 70, 71, 76 и др. – отражены общепроизводственные затраты; Дебет 26 – Кредит 02, 05, 10, 10-«Транспортно-заготовительные затраты», 16, 60, 69,

ПБУ 5/01, Методические указания № 119н	ФСБУ 5/2019	Отражение на счетах бухгалтерского учета в соответствии с ФСБУ 5/2019
	в соответствии с текущими условиями производства с отнесением разницы между этой суммой и фактической себестоимостью НЗП и ГП на уменьшение (увеличение) суммы расходов, признаваемых в случаях продажи готовой продукции, в отчетном периоде, в котором указанная разница была выявлена (п. 27)	70, 71, 76 и др. – отражены общехозяйственные затраты; *Учет готовой продукции:* 1а) Дебет 43 – Кредит 20, 23, 29 – отражено оприходование готовой продукции в сумме прямых затрат; Дебет 90-2 – Кредит 25, 26 – включена в состав расходов сумма косвенных затрат; 1б) <u>применение учетной стоимости:</u> Дебет 43-«Готовая продукция по учетной стоимости» – Кредит 20, 23, 29 – отражено оприходование готовой продукции по учетной стоимости; Дебет 43-«Отклонение учетной стоимости готовой продукции от фактической себестоимости» – Кредит 20, 23, 29 – отражена сумма отклонения фактической себестоимости (оценки по прямым затратам) от учетной стоимости (прямой или сторнировочной записью); 2а) <u>с использованием счета 40:</u> Дебет 43 – Кредит 40 – отражено оприходование готовой продукции по плановым (нормативным) затратам; Дебет 40 – Кредит 20, 23, 29 – отражен выпуск готовой продукции по фактической себестоимости; Дебет 90-2 – Кредит 40 – отражено списание отклонения фактической себестоимости готовой продукции от

ПБУ 5/01, Методические указания № 119н	ФСБУ 5/2019	Отражение на счетах бухгалтерского учета в соответствии с ФСБУ 5/2019
		плановых (нормативных) затрат; 2б) <u>без использования счета 40:</u> Дебет 43 – Кредит 20, 23, 29 – отражено оприходование готовой продукции по плановым (нормативным) затратам; Дебет 90-2 – Кредит 20, 23, 29 – отражено списание затрат в сумме, превышающей стоимость незавершенного производства на конец отчетного периода (прямой или сторнировочной записью).
единичное производство		
по фактической производственной себестоимости при единичном и мелкосерийном производствах, а также при выпуске массовой продукции небольшой номенклатуры (п. 205 Методических указаний № 119н)	в размере фактических затрат (п. 27)	Дебет 20, 23, 29 – Кредит 02, 05, 10, 16, 23, 25, 26, 60, 69, 70, 71 и др. – отражены фактические затраты на производство продукции; Дебет 43 – Кредит 20, 23, 29 – отражено оприходование готовой продукции по фактической себестоимости.

Источник: авторская разработка

Следует отметить, что затраты, возникающие при строительстве (создании) таких запасов, как объекты недвижимого имущества и интеллектуальной собственности, самим экономическим субъектом, отражаются на счете 20 со списанием затрат по окончании строительства (создания) на счет 43.

Оценка запасов в последующем (после признания) осуществляется по новым правилам по наименьшей из двух величин:

– по фактической себестоимости;
– чистой стоимости продажи.

При этом чистая стоимость продажи запасов в соответствии с п. 29 ФСБУ 5/2019 представляет собой предполагаемую цену запасов за

вычетом предполагаемых затрат на производство, подготовку к продаже и продажу запасов, которая определяется разными способами для таких запасов, как готовая продукция и товары, и запасов, отличных от готовой продукции и товаров (таблица 7).

Таблица 7

Порядок определения чистой стоимости продажи для разных запасов

Вид запасов	Чистая стоимость продажи
Готовая продукция, товары	предполагаемая цена, по которой организация может продать запасы в том виде, в котором обычно продает их в ходе обычной деятельности, за вычетом предполагаемых затрат, необходимых для их производства, подготовки к продаже и осуществления продажи: Предполагаемая цена продажи (без НДС) – Предполагаемые затраты на завершение производства (подготовку к продаже) – Предполагаемые затраты на продажу
Запасы, отличные от готовой продукции, товаров	1) величина, равная приходящейся на запасы доле предполагаемой цены, по которой организация может продать готовую продукцию, работы, услуги, в производстве которых используются запасы: Предполагаемая цена продажи готовой продукции, работ, услуг (без НДС) х Фактическая себестоимость запасов / Предполагаемые затраты на производство и продажу продукции, выполнение работ, оказание услуг, для которых используются данные запасы 2) цена, по которой можно приобрести аналогичные запасы по состоянию на отчетную дату, если величину чистой стоимости продажу определить затруднительно

Превышение фактической себестоимости запасов над чистой стоимостью их продажи признается обесценением запасов, что возможно, в случаях их морального устаревания, потери первоначальных качеств, снижения рыночной стоимости запасов, сужения рынков сбыта.

Из положений п. 30 ФСБУ 5/2019 следует, что при обесценении запасов создается резерв под обесценение запасов, размер которого определяется как разница между фактической себестоимостью запасов над чистой стоимостью их продажи. Это отличает российские правила учета обесценения запасов от правил МСФО (IAS) 2, в соответствии с которым «в учете признается убыток от снижения стоимости запасов в том периоде, когда стало известно, что ожидаемый приток экономических выгод меньше фактической себестоимости запаса, то есть до фактического образования убытка от продажи».

При этом:

– сумма резерва согласно п. 31 ФСБУ 5/2019 и п. п. 3, 4 ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений» включается в расходы на последнее число отчетного периода, в котором произошло обесценение;

– сумма резерва признается, как следует из п. 31 и подп. «а» п. 43 ФСБУ 5/2019, расходом.

В вопросе отражения в учете снижения/повышения чистой стоимости продажи запасов имеют место быть разные точки зрения.

Согласно информационному сообщению Минфина России от 10.04.2020 № ИС-учет-27, «...величина восстановления [резерва под обесценения запасов] относится на уменьшение суммы расходов, признанных в этом же периоде в связи с продажей запасов (ранее - восстановление резерва под снижение стоимости материальных ценностей признавалось прочим доходом)» [19].

При этом ни финансовое ведомство, ни ФСБУ 5/2019 не указывают, как классифицировать эти расходы.

По мнению Д.В. Жарова, расходы, возникающие при создании резерва под обесценение запасов и уменьшаемые при его восстановлении, следует учитывать в составе расходов по обычным видам деятельности, то есть на счете 90-2 [21].

Как считает А. Лавров, «... при начислении или увеличении резерва нужно признать прочие расходы, а при его восстановлении - уменьшить себестоимость, то есть расходы по обычным видам деятельности» [22].

П.В. Яковенко полагает, что из ФСБУ 5/2019 следует, что «...величина восстановления резерва относится на уменьшение суммы расходов, признанных в этом же периоде в связи с продажей запасов: Дебет 91 Кредит 14 (сторно)» [23].

Из положений МСФО (IAS) 2 следует, что суммы списания стоимости запасов до чистой возможной цены продажи признаются в качестве расходов (последующее восстановление как уменьшение расходов) в том периоде, в котором имело место списание (произошло восстановление), с включением суммы в строку «Себестоимость продаж» отчета о прибыли и убытке и прочем совокупном доходе.

На наш взгляд, при создании резерва под обесценение запасов (снижении чистой стоимости продажи запасов, по которым ранее было признано обесценение), сумма резерва (созданного резерва) увеличивается на соответствующую величину обесценения (балансовая стоимость – чистая стоимость продажи):

Дебет 90-2 (91-2) – Кредит 14 – отражено создание (увеличение суммы ранее созданного) резерва под обесценение запасов.

При увеличении балансовой стоимости до чистой стоимости продажи путем восстановления ранее созданного резерва (но не выше фактической себестоимости запасов) оформляется бухгалтерская запись:

Дебет 90-2 (91-2) – Кредит 14 – сторно – отражено уменьшение (восстановление) резерва под обесценение запасов.

Как отмечают Е.А. Лисовская и Н.Г. Трапезникова, «Логичным при применении ФСБУ 5/2019 представляется подход, предполагающий отражение величины обесценения запасов и ее восстановления по одной статье расходов.

По нашему мнению, при отсутствии дополнительных разъяснений и интерпретаций, связанных с рассматриваемым вопросом, вариант отражения операций по формированию (восстановлению) резерва под обесценение следует закрепить в учетной политике» [24].

Согласно ФСБУ 5/2019, на каждую отчетную дату по ранее обесцененным запасам необходимо проверять наличие влияния факторов, вызвавших обесценение запасов.

Однако не описана частота осуществления оценки чистой стоимости продажи в последующих отчетных периодах подвергшихся обесценению запасов: «на постоянной основе, только в случае обнаружения обстоятельств ее возможного изменения или только на каждую отчетную дату последующего периода».

Кроме того, ФСБУ 5/2019, в отличие от МСФО (IAS) 2 не уточнено, списывать ли стоимость запасов до чистой стоимости продажи по-объектно (отдельные единицы), всей группы схожих друг с другом единиц учета или возможен и первый и второй варианты.

Полагаем, субъектам экономики следует закрепить в учетной политике свой выбор со ссылкой на соответствующие положения МСФО (IAS) 2.

Необходимо принимать во внимание, что резерв под обесценение запасов создается не по всем запасам.

Речь идет о:

– запасах организаций, которые имеют право применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, закрепив свой выбор в учетной политике;

– запасах некоммерческих организаций, которые используются в уставной некоммерческой деятельности;

– запасах, учитываемых по справедливой стоимости;

– товарах в розничной торговле, которые учитываются по продажной стоимости.

Стоимость товаров в организациях розничной торговли, которые оцениваются по продажной стоимости с отдельным учетом наценок, отражается в бухгалтерском балансе без наценок.

Разница между продажной стоимостью товаров и их фактической себестоимостью будет уменьшать (увеличивать) сумму расходов в отчетном периоде, в котором выявлена разница.

В соответствии с ФСБУ 5/2019 в отличие от ранее действовавшего ПБУ 5/01 четко описывает случаи списания запасов:

– при выбытии в ситуациях, отличных от продажи (отпуск в производство и др.);

– одновременно с признанием выручки от продажи;

– если коммерческая организация не ожидает поступления экономических выгод от дальнейшего использования запасов или их продажи; если некоммерческая организация спишет и не сможет использовать запасы в целях своей деятельности.

При выбытии запасы, как и ранее, оцениваются одним из следующих способов: по себестоимости каждой единицы; средней себестоимости; себестоимости единиц, первых по времени поступления (способ ФИФО). При этом для расчета себестоимости запасов:

– имеющих сходные свойства и характер использования, применяется последовательно один и тот же способ;

– которые не могут заменять друг друга, применяется способ оценки по каждой единице учета запасов;

– учитываемых в специальном порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т. п.), применяется способ оценки по каждой единице учета запасов.

Балансовая стоимость списываемых запасов признается расходом периода, в котором (таблица 8):

– признана выручка от продажи запасов;

– произошло иное выбытие (списание).

Таблица 8

Отражение в бухгалтерском учете выбытия запасов

Вид запасов	Отражение на счетах бухгалтерского учета
Использование для хозяйственных, управленческих, коммерческих нужд	
Материалы	Дебет 08, 20, 23, 25, 26, 28, 44 – Кредит 10 – отражено списание стоимости материалов на создание внеоборотных активов, изготовление продукции, нужды вспомогательных производств, общепроизводственные нужды, общехозяйственные нужды, исправление брака, коммерческие нужды; Дебет 20, 23, 25 и др. – Кредит 16 (10-Транспортно-заготовительные затраты) – отражено списание отклонения фактической себестоимости материалов от их учетной стоимости (транспортно-заготовительных затрат)
Продажа	
Материалы	Дебет 91-2 – Кредит 10 – отражено списание стоимости проданных материалов; Дебет 91-2 – Кредит 16 (10-Транспортно-заготовительные затраты) – отражено списание отклонения фактической себестоимости материалов от их учетной стоимости (транспортно-заготовительных затрат)
Незавершенное производство	Дебет 91-2 – Кредит 20, 23 – отражено списание стоимости незавершенного производства (при изготовлении продукции)
Готовая продукция	Дебет 90-2 – Кредит 43 – отражено списание стоимости проданной продукции
Товары	1) <u>оценка по фактической себестоимости:</u> Дебет 90-2 – Кредит 41 – отражено списание стоимости проданных товаров; Дебет 90-2 – Кредит 16 – отражено списание отклонения по проданным товарам (прямой или сторнировочной записью); 2) <u>оценка по продажной стоимости:</u> Дебет 90-2 – Кредит 41 – отражено списание стоимости проданных товаров; Дебет 90-2 – Кредит 42 – отражена корректировка (уменьшение) себестоимости продаж на сумму торговой наценки по реализованным товарам (если товары учтены по продажной цене, которая выше фактической себестоимости) – сторно; Дебет 90-2 – Кредит 42 – отражена корректировка (увеличение) себестоимости продаж на сумму скидки по реализованным товарам (если товары учтены по продажной цене, которая выше фактической себестоимости)
Товары отгруженные	Дебет 90-2 – Кредит 45 – отражено списание стоимости проданной продукции, товаров

Вид запасов	Отражение на счетах бухгалтерского учета
Выбытие в счет вклада в уставный капитал	
Материалы	Дебет 76 – Кредит 10 – отражено списание стоимости переданных материалов; Дебет 76 – Кредит 16 (10-Транспортно-заготовительные затраты) – отражено списание отклонения фактической себестоимости материалов от их учетной стоимости (транспортно-заготовительных затрат)
Незавершенное производство	Дебет 76 – Кредит 20, 23 – отражено списание стоимости незавершенного производства
Готовая продукция	Дебет 76 – Кредит 43 – отражено списание стоимости переданной продукции
Товары	1) оценка по фактической себестоимости: Дебет 76 – Кредит 41 – отражено списание стоимости проданных товаров; 2) оценка по продажной стоимости: Дебет 76 – Кредит 41 – отражено списание продажной стоимости товаров; Дебет 76 – Кредит 42 – отражена корректировка суммы выбытия на сумму торговой наценки по переданным товарам (если товары учтены по продажной цене, которая выше фактической себестоимости) – сторно.
Выбытие безвозмездно	
Материалы	Дебет 91-2 – Кредит 10 – отражено списание стоимости переданных материалов; Дебет 91-2 – Кредит 16 (10-Транспортно-заготовительные затраты) – отражено списание отклонения фактической себестоимости материалов от их учетной стоимости (транспортно-заготовительных затрат)
Незавершенное производство	Дебет 91-2 – Кредит 20, 23 – отражено списание стоимости незавершенного производства
Готовая продукция	Дебет 91-2 – Кредит 43 – отражено списание стоимости переданной продукции
Товары	1) оценка по фактической себестоимости: 91-2– Кредит 41 – отражено списание стоимости переданных товаров; 2) оценка по продажной стоимости: Дебет 91-2 – Кредит 41 – отражено списание продажной стоимости товаров; Дебет 91-2 – Кредит 42 – отражена корректировка суммы выбытия на сумму торговой наценки по переданным товарам (если товары учтены по продажной цене, которая выше фактической себестоимости) – сторно.

Источник: авторская разработка

Подытоживая все вышеизложенное, следует сформулировать следующие основные выводы. В новом российском стандарте бухгалтерского учета:

– расширен состав запасов;
– дано определение запасов и затрат;
– установлено требование оценки при признании запасов;
– изменился перечень затрат, включаемых в стоимость запасов, что приводит к необходимости изменить систему калькулирования производственной незавершенного производства и готовой продукции;
– установлены необходимость включения в себестоимость запасов величины оценочного обязательства по их демонтажу, утилизации и восстановлению окружающей среды;
– применение справедливой стоимости, определенной в МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»;
– новый порядок учета обесценения запасов.

Все эти изменения максимально сблизили российские и международные правила представления в финансовой отчетности информации о запасах субъектов экономики.

При этом необходимо констатировать, что имеют место быть как различия в требованиях двух систем учета и отчетности, так и не проработанность ряда аспектов учета запасов, что требует обязательного закрепления и детального описания выбранных вариантов в учетной политике организации со ссылкой в том числе на соответствующие положения МСФО.

1.5 Учет доходов экономических субъектов: этапы развития в профессиональном дискурсе

Понятие «доход» зародилось в момент появления хозяйственной деятельности. Под этим термином всегда понималось поступление средств в распоряжение субъекта хозяйствования. Исследования в области развития учета доходов проводились разными учеными, которые придерживались различных мнений, позволяющих иначе взглянуть на понятия и вещи. В их работах можно проследить тенденцию развития учета доходов, претерпевающие в нем изменения и зависимость от экономического состояния сферы его ведения.

Одним из первых регионов, в котором появилась цивилизация и возникли первые государственные образования, была Месопотамия. «Отличительной чертой всех государств Древнего Востока был азиатский способ производства и централизованная государственная система

хозяйства. При таком типе экономики население было обязано выплачивать земельную ренту государству, как главному собственнику земель и организатору ирригационного земледелия, а также выполнять общественные работы» [31]. Вследствие этого возникла потребность в ведении учета доходов и расходов государства, которое возлагалось на жрецов. Они занимались подсчетом доходов казны, регулировкой денежного обращения, а также выполняли функции поручителей в сделках между торговцами.

В Месопотамии существовали и своего рода банки. Эту функцию выполняли храмы и торговые общества. «В представлении жителей храмы были надежным местом, так как воры обходили их стороной, боясь кары божества». Храмы предоставляли займы жителям, принимали деньги прихожан на хранение и выступали поручителями в сделках. От банковской деятельности они получали большие доходы, что привело к необходимости ведения учета по ним.

Для фиксирования учетных данных в Месопотамии использовались глиняные, деревянные, каменные, металлические, костяные таблички и черепки. Первоначально учетные документы имели нерегулярный характер. Но впоследствии на смену случайным приходят регулярные записи с постоянной формой учетных документов. Наравне с современными стандартами в документах Древнего Востока указывалась дата, перечислялись ответственные лица, писец-бухгалтер и ставилась печать.

Древний Египет достиг грандиозных успехов, оставив потомкам одно из чудес света – пирамиды, благодаря четкой и хорошо налаженной системе бухгалтерского учета, опиравшегося на надежные носители данных. «Первые счетоводы появились в Древнем Египте еще в XV в. до нашей эры. Они вели учетные книги, составляли отчетность по доходам и расходам государства, проводили инвентаризацию ценностей фараона» [32]. «Регистрация фактов хозяйственной жизни велась тогда на свитках папируса» [33]. «Особенность древней экономики заключалась в нормировании затрат и доходов в форме твердо фиксированных сумм. Целью было обеспечение казны и хозяйств постоянными источниками поступлений, поэтому объектами нормирования являлись налоги, содержание работников, земля, зерно и другие продукты» [34].

В III веке до нашей эры в Древней Греции заложены основы составления финансовой отчетности, ставшие прообразами современной, основанной на параллельном отражении доходов и расходов от различных видов деятельности. Знаменитый ученый Аристотель разработал

классификацию доходов по четырем типам экономики античного общества: царская, сатраповская, полисная и частная. В своем труде «Экономика» Аристотель описывает каждую группу доходов по видам источников поступлений. «В царской экономике доходы формировались из таких источников, как выпуск и обращение монет, получение от сатрапов в качестве подати. Доходы в сатраповской экономике делились на шесть групп: земельные, от личных владений, торговля, пошлины, скотоводство, налоги. Основными доходами в полисной экономике был доход от рудников, портовые и транзитные пошлины и другие. К доходам частного сектора античной экономики относились земельные доходы, промысловые доходы и доходы от денежных операций» [35]. Общее правило для всех экономик Аристотель сформулировал следующим образом: расходы не должны превышать доходов.

В эпоху Средневековья господствовал теологический подход к экономическим явлениям. Античные подходы к формированию и измерению доходов не получили развития в период Средневековья, хотя они и переняли теорию Аристотеля о справедливой цене и признание ренты в качестве дохода. В «Сумме теологии» Фомы Аквинского принцип Аристотеля о превышении дохода над расходами, когда это является самоцелью, расценивалась как «небогоугодное и грешное явление».

Один из представителей экономистов эпохи Средневековья – Лука Пачоли – стал основоположником системы двойной бухгалтерской записи и бухгалтерского учета в целом. Он определял доход как разницу между поступлением и выплатой средств. Ученый-экономист изучил замкнутую систему счетов, во главе которой стоял счет капитала, ввел в структуру бухгалтерского учета новые производственные отношения, появившиеся в результате разложения феодального общества.

В XVI-XVIII веках в Англии появилось движение меркантилистов. Один из представителей этого течения – Томас Мен находил наиболее существенным «обогащение государства за счет прибыли от внешнеторговой деятельности, чем от внутренней экономической деятельности и мануфактурных производств». Другой представитель меркантилизма – Уильям Петти к основному доходу относил земельную ренту и разработал теорию прибавочного продукта. Со взглядом Уильяма Петти схожи мнения ученых-физиократов, движение которых возникло в этот же период во Франции. Они перенесли источник прибыли из сферы товарных отношений в сферу земельно-производственных.

Российский ученый-меркантилист Афанасий Ордин-Нащокин признавал основным доход от торговли и в своем трактате «Новоторговый Устав» раскрыл принцип формирования чистого дохода торговца.

Источником этого дохода было то, что торговцы получали от продаж, затем они отчисляли пошлины с прямой продажной цены с товаров. Таким образом, прибыль торговца формировалась за счет дохода от продаж за вычетом пошлины, уплачиваемой в казну.

Период классической политической экономии XVIII века связан с такими именами, как Адам Смит и Давид Рикардо. «Ученые-классицисты заложили фундамент теоретических наработок в теории доходов. Подходы исследователей к трактовке понятия «доход» и порядка его формирования были одинаковыми». Они полагали, что основными источниками дохода являются заработная плата и земельная рента. Адам Смит разработал теорию о доходах, в которой классифицировал доходы по отношению к собственности на орудия производства:

– доходы наемных работников;
– доходы капиталистов;
– доходы землевладельцев.

Ученые-классицисты считали, что ни внешняя торговля, как утверждали меркантилисты, ни природные ресурсы, как говорили физиократы, не относятся к основным источникам доходов. По их мнению, все доходы образуются от производственно-трудовой деятельности. Российские ученые эпохи классической политэкономии Сперанский и Мордвинов поддерживали подходы Смита и выдвинули теорию разделения труда для повышения его производительности, поскольку считали труд основным источником доходов.

Период XIX века связан с появлением нового течения – марксизма. Основоположник данного движения – Карл Маркс критиковал классические политэкономические подходы на основе материалистического понимания методов развития, говорил о необходимости перехода от капитализма к социализму. Со своим другом и единомышленником Фридрихом Энгельсом он выдвинул свою теорию дохода и прибавочной стоимости. Они считали основным источником дохода капитал. «Из разных источников формируются разные доходы: один из земли, другой – с капитала, третий – по труду. Труд являлся прямым источником дохода, а к косвенному относилась прибавочная стоимость, которая являлась неоплаченным трудом наемных работников и приносила в зависимости от сферы деятельности чистый прибавочный продукт в виде капиталистической прибыли, торговой прибыли, ссудного процента и земельной ренты». Идеи марксизма в дальнейшем оказали влияние на советское осмысление экономических категорий. Теория Маркса и его труд «Капитал» получила развитие в работах российский экономистов и деятелей, таких как Г. В. Плеханов, М. А. Бакунин и В. И. Ленин (Ульянов).

Джон Мейнард Кейнс в первой половине XX в. в своей теории занятости, процента и денег сформулировал понятие доход предпринимателя. Он представляет собой «превышение ценности готовой продукции, проданной в течение известного периода, над первичными издержками производства» [36]. Также ученый рассмотрел формирование и измерение дохода как функциональную зависимость между предельной выручкой и предельными издержками, а также как результат функциональной зависимости чистого дохода от величины валового дохода и оцениваемой величины добавочных издержек.

В России формирование учетной информации о доходах началось со времен Древней Руси в середине X века. Тогда в основном уделялось внимание отражению поступлений в виде внутренней и внешней дани. Для отражения учетных операций использовалась береста. «Монастырский устав от 1062 года заложил основы организованного учета доходов и расходов, денежных и имущественных ценностей, предусматривал введение ряда должностей, среди которых важное место занимали материально-ответственные лица».

Интенсивное развитие бухгалтерского учета в России приходится на период XV–XVII веков. Оно происходило в масштабах всего государства, а также в монастырских хозяйствах. Тогда монастыри вели широкую и разнообразную хозяйственную деятельность. При Иване IV возникает орган центрального государственного управления – Поместный Приказ. «В нем хранились писцовые и переписные книги, записи из них были основным документом при определении владельческой принадлежности земель и установлении размера налогов в государстве» [37]. Также создается Приказ Большой казны, который заведовал государственными доходами с тех городов, сёл и деревень, которые не были подчинены другим приказам.

Приказ Большого прихода создан в 1573 году. «Доходы приказа составлялись из сборов с лавок, с гостиных дворов в Москве и в городах, с погребов, с мер для питья и товаров, с таможен. Деньги эти расходовались на содержание зарубежных купцов, русских послов, отправляемых за границу, на постройку судов и покупку товаров, на жалование работникам при судах и при царском соляном дворе»[1]. В 1597 году образуется Новая четверть, которая заведовала доходами с кружечных дворов и судебными делами по тайной продаже вина и табака.

[1]Коллегии при Петре I. URL: https://istoriarusi.ru/car/kollegii-petra-1.html.

«Приказ счетный или Приказ счётных дел был создан при правлении царя Алексея Михайловича в 1654 году» [38]. Его задача заключалась в контроле сумм, которые поступали в приход и расход по разным учреждениям. «В счётный приказ шли сборы, не поступившие в казну в том году, в котором должны были поступить, а также все остатки неизрасходованных разными учреждениями сумм».

Период правления Петра I в начале XVIII века связан с активным внедрением опыта западных стран во все сферы жизни, в том числе и в организацию бухгалтерского учета. В газетах начали появляться первые упоминания термина «бухгалтер». «В связи с проведением административных реформ организация учета была пересмотрена, было издано множество различных законодательных актов и инструкций, многие из которых были заимствованы из западной, прежде всего шведской, практики». «Инструкции по организации учета издавались в форме государственных актов. Первый акт, в котором нашли отражение вопросы учета, был издан 22 января 1714 года». Эти вопросы были обязательны для государственного аппарата и государственной промышленности и должны отвечать требованиям, схожими с современными, указанными в российских стандартах бухгалтерского учета:

– своевременность отражения учетных записей;
– ежедневное ведение приходно-расходных книг;
– строгое персональное подчинение ответственных лиц.

Для создания новой системы управления страной Петр I заменил систему Приказов на коллегии. Многие из них создавались в виду желания перенять зарубежный опыт. «К финансовым коллегиям относились камер-, штатс-контор- и ревизион-коллегии, которые полностью копируют шведскую финансовую систему. В 1717 году была создана штатс-контор-коллегия для выполнения функций ведения государственных расходов и ревизион-коллегия для надзора за финансами страны. Камер-коллегия была создана в 1718 году, и на нее возлагалось ведение государственных доходов (налогов)».

Вторая половина XVIII века характеризуется распространением двойной бухгалтерии в обществе. Екатерина II планировала введение обучения основам бухгалтерии в школах. На данном этапе выделилось несколько направлений развития русской бухгалтерской мысли.

В 1788 году русский писатель и историк Михаил Дмитриевич Чулков издает труд, касающийся непосредственно бухгалтерии, – «Наставление, необходимо нужное для российских купцов, а более для молодых людей, содержащее правила бухгалтерии». В нем рассмотрены

основы ведения бухгалтерского учета, в том числе и учет доходов и расходов хозяйствующих субъектов. Со временем доходом начали признавать любое увеличение актива, связанное с ростом кредиторской задолженности.

Одним из направлений развития бухгалтерской мысли стало продолжение традиций. Представитель данного направления Александр Васильевич Прокофьев в 1864 году издает книгу «Практическая бухгалтерия». В своей теории он «исходил из того, что приход ценностей всегда вызывает их расход. Это правило он сформулировал так: «Нет прихода без расхода».

К другому направлению развития бухгалтерского учета в России относилось зарождение новаторских идей. Иван Францевич Валицкий стал одним из первых новаторов, предложившим первую систему макроучета, основанную на статистических данных. «Счета, по которым должен был вестись учет, делились на два ряда: счета народного дохода и счета народного богатства. Первый показатель связывался с бухгалтерским отчетом о прибылях и убытках, второй – с балансом».

После революции 1917 года порядок ведения учета доходов претерпел изменения. Один из специалистов по теории и практике бухгалтерского учета – Александр Михайлович Галаган в 1925 году вводит такое понятие, как доходы и расходы будущих периодов. «Если при составлении проверочного инвентаря окажутся доходы и расходы будущего отчетного периода, то они помещаются в инвентарь; расходы показываются в активе инвентаря, доходы – в пассиве. Записываются они в той сумме, которая принадлежит будущему отчетному периоду»[1].

Вместе с образованием СССР в 1922 году произошел переход к административно-командной экономике. В советский период понятия «доход», «выручка», «прибыль» и «заработная плата» были удобными счетными инструментами, которыми пользовалась государственная система для контроля и управления хозяйственной деятельностью. «Доходы населения разделялись на первичные и вторичные. Первичные доходы образовывались в результате участия населения в процессе производства. Вторичными доходами признавали заработную плату и прочую оплату труда работников непроизводственной сферы, пенсии, пособия и стипендии, выигрыши по государственным займам и лотереям; проценты по вкладам в банках и т.д.».

---

[1]Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99» // СПС КонсультантПлюс.

Идеи марксизма оказали сильное влияние на советскую экономику. Доходы в колхозах распределялись согласно марксистским принципам в соответствии с количеством и качеством выполненного труда. «Характерной чертой бухгалтерского учета советского периода является приоритетное внимание процедурам начисления расходов над начислением доходов». Это означает, что затраты относятся на расходы того периода, когда создавались доходы, но не в тот момент, когда осуществлялась плата за них.

Система бухгалтерского учета изменилась с переходом России на рыночную экономику. В Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России 1997 года определены критерии признания доходов и расходов, активов, обязательств для включения их в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках. В ней также введены понятия фактической (первоначальной), текущей (восстановительной), текущей рыночной стоимости (себестоимости). Разрабатываются первые Положения по бухгалтерскому учету.

Таким образом, эволюция подходов формирования учетной информации о доходах организации менялась с развитием экономики. С древних времен до современного периода получение дохода остается основной целью деятельности экономических субъектов, поэтому для каждого из них важной задачей является минимизация расходов и улучшение факторов, позволяющих увеличить доход.

На современном этапе развития бухгалтерского учета особую роль играет интеграция международной и российской практики для обеспечения конкурентоспособности России на мировом рынке. Главное отличие Международных стандартов финансовой отчетности от российских стандартов бухгалтерского учета состоит в том, что вторые основаны на принципах, тогда как первые – на правилах. Из-за этого у российских специалистов в области бухгалтерского учета при организации и ведении учета возникает вопрос, как правильно с точки зрения законодательства отразить данный факт хозяйственной жизни или сформировать бухгалтерскую (финансовую) отчетность, а не об эффективности принятия экономических решений широким кругом пользователей на основе сформированной учетной информации.

В соответствии с ФСБУ (ПБУ) 9/99 «Доходы организации» «под доходами понимается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)».

Основным критерием классификации доходов организации выступает их систематичность и существенность. По этому признаку в соответствии с пунктом 4 ФСБУ (ПБУ) 9/99 они делятся на доходы от обычных видов деятельности и прочие доходы. «Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг». При этом не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц:

– сумм налога на добавленную стоимость, акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;

– по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала;

– в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг;

– авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг;

– задатка;

– в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю;

– в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

Таким образом, если экономический субъект специализируется на предоставлении своих активов в аренду, то доходом от обычных видов деятельности (выручкой) будет считаться арендная плата. В случае, когда организация занимается предоставлением прав на объекты интеллектуальной собственности, выручка будет формироваться из лицензионных платежей. В субъектах хозяйствования, к предмету деятельности которых относится участие в уставных капиталах других организаций, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью. Классификация доходов по данному признаку должна быть отражена в учетной политике экономического субъекта.

Сумма выручки, принимаемой к бухгалтерскому учету, равна величине поступления денежных средств и иного имущества, исчисленной в денежном выражении. Если сумма покрывает лишь часть выручки, то оставшаяся непокрытая часть выручки принимается к учету как дебиторская задолженность. Размер суммы поступления определяется договором между организацией и покупателем исходя из указанной в нем цены. «Если в договоре не прописана цена и нет возможности установить ее из его условий, то поступления будут приниматься по цене, по которой обычно организация определяет выручку от продажи аналогичной продукции или предоставления во временное пользование аналогичных активов».

Если экономический субъект предоставляет покупателю отсрочку и рассрочку оплаты товаров (работ, услуг) на условиях коммерческого кредита, выручка признается в бухгалтерском учете в полной сумме дебиторской задолженности. В случае оплаты покупателем товаров неденежными средствами, величина поступления будет определена как стоимость ценностей, полученных или подлежащих получению организацией. Она устанавливается исходя из цены, по которой обычно определяется стоимость аналогичных ценностей в сравнимых обстоятельствах.

Величина поступления или дебиторской задолженности должна корректироваться в случае изменения обязательства по договору, а также на сумму всех предоставленных скидок согласно договору. Величина выручки не изменяется при образовании резервов сомнительных долгов.

Состав прочих доходов определен пунктом 7 ФСБУ (ПБУ) 9/99 «Доходы организации»:

– прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;

– доходы от долевого участия в уставных капиталах других организаций (если это не является основной деятельностью организации);

– дивиденды по акциям, доходы по облигациям и другим ценным бумагам;

– поступления от предоставления за плату активов во временное пользование (если это не является основной деятельностью организации);

– прибыль, полученная по договору простого товарищества;

– возмещение убытков, штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договора;

– поступления от предоставления за плату прав на интеллектуальную собственность (если это не является основной деятельностью организации);

– суммы положительных курсовых разниц по остаткам иностранной валюты;

– безвозмездное получение активов;

– проценты по депозитам, предоставленным кредитам.

Прочие доходы также возникают после чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности в результате стихийного бедствия, пожара, аварии. Ими признаются материальные ценности, оставшиеся после списания активов, которые невозможно восстановить и использовать.

Величину прочих поступлений от продажи активов, полученные проценты по вкладам, доходы от участия в уставных капиталах других организаций определяют аналогично выручке от обычных видов деятельности. Штрафы, пени, неустойки, возмещение причиненного вреда

принимаются в бухгалтерском учете в суммах, присужденных судом или признанных должником. «Безвозмездно полученные активы отражаются по рыночной стоимости, определяемой организацией на основе рыночных цен на данный или аналогичный вид активов, действующих на дату принятия к учету активов, подтвержденных документально или проведением экспертизы. При истечении срока кредиторской задолженности отражается доход на сумму отраженной в бухгалтерском учете этой кредиторской задолженности. Иные поступления принимаются к бухгалтерскому учету в фактических суммах».

Процесс реализации продукции, выполнения работ, оказания услуг, продажи других активов связан с переходом права собственности на продукт от организации к покупателю. На этом этапе важно определить объем продаж продукции в количественном и стоимостном измерении и выявить финансовый результат.

При отражении дохода важно учитывать критерии признания выручки (рис. 9). Если не выполняется хотя бы один критерий, то в организации образуется кредиторская задолженность, а не выручка.

Арендная плата, лицензионные платежи за пользование объектами интеллектуальной собственности и доходы от участия в уставных капиталах других организаций признаются в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении первых трех критериев признания выручки.

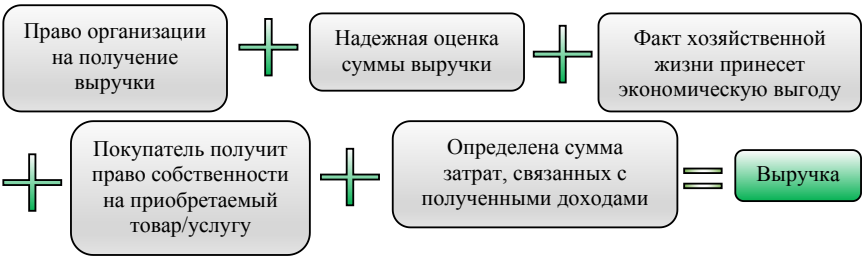

Рис. 9. Критерии признания выручки

Если цикл производства продукции занимает длительное время, то экономический субъект может признавать выручку либо по мере готовности продукции, если возможно определить ее готовность, либо после изготовления продукции в целом. В одном отчетном периоде организация вправе использовать одновременно разные методы признания выручки. В случае невозможности определения суммы выручки от продажи продукции она принимается к бухгалтерскому учету в размере

признанных расходов по изготовлению этой продукции, которые впоследствии будут возмещены.

В бухгалтерском учете все факты хозяйственной жизни должны быть документально подтверждены. Продажа продукции, выполнение работ и оказание услуг должны оформляться договорами и первичными документами. В соответствии со статьей 420 Гражданского кодекса Российской Федерации «договором признается соглашение двух или нескольких лиц об установлении, изменении или прекращении гражданских прав и обязанностей»[1]. В основном договор оформляется в письменной форме и действует с момента его заключения до момента окончания исполнения сторонами обязательств.

Как отмечалось ранее, отражение доходов экономического субъекта происходит в момент перехода права собственности на продукцию к покупателю. «Таким моментом может быть отгрузка продукции или оплата за отгруженную продукцию, что прописано в договоре. Если договором не предусмотрены особые условия, переход права собственности признается в момент передачи продукции» [39].

«Каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. Не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни»[2]. Первичными документами при учете реализации продукции служат различного вида накладные, акты выполненных работ и оказанных услуг, а также другие документы, подтверждающие отгрузку. Экономические субъекты могут использовать унифицированную форму документов или разработать ее самостоятельно в соответствии с требованиями Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Данные документы имеют право выписывать и подписывать только уполномоченные руководителем организации лица. Передача продукции покупателю подтверждается подписями сдатчика и получателя.

С бухгалтерским финансовым учетом тесно связан налоговый учет. Одна из задач бухгалтерской службы состоит в формировании налоговой отчетности и представлении ее в соответствующий налоговый орган. Информация о доходах раскрывается в налоговом учете несколько иначе, чем в бухгалтерском финансовом учете. Это обусловлено рядом причин, среди которых различие в целях учета, порядке отражения доходов, а также видах доходов, подлежащих признанию в учете.

---

[1]Гражданский кодекс Российской Федерации // СПС КонсультантПлюс.

[2]Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» // СПС КонсультантПлюс.

Согласно статье 41 Налогового кодекса Российской Федерации «доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которую такую выгоду можно оценить»[1].

Цель налогового учета доходов – определение налогооблагаемой базы по расчету налога на прибыль организаций, суммы налога и авансовых платежей. Для этого доходы делят на доходы, которые включаются и не включаются в налоговую базу по налогу на прибыль организаций. Доходы, влияющие на величину налоговой базы, в свою очередь классифицируются по видам деятельности на «доходы от реализации товаров (работ, услуг) и внереализационные доходы». К первой группе относится выручка, полученная от реализации произведенных или приобретенных товаров, а также имущественных прав. Внереализационными доходами считаются доходы:

– от долевого участия в других организациях;
– в виде штрафных санкций и пеней за нарушение условия выполнения договора;
– проценты по кредитным и депозитным операциям;
– операции с долговыми ценными бумагами;
– безвозмездное получение имущества.

Из-за разных целей и задач бухгалтерского финансового и налогового учета возникают различия в формировании учетной информации о доходах экономического субъекта, что приводит к различию величины дохода и соответственно величины налога на прибыль. «Разницы в учете доходов и расходов между бухгалтерским и налоговым учетом можно классифицировать следующим образом:

– по степени влияния на налоговую базу – положительные (вычитаемые) разницы и отрицательные (налогооблагаемые) разницы;
– по длительности влияния на налоговую базу – постоянные и временные разницы» [40].

На эти разницы производится корректировка прибыли, сформированная в бухгалтерском учете, для последующего расчета налога на прибыль.

В соответствии с программой разработки Федеральных стандартов бухгалтерского учета Некоммерческим партнерством «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России» разработан проект Федерального стандарта бухгалтерского учета «Доходы»[2].

---

[1]Налоговый кодекс Российской Федерации // СПС КонсультантПлюс.
[2]Проект ФСБУ «Доходы» // www.ipbr.org/developments/fas-income.

Новый стандарт имеет отличия в части признания выручки. Согласно пункту 9 проекта ФСБУ «Доходы» выручка признается при одновременном выполнении следующих условий:

– организация имеет право на получение выручки, вытекающее из конкретного договора, заключенного организацией с покупателем (заказчиком), в рамках ее обычной деятельности или подтвержденное иным соответствующим образом;

– права сторон в отношении передаваемых продукции, товаров, выполняемых работ, оказываемых услуг и условия их оплаты определены в договоре;

– имеется уверенность в том, что в результате исполнения договора произойдет увеличение экономических выгод организации. Такая уверенность имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива.

В то же время при не полном выполнении требований пункта 9 проекта ФСБУ «Доходы», но при получении от покупателя в счет оплаты по договору актива, поступление по договору классифицируется как объект учета выручки при выполнении одного из следующих условий:

– организация передала покупателю все товары (услуги), предусмотренные договором;

– договор был расторгнут, а полученный актив не подлежит возврату.

Следует отметить, что при заключении экономическим субъектом двух и более договоров одновременно или почти одновременно с одним покупателем (или связанными сторонами покупателя) необходимо их рассматривать как один договор при соблюдении одного из следующих условий:

– в силу взаимосвязи отдельные договоры фактически относятся к единому проекту с нормой прибыли, определенной в целом по всем договорам;

– сумма оплаты по одному договору зависит от цены или выполнения другого договора;

– передаваемые по договорам товары (услуги) или некоторые из них не являются отличимыми.

Проект Федерального стандарта бухгалтерского учета «Доходы» содержит много принципов, схожих с Международными стандартами финансовой отчетности. В частности, вводятся понятия отличимых товаров, дисконтирования, справедливой стоимости, вариант признания

выручки в определенный момент времени или в течение периода. Главный критерий признания выручки – переход к покупателю контроля над активом.

Сравнительный анализ формирования информации о доходах экономического субъекта в налоговом учете и бухгалтерском финансовом учете как по действующему ФСБУ (ПБУ) 9/99 «Доходы организации», так и по проекту ФСБУ «Доходы» приведен в таблице 9.

Таблица 9

Сравнение учета доходов в соответствии с ФСБУ (ПБУ) 9/99 «Доходы организации», проектом ФСБУ «Доходы» и Налоговым кодексом Российской Федерации

Признак сравнения	ФСБУ (ПБУ) 9/99 «Доходы организации»	Проект ФСБУ «Доходы»	Налоговый кодекс Российской Федерации
Определение дохода	Увеличение экономических выгод в результате поступления активов и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников	Увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в результате поступления (увеличения стоимости) активов и (или) погашения (уменьшения величины) обязательств, которые приводят к увеличению капитала организации, не связанному с взносами участников капитала	Экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которую такую выгоду можно оценить
Классификация доходов	Доходы от обычных видов деятельности и прочие доходы	Доходы от обычных видов деятельности и прочие доходы	Доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав и внереализационные доходы
Ограничения в признании доходов	Перечень доходов, не признаваемых в бухгалтерском учете	Перечень доходов, в отношении которых стандарт не применяется	Перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль

Признак сравнения	ФСБУ (ПБУ) 9/99 «Доходы организации»	Проект ФСБУ «Доходы»	Налоговый кодекс Российской Федерации
Момент признания выручки	Переход права собственности на товар к покупателю	Передача контроля над товаром к покупателю	Переход права собственности на товар к покупателю
Перечень прочих доходов	Открытый перечень	Открытый перечень	Закрытый перечень
Признание дохода от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления	По мере готовности или по завершении выполнения работы в целом, если возможно определить готовность работы, услуги, изделия	По мере перехода к покупателю контроля над товаром, если степень завершения передачи отличимого товара может быть достоверно определена	Доходы распределяются с учетом принципа равномерности
Отражение дохода, относящегося к прошлому периоду	Отражается в отчетном периоде как прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году	Отражается в отчетном периоде как прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году	В прошлом налоговом периоде путем подачи корректирующей налоговой декларации.
Безвозмездное получение имущества от материнской компании	Доход отражается в составе прочих доходов	Доход отражается в составе прочих доходов	Доход не учитывается
Оценка доходов	Величина поступления денежных средств и иного имущества, исчисленной в денежном выражении, предусмотренной договором	Величина поступления денежных средств и иного имущества, исчисленной в денежном выражении, по каждому отличимому товару исходя из договорной цены	Данное понятие отсутствует. Величина доходов определяется на основании первичных документов

Данные таблицы 9 свидетельствуют, что во всех указанных законодательных актах, связанных с формированием информации о доходах

экономического субъекта, определение дохода связано с термином «экономическая выгода», то есть сводится к притоку денежных средств в организацию.

Однако в некоторых частных случаях при признании доходов необходимо учитывать особенности каждого нормативно-правового акта. Например, перечень ограничений в признании доходов в налоговом учете гораздо шире, чем в бухгалтерском финансовом учете. Прочие доходы, перечисленные в ФСБУ (ПБУ) 9/99 «Доходы организации», могут относиться к доходам от основной деятельности. В то время как перечень прочих доходов в налоговом учете изменить нельзя. Все различия могут исказить бухгалтерскую (финансовую) и налоговую отчетность.

Таким образом, в общем случае доходы, формируемые в налоговом учете, совпадают с доходами, формируемыми в бухгалтерском финансовом учете. Однако налоговый учет характеризуется более жесткой регламентацией, что осложняет его сближение с бухгалтерским финансовым учетом в условиях постоянно изменяющейся экономики.

По мнению автора, для формирования информации о доходах экономического субъекта в соответствии с отраслью деятельности, его особенностями, руководству необходимо применять так называемые профессиональные суждения. Профессиональное суждение бухгалтера тесно связано с профессиональной этикой бухгалтера, так как в обоих случаях в первую очередь перед бухгалтером стоит цель создания бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности с максимально верной и релевантной для пользователей информацией. Выражение профессионального суждения способно воздействовать на правильность, объективность содержания бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности, достоверность отображения дел в организации и ответственности перед заинтересованными лицами.

В Российской Федерации профессиональное суждение, как категорию бухгалтерского учета, впервые применили в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, утвержденную приказом Министерством финансов Российской Федерации от 01.07.2004 № 180 (далее – Концепция). Пунктом 2.5 Концепции определена необходимость выработки «навыков профессионального суждения при квалификации, стоимостном измерении, классификации и оценке значимости (существенности) фактов хозяйственной жизни для целей бухгалтерского учета, отчетности и аудита». Вместе с тем сущность самого понятия профессионального

суждения, порядок его применения в бухгалтерском учете и порядок его документального оформления в Концепции не рассматриваются[1].

В статье 13 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» указано, что бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений. Понятие «достоверное представление» также подразумевает использование профессионального суждения как оценочной категории.

Развернутое определение профессионального суждения представлено в принятой Фондом «НРБУ «БМЦ» Рекомендации Р-96/2018-КпР «Профессиональное суждение» – «это обоснованное суждение по вопросам бухгалтерского учета специалиста, полномочного принимать решения по таким вопросам, основанное на требованиях законодательства, стандартов, специальных знаниях, опыте специалиста, сложившейся практике, выработанное с соблюдением принципов профессиональной этики»[2].

В случае, если для формирования профессионального суждения, применяемого в бухгалтерском учете, требуется информация, относящаяся к иным областям знаний, для выработки обоснованного профессионального суждения могут быть использованы экспертные мнения квалифицированных специалистов (экспертов) в соответствующей области. Профессиональное суждение должно быть нейтральным, то есть оно не должно оказывать влияние на решения пользователей финансовой отчетности с целью достижения заранее определенного результата.

Профессиональное суждение должно основываться на экономическом содержании фактов хозяйственной жизни и исходить из приоритета этого содержания над юридической формой указанных фактов. Профессиональное суждение, примененное в бухгалтерском учете, подлежит документальному оформлению в произвольной форме. Порядок документального оформления профессионального суждения определяется организацией самостоятельно исходя из характера вопросов, решение которых основывается на этом суждении.

Международные стандарты финансовой отчетности, являющиеся основой для разработки Федеральных стандартов бухгалтерского учета,

---

[1]Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997) // КонсультантПлюс.

[2]Рекомендация Р-96/2018-КпР «Профессиональное суждение» // КонсультантПлюс.

широко используют категорию профессионального суждения. Профессиональное суждение в качестве одной из основ формирования финансовой отчетности закреплено в Концептуальных основах финансовой отчетности, выпущенных Советом по МСФО в марте 2018 года. Применение профессионального суждения в отношении отдельных вопросов финансовой отчетности предусмотрено практически в каждом международном стандарте.

Таким образом, в бухгалтерском учете Российской Федерации понятие «профессиональное суждение бухгалтера» не получило должного раскрытия, поскольку еще с советского периода бухгалтерский учет жестко регулируется. Основное правило организации бухгалтерского учета экономического субъекта – соблюдение нормативного законодательства, поэтому в выражении мнения бухгалтера как специалиста своей области нет необходимости.

В отличие от российской практики в Международных стандартах финансовой отчетности термин «профессиональное суждение бухгалтера» используется довольно широко. Так, в МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменение в бухгалтерских оценках и ошибки» определено: если отсутствует стандарт, применимый к конкретной ситуации, событию или условию, руководство должно использовать профессиональное суждение. Определение данного термина нет ни в российских стандартах бухгалтерского учета, ни в Международных стандартах финансовой отчетности. В целом данное понятие сводится к выражению объективного мнения бухгалтера о раскрытии информации, оценке объектов учета, деталях факта хозяйственной жизни для принятия рациональных управленческих решений.

Согласно МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» в бухгалтерской (финансовой) отчетности раскрываются суждения руководства, на основании которых подготовлена учетная политика и которые оказывают наиболее значительный эффект на отчетность. В части формирования информации о доходах – раскрытие суждений об отдельных операциях продажи товаров, которые, по существу, относятся к договорам займа, соглашениям о финансировании и, следовательно, не приводят к возникновению выручки от продажи товаров.

Российский формат представления бухгалтерской (финансовой) отчетности построен на единстве подхода. Все российские экономические субъекты формируют отчет о финансовых результатах независимо от особенностей ведения бизнеса, вида экономической деятельности и других факторов. В отличие от данного подхода к формированию бухгалтерской (финансовой) отчетности в МСФО (IAS) 1 «Представление

финансовых отчетов», в котором представлены общие требования к составлению отчета (отчетов) о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, прописана необходимость давать аналитическую характеристику доходов и расходов. В этих целях расходы группируются либо по их характеру, либо их назначению (себестоимости продаж).

В первом случае экономический субъект группирует расходы, включенные в состав прибыли или убытка, по их характеру и не перераспределяет их между функциональными направлениями в рамках организации. Данный метод может быть прост в применении, поскольку нет необходимости в перераспределении расходов в соответствии с их назначением.

Во втором случае расходы классифицируются в зависимости от их назначения на себестоимость продаж и прочие затраты. «Данный метод может предоставить пользователям более уместную информацию по сравнению с методом классификации расходов по их характеру, однако распределение затрат по их назначению может потребовать произвольного распределения и в значительной мере связано с суждением» [41]. Показатели отчета о финансовых результатах в соответствии с разными форматами группировки расходов приведены в таблице 10.

Таблица 10

Сравнительная характеристика статей отчета о финансовых результатах в зависимости от методов группировки расходов

По характеру расходов	По назначению расходов
Выручка	Выручка
Прочие доходы	Себестоимость продаж
Изменения в стоимости запасов готовой продукции и незавершенного производства	Валовая прибыль
Использованное сырье и расходные материалы	Прочие доходы
Расходы на вознаграждения работникам	Затраты на дистрибуцию
Расходы по амортизации	Административные расходы
Прочие расходы	Прочие расходы
Итого расходов	Прибыль до налогообложения
Прибыль до налогообложения	

Применяя профессиональное суждение, руководство экономического субъекта может определить, какая группировка затрат в отчете о финансовых результатах наиболее полно и рационально отражает его финансовое состояние. Сравнительный анализ применения разных группировок затрат в отчете о финансовых результатах исследуемого экономического субъекта приведен в таблице 11.

Данные таблицы 11 свидетельствуют, что выручка исследуемого экономического субъекта от продажи продукции составляет более 90 процентов от полученных доходов. Следовательно, практически все издержки, возникающие при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности, связаны с себестоимостью производства продукции. Используя группировку затрат по характеру расходов, бухгалтер может не соотносить заработную плату, амортизацию, сырье и материалы с себестоимостью продукции, административными и коммерческими расходами, что в свою очередь несколько упрощает составление бухгалтерской (финансовой) отчетности. С другой стороны, в отчете о финансовых результатах видна доля каждого вида затрат в себестоимости реализованной продукции.

Таблица 11

Сравнительный анализ применения разных группировок затрат в отчете о финансовых результатах исследуемого экономического субъекта

По характеру расходов	**Сумма, тыс. руб.**	**По назначению расходов**	**Сумма, тыс. руб.**
Выручка	23 256	Выручка	23 256
Прочие доходы	11	Себестоимость продаж	21 990
Изменения в стоимости запасов готовой продукции и незавершенного производства	0	Валовая прибыль	1 266
Использованное сырье и расходные материалы	17 674	Прочие доходы	11
Расходы на вознаграждения работникам	4 814	Затраты на дистрибуцию	0
Расходы по амортизации	24	Административные расходы	522
Прочие расходы	43	Прочие расходы	43
Итого расходов	22 555	Прибыль до налогообложения	712
Прибыль до налогообложения	712		

Таким образом, для совершенствования формирования информации о доходах экономического субъекта необходимо единство принципов формирования показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета и Международными стандартами финансовой отчетности. В целом отчет

о финансовых результатах во многом соответствует отчету о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, но есть существенные расхождения в составлении и структурировании отчетной информации о доходах организации. Например, «раскрытие информации о доходах, полученных от инвестирования в другие организации, принципиально отличается в отчетности, составленной по российским и международным стандартам, что связано с отсутствием в системе отечественных бухгалтерских стандартов соответствующих положений и недостаточной разработанностью вопросов учета инвестирования в другие организации»[1].

В Международных стандартах финансовой отчетности под доходом понимают увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме поступлений или улучшения качества активов либо уменьшения величины обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, не связанному с взносами участников капитала. Классификация доходов в Международных стандартах финансовой отчетности аналогична российским стандартам бухгалтерского учета. Они делятся на выручку и прочие доходы. В МСФО, в отличии от ФСБУ (ПБУ), отсутствует перечень прочих доходов, так как в Международных стандартах финансовой отчетности сделан упор на экономическое содержание. Бухгалтер самостоятельно определяет, что конкретно относить в его организации к прочим доходам.

Существенное отличие Международных стандартов финансовой отчетности от Федеральных стандартов бухгалтерского учета, применяемых в Российской Федерации, – МСФО не связывают понятия «выручка» и «право собственности». Вместе с переходом юридических прав на актив покупателю, он должен принять и все риски, связанные с передачей товара или услуги.

В Российской Федерации МСФО применяются социально и экономически значимыми организациями на основании Федерального закона от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности».

Доходы компании регулируются такими стандартами МСФО, как МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи», МСФО (IAS) 17 «Аренда» и другие.

МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» вступил в силу с 1 января 2018 года. Введение в действие данного стандарта на территории Российской Федерации утверждено приказом Минфина

---

[1]Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» // СПС КонсультантПлюс.

России от 14.09.2016 №156н. До этого действовал МСФО (IAS) 18 «Выручка», в котором не было детальных рекомендаций по ведению учета и пользователям приходилось обращаться к рекомендациям ГААП США. Но подходы в этих двух системах расходились, что сделало невозможным их объединение. В отличие от предыдущей версии МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» предлагает более структурированный подход к учету выручки, приводя универсальные критерии для разных контрактов, избегая всех недосказанностей и излишне общих положений предыдущих стандартов. В нем рассматриваются порядок учета выручки, полученной от различных операций и событий, требования к детальному раскрытию информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Совет по МСФО совместно с Советом по стандартам финансовой отчетности США на основе объединения двух систем отчетности разработали новую модель учета выручки. Разработка нового метода заняла по времени шесть лет, и в результате создана универсальная модель учета выручки, применимая и к услугам, и к товарам, и к строительству. В ней заложена идея: выручка должна признаваться таким образом, чтобы отразить передачу товаров и услуг заказчику на сумму, которая, как ожидается, будет причитаться компании в обмен на эти товары и услуги.

К выручке относятся «доходы от обычной деятельности предприятия, характеризуемые в том числе как доходы от продаж, оплаты услуг, процентов, дивидендов, роялти». Основной принцип МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» заключается в принятии выручки к учету, когда компания выполняет обязанность к исполнению путем передачи обещанного актива покупателю. В данном случае покупатель выступает «стороной, заключившей договор с организацией на получение товаров или услуг, являющихся результатом обычной деятельности организации, в обмен на возмещение»[1]. Передача актива выполняется, когда покупатель получает контроль над активом. Под контролем подразумевается способность препятствовать использованию и получению выгод от актива третьими лицами. Выгода от актива может быть получена следующими способами:

– использование актива для производства товаров или услуг, увеличения стоимости других активов, погашения обязательств или сокращения расходов;

– продажа или обмен актива;

– предоставление актива в качестве обеспечения по займу;

---

[1]Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» // СПС КонсультантПлюс.

– удержание актива.

Основной задачей при учете выручки является определение момента ее признания. Обязанности к исполнению, которые оформляются договором на передачу покупателю товаров или услуг, могут быть выполнены в определенный момент времени или в течение периода. Они приводят к признанию выручки и неразрывно связаны с передачей контроля.

Выручка признается в течение периода при выполнении хотя бы одного из следующих условий:

– покупатель получает выгоду по мере исполнения контрактных обязательств;

– происходит создание или улучшение актива (например здания), контроль над которым переходит к покупателю по мере создания или улучшения этого актива;

– выполнение обязанностей к исполнению приводит к созданию актива, не имеющего альтернативного использования.

В остальных случаях выручка признается одномоментно.

Экономический субъект должен проводить оценку степени выполнения обязанности к исполнению. Для этого необходимо признавать выручку в течение периода, оценивая степень выполнения такой обязанности. Существует два вида методов оценки степени выполнения: методы результатов и методы ресурсов.

Методы результатов основаны на признании выручки по оценке стоимости переданных до текущей даты товаров и услуг покупателю. По оставшимся товарам и услугам на основе стоимости, обещанной договором. В случае, когда организация имеет право возместить от покупателя сумму, соответствующую стоимости результата деятельности, завершенной до текущей даты, выручка может быть признана в сумме, на которую организация выставляет счет. В качестве примера такой ситуации может быть договор оказания услуг с фиксированной суммой за каждый час предоставляемых услуг. К данному виду оценки степени выполнения обязанности к исполнению относятся следующие методы:

– обзор результатов деятельности, завершенной до текущей даты;

– оценка полученных результатов;

– оценка завершенных этапов;

– подсчет истекшего времени;

– количество произведенных или поставленных единиц.

Методы ресурсов подразумевают признание выручки на основе затрат, понесенных экономическим субъектом для выполнения обязанности к исполнению относительно совокупных ожидаемых ресурсов, которые будут использованы для исполнения обязанности. К таким затратам могут относиться потребленные ресурсы, затраченное рабочее время, использованное время рабочих и машин. В случае равномерного распределения потребляемых ресурсов на протяжении периода выполнения обязанности к исполнению, выручка признается линейным методом.

В Международных стандартах финансовой отчетности применяется модель признания выручки на основе пяти шагов (рисунок 10).

Каждый шаг требует от менеджмента организации вынесения существенного суждения.

На первом шаге необходимо утвердить договор между сторонами в письменной или устной форме для дальнейшего исполнения обязательств, предусмотренных этим договором. Под договором понимается соглашение двух или нескольких сторон, в результате которого возникают права и обязательства, обеспеченные правовой защитой. В нем прописываются права каждой стороны; условия оплаты товаров или услуг; риски; распределение во времени, получение возмещения. МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» требует принимать во внимание способность и намерение покупателя выплатить сумму возмещения при наступлении срока платежа, следовательно, на данном этапе организация должна оценить платежеспособность покупателя и его заинтересованность в результате работ.

Договор не является единицей признания выручки, поскольку он может охватывать продажу нескольких товаров или услуг. Моменты передачи этих товаров и услуг могут быть разными, поэтому на следующем шаге необходимо выделить из договора обязанности к исполнению, которые составляют часть выручки.

Организация должна оценить товары и услуги, предусмотренные договором с покупателем, и по каждому из них определить обязанность к исполнению по передаче покупателю товара или услуги, либо ряда идентичных товаров или услуг, которые передаются по одной схеме. Особенностью МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» выступают детальные рекомендации для разбиения контракта на несколько отдельных компонентов. Общий подход заключается в том, что товар или услуга считаются отдельными, если выполняются оба критерия:

– товар или услуга могут быть отдельными (то есть заказчик может получить выгоду от каждого из этих компонентов по отдельности);

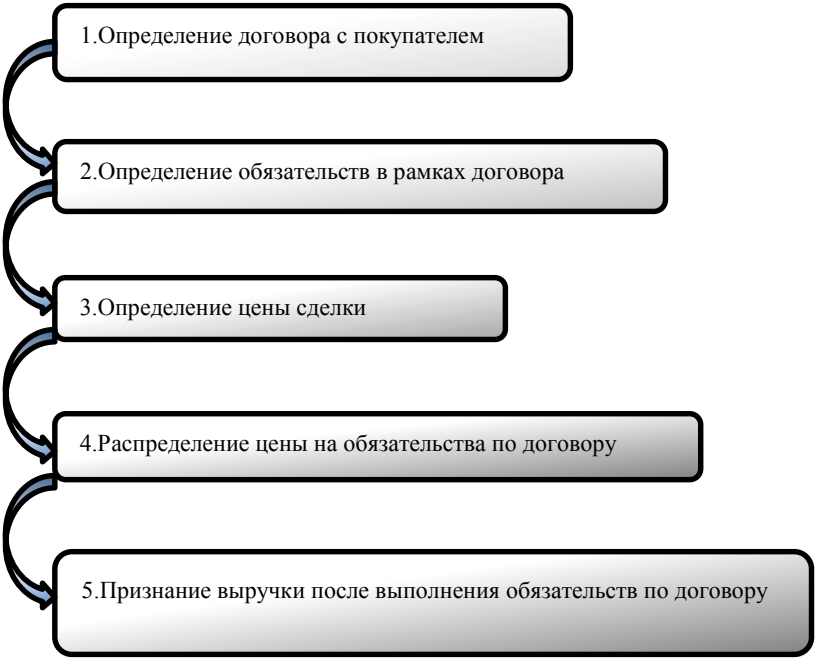

Рис. 10. Пятишаговая модель признания выручки

– товар или услуга являются отдельными в контексте контракта (то есть обязательство по передаче товара или услуги можно отделить от остальных обязательств контракта).

После завершения процесса идентификации обязательств по договору необходимо оценить выручку от его заключения, то есть общую сумму контракта. «Цена сделки – это сумма возмещения, право на которое организация ожидает получить в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю, исключая суммы, полученные от имени третьих сторон». На третьем шаге организация должна учесть такие особенности договора, как переменная составляющая контракта, значительный компонент финансирования, неденежное возмещение.

Договором может быть предусмотрено возмещение в виде фиксированных сумм, переменных сумм или и тех и других. Переменное возмещение возникает ввиду скидок, бонусов, штрафов, уступок в цене и других статей. Организация оценивает сумму переменного возмещения одним из следующих способов:

– ожидаемая стоимость, если у организации имеются договора с аналогичными характеристиками в большом количестве;

– наиболее вероятная величина, в случае наличия в договоре только двух возможных вариантов результата.

Если период между передачей товара покупателю и его оплатой составляет больше одного года, организация должна корректировать цену сделки с учетом влияния временной стоимости денег, чтобы избежать предоставления покупателю или организации значительной выгоды от финансирования передачи товаров и услуг покупателю. В данном случае говорят, что договор содержит значительный компонент финансирования.

Если в договоре предусмотрено возмещение покупателем в неденежной форме, то такая цена должна быть определена по справедливой стоимости. «Справедливая стоимость – цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки на основном (или наиболее выгодном) рынке на дату оценки в текущих рыночных условиях, независимо от того, является ли такая цена непосредственно наблюдаемой или рассчитывается с использованием другого метода оценки» [42]. Цена основного (или наиболее выгодного) рынка не корректируется на затраты по сделке, но они не включают в себя транспортные расходы.

Цена сделки должна корректироваться на суммы, подлежащие уплате покупателю. Это могут быть кредит, купон, ваучер или другие статьи, которые вычитаются из суммы, причитающейся организации. На эти суммы уменьшается цена сделки.

После третьего этапа определения цены сделки необходимо соотнести ее с выполнением договорных обязательств, поскольку они могут исполняться в разные сроки. Для этого определяется относительная цена обособленной продажи. По каждому товару определяется цена обособленной продажи – цена, по которой организация продала бы покупателю обещанный товар или услугу в отдельности. Цена сделки распределяется пропорционально таким ценам обособленной продажи. Существует несколько методов определения цены обособленной продажи:

– рыночная оценка на основе анализа рынка, спроса на нем и цен на аналогичные товары у конкурентов;

– ожидаемые затраты с учетом маржи;

– остаточный подход на основе общей цены сделки за вычетом цен обособленной продажи других товаров.

На практике экономические субъекты могут использовать комбинацию методов оценки цен обособленной продажи товаров и услуг. Чаще всего это необходимо при наличии в высшей степени переменных или неопределенных цен обособленной продажи.

Последний шаг – признание выручки одномоментно или на протяжении периода. Критерии передачи контроля на протяжении определенного периода описаны выше. Обязанность по договору исполняется, когда покупателю передается контроль над активом. Для определения данного момента МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» содержит ряд индикаторов передачи контроля:

– организация имеет существующее право на оплату актива;
– покупатель имеет право собственности на актив;
– организация передала право физического владения активом;
– покупатель подвержен значительным рискам и выгодам, связанным с правом собственности на актив;
– покупатель принял актив.

Различия в использовании тех или иных методов ведения бухгалтерского учета связаны с разными запросами пользователей. Сложность системы бухгалтерского учета напрямую зависит от уровня развития экономики страны. «Большинство экспертов в области бухгалтерского учета склонны считать, что в мире не существует и двух стран с тождественными системами учета» [43]. Однако страны с похожими принципами ведения бухгалтерского учета объединяются в модели бухгалтерского учета:

– англо-американская;
– континентальная;
– южноамериканская;
– интернациональная;
– исламская.

В таблице 12 приведены основные отличия данных моделей бухгалтерского учета.

Таблица 12

Сравнительный анализ моделей бухгалтерского учета

Модель бухгалтерского учета	Страны	Основная ориентация	Цель бухгалтерского учета	Особенности бухгалтерского учета
Англо-американская	Австралия, Великобритания, Израиль, Индия, Канада, Нидерланды, США и др.	Интересы акционеров, инвесторов и кредиторов	Оценка финансовой деятельности предприятий для наиболее выгодного размещения собственных средств	Большое влияние рынка ценных бумаг на систему учета; основа оценки – профессиональное суждение бухгалтера

Модель бухгалтерского учета	Страны	Основная ориентация	Цель бухгалтерского учета	Особенности бухгалтерского учета
Континентальная	Россия, Япония, Австрия, Дания, Италия, Испания, Франция, Германия, Швейцария и др.	Интересы государства и банков	Удовлетворение потребностей государства	Высокая степень вмешательства государства в систему учета в организациях; принципы корректировки бухгалтерской прибыли для определения налоговых обязательств
Южно-американская	Аргентина, Чили, Бразилия, Перу, Уругвай, Парагвай, Эквадор и др.	Интересы государственных органов для ведения фискальной политики.	Предоставление информации государству для ведения налогово-бюджетной политики	Показатели отчетности корректируются с учетом общего уровня цен, из-за влияния инфляции на бухгалтерский учет
Интернациональная	Применима ко всем странам	Интересы участников международного валютного рынка	Разработка общих стандартов, которые будут понятны пользователям разных стран	Отчетность более прозрачная и понятная для всех пользователей бухгалтерской отчетности, позволяющая им принимать наиболее эффективные решения
Исламская	Саудовская Аравия, Иран, Турция, Пакистан и др.	Доминирует религиозный фактор	Обеспечение равновесия между духовными и материальными потребностями	Запрет на спекулятивный доход и на ряд видов деятельности

В современном мире наблюдается тенденция к унификации стандартов бухгалтерского учета. Этим обосновано расширение круга пользователей Международных стандартов финансовой отчетности. В большинстве стран, а именно в 87 процентах, по данным портала IASPlus, публичные компании обязаны применять вышеуказанные стандарты, в остальных странах – допускается их применение.

Единственным государством, которое так и не приняло МСФО, стало США. Различия между учетными системами так и не удалось урегулировать. Нормативными документами в американской системе учета

выступают стандарты GAAP US (ОПБУ США), на основе которых разработаны Международные стандарты финансовой отчетности. Учет доходов регламентируется Стандартом ОПБУ США CON 5-6 «Составляющие финансовой отчетности», FASB 48 «Отражение выручки», бюллетенем по бухгалтерскому учету персонала SAB 10 и SAB 104 для предоставления рекомендаций аудиторам и публичным компаниям по признанию, представлению и раскрытию доходов в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В отличие от МСФО и ФСБУ (ПБУ) в ОПБУ США наряду с доходами от обычных и прочих видов деятельности появляется еще один вид дохода – полный (совокупный) доход. Это связано с необходимостью отнесения части доходов напрямую в собственный капитал. Еще одна отличительная черта ОПБУ США – «выделение отдельных правил для признания выручки от продажи недвижимости и программного обеспечения… от оказания услуг, продаваемых вместе с программным обеспечением» [44].

Таким образом, подходы к формированию учетной информации о доходах организации в соответствии с МСФО более реалистичные, учитывающие конкретные обстоятельства и особенности деятельности экономического субъекта. Применяя тот или иной метод, экономический субъект может существенно изменить свое финансовое положение.

Для достижения единства подходов РСБУ и МСФО необходима их интеграция и гармонизация. Это предполагает разработку нормативных документов по бухгалтерскому учету, введению понятия «профессиональное суждение», которые способствуют устранению имеющихся недостатков в законодательстве и повышению качества и полезности отчетной информации для заинтересованного круга пользователей.

Одним из важных путей совершенствования формирования информации о доходах экономического субъекта можно назвать сближение бухгалтерского финансового и налогового учета. В настоящее время экономические субъекты могут самостоятельно сблизить ведение бухгалтерского финансового и налогового учета только разработав рациональную учетную политику. Для этого целесообразно выбрать аналогичные способы отражения данных и закрепить их в ней. Основные положения учетной политики, которые могут сблизить бухгалтерский финансовый и налоговый учет, приведены в таблице 13.

Сближение бухгалтерского финансового и налогового учета затрудняется тем, что первый предназначен для отражения финансового и экономического состояния организации, которое должно быть привлекательно для инвесторов. Поэтому экономический субъект делает все

возможное, чтобы увеличить показатель прибыли в бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности, и, следовательно, свою платежеспособность. Это позволит ему привлечь большее количество кредиторов и инвесторов.

Однако с точки зрения налогового учета это приводит к увеличению налога на прибыль организаций и снижению чистой прибыли. Поэтому возникают затруднения в отражении полученных доходов в большую или меньшую сторону, что в свою очередь, «противоречит принципу осмотрительности, трактующему необходимость увеличения прибыли».

Таблица 13

Способы сближения бухгалтерского финансового и налогового учета экономическим субъектом

Элементы учетной политики	Способ определения
Порядок признания доходов и расходов	Метод начисления
Метод оценки готовой продукции и материалов	По стоимости первых по времени приобретения; По средней стоимости; По стоимости каждой единицы;
Начисление амортизации	Линейный способ
Перечень прямых затрат	Идентичный в бухгалтерском и налоговом учете (на счетах 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства»)
Начисление амортизационной премии в налоговом учете	Не начислять
Переоценка основных средств	Не производится
Первоначальная стоимость основных средств	Включает в себя все затраты, связанные с приобретением
Создание резервов	Формировать в налоговом и бухгалтерском учете
Управленческие расходы	Списание в дебет счета 90 «Продажи» (директ-костинг)
Коммерческие расходы	Списание в дебет счета 90 «Продажи»

Более того, параллельное ведение бухгалтерского финансового и налогового учета требует дополнительных затрат, следовательно, целесообразно ввести максимально упрощенную систему налогообложения, основанную на показателях бухгалтерского финансового учета.

На обсуждениях проблем сближения налогового и бухгалтерского финансового учета среди государственных органов, таких как Министерство финансов Российской Федерации, Федеральной налоговой службы, высказываются мнения об отмене ведения налоговой отчетности при помощи корректировки данных бухгалтерского учета. Однако отменить налоговый учет полностью не представляется возможным, поскольку налогоплательщики могут злоупотреблять отсутствием жесткой регламентации в целях занижения налоговой базы для уплаты налога на прибыль организаций.

Таким образом, система формирования информации о доходах экономических субъектов в бухгалтерском учете в настоящее время не совершенна. Необходимо проанализировать все недостатки законодательства в области бухгалтерского финансового и налогового учета, чтобы свести к минимуму все неудобства и обеспечить подготовку прозрачной и корректной информации о финансовом и экономическом положении экономических субъектов.

1.6 Проблемы транспарентности бухгалтерской отчетности в формате ФСБУ в условиях нестабильности экономической ситуации

С момента принятия Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России[1] основным вектором развития отечественной системы бухгалтерского учета являлось обеспечение информации, полезной заинтересованным пользователям. С учетом накопленного мирового опыты ориентиром для реформирования системы нормативного регулирования были выбраны международные стандарты финансовой отчетности, основные положения которых учитываются при разработке и внедрении Федеральных стандартов.

В рамках этой работы вносились как изменения в уже действующие стандарты: с отчетности за 2020 год применяются измененные редакции Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000)[2], Положения по бухгалтерскому учете «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02)[3], Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»

---

[1] Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997) // КонсультантПлюс.

[2] Утверждено Приказом Минфина РФ № 92н от 16.10.2000 (ред.от 04.12.2018 г.).

[3] Утверждено Приказом Минфина РФ № 66н от 02.07.2002 (ред.от 05.04.2019 г.).

(ПБУ 18/02)[1]; так и принятие абсолютно новых документов: с 2021 отчетного года обязательно к применению ФСБУ 5/2019 «Запасы»[2], с 2022 отчетного года – ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»[3]. ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете»[4], ФСБУ 6/2020 «Основные средства»[5], ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»[6]. Направления дальнейшей работы обозначены в утвержденной приказом Министерства финансов Российской Федерации № 23н от 22.02.2022 Программой разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2022-2026 гг. Согласно этому документу с 2023 года учетное сообщество ожидают изменения в ФСБУ 25/2018 «Учет аренды», в 2024 – изменения в ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» и появление нового ФСБУ по учету нематериальных активов. 2025 год готовит новые правила по бухгалтерской отчетности, учету доходов и расходов, инвентаризации. В 2026 году предполагается стандартизация некоммерческой деятельности и новые подходы к учету долговых затрат. 2027 год связан с учетом Финансовых инструментов, участии в зависимых организациях и совместной деятельности. На 2028 год планируется внедрение в отечественную учетную практику нового объекта – биологических активов.

Параллельно с развитием и модификацией учетных принципов все большее развитие и актуальность приобретает проблема транспарентности, которую можно рассматривать как в широком контексте, применительно к прозрачности бизнес-единицы в целом, так и в узком – в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности – получении пользователями наиболее полной и достоверной информации в понятном и современном виде.

Последнее десятилетие ознаменовано бурным развитием информационных технологий, цифровизация экономики затронула все ее сферы, не исключая и учетно-аналитическую среду. Все большее развитие получают автоматизированные системы ведения бухгалтерского (финансового) учета, включая «облачные» технологии с удаленным доступом к данным, а также развитие электронного документооборота. Безусловно, дополнительным стимулом для «цифровизации» бухгалтер-

---

[1] Утверждено Приказом Минфина РФ № 114н от 19.11.2002 (ред.от 20.11.2018 г.).
[2] Утверждено Приказом Минфина РФ № 180н от 15.11.2019.
[3] Утверждено Приказом Минфина РФ № 208н от 16.10.2018.
[4] Утверждено Приказом Минфина РФ № 62н от 16.04.2021.
[5] Утверждено Приказом Минфина РФ № 204н от 17.09.2020.
[6] Утверждено Приказом Минфина РФ № 204н от 17.09.2020.

ского учета стала пандемия короновирусной инфекции COVID-19 и вынужденный переход ряда компаний к организации дистанционной работы.

Следует отметить, что система бухгалтерского учета, со своими специфичными методами и приемами, содержит в себе значительные возможности для осуществления внутреннего контроля целостности и корректности содержащейся информации. Тем не менее, от неточностей и ошибок никто не застрахован.

Развитие традиционных бумажно-ориентированных форм бухгалтерского учета привело к тому, что практически каждая форма содержала в себе реализацию определенных контрольных процедур, позволяющих осуществлять проверку полноты и правильности данных, содержащихся в учетных регистрах и бухгалтерской отчетности. Тем не менее, ручная обработка первичных документов, группировка и разнесение показателей по отдельным журналам и ведомостям, обуславливали значительную трудоемкость учетного процесса, а также большое влияние «человеческого» фактора: квалификации, трудоспособности, загруженности, и даже усталости конкретного учетного работника. Все это в значительной степени позволяет преодолеть повсеместное использование средств автоматизации финансово-хозяйственной деятельности. Внедрение программных продуктов различной специализации и сложности, с одной стороны, выводит на новый уровень оперативность и аналитичность учетной информации, повышает производительность труда и расширяет круг специалистов, которые могут быть привлечены к формированию массивов данных, сокращает материальные затраты на организацию бухгалтерской службы.

Адаптацией учетных норм и правил к изменяющимся и усложняющимся условиям хозяйствования обусловлено постоянное совершенствование нормативных документов, регламентирующих порядок формирования информации об отдельных объектах бухгалтерского учета. Однако, какой бы совершенной не была нормативная база, качественная реализация информационной функции учета возможна только в том случае, если информационная система бухгалтерского учета, начиная от регистров, внутренних отчетов, и заканчивая формами бухгалтерской (финансовой) отчетности, отвечает требованиям полноты и достоверности и не содержит в себе пропусков, логических и арифметических ошибок.

В свою очередь, оперативное изменение нормативной базы, связанное с реализацией государственных мер поддержки экономики, определяет постоянную доработку и актуализацию версий систем автоматизации бухгалтерского учета, зачастую производимую в крайне сжатые

сроки, и не всегда сопровождаемую адекватным тестовым периодом. Все это объясняет необходимость особого внимания к контролю достоверности и адекватности информации, формируемой в системе бухгалтерского (финансового) учета, которая, как уже отмечалось, в настоящее время является преимущественно «продуктом» того или иного программного обеспечения.

Кроме того, глобальные изменения, произошедшие в экономике с весны 2022 года, растущее санкционное давление, разрыв привычных хозяйственных связей и логистических цепочек, в той или иной степени, прямо или косвенно затронули проблемы качества учетной информации, подготовленной средствами автоматизации бухгалтерского учета. Среди сформировавшихся «узких» мест, влияющих на транспарентность бухгалтерской отчетности, можно выделить, прежде всего, влияние материально-технической базы.

Цифровизация учетного процесса невозможна без соответствующего технического (аппаратного) обеспечения и программных продуктов. Весной 2022 года большое значение приобрели страна происхождения учетных систем и иных вспомогательных программных продуктов, возможность получения технической поддержки, продления подписок и оплаты новых версий. Все это связано как с уходом ряда западных IT-компаний с российского рынка, так и с невозможностью использовать для оплаты банковские карты. Например, компания Adobe Inc прекратила продажу новых продуктов на территории РФ, а для старых подписок невозможно изменить способ оплаты. Таким образом, ряд компаний в разгар отчетной компании оказались вынужденно менять программное обеспечение, аппаратные решения и налаженные бизнес-процессы.

Наравне с используемой материально-технической базой особое место в современных условиях для обеспечения качества и целостности учетной информации занимают факторы защиты и резервирования информации. Официальный уход с российского рынка ряда провайдеров сетевого оборудования, а также широко пропагандируемые антироссийские санкции, привели к резкому росту сетевых атак на информационную инфраструктуру хозяйствующих субъектов, в результате которых существенно увеличился риск потери данных. Особенно это актуально для субъектов малого и среднего предпринимательства, которые в меньшей степени готовы к такому роду рисков, чем крупный бизнес.

Следующим фактором, оказавшим давление на качество формируемой учетной информации, стал фактор персонала. С одной стороны, ряд квалифицированных сотрудников IT-сферы решило изменить сферу

деятельности, что только увеличило влияние перечисленных выше факторов, с другой, снижение деловой активности, для отдельных отраслей начавшееся в период разгара пандемии COVID-19, и продолжившееся под санкционным давлением, привело к сокращению персонала как способу оптимизации издержек производства. Это коснулось как непосредственно учетных работников, так и специалистов из других смежных подразделений. При этом, в современных системах автоматизации бизнес-процессов организации в целом, часть первичных учетных документов можете подготавливаться в системах не только учетным персоналом, а например, менеджерами по продажам и т.п., что снижает вероятность полноценного контроля документов по существу на этапе их создания, т.е. оценку полноты и правильности формирования первичного учетного документа до его отработки с внесением данных в системы бухгалтерского учета. Причем это может быть связано как с уровнем квалификации привлекаемого персонала, так и с установленной внутренними правилами экономического субъекта системой разграничения доступа к отдельным составляющим информационной базы. Таким образом, как увеличение нагрузки на прочий персонал, так и снижение его квалификационного уровня, существенно увеличивают риски прохождения ошибок в учетных системах.

На фактор сокращения и загруженности персонала накладывается фактор вариативности нормативной базы. Как уже отмечалось 2022 год ознаменован началом обязательного применения четырех новых ФСБУ (25/2018, 6/2020, 26/2020 и 27/2021). Несмотря на выделенный переходный период данные документы требуют существенного изменения методологических подходов к отражению фактов хозяйственной жизни, ухода от сложившихся шаблонов.

В этих условиях новое значение приобретает проблем копирования бухгалтерских записей, которая ранее связывалась преимущественно с ошибками даты: если аналогичный документ или операция уже были у организации ранее, новый документ создается путем копирования предыдущего, а не «с нуля». Однако теперь механическое копирование повлечет за собой не только риск потери операции в текущем отчетном периоде, но и искажение информации о конкретных объектах бухгалтерского учета. Наиболее действенной защитой от подобных ошибок остается программная настройка информационных систем, в ходе которой устанавливается запрет на модификацию данных прошлых отчетных периодов. При установлении «жесткого» варианта система не позволит создать копию, при «мягких» настройках – запросит дополнительную авторизацию. Такие настройки также защищают прошедшие

отчетные периоды от случайных изменений, когда учетный работник вместо функции «копировать» задействует «исправление» ранее внесенной информации.

Кроме соблюдения актуальной методологии бухгалтерского учета запрет на модификацию позволяет минимизировать такие классические ошибки, как ошибки даты – отработка документа датой, отличной от даты составления документа, в том числе в другом отчетном периоде. Ошибки даты достаточно распространены как раз в начале отчетного периода, когда с одной стороны закрывается предыдущий год, с другой, параллельно проводятся и текущие операции (например, в январе 2022 года по инерции указывается 2021 год).

Особенная актуальность данной проблемы определяется корректностью настройки той или иной информационной системы восприятия формата даты в два или четыре знака, на которую необходимо обратить особое внимание разработчиков средств автоматизации бухгалтерского учета. Например, одна из достаточно распространенных систем автоматизации бухгалтерского учета дату, введенную в формате 01.01.19 корректно воспринимает как 01 января 2019 года, однако 01.01.20 записывается в системе уже как 01 января 1920 года, что требует от учетного персонала обязательного введения четырехзначного формата даты, т.е., например, 01.01.2022 года.

Параллельно, с весны 2022 года в рамках мер по стабилизации экономической ситуации оперативно вносились изменения в нормативную базу практически всех сфер экономики, в том числе валютное, налоговое законодательство и т.п., причем некоторые изменения вступали в силу задним числом. Все это многократно увеличило нагрузку на учетных работников, значительно повысив риск ошибок, обусловленных человеческим фактором. К ним можно отнести пропуски – не включение данных первичных учетных документов в регистры бухгалтерского учета.

Традиционные формы бухгалтерского учета предполагали параллельное самостоятельное ведение на бумажном носителе регистров синтетического и аналитического учета. При этом прошедший формальную проверку надлежаще оформленный первичный учетный документ вносился отдельно в каждую из учетных подсистем. Впоследствии, после подведения итогов, осуществлялась сверка данных аналитического и синтетического учета. Если на каком-то этапе документ был не отработан (пропущен), то это неизбежно приводило к расхождению данных аналитического и синтетического учета, как в стоимостном, так и в количественно-суммовом выражении.

Обнаружение расхождения итогов синтетического и аналитического учета сигнализировало о необходимости детальной проверки и выявлении причин нарушения тождественности показателей. В этих условиях могли быть пропущены только те ошибки, когда учетный работник полностью не отработал тот или иной документ ни в одном из регистров. Дополнительной защитой от этого в крупных экономических субъектах служило разделение труда учетных специалистов по отдельным участкам, позволяющее минимизировать человеческий фактор.

Автоматизированные формы бухгалтерского учета, наоборот, как правило, реализуют принципы единой информационной базы, формируемой путем однократного ввода всей необходимой информации с максимальным привлечением условно-постоянных данных из справочников и словарей. То есть при отработке факта хозяйственной жизни в программу вводится максимальный объем сведений, которые впоследствии будут участвовать как в формировании регистров аналитического учета, так и в построении регистров синтетического учета в зависимости от конкретных информационных потребностей пользователей, формализованных в их запросах.

Единый информационный массив по умолчании обеспечивает тождество данных синтетического и аналитического учета, однако это значительно затрудняет оценку полноты и целостности сформированной базы отработанных первичных учетных документов. Допущенная ошибка пройдет через все этапы учетного процесса – от документа до отчетной формы. Более того, ошибки при формировании справочников условно-постоянной информации могут повлечь существенные искажения данных бухгалтерского учета.

Для минимизации рисков искажения учетной информации при разработке процедур внутреннего контроля, позволяющих идентифицировать ошибки данного типа, целесообразно все первичные учетные документы – основания отрабатываемых в информационной системе фактов хозяйственной жизни, классифицировать по отношению к системе на внутренние и внешние.

Внутренние документы – это первичные учетные документы, формируемые средствами автоматизации бухгалтерского учета хозяйствующего субъекта, например платежные поручения, кассовые приходные и расходные ордера, ведомости начисления амортизации и т.п. Большая часть бухгалтерских программ, даже самых простых, включает возможность автоматического формирования операций (проводок) на основании созданного первичного документа по заданному ранее шаблону, иными словами

отработку их в хозяйственном учете с присвоением соответствующего статуса «отработан» или «не отработан». Таким образом, для внутренних первичных учетных документов регулярный анализ и контроль статуса выступает действенной защитой от ошибок «пропуска».

В качестве внешних определяются документы, подготовленные вне используемой информационной системы как в самой организации, так и за ее пределами и полученные от контрагентов, при этом технологии обработки документации предполагают их ручной или машинный ввод в учетную программу. Среди контрольных процедур, позволяющих минимизировать риски пропуска (потери) внешних документов, можно выделить создание независимого массива данных, который будет использоваться как контрольный по отношению к основной учетной системе, то есть выработать систему учета и регистрации таких документов в виде журналов, реестров, отдельной базы данных. В настоящее время с распространением систем электронного документооборота (ЭДО) перечень входящих первичных документов от контрагентов, с которыми заключено соглашение об использовании электронного документооборота, легко отслеживается через используемые программы, например «Диадок» от СКБ Контур. Также при ЭДО каждый этап работы с документом (отправка, получение, подписание) фиксируется в системе по дате и прозрачен для всех заинтересованных пользователей.

Одним из вызовов весны 2022 года, оказавший влияние на сбор и обработку первичных документов стало резкое подорожание и временный дефицит офисной бумаги. Как следствие часть организаций стали полностью отказываться от бумажного документооборота, принудительно переводя своих контрагентов на ЭДО, пользуясь своим доминирующим положением на рынке или иными рычагами давления. Напомним, что соглашение об ЭДО должно быть либо включено в действующий договор, либо оформлено в виде дополнительного соглашения. Возвращаясь к проблеме загруженности и недостаточности персонала увеличиваются риски, когда организация пропускает уведомление о переходе на ЭДО, и продолжает ожидать бумажную версию документа, пропуская сроки его отработки в бухгалтерском и налоговом учете.

В этих условиях для обеспечения полноты и правильности данных большое значение имеет практическая реализация такого элемента метода бухгалтерского учета как инвентаризация – сверка данных учетных записей с фактическим наличием активов и обязательств экономического субъекта. Причем как инвентаризация остатков товарно-материальных ценностей, так и проведение своевременной сверки состояния

расчетов (дебиторской и кредиторской задолженности) с контрагентами.

Еще одним следствием активного изменения нормативной базы стало оперативное обновление программных продуктов, пытающихся учесть все появляющиеся новации. Как следствие, до конечного потребителя доходят версии, не всегда прошедшие полный цикл тестирования. В этих условиях одним из допустимых вариантов может выступать ручная выборочная проверка порядка отражения тех или иных операций после выхода очередного обновления используемого программного продукта (в качестве примера может служить выборочная «ручная» проверка правильности расчета страховых взносов субъектами малого и среднего предпринимательства при использовании алгоритма пониженных ставок страховых взносов, при внеочередном изменении МРОТ.

Таким образом, в большинстве своем даже информация, подготовленная для составления бухгалтерской отчетности с использованием современных средств автоматизации в стандартных условиях, может содержать определенные ошибки и пропуски. Вызовы весны 2022 года увеличили риски искажения отчетных данных, негативно влияющие на транспарентность бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые необходимо идентифицировать применительно к каждому хозяйствующему субъекту с учетом специфики его деятельности и выработать перечень мероприятий для их снижения для обеспечения подготовки отчетности за 2022 год на должном уровне.

Ранее отмечалось, что транспарентность бухгалтерской (финансовой) отчетности ассоциируется с легкостью получения качественных отчетных данных. При этом транспарентность отчетности оценивалась как безусловный плюс для пользователей, так и для самого экономического субъекта. Значительным шагом, обеспечившим доступность бухгалтерской (финансовой) отчетности явилось создание согласно статье 18 Федерального закона «О бухгалтерском учете» Государственного информационного ресурса бухгалтерской (финансовой) отчетности – ГИР БО, позволявшего всем заинтересованным пользователям получать доступ к отчетности, а также к аудиторским заключениям, если отчетность подлежит обязательному аудиту.

Если исключить, таких специфических экономических субъектов, как ЦБ РФ и организации, предоставляющие ему отчетность, религиозные и бюджетные организации, то от предоставления обязательного экземпляра бухгалтерской отчетности освобождались те юридические лица, отчетность которых содержала информацию, относимую к госу-

дарственной тайне согласно действующему законодательству Российской Федерации. Однако Федеральным законом № 405-ФЗ от 30.12.2021 г. были внесены изменения в п.9 статьи 18 Федерального закона «О бухгалтерском учете», согласно которым Правительство Российской Федерации получило право на установление случаев ограничения доступа к данным ГИР БО, а также на установления механизма реализации наложения и снятия таких ограничений. При этом в установленных случаях непосредственно организация может заявить об ограничении доступа к своей отчетности.

Практическую реализацию данные поправки получили весной 2022 года с выходом Постановления Правительства Российской Федерации № 395 от 18.03.2022 г. «Об особенностях доступа к информации, содержащейся в государственном информационном ресурсе бухгалтерской (финансовой) отчетности, и раскрытия консолидированной финансовой отчетности в 2022 году».

Во-первых, согласно Постановлению Правительства РФ № 365, для рядовых пользователей ГИР БО до 31.12.2022 года открыт доступ к отчетности составе основных форм, без дополнительных пояснений, раскрытий и аудиторского заключения (при его наличии), то есть можно получить данные бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах, отчета об изменениях капитала, отчета о движении денежных средств и отчета о целевом использовании средств.

Во-вторых, организации, считающие, что раскрытие отчетной информации может привести к введению в отношении нее ограничительных (санкционных) мер, вправе отказаться от раскрытия информации в соответствии с Федеральным законом «О консолидированной финансовой отчетности», а также подать заявление на ограничение доступа к своим отчетным данным в ГИР БО.

Таким образом, не касаясь организаций, рискующих получением ограничительных мер, экономические субъекты должны четко осознавать, что привычный источник информации для контрагентов – ГИР БО – в настоящее время не дает полного доступа к отчетной информации. При высокой степени агрегированности статей типовых рекомендованных форм бухгалтерской отчетности зачастую удовлетворить информационные потребности в отношении расчета тех или иных показателей можно только с привлечением дополнительных пояснений в табличной и / или текстовой форме. То есть, если организация заинтересована в повышении транспарентности своей бухгалтерской (финансовой) отчетности и не видит в этом дополнительных рисков, ей следует озаботиться о размещении полного комплекта отчетности, например, на своем корпоративном сайте.

1.7 Применение терминов МСФО 12 «Налоги на прибыль» в учете компаний Республики Казахстан

Под влиянием инвестиционных и финансовых реалий на экономику страны, законодательные акты Республики Казахстан, значительно пересмотрены, и претерпели ряд кардинальных дополнений и изменений. Национальная система бухгалтерского учета крупных компаний с 2008 года перешла на использование международных стандартов финансовой отчетности (МСФО); внедрен обновленный и приближенный к МСФО новый Типовой план счетов, который существенно дополнен с 1 января 2019 года новыми синтетическими счетами. Ежегодные обновления и дополнения претерпевает Налоговый Кодекс Республики Казахстан. В нем четко определены статус, правила налогового учета и налоговой учетной политики в условиях применения МСФО. Ежегодно редактируются и уточняются действующие МСФО.

Среди многочисленных МСФО, особую сложность в применении на практике представляет МСФО 12 «Налоги на прибыль». В специальной научной и учебной литературе, по существу, отсутствуют четкие разъяснения и публикации с реальными расчетами по применению МСФО 12. Особая озабоченность связана с названием стандарта: по законодательству Республики Казахстан среди перечня налогов, понятие «налог на прибыль» не существует. Налогоплательщики – юридические лица ежегодно платят корпоративный подоходный налог (КПН), смысл и содержание, которого значительно отличается от налога на прибыль, действующего в России. Несмотря, на это крупные налогоплательщики Казахстана ведут налоговый учет КПН и рассчитывают все необходимые по МСФО 12 налоговые показатели, полагаясь на свои профессиональные суждения и опыт. Особых уточнений и разъяснений требуют новые трактовки показателей, связанные с учетом и расчетами временных разниц. С целью восполнения данного пробела нами написан цикл из 3-х статей, в надежде вызвать профессиональный интерес и новые публикации специалистов в области бухгалтерского учета и аудита.

Внедрение МСФО 12 «Налоги на прибыль» в финансовый и налоговый учет привнесли необходимость уточнения и раскрытия содержания некоторых новых и старых понятий. К тому же для разъяснения действующих форм и методов расчетов временных разниц, а также для учетного отражения, необходимо раскрытие терминологии, приведенной в МСФО 12.

Расходы по налогу (доходы по налогу) - (Р/Н) - агрегированная сумма, включаемая в расчет прибыли или убытка за период в отношении текущего налога и отложенного налога. Расходы по налогу учитываются

на счете 7710 «Расходы по корпоративному подоходному налогу». Для учета доходов по корпоративному подоходному налогу в Типовом плане счетов специальный счет отсутствует; при наличии сумм доходов, рекомендуем такие суммы учитывать по кредиту счета 7710 «Расходы по корпоративному подоходному налогу». По нашему мнению, точнее будет в рабочем плане счетов назвать счет 7710 «Расходы (доходы) по корпоративному подоходному налогу». Другой вариант, для счета «Расходы по налогу (доходы по налогу)» можно открыть два субсчета: расходы по текущему налогу и расходы (доходы) по отложенному налогу.

Текущий налог (ТН) - сумма налогов на прибыль, подлежащих уплате (возмещению) в отношении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) за отчетный период. В финансовом и налоговом учете текущий налог, в виде авансовых платежей в течение календарного года числится на счете 1410 «Корпоративный подоходный налог», далее суммы со счета 1410 перечисляются на счет 3110 «Корпоративный подоходный налог, подлежащий к уплате» и под влиянием временных разниц - на счет 2810 «Отложенные налоговые активы по КПН» или 4310 «Отложенные налоговые обязательства по КПН».

Отложенные налоговые обязательства (ОНО) - суммы налогов на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в отношении налогооблагаемых временных разниц. Они учитываются на счете 4310 «Отложенные налоговые обязательства по корпоративному подоходному налогу». ОНО признаются в отношении всех налогооблагаемых временных разниц, кроме случаев, когда данное налоговое обязательство возникает в результате: первоначального признания гудвила или первоначального признания актива или обязательства вследствие операции, которая не является объединением бизнесов и на момент ее совершения не оказывает влияния ни на бухгалтерскую прибыль, ни на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток). Значит, рассчитанные, ОНО признаются не полностью, а частично, иначе говоря, счет 4310 делится на субсчета: на признаваемые и не признаваемые ОНО. Можно прибегнуть к другому варианту: на счете 4310 учитывать только, признаваемые ОНО.

Отложенные налоговые активы (ОНА) - суммы налогов на прибыль, подлежащие возмещению в будущих периодах в отношении:

– вычитаемых временных разниц;

– перенесенных на будущие периоды неиспользованных налоговых убытков; и

– перенесенных на будущие периоды неиспользованных налоговых льгот. Предлагаем ОНА учитывать на счете 2810 «Отложенные

налоговые активы по корпоративному подоходному налогу», с открытием трех выше названных субсчетов. Отложенный налоговый актив должен признаваться в отношении всех вычитаемых временных разниц в той мере, в которой является вероятным наличие налогооблагаемой прибыли, против которой можно будет зачесть вычитаемую временную разницу, кроме случаев, когда этот отложенный налоговый актив возникает в результате первоначального признания актива или обязательства вследствие операции, которая не является объединением бизнесов или на момент ее совершения не оказывает влияния ни на бухгалтерскую прибыль, ни на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток).

Организация должна признать отложенный налоговый актив в отношении всех вычитаемых временных разниц, возникающих вследствие инвестиций в дочерние организации, филиалы и ассоциированные организации, а также долей участия в совместном предпринимательстве в той мере и только в той мере, в которой является вероятным то, что:

– временная разница будет в обозримом будущем восстановлена;

– возникнет налогооблагаемая прибыль, против которой можно будет зачесть соответствующую временную разницу. Отсюда, счет 2810 «Отложенные налоговые активы по корпоративному подоходному налогу» должен иметь два субсчета, признаваемые и не признаваемые ОНА. Можно прибегнуть к другому варианту: на счете 2810 учитывать только, признаваемые ОНА.

Налоговая стоимость актива (НСА) или обязательства (НСО) – это сумма, в которой, определяется указанный актив или обязательство, для целей налогообложения. Уточним, НСА и НСО - это оценочная стоимость статей актива и пассива налогового баланса, суммы, которых зависят от применяемых моделей оценки активов и обязательств, согласно, утвержденной налоговой учетной политики компании.

Временные разницы (+, - ВР) - разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства в отчете о финансовом положении и налоговой стоимостью этого актива или обязательства.

Временные разницы могут представлять собой:

– налогооблагаемые временные разницы, т.е. временные разницы, которые приведут к налогооблагаемым суммам при расчете налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов в момент возмещения или погашения балансовой стоимости указанного актива или обязательства;

– вычитаемые временные разницы, т. е. временные разницы, которые приведут к суммам, вычитаемым при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов в момент возмещения или погашения балансовой стоимости указанного актива или обязательства.

Причины возникновения временных разниц:

– разные периоды времени признания активов и обязательств;

– разные модели оценки активов и обязательств;

– разные методы расчета статей баланса и налогооблагаемых показателей.

Временные разницы возникают, когда балансовая стоимость актива или обязательства отличается от их налоговой базы. Налогооблагаемая временная разница имеет место, когда расход принимается к расчету налога в периоде, следующем за тем периодом, в котором учтены расходы, отраженные в финансовой отчетности. МСФО 12 рекомендует эти разницы рассчитывать и рассматривать их в качестве объектов налогообложения. Данное предложение, на наш взгляд, противоречит действующему налоговому законодательству РК.

МСФО 12: «Отложенные налоговые обязательства (ОНО) - суммы налогов на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в отношении налогооблагаемых временных разниц». ОНО по названию не может быть суммой налога на прибыль. ОНО бывает признаваемые и не признаваемые в учете; отсюда смешаны два понятия отложенный налог и ОНО. Также и в отношении ОНА, МСФО 12: «Отложенные налоговые активы (ОНА) - суммы налогов на прибыль, подлежащие возмещению в будущих периодах в отношении: вычитаемых временных разниц; перенесенных на будущие периоды неиспользованных налоговых убытков и перенесенных на будущие периоды неиспользованных налоговых льгот». ОНА также делится на, признаваемые в учете и не признаваемые в учете. В результате ОНО и ОНА, признанные в налоговом учете, налогооблагаемые или вычитаемые временные разницы, и на которые, применяя действующую ставку налога, рассчитывают отложенный (отсроченный) КПН, подлежащий уплате в будущем периоде.

В перечне определений (терминов) МСФО 12 отсутствуют определения: эффективная налоговая ставка, налоговый эффект, хотя далее в тексте содержание их разъяснено.

Таким образом, анализ приведенных в МСФО 12 терминов, свидетельствует о наличии новых, не встречающихся ранее понятий. При

условии применения данных терминов, в учете возникнет необходимость дополнения рабочего плана счетов новыми субсчетами и новыми дополнениями в учетной политике компании.

1.8 Признание и оценка обязательств под восстановление окружающей среды

Проблемы признания и оценки обязательств по восстановлению окружающей среды являются наиболее актуальными для компаний добывающих отраслей, занимающихся разведкой и разработкой месторождений, а также компаний ядерной энергетики. Восстановление окружающей среды, следующее за выводом активов из эксплуатации, представляет собой длительный процесс, требующий значительных затрат. Экологические обязательства могут быть связаны с восстановлением участка, на котором располагался актив, рекультивацией земель, утилизацией отходов, предотвращением и ликвидацией разливов нефти и нефтепродуктов. Для прогнозирования затрат на эти мероприятия организация должна:

– решить, будет ли она использовать внутренние ресурсы компании или воспользуется услугами сторонней организации, которая будет заниматься восстановлением окружающей среды;

– утвердить конкретный проект из имеющихся альтернатив;

– детально проработать каждый из этапов процесса восстановления окружающей среды.

Международными учетными правилами, а также правилами учета многих юрисдикций установлены требования по признанию обязательств, связанных с восстановлением окружающей среды после вывода активов из эксплуатации уже на этапе формирования первоначальной стоимости этих активов и принятия их к учету. Суммы таких обязательств могут быть существенными, по прогнозным данным в мире на мероприятия по восстановлению окружающей среды будет потрачено за период до 2040 года около 200 млрд долл. США[1].

При этом неопределенность, присуща будущим событиям, обуславливает неоднозначную оценку и дискуссионный характер учетных процедур, используемых при идентификации, признании оценочных обязательств, связанных с будущим восстановлением окружающей среды и при раскрытии информации о них в финансовой отчетности. В

[1] Отчет, подготовленный PWC «Вывод активов из эксплуатации» [Электронный ресурс] - URL: https://www.pwc.ru/ru/publications/defining-decommissioning-rus.pdf.

настоящее время величина обязательств по восстановлению окружающей среды составляет значительную часть обязательств компаний нефтегазовой отрасли, горнодобывающей промышленности, ядерной энергетики [51].

В таблице 14 приведены данные по экологическим обязательствам на основании Консолидированной финансовой отчетности крупнейших российских компаний различных отраслей, составленной в формате МСФО.

Как показывают данные таблицы 14, из анализируемых компаний, наибольший удельный вес обязательств по восстановлению окружающей среды в общей сумме обязательств характерен для АО «Атомэнергопром» (19,11% - в 2021 г., 21,61% - в 2020 г.).

Данные обязательства включают специфичные для отрасли ядерной энергетики обязательства по реабилитации загрязненных земель, по обращению с радиоактивными отходами, облученным ядерным топливом. Существенная сумма обязательств признается и компаниями нефтегазовой отрасли. При этом, в своих отчетах компании отмечают, что признанию подлежат не все реально существующие обязательства, а только та их часть, суммы которых могут быть достоверно оценены.

Так, в примечаниях к финансовой отчетности ПАО «Новатэк» раскрывает информацию о том, что «ввиду ограниченности истории использования объектов по переработке газа и газового конденсата, а также ввиду отсутствия четких законодательный требований к признанию обязательств, текущая стоимость обязательств по ликвидации производственных комплексов не может быть точно оценена и, как следствие, правовые и договорные обязательства по ликвидации этих активов не признаются».

Среди компаний горнодобывающей отрасли наибольшая сумма экологических обязательств признана компанией ПАО «Алроса». В 2021 г. сумма данных обязательств увеличилась почти вдвое по сравнению с величиной 2020 г. в связи с доначислением резерва по причине применения более обоснованного варианта рекультивации.

При формировании информации об экологических обязательствах с целью их признания в финансовой отчетности, возникают неопределенность и риски, связанные с недостоверным представлением отчетных данных. В связи с этим дискуссионными являются вопросы преимуществ и недостатков используемых в мире методик для формирования информации о них с целью представления в финансовых отчетах.

Таблица 14

Анализ обязательств по восстановлению окружающей среды российских компаний

Компания	31 декабря 2021		31 декабря 2020		31 декабря 2019		Изменение 2021 к 2019	
	Сумма, млрд руб.	Уд.вес в общей сумме обяз-в, %	Сумма, млрд руб.	Уд.вес в общей сумме обяз-в, %	Сумма, млрд руб.	Уд.вес в общей сумме обяз-в, %	Млрд. руб.	П.п., %
Нефтегазовая отрасль								
ПАО «Роснефть»	335.00	3.36	457.00	4.63	362.00	4.64	-27.00	-1.28
ПАО «Газпром»*	353.89	3.66	340.19	3.98	279.90	3.85	74.00	-0.19
ПАО «Лукойл»	105.11	4.49	122.55	6.59	67.17	3.40	37.94	1.09
ПАО «Новатэк»	11.56	2.12	14.40	3.42	12.37	3.58	-0.82	-1.46
Горнодобывающая промышленность								
ПАО «Алроса»	25.98	12.98	14.06	5.54	8.96	5.09	17.02	7.89
АО «Евраз»	16.27	3.32	23.25	4.02	25.41	4.32	-9.14	-0.99
АО «СУЭК»	10.33	1.33	11.81	1.45	13.00	1.59	-2.68	-0.26
ПАО «Мечел»	4.99	1.30	4.35	1.03	5.40	0.99	-0.41	0.31
Ядерная энергетика								
АО Атом-энергопром*(входит в ГК Росатом)	229.95	19.11	259.87	21.61	243.23	23.59	-13.27	-4.48

**По данным Промежуточной финансовой отчетности за 9 месяцев 2021г.*

В России порядок учета оценочных обязательств в целом, в том числе экологических, установлен ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». Положение разработано на основе МСФО 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства, условные активы», однако, по сравнению с МСФО, является упрощенным и содержит менее детализированные требования по сравнению с МСФО. В связи с этим в практической деятельности российских компаний возникает целесообразность использования лучших международных практик.

Рассмотрим основные положения Общепринятых принципов бухгалтерского учета США (US GAAP) и Международных стандартов финансовой отчетности (IAS и IFRS), касающиеся учета обязательств по восстановлению окружающей среды.

Регулированию данного вопроса в ОПБУ США посвящены следующие стандарты:

– Стандарт ASC 410-20 «Обязательства по выводу активов из эксплуатации» (ограничивается регулированием обязательств по восстановлению окружающей среды, возникающих в результате нормальной эксплуатации долгосрочного актива и связанных с выводом этого актива из эксплуатации)[1];

– Стандарт ASC 410-30 (содержит рекомендации по признанию, измерению, представлению и раскрытию информации об обязательствах по восстановлению окружающей среды, возникающих в результате неправильной эксплуатации долгосрочного актива)[2];

– Стандарт ASC 450-20 «Непредвиденные убытки» (указания стандарта необходимо принимать во внимание при возникновении ситуации неправильной эксплуатации актива, либо катастрофического события).

Стоит отметить, что стандарт ASC 450-20 в целом рассматривает учет всех непредвиденных убытков, ASC 410-30 содержит дополнительные рекомендации в отношении обязательств по восстановлению окружающей среды.

В МСФО подобные обязательства принадлежат к категории оценочных и условных обязательств в зависимости от условий и обстоятельств, при которых у организации возникает обязанность по восстановлению окружающей среды. Раскрытие информации в отчетности о таких обязательствах регламентирует стандарт МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства, условные активы»

[1]ASC 410-20 Asset Retirement Obligations [Электронный ресурс] – URL: http://asc.fasb.org
[2]ASC 410-30 Environment Obligations [Электронный ресурс] – URL: http://asc.fasb.org

Кроме того, порядок включения суммы предполагаемых затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление занимаемого им участка (суммы оценочного обязательства при его признании) при формировании первоначальной стоимости основных средств устанавливает МСФО (IAS) 16 «Основные средства», а дополнительные регламентации по учету оценочных обязательств по восстановлению окружающей среды содержит Разъяснение КРМФО (IFRIC) 1 «Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению окружающей среды и иных аналогичных обязательствах».

Ключевыми вопросами учета обязательств по восстановлению окружающей среды являются следующие:

– момент признания обязательства;
– формирование первоначальной величины обязательства;
– последующая оценка обязательства.

Проанализируем нормы МСФО и ОПБУ США с целью выявления отличий по признанию экологических обязательств и нахождения наиболее обоснованной методики по формированию величины таких обязательств.

Обязательства по восстановлению окружающей среды могут возникать в результате эксплуатации, вывода из эксплуатации, закрытия или простого владения объектом. ОПБУ США подробным образом регламентирует учет обязательств по восстановлению окружающей среды. В стандарте ASC 410-30 указано, что его цель состоит в том, чтобы предоставить руководство по бухгалтерскому учету обязательств по восстановлению окружающей среды, возникающих в результате загрязнения окружающей среды, вызванного каким-либо прошлым действием или событием. В данном отношении МСФО 37 имеет схожую трактовку, так как оценочное обязательство признается, когда у организации имеется обязанность, возникшая в результате прошлого события[1].

Кроме того, Разъяснение КРМФО (IFRIC) 5 указывает на тот факт, что вывод объектов из эксплуатации означает не только демонтаж оборудования, но и затраты на проведение мероприятий по восстановлению окружающей среды [48].

Однако стандарты ОПБУ США и МСФО используют различную терминологию для описания непредвиденных обстоятельств. В соответ-

[1] МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) // СПС «КонсультантПлюс»

ствии с ОПБУ США данная терминология относится к финансовым результатам деятельности: ключевыми терминами являются «условная прибыль» и «условный убыток». В то время как в МСФО используемая терминология относится к элементам финансовой отчетности о финансовом положении: три ключевых термина – условный актив, условное обязательство и оценочное обязательство (резерв). Термины, которые рассматриваются в МСФО и ОПБУ США могут применяться аналогичным образом, в связи с этим на практике между ними не возникает различий.

Согласно ОПБУ США обязательства по восстановлению окружающей среды возникают, когда отчитывающийся субъект связан с конкретным участком, на котором расположен актив. При этом стандарт ASC 410-30 определяет несколько видов взаимодействия отчитывающейся организации с конкретным участком: компания имеет право собственности на данный участок на текущий момент времени или в прошлом; компания осуществляет эксплуатацию данного участка на текущий момент времени или в прошлом; компания осуществляет деятельность по транспортировке или утилизации отходов с данного участка.

Для выполнения условий по признанию обязательства по восстановлению окружающей среды хотя бы один из перечисленных выше видов участия организации должен иметь место. При выполнении данного условия признание экологического обязательства основывается на принципах ASC 450-20, которые требуют, чтобы отчитывающийся субъект признавал обязательство, если существует вероятность того, что был понесен убыток, и сумма этого убытка может быть разумно оценена. При этом стандарт ASC 410-30 устанавливает дополнительные критерии по признанию обязательства: критерий вероятности и критерий оценки. Таким образом, в качестве момента признания обязательств по восстановлению окружающей среды устанавливается наиболее ранняя из дат: соблюдение критериев признания непредвиденных убытков согласно ASC 450-20 или достижение критериев в соответствии со стандартом ASC 410-30.

МСФО 37 помимо такого критерия как существующая обязанность, возникшая в результате прошлых действий, определяет следующие два обязательных критерия для признания оценочных обязательств: вероятное выбытие ресурсов и надежная расчетная оценка обязательства [49].

Рассмотрим более подробно особенности установленных стандартами МСФО и ОПБУ США обозначенных критериев.

В соответствии с ОПБУ США критерий вероятности состоит из двух частей:

1) Существование судебного разбирательства или наличие претензии, а также основание для вероятного начала судебного разбирательства. Другими словами, ожидается, что организация понесет ответственность за участие в процессе восстановления участка.

2) Вероятный неблагоприятный исход события (судебное разбирательство, принятие компетентным судебным органом решения не в пользу отчитывающейся организации, претензии). Таким образом, организация будет нести ответственность за участие в процессе восстановления участка окружающей среды в результате наступления прошлого события.

Исходя из вышесказанного, если экологический объект был определен для восстановления и имеющиеся доказательства связывают отчитывающуюся организацию с этим участком, критерий вероятности в целом выполняется. Тем не менее, оценка соблюдения критерия вероятности по первому пункту, как правило, предполагает наличие фактической претензии или иска.

Однако определение вероятности исхода судебного разбирательства требует значительного суждения.

Вероятность признания убытков согласно стандарту ASC 450-20 определяется на основе предположения, что некоторое событие «вероятно произойдет» (likely to occur). Количественная оценка выражения «вероятно произойдет» по мнению экспертов Deloitte соответствует вероятности, равной более 70%.

В соответствии с МСФО одним из критериев для признания оценочного обязательства, является вероятный отток ресурсов. В контексте данного критерия понятие «вероятный» определяется как «более вероятный, чем нет» (more likely than not) и имеет количественные значения, превышающие 50%[1].

Таким образом, в соответствии с МСФО в качестве оценочных обязательств может быть признано большее количество обязанностей организацией, чем согласно ОПБУ США. Стандарты ОПБУ США делают акцент на достижении большей определенности в отношении событий, которые могут привести к необходимости признания убытков.

---

[1]Отчет, подготовленный Deloitte «A Roadmap to Accounting for Environmental Obligations and Asset Retirement Obligations» [Электронный ресурс] - URL: https://www.deloitte.com/us/en/pages/audit/articles/a-roadmap-to-accounting-for-environmental-obligations-and-asset-retirement-obligations.html

Нормы МСФО предполагают применение значительного суждения в отношении момента признания существующих обязанностей организации в качестве оценочных обязательств.

Оценка обязательств по восстановлению окружающей среды подразумевает определение величины прогнозируемых денежных потоков, ставки дисконтирования, что зачастую является предметом профессионального суждения. Период, в течение которого происходит признание оценочного обязательства, как правило, заранее известен и представляет собой срок службы объекта (шахты, разреза, нефтяной вышки и др.). Принимая во внимание такие многочисленные факторы, как срок службы объекта, степень загрязнения, продолжительность и масштаб мероприятий по восстановлению участка после вывода актива из эксплуатации, оценка экологических обязательств представляет собой трудоемкий процесс. Данный показатель подвержен изменениям только в случае улучшения качественных характеристик объекта, например увеличения срока полезного использования.

При оценке величины экологического обязательства на ранней стадии существует значительная неопределенность, связанная с целым рядом факторов. В связи с этим оценки, сформированные на начальных этапах, вероятно, будут существенно изменены.

Специфика процесса восстановления участка окружающей среды состоит в осуществлении определенных этапов, например, проведение исследования по исправлению положения, завершение технико-экономического обоснования, разработка проекта восстановления участка, проведение этапа восстановления, мониторинг последствий после устранения нарушений. В соответствии со стандартом ASC 410-30 величина обязательства по восстановление окружающей среды обычно определяется путем объединения оценок различных компонентов. В отношении каждого из этапов процесса восстановления окружающей среды организация должна определить наилучшую расчетную оценку затрат, если это невозможно, то минимальную оценку таких затрат. Соответственно, отражаемое общее обязательство может основываться на суммах, представляющих нижнюю границу диапазона затрат по некоторым компонентам обязательства, и наилучших оценках затрат - по другим компонентам обязательства. Зачастую бывает трудно оценить общую стоимость восстановления окружающей среды, особенно на ранних стадиях процесса восстановления, поэтому организации достаточно обоснованно оценить один или больше компонентов, даже если общая стоимость восстановления объекта не может быть разумно оценена.

Стандарт делает акцент на оценке хотя бы одного этапа процесса восстановления, что позволяет сделать вывод о приверженности стандарта точности оценок и сведении к минимуму применения профессионального суждения. Первый этап восстановления, как правило, имеет более точную оценку согласно проектной документации третьей стороны или внутреннего подразделения компании, занимающегося процессами восстановления окружающей среды. Таким образом, в ОПБУ США в качестве оценки ключевое значение имеет нижняя граница диапазона затрат по компонентам обязательства. Разницу между этим значением и максимальным потенциальным убытком необходимо раскрывать в примечаниях в качестве условного обязательства.

В отличие от МСФО стандарт ASC 410-30 подробным образом регламентируют распределение величины обязательства между потенциально отчитывающими сторонами ввиду существования солидарной ответственности. Следовательно, оценка распределяемой доли отчитывающегося субъекта в совместной ответственности требует значительного суждения, особенно на ранних стадиях осуществления работ. Стандарт определяет, что распределяемая доля отчитывающейся организации зависит от ее способности согласовывать проценты распределения с другими отчитывающимися сторонами и способности других сторон выплачивать свою распределяемую долю. Стандарт ASC 410-30 также раскрывает типы потенциально отчитывающихся сторон в зависимости от юридической силы обязанности по восстановлению окружающей среды и платежеспособности компании.

Неопределенности, связанные с долей предприятия в обязательствах по восстановлению окружающей среды, не должны препятствовать предприятию признавать свою наилучшую оценку своей доли ответственности или, если наилучшая оценка не может быть определена, то организации необходимо произвести расчет исходя из минимальной оценки своей доли ответственности.

При применении методики ОПБУ США в отчетности раскрывается сумма обязательства, сформированная исходя из минимальных оценок диапазона затрат с применением минимальной доли отчитывающегося субъекта. Такая величина не соответствует полному объему обязательств, подлежащих оценке.

Независимо от определения суммы, представляющей наилучшую оценку, организация должна тщательно документировать ключевые суждения, существенные допущения и свою методику для определения суммы обязательства. Также стоит отметить, что если критерий вероятности достигается при наличии факта судебного разбирательства, то

оценочный критерий зачастую не соблюдается организациями в результате существования неопределенности в отношении общей стоимости обязательства, распределяемой доли отчитывающейся организации, в выборе конкретного способа действий (при существовании альтернативных проектов). Данные проблемные ситуации приводят к занижению величины обязательства. Однако стандарт содержит ответы на каждый из обозначенных ранее вопросов, так как позволяет признавать минимальную оценку этапа, подлежащего разумной оценке. Кроме того, стандарт допускает использование минимальной границы диапазона для определения доли отчитывающейся организации от общих затрат. Оценка конкретного проекта основывается на вероятности и минимальной оценке затрат: если один проект будет принят с большей вероятностью, чем другие, то необходимо произвести оценку затрат на данный проект. При одинаковой вероятности – выбору подлежит проект с наименьшей оценкой.

МСФО 37 предусмотрен несколько иной порядок определения величины оценочного обязательства. Так, оценке подлежит существующая у организации обязанность по восстановлению окружающей среды. Согласно стандарту, существуют различные методы для разрешения неопределенности при определении суммы: метод средневзвешенной оценки с учетом вероятности наступления каждого возможного события (статистический метод определения «ожидаемого значения»); среднее значение в интервале возможных результатов; и расчетная оценка отдельного наиболее вероятного результата. Метод средневзвешенной оценки может быть использован в крайне редких случаях, так как обязательство по восстановлению участка, на котором расположен объект, является безусловным в момент ввода объекта в эксплуатацию. Таким образом, для оценки обязательств по восстановлению окружающей среды наиболее подходящим являются последние два метода. При существовании различных альтернативных проектов, предлагаемой одной или несколькими организациями, наилучшая оценка будет состоять в определении среднего значения интервала возможных результатов. Среднее значение в данном случае представляет собой медиану.

Кроме того, возможно и применение третьего обозначенного метода: при оценке экологического обязательства наиболее вероятный исход может служить наилучшей расчетной оценкой. Стандарт регламентирует, что при возникновении возможных гипотез, дающих оценки, которые в основном выше или в основном ниже наиболее вероятной, наилучшей расчетной оценкой будет большая или меньшая сумма соответственно.

В оценке обязательств между ОПБУ США и МСФО стоит отметить следующие ключевые отличия. При отсутствии наилучшей расчетной оценки затрат ОПБУ США регламентирует использование минимального значения. Кроме того, стандарты ASC 410-30, ASC 450-20 акцентирует внимание на последовательной оценке отдельных этапов, как только они могут быть разумно оценены. В контексте МСФО наиболее подходящим из трех методов будет определение наилучшей оценки затрат как среднее значение диапазона затрат. Сумма обязательства, определенная в соответствии с ОПБУ США, будет существенно ниже величины, рассчитанной в соответствии с МСФО.

Стоит обратить внимание и на аспект дисконтирования при формировании суммы обязательств. В МСФО требуется, чтобы в случаях, когда влияние временной стоимости денег существенно, величина оценочного обязательства соответствовала приведенной стоимости ожидаемых затрат на погашение [49,51]. Применение эффекта дисконтирования для обязательств по восстановлению окружающей среды, учитывая значительный временной горизонт их признания, как правило, будет существенным. Ключевыми допущениями при дисконтировании являются ставка дисконтирования и уровень инфляции. МСФО 37 устанавливает, что в качестве ставки дисконтирования субъекту следует использовать ставку до налогообложения, отражающую текущие рыночные оценки временной стоимости денег и рисков, характерных для конкретного обязательства.

ОПБУ США определяет, что отчитывающимся организациям разрешается, но не требуется, дисконтировать экологические обязательства, если выполняются оба следующих критерия:

– совокупная сумма обязательства или компонента является фиксированной или поддающейся надежному определению;

– сумма и сроки денежных выплат по обязательству или компоненту являются фиксированными или поддающимися надежному определению.

При этом компания может оценивать определенные компоненты обязательства на дисконтированной основе и оценивать другие компоненты обязательства на недисконтированной основе. Трудности в определении инфляции, повышении производительности технологических процессов по восстановлению участка не означают, что денежные потоки не поддаются надежному определению. В этом контексте трактовка понятий «надежно определяемый», по мнению экспертов Deloitte, выглядит следующим образом - это нечто меньшее, чем «известный с уверенностью или точностью», но более чем «разумно оцениваемый».

Также стоит отметить, что в отличие от стандарта ASC 410-20 для обязательств по выводу активов из эксплуатации стандарт ASC 410-30 не устанавливает требования в отношении ставки дисконтирования. Стандарт 410-20 регламентирует использование ставки до налогообложения с поправкой на кредитный риск экономического субъекта. ASC 410-30 имеет ссылку на руководство Комиссии по ценным бумагам и биржам США. Ставка, используемая для дисконтирования денежных платежей, должна быть ставкой, позволяющей определить сумму обязанности, которая может быть урегулирована в рамках аналогичной сделки с третьей стороной. Кроме того, ставка дисконтирования, используемая для дисконтирования денежных платежей, не должна превышать процентную ставку по денежным активам, которые не подвержены риску и имеют сроки погашения, сопоставимые со сроками погашения обязательств по охране окружающей среды.

Стандарты ОПБУ США требуют в отчетности раскрывать, оцениваются ли экологические обязательства на дисконтированной основе. Если какая-либо часть признанного обязательства по восстановлению окружающей среды дисконтируется, то необходимо представить информацию о недисконтированной сумме обязательства, а также ставке дисконтирования, используемой при определении приведенной стоимости.

Установленные правила дисконтирования согласно ОПБУ США и МСФО имеют существенные различия. ОПБУ США устанавливает правила дисконтирования только при надежном определении как совокупной суммы обязательств, так и отдельных компонентов обязанности. Возможность оценивать одни компоненты обязательства на дисконтированной основе, другие – на недисконтированной основе, также демонстрирует гибкость норм учета. При учете обязательств по восстановлению окружающей среды, рекультивации земель, дисконтирование в рамках МСФО будет обязательной процедурой при признании.

В соответствии с ОПБУ США затраты на охрану окружающей среды обычно относятся на расходы по мере их возникновения, при определенных обстоятельствах они должны капитализироваться. Капитализация допускается в следующих ситуациях:

1) если затраты продлевают срок службы и/или повышают безопасность или эффективность имущества, принадлежащего организации,

2) если такие затраты помогут предотвратить загрязнение окружающей среды, которое еще не произошло и которое в противном случае может возникнуть в результате будущих операций,

3) если расходы понесены при подготовке к продаже имущества, в настоящее время предназначенного для продажи.

МСФО 37 не содержит указаний по капитализации затрат. МСФО 16 предполагает включение затрат на восстановление участка, на котором располагался актив, в состав стоимости данного актива. Таким образом, ОПБУ США содержат более детальные регламентации в отношении капитализации таких затрат. В связи с этим, более вероятно включение затрат в состав расходов, а не в стоимость актива в соответствии с ОПБУ США.

Изменение в оценке обязательств по восстановлению окружающей среды может возникнуть в результате пересмотра многочисленных факторов: изменения в распределяемой доле отчитывающегося субъекта в обязательстве (возникновение новых отчитывающихся сторон, изменение платежеспособности существующих сторон), достижение разумной оценки по не оцененным ранее этапам восстановления окружающей среды, изменение в методике, технологиях выбранного проекта, а также новшества в законодательной сфере.

Также необходимо рассмотреть вопрос возмещения условных убытков в соответствии с МСФО и ОПБУ США. В соответствии с ASC 410-30-35-8 потенциальное возмещение затрат на восстановление окружающей среды может быть запрошено у различных сторон, в том числе у других потенциально отчитывающихся сторон, правительственных или сторонних организаций. Определение того, что потенциальное возмещение является вероятным, требует значительного суждения и должно основываться на всех соответствующих фактах и обстоятельствах. Если отчитывающийся субъект определяет, что потенциальное возмещение убытков является вероятным, он должен учитывать актив для ожидаемого восстановления отдельно от обязательства по восстановлению окружающей среды, если только не были выполнены критерии, определенные стандартом ASC 210-20 для взаимозачета.

Согласно МСФО, ожидаемое возмещение со стороны других сторон признается только тогда, когда практически точно известно, что возмещение будет получено.

В соответствии с МСФО компания имеет право не раскрывать информацию об обязательствах, если это может нанести ущерб организации в споре с другими сторонами. Согласно ОПБУ США исключения из раскрытия информации, которая может нанести репутационный ущерб организации, не допускаются. На наш взгляд, требования ОПБУ США отвечают в большей степени интересам пользователей отчетности и не позволяет организации скрыть данные об обязательствах по восстановлению окружающей среды.

Таким образом, регулирование обязательств по восстановлению окружающей среды в соответствии с МСФО и ОПБУ США имеет существенные отличия: трактовка критерия вероятности при признании обязательства, использование различного диапазона оценок (МСФО – средняя величина, ОПБУ США – минимальные границы диапазона), условия дисконтирования, возмещения условных убытков, а также требования к раскрытию информации в отчетности. Наиболее существенным отличиям, по нашему мнению, является использование различных методов оценки и применение дисконтирования. Международные стандарты финансовой отчетности в отношениях методов оценки оценочных обязательств, применения ставки дисконтирования требуют значительного суждения. Кроме того, применение механизма дисконтирования позволяет учесть принцип временной стоимости денег и представить экологическое обязательство в текущих ценах. ОПБУ США содержат детальные рекомендации по формированию величины обязательства по восстановлению окружающей среды на каждом этапе. При этом стоит отметить, что ОПБУ США большее внимание уделяет точности составления оценки обязательства, регламентируя признание обязательства по отдельным компонентам, допуская признание минимальной границы диапазона оценок, а также проведение расчетов исходя из минимальной распределяемой доли ответственности конкретной организации. Информация, формируемая в соответствии с ОПБУ США зачастую будет отражать отдельные компоненты обязательства в разумной фактической оценке, так как ввиду длительности срока службы актива, сформировать надежную оценку всего обязательства будет трудоемкой задачей. С одной стороны, отражение оценки отдельных компонентов обязательства не позволяет пользователю сформировать мнение о величине экологического обязательства в полном объеме. С другой стороны, стандарт ОПБУ США допускает использование дисконтирование для определенных компонентов обязательства, что подразумевает гибкость и вариативность в принятии решений в отношении отдельных этапов восстановления окружающей среды. Однако раскрытие информации об обязательствах организации согласно правилам МСФО представляется наиболее обоснованным, так как отражает оценку всей величины обязательства, а не отдельных компонентов, что позволяет сформировать целостное представление об обязательствах организации.

Кроме того, оценка экологических обязательств согласно МСФО, отвечает требованиям осмотрительности, и не позволяет организации занизить величину обязательств. Таким образом, подход, предусмотренный МСФО, на наш взгляд, более предпочтителен, он позволяет рас-

крыть в отчетности наиболее достоверную величину обязательства организации, повышает качество и прогнозную ценность информации, публикуемой в отчетности.

В то же время к преимуществам ОПБУ США по сравнению с МСФО следует отнести обязательность полного раскрытия информации об обязательствах (МСФО разрешают не раскрывать ее, если раскрытия нанесут репутационный ущерб компании). Также детальное описание учетных процедур при признании и оценке экологических обязательств, содержащееся в ОПБУ США, поможет российским организациям сформировать свою собственную учетную политику в части учета экологических обязательств, не противоречащую учетным стандартам, в формате которых компании представляют свою финансовую отчетность.

1.9 Цифровые технологии в системе бухгалтерского учета

В Республике Казахстан бухгалтерская индустрия находится в состоянии постоянного изменения в результате государственного законодательства, меняющихся тенденций в бизнесе, глобализации и многих других факторов. Многие бухгалтерские фирмы стремятся перейти к «безбумажному» ведению учета и взаимодействуют с клиентами через облачные вычисления, программное обеспечение для совместной работы, мобильные технологии и социальные сети. Требования к личным навыкам также меняются. Отрасль требует от бухгалтеров технических знаний, а также навыков общения, решения проблем и других навыков. Новые законы и правила в области здравоохранения и охраны окружающей среды создают спрос на бухгалтеров, имеющих опыт и специальную подготовку в этих областях. Это лишь некоторые из событий и тенденций, которые будут определять будущее отрасли.

Цифровая экономика - экономическая деятельность, основанная на цифровых технологиях, которая связанна с электронным бизнесом и электронной коммерцией, и производимых и сбываемых ими цифровыми товарами и услугами. Расчеты за услуги и товары цифровой экономики производятся зачастую электронными деньгами.

В последние годы концепция цифровой экономики начала выходить за рамки коммерческого аспекта покупки и продажи электронных продуктов в Интернете. Сегодня эта идея также включает использование виртуальных процессов в рамках текущей деятельности крупных компаний и корпораций. Также данная концепция внедряется во внутреннюю работу правительств для эффективного выполнения транзакций между предприятиями и ведомствами. По мере того, как технологии

продолжают развиваться, цифровая экономика продолжит расширяться, поскольку спектр товаров и услуг, предлагаемых в электронном виде, постоянно растет.

В Республике Казахстан Постановлением Правительства Республики Казахстан от 12 декабря 2017 года № 827 утверждена Государственная программа «Цифровой Казахстан»[1].

Целями государственной программы «Цифровой Казахстан» являются ускорение темпов развития экономики Республики Казахстан и улучшение качества жизни населения за счет использования цифровых технологий в среднесрочной перспективе, а также создание условий для перехода экономики Казахстана на принципиально новую траекторию развития, обеспечивающую создание цифровой экономики будущего в долгосрочной перспективе.

Достижение данной цели подразумевает движение по двум векторам развития:

– «Цифровизации существующей экономики» - обеспечение прагматичного старта, состоящего из конкретных проектов в реальном секторе, запуск проектов по цифровизации и технологическому перевооружению существующих отраслей экономики, государственных структур и развитие цифровой инфраструктуры.

- «Создание цифровой индустрии будущего» - обеспечение долгосрочной устойчивости, запуск цифровой трансформации страны за счет повышения уровня развития человеческого капитала, построения институтов инновационного развития и, в целом, прогрессивного развития цифровой экосистемы.

Программа, которая будет реализована в период 2018-2022 годы, обеспечит дополнительный импульс для технологической модернизации флагманских отраслей страны и сформирует условия для масштабного и долгосрочного роста производительности труда.

Усилия по цифровизации приводят к созданию нового общества, где активно развивается человеческий капитал – знания и навыки будущего воспитываются с самых юных лет, повышаются эффективность и скорость работы бизнеса за счет автоматизации и других новых технологий, а диалог граждан со своими государствами становится простым и открытым.

Эти изменения вызваны внедрением за последние годы множества технологических инноваций, применяемых в разных отраслях. Кардинальным образом меняются способы производства и получения добавленной стоимости, появляются новые требования к образованию и

[1]Об утверждении Государственной программы "Цифровой Казахстан" Постановление Правительства Республики Казахстан от 12 декабря 2017 года № 827.

трудовым навыкам людей. Промышленный интернет вещей формирует будущее производственных отраслей, используя возможности гибкого и умного производства, обеспечивает революционный рост производительности. Искусственный интеллект внедряется, в том числе, в консервативных отраслях, таких как финансовые услуги и медицина.

Технология 3D-печати уже сегодня способствует трансформации таких отраслей, как авиация, логистика, биомедицина и автомобильная промышленность. Блокчейн имеет все предпосылки совершить глобальную трансформацию денежной системы. Большие данные и повсеместная доступность связи являются одними из факторов, на основе которых строится «экономика совместного потребления», распространяющаяся в глобальных масштабах ускоренными темпами. Компании-лидеры сегмента «совместного потребления при отсутствии физических активов» по размерам капитализации превышают стоимость традиционных компаний с многомиллиардными физическими активами на балансе.

Эти перемены радикальны и происходят за считанные годы и даже месяцы, а не десятилетия, как раньше. Но это только начало, и миру еще предстоит пережить основную массу перемен.

В ближайшем будущем будет возможно упростить и полностью автоматизировать обслуживание, особенно налоговый учет, и освободить бухгалтеров от этого вида работы.

Цифровая экономика, определенная Европейским сообществом, является результатом эффекта трансформации новых технологий общего назначения в области информации и коммуникации. Это повлияло на различные сферы деловой и социальной деятельности, такие как финансовые услуги, производство, образование, здравоохранение и средства массовой информации.

В бухгалтерском учете наиболее важным техническим средством для обработки информации является персональный компьютер. И теперь документы полностью отклоняются, и создается универсальная электронная система с использованием существующих классификаторов, которые позволяют минимизировать ввод данных в документы с помощью клавиатуры. И вот два вопроса, которые требуют более тщательного изучения: во-первых, насколько реалистична перспектива внедрения этой электронной системы в Республике Казахстан, и, во-вторых, как активное использование информационных технологий повлияет на профессию бухгалтера в будущем и какое влияние это оказывает сейчас.

Создание электронной системы, отвечающей всем требованиям бухгалтерского учета, займет более года, хотя развитие информационных технологий на этом этапе находится на высоком уровне, но все еще

сильно отстает от развитых стран. Для реального упрощения бухгалтерской документации необходима хорошо продуманная концепция, в разработке которой должны участвовать специалисты в области бухгалтерского учета, а также аналитики, юристы и ИТ-специалисты. Внедрение новой электронной системы является дополнительным расходом в списке ее обязательств. Соответственно, компании должны тратить средства, которые они могли бы инвестировать в свое развитие, внедрение новых технологий в производство, на организационные нужды.

Использование новых технологий в бухгалтерском учете напрямую влияет на скорость и качество операций, позволяет снизить человеческий фактор и, соответственно, уменьшить количество ошибок и создать положительную репутацию компании. Роботизация позволяет оптимизировать и автоматизировать процессы. Классическими примерами автоматизированных учетных операций с хорошим эффектом оптимизации являются размещение выписок по счетам в бухгалтерской программе, обработка первичных документов и учреждение (регистрация) документов для ведения учетных операций. Качество роботов обработки документов будет зависеть от того, насколько формализован и стандартизирован формат первичных документов. Роботизированная автоматизация процессов (RPA) быстро меняет бухгалтерские и финансовые операции, возможно, быстрее, чем любая другая часть современной технологии.

Роботизированный учет является все более популярным решением для ограничения устаревших и разрозненных систем, найденных в финансово-бухгалтерских операциях, которые оказали непосредственное влияние на операционную эффективность финансовых операций бэк-офиса и внутренних клиентов функций совместного обслуживания.

Роботизированный учет, или роботизированная автоматизация процессов в бухгалтерском учете, определяется как использование приложений автоматизации, таких как UiPath и Blue Prism, для уменьшения объема человеческого труда, необходимого для обработки операций бухгалтерского учета и финансового отдела. Бухгалтерский RPA часто воспринимается как замена человека, но бухгалтерская робототехника является скорее “бионическим рычагом”, который может помочь персоналу финансовых и бухгалтерских операций работать быстрее, уменьшая работу по перемещению данных. Программные приложения и автоматизация в любом месте упростили работу и навыки, необходимые для создания искусственно интеллектуальных учетных кадров, т. е. роботизированных помощников, устранив необходимость понимания компьютерного кода для интеграции движения данных между несколькими источниками данных.

Преимущества RPA отличаются от традиционной системной интеграции. Там, где большинство крупных реализаций финансовых систем, таких как SAP и Oracle, не хватало с точки зрения прямой сквозной обработки, роботы интегрируются на уровне микрозадач, где большие системы не могли. Результат роботизированного учета включает в себя снижение трудозатрат, времени цикла, повышение точности и упрощение рабочих процессов.

Преимущества роботизированного учета являются как финансовыми, так и операционными, в том числе:

Бесконтактное применение. Роботизированный учет является одновременно мостом и слоем, расположенным на вершине/через текущую инфраструктуру, уменьшая зависимость от потребностей в изменении ИТ-инфраструктуры компании.

Настраиваемый рабочий процесс. RPA в финансах и бухгалтерском учете не ограничивается одной частью процесса – он может быть применен к нескольким процессам одновременно; кредиторская задолженность, дебиторская задолженность, финансовое закрытие, работа контролера, финансовое планирование и анализ, управление расходами и даже налоги.

Непрерывное исполнение. Финансовый и бухгалтерский РПА не имеет ограничений по рабочему времени. Они могут работать 24/7/365, повышая производительность до уровня, которого традиционная работа не может достичь.

Согласованность и снижение ошибок в работе. Роботизированный учет отличается безошибочным движением данных с уменьшенной вариабельностью выходного сигнала.

Большой объем. С роботами в бухгалтерии, заботящимися о медленной работе типа ввода данных, человеческие работники могут свободно решать работу с высокой стоимостью, где они действительно необходимы.

Простота и скорость монтажа. Робот может быть установлен менее чем за неделю.

Роботизированные варианты использования автоматизации процессов в финансах и бухгалтерском учете определяются как документированные действия или шаги процесса, которые представляют собой возможности для реализации RPA. Они задокументированы на уровне сотрудников первой линии путем фиксации рабочих шагов, выполненных на их компьютерах или других электронных устройствах конечных пользователей. Примеры использования финансовых и бухгалтерских РПА облегчают подготовку, необходимую для автоматизации движения

информации между системами. Примеры использования можно рассматривать как схемы процессов финансовых и бухгалтерских операций, используемые консультантами для настройки автоматизированных сценариев обработки данных в различных ИТ-системах.

Система бухгалтерского учета отслеживает всю финансовую деятельность организации, показывая, когда и где были потрачены деньги и взяты обязательства. Это помогает принимать решения, позволяя бухгалтерам оценивать организационные результаты, указывая финансовые риски и преимущества выбора одной стратегии перед другой, а также выявляя текущие недостатки и возможности. Это позволяет бухгалтерам сделать шаг назад, посмотреть на организацию, оценить, как она работает, и определить, куда она должна идти. Бухгалтера отвечают за три основные функции:

– Бухгалтерский учет: контроль и управление финансовыми операциями организации, чтобы убедиться, что они соблюдают организационные, отраслевые и государственные нормы.

– Аудит: Обеспечение уверенности в том, что действующий внутренний контроль достаточен для предотвращения финансовых рисков их организации, что процессы управления эффективны и действенны, и что цели и задачи организации достигнуты, а также для определения того, правильно ли финансовая деятельность организации отражается в ее финансовой отчетности.

– Налог: подготовка налоговых деклараций для корпораций, других организаций и частных лиц; разработка стратегий по снижению суммы уплаченных налогов; и изучение налоговых последствий различных методов ведения бизнеса [54].

В дополнение к этим основным областям сегодня бухгалтера работают по разным специальностям, которые продолжают расти по мере увеличения государственного регулирования, расширения деловых возможностей. Они включают: консультационные/ консалтинговые услуги; аутсорсинг бизнес-процессов; управление рисками; предпринимательский; свидетель-эксперт; информационные технологии; судебный учет; управленческое консультирование; личное финансовое планирование; реструктуризация; стратегическое планирование.

Технологии кардинальным образом изменили бухгалтерский учет. Компьютеризация учета открыла новые возможности перед представителями бухгалтерской профессии, она укрепила, а не пошатнула их позиции на рынке труда.

Развитие технологий стремительно расширяет круг новых возможностей в области бухгалтерского учета. Многие уже реализуемые в

самых разных сферах человеческой деятельности инновации еще не получили широкого применения в учетной практике.

Предприятия постоянно совершенствуют свои системные технологии, чтобы оставаться конкурентоспособными. Даже самые маленькие компании могут использовать такие системы, как Quickbooks, «1С: Предприятие 8» [55].

QuickBooks - представляет собой пакет программного обеспечения для бухгалтерского учета. Продукты QuickBooks ориентированы главным образом на малые и средние предприятия и предлагают приложения для бухгалтерского учета на местах, а также версии на основе облачных вычислений.

1С: Предприятие - программный продукт компании «1С», предназначенный для автоматизации деятельности на предприятии. «1С: Предприятие» предназначено для автоматизации бухгалтерского и управленческого учётов (включая начисление зарплаты и управление кадрами), экономической и организационной деятельности предприятия.

SaaS (Software as a Service) – это бизнес-модель развертывания и реализации программного обеспечения, при котором поставщик (провайдер) разрабатывает приложение, лицензирует его, управляет им, и предоставляет потребителям (бизнес-клиентам) доступ к ПО через Интернет. Такие разработки, как SaaS, позволили индустрии добавить облачные подписки наряду с локальными решениями. Тем не менее, все больше технологических сбоев для учета.

Важный технологический тренд работает в облаке. Облако обеспечивает мгновенный доступ к ресурсам, таким как данные и вычислительные возможности. Важным преимуществом облачной системы является постоянное обновление информации, которая позволяет бухгалтерам и клиентам анализировать данные и принимать решения на основе самой современной информации. Кроме того, согласно Журналу учета, облачные технологии также могут обеспечивать «постоянный мониторинг, а не прерывистый анализ» всякий раз, когда обновляется информация о системе.

По словам Forbes, облачные вычисления стремительно развиваются, поскольку новые интеллектуальные технологии, такие как Интернет вещей (IoT), искусственный интеллект (AI) и машинное обучение, интегрированы в облако. По мере развития интеллектуальных технологий, когда все больше компаний переносят свою информацию в облачные системы, бухгалтеры должны стать опытными в использовании облака, чтобы предлагать клиентам современный финансовый анализ и оставаться конкурентоспособными.

Роботизация (цифровизации, искусственный интеллект, дальнейшее развитие автоматизации) - это объективное будущее бухгалтерской профессии. Но это не угроза профессии, а технологическая поддержка трансформации (развития) функций бухгалтера как аналитика-консультанта в современных экономических условиях. Когда мы видим прогнозы изменения положения на рынке труда в обозримом будущем в связи с роботизацией, важно понимать, что речь идет не о сокращении рабочих мест в рамках той или иной профессии, а о смене акцентов в трудовой функции специалистов, в том числе и о смене ключевых задач, выполняемых бухгалтером. Полная автоматизация все большего объема рутинных учетных функций - это высвобождение потенциала бухгалтера для работы в области моделирования отчетности и управления ее содержанием.

Развитие технологий - это возможности для максимальной ориентированности отчетности на потребности (запросы) конкретных пользователей (их групп). И здесь роль бухгалтера - это управление этими процессами и оценка их возможных последствий для компании. Экономическая жизнь стремительно усложняется. Парадокс этого в том, что знаний в области бухгалтерского учета и корпоративных финансов становится недостаточно для того, чтобы быть максимально востребованным бухгалтером. Бухгалтер в экономике будущего - это аналитик, способный оценить влияние на благосостояние своей компании всего комплекса факторов, формируемых сложной социально-экономической действительностью. В оценке влияния комплекса этих факторов на хозяйственную жизнь фирмы бухгалтеру будущего сможет помочь программное обеспечение в области больших данных. Усложнение социально-экономических отношений, возрастание «многофакторности» экономической жизни, процессы глобализации делают жизнь компаний все более зависимой от социальных, политических, экологических рисков (факторов), раскрытие воздействия которых на компанию в рамках традиционной (финансовой) отчетности невозможно. В связи с этим возрастает роль нефинансовой отчетности как информационного обеспечения принятия управленческих решений.

Сегодня квалифицированному бухгалтеру необходимо обращать пристальное внимание на развитие практики таких новых видов корпоративной отчетности, как: экологическая, интегрированная, социальная, об устойчивом развитии. Традиционные бухгалтерские отчеты только по отдельным активам. В Новой экономике существуют стратегические зависимости по пяти аспектам: финансовый, человеческий, экологический, социальный, а также производство и технологии [56].

В результате компании должны отчитываться на комплексной основе, а аудиторы должны углублять свои знания для проверки целостности интегрированной отчетности. Во всем мире все больше и больше компаний пишут и публикуют свои интегрированные отчеты.

Цифровизации и современные информационные технологии будут и далее трансформировать профессию бухгалтера. Важно уметь работать в современных программах, знать технологии, понимать, что стоит за тем или иным автоматически вычисленным показателем.

Высвободившись от рутинной работы, бухгалтеры смогут больше думать и анализировать, больше помогать своим предприятиям в их основной деятельности на основе хорошего понимания особенностей законодательства, возможных льгот и мер по господдержке бизнеса на государственном, региональном и местном уровне. Все более востребованными будут специалисты, способные применять современные системы автоматизации, анализировать ситуацию, принимать решения и ставить задачи, умеющие работать в команде. Будет расти роль бухгалтера как опоры руководителя при принятии управленческих решений.

В дополнение к профессиональным навыкам бухгалтер должен обладать особым мышлением, состоящим из четырех компонентов:

1) соблюдение профессиональной этики. Следуя ценностному подходу вместо правил и инструкций, бухгалтер может помочь создать организационную культуру, которая поощряет сотрудников учиться честности и порядочности.

2) использование профессионального суждения. Множество обстоятельств и ситуаций, которые могут возникнуть в организациях всех видов и сфер деятельности, делают типовые нормы неэффективными. Поэтому качество профессионального суждения является показателем квалификации бухгалтера. Требуется здоровый уровень профессионального скептицизма, что заставляет искать обоснование в процессе принятия решений и ставить под сомнение традиционные модели действий.

3) осведомленность о деятельности и окружающей среде, в которой он работает. Чтобы получить полную информацию о работе компании, бухгалтер должен понимать такие дисциплины, как технологии, управление персоналом и проектами, управление окружающей средой и знание других областей, которые не имеют прямого отношения к финансам. Таким образом, вы можете создать целостную картину и лучше оценить эффективность деятельности.

4) умение работать в небезопасных условиях. Бухгалтер должен уметь проводить рациональный, упорядоченный, объективный и четкий анализ, а также выносить суждения на основе неполной информации.

Он должен предоставлять полезную, высококачественную финансовую и нефинансовую информацию для поддержки комитетов (советов), руководства и других лиц, принимающих решения.

В целом происходящие в области развития технологий процессы - это не угрозы профессии бухгалтера, а новые возможности ее развития в современных и будущих экономических условиях, в том числе возможности для повышения роли бухгалтеров-профессионалов в процессах управления предприятиями и информационного обеспечения их деятельности.

Глава 2. Адаптация требований международных стандартов и инициатив по раскрытию информации в области устойчивого развития бизнеса к условиям России и Казахстана

2.1 Международные стандарты раскрытия информации в области устойчивого развития Фонда МСФО

В 2021 году произошло важное событие в сфере корпоративной отчетности, которое в ближайшем будущем ощутят все компании, применяющие международные стандарты финансовой отчетности, – создание в структуре Фонда МСФО нового Совета по международным стандартам в области устойчивого развитие (СМСУР). Основной причиной, обусловившей образование СМСУР, стала потребность рынков капитала в основанной на фактах, последовательной, непротиворечивой и сопоставимой информации о долгосрочной способности организации создавать ценность для акционеров, а также финансовых последствий для ее экологических и социальных воздействий.

Получив значительную поддержку заинтересованных сторон, Международной организации комиссий по ценным бумагам (IOSCO), Международной федерации бухгалтеров в своем предложении создать глобальную систему высококачественных стандартов раскрытия информации в области устойчивого развития [58], попечители Фонда МСФО в 2021 г. внесли изменения в устав Фонда, закрепив создание СМСУР, определив его организационную структуру и функции.

Перед новым советом поставлена цель по разработке комплекта стандартов раскрытия информации в области устойчивого развития (IFRS Sustainability Disclosure Standards, IFRS SDS), взаимодополняющих стандарты МСФО. Оба комплекта стандартов призваны обеспечить предоставление высококачественной, прозрачной и сопоставимой информации, полезной инвесторам и другим участникам мировых рынков капитала при принятии экономических решений. Несмотря на то, что стандарты раскрытия информации в области устойчивого развития предназначены для удовлетворения потребностей инвесторов и других участников рынка капитала, при их разработке признается важность совместимости с другими инициативами по отчетности, которые учитывают более широкие информационные потребности других сторон. Это

относится, например, к планируемой Директиве Европейского Союза по отчетности в области устойчивого развития, а также инициативам в Северной и Южной Америке, и Азии-Океании.

Учитывая важность совместимости IFRS SDS с другими инициативами по отчетности, 24 марта 2022 г. Глобальная инициатива по отчетности (GRI) и Фонд МСФО подписали Меморандума о взаимопонимании, обязывающий обе организации согласовать свои рабочие программы, связанные с устойчивым развитием. В Меморандуме изложена структура отчетности, состоящая из двух компонентов: один для раскрытия финансовой информации, связанной с устойчивым развитием, для инвесторов (МСФО), а другой для отчетности в области устойчивого развития, раскрывающей всю совокупность социальных и экологических последствий, вытекающих из деятельности и продуктов организации, для многосторонней аудитории (GRI). При этом каждый компонент имеет одинаковую важность.

Состав вновь создаваемого Совет по международным стандартам в области устойчивого развития равновелик составу Совета по МСФО и включает 14 членов, но не менее восьми членов, назначаемых Попечителями Фонда МСФО, из которых большая часть должна работать на основе полной занятости. Для обеспечения широкого международного баланса в составе членов СМСУР должно быть по три члена из региона Азии и Океании, Европы, Америки, один член из Африки и четыре члена из любого географического региона при условии поддержания общего географического баланса. Таким образом, структура нового совета несколько отличается от структуры Совета по МСФО, который включает по четыре представителя от региона Азии и Океании, Европы, Северной и Южной Америки, одного члена от Африки и одного члена из любого другого региона при условии недопущения общего географического дисбаланса.

Аналогично процедуре назначения членов Совета по Международным стандартам финансовой отчетности члены СМСУР первоначально назначаются на срок не более пяти лет, который может быть продлен еще на три года (с возможностью продления максимум на пять лет). Таким образом, общий срок работы в качестве члена СМСУР не может превышать 10 лет.

Каждый член совета имеет один голос. В случае равенства голосов по решению, которое должно быть принято простым большинством членов совета, председатель имеет дополнительный решающий голос.

Согласно пересмотренному уставу Фонда МСФО основными функциями СМСУР станут:

– разработка и издание стандартов раскрытия информации в области устойчивого развития Фонда МСФО и проектов стандартов;

– публикация предварительных проектов стандартов по всем проектам и дискуссионных документов для общественного обсуждения по основным проектам в соответствии с процедурами, утвержденными Попечителями;

– сокращение (в исключительных случаях и только после официального запроса и получения одобрения от 75 процентов попечителей Фонда, а также при соблюдении надлежащих процедур) периода общественного обсуждения предварительного проекта стандарта до уровня ниже минимального, остановленного регламентами Фонда[1];

– разработка и реализация технической повестки дня с учетом консультаций с попечителями Фонда, Консультативным советом, общественностью (не реже одного раза в пять лет);

– определение исполнителей при выполнении проектных заданий по техническим вопросам, включая передачу на аутсорсинг углубленных исследования или других работ национальным разработчикам стандартов или другим организациям;

– установление порядка рассмотрения комментариев, полученных в установленные сроки по опубликованным для обсуждения документам;

– формирование рабочих групп или другие типы специализированных консультативных групп для предоставления консультаций по основным проектам;

– консультации с Консультативным советом по основным проектам, решениям по повестке дня и приоритетам работы;

– установление (совместно с Советом по МСФО) процедуры работы с Советом по МСФО с целью разработки стандартов раскрытия информации в области устойчивого развития Фонда МСФО, которые совместимы и позволяют избежать несоответствий и конфликтов со стандартами МСФО;

– публикация основ для выработки заключений на стандарт раскрытия информации в области устойчивом развитии или предварительный проект;

– рассмотрение, при необходимости, возможности проведения публичных слушаний для обсуждения предлагаемых стандартов раскрытия информации в области устойчивого развития;

---

[1]Имеется в виду Руководство по надлежащей процедуре Фонда МСФО для предварительных проектов стандартов, публикуемых Советом по МСФО.

– оценка, при необходимости, возможности проведения полевых испытаний (как в развитых странах, так и на развивающихся рынках) с целью получения уверенности в том, что предлагаемые стандарты раскрытия информации в области устойчивом развитии Фонда МСФО являются полезными и выполнимыми в любых условиях;

– указание причин невыполнения каких-либо из необязательных процедур[1].

Следует отметить, что при анонсировании создания Совета по международным стандартам в области устойчивого развития попечителями Фонда МСФО заявлено о том, что «в работе нового совета примут участие ведущие разработчики стандартов в области устойчивого развития: Совет по стандартам раскрытия информации об экологическом воздействии (CDSB) и Фонд отчетности о ценности.

Предполагается, что их полная консолидация с фондом МСФО произойдет к июню 2022 года» [59]. Кроме того, предполагается, что новый совет не будет создавать что-то принципиально новое, а будет опираться и консолидировать уже имеющиеся в международной практике стандарты (основы, рекомендации). Прежде всего, это:

– наработки Фонда отчетности о ценности[2], в активе которого имеются концептуальные основы интегрированной отчетности, отраслевые стандарты SASB, принципы интегрированного мышления;

– Совета по стандартам раскрытия информации об экологическом воздействии[3], предложившего руководство по раскрытию информации о климате, природном капитале и других экологических проблемах в ежегодных отчетах;

– Целевой группы по раскрытию финансовой информации, связанной с климатом (TCFD)[4], разработавшей рекомендации, требующие раскрытия в отчетах связанных с климатом рисков, которые могут оказать существенное влияние на их бизнес, результаты деятельности или финансовое положение организации, т.е. информации, имеющей существенное значение с финансовой точки зрения, связанной с климатом.

---

[1]IFRS Foundation Constitution. November 2021. URL: https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/about-us/legal-and-governance/constitution-docs/ifrs-foundation-constitution-2021.pdf

[2] Фонд отчетности о ценности (VRF) создан в июне 2021 г. в результате слияния Международного совета по интегрированной отчетности (IIRC), которым разработаны Международные основы интегрированной отчетности, и Совета по стандартам учета в области устойчивого развития (SASB), которым разработано 77 отраслевых стандартов в области устойчивого развития.

[3]31 января 2022 года Совет по стандартам раскрытия информации об экологическом воздействии интегрировался в Фонд МСФО для поддержки работы нового СМСУР.

[4] Целевая группа по раскрытию финансовой информации, связанной с климатом, создана Советом по финансовой стабильности G20, в июне 2017 г. опубликовала рекомендации, призывающие раскрывать информацию о рисках и возможностях, связанных с климатом.

Рекомендации TCFD широко признаны в качестве авторитетного руководства по представлению финансово значимой информации, связанной с климатом. Ряд правительств и финансовых регуляторов (Австралия, Канада, Гонконг, Япония, Сингапур и Южная Африка, а также некоторые государства-члены ЕС) выразили поддержку рекомендациям и интегрируют их в свои руководящие принципы и политику.

Предполагается, что в ближайшее время Совет по международным стандартам в области устойчивого развития приступит к работе, поскольку назначения председателя и его заместителя уже произошли, продолжается поиск кандидатов в члены нового совета.

Первым председателем нового совета, назначенным попечителями Фонда МСФО в декабре 2021 г. сроком на три года, стал Эммануэль Фабер, бывший главный исполнительный директор и председатель совета директоров многонациональной компании по производству продуктов питания Danone, вступивший в должность с 1 января 2022 г.

Заместителем председателем Совета по международным стандартам в области устойчивого развития с 1 марта 2022 г. назначена Сью Ллойд, бывший заместитель председателя Совета по международным стандартам финансовой отчетности. Кроме того, для разработки стратегических рекомендаций по интеграции VRF и CDSB с 1 февраля 2022г. сроком на два года попечителями Фонда назначен специальный советник председателя СМСУР, которым стала Жанин Гийо – главный исполнительный директор Фонда отчетности о ценности.

Попечители Фонда МСФО ставят перед собой амбициозную цель, предполагая, что стандарты Совета по международным стандартам в области устойчивого развития будут приняты во всем мире благодаря сочетанию нормативной и рыночной поддержки. В зависимости от уровня спроса со стороны инвесторов в некоторых юрисдикциях их внедрение будет предписано местными регулирующими органами, в других – их применение будет добровольным

Первоочередной задачей, над которой сосредоточится новый СМСУР, станет дальнейшая работа по разработке стандарта раскрытия информации по вопросам, связанным с климатом, а также стандарта, содержащего общие требования к раскрытию финансовой информации, связанной с устойчивым развитием.

Прототип раскрытия информации, связанной с климатом [60], и прототип общих требований к раскрытию финансовой информации, связанной с устойчивым развитием [61], представляющие собой информационную основу для разработки предварительных проектов этих стандартов, были разработаны Рабочей группой по технической готовности (Technical Readiness Working Group (TRWG)). Данная группа была сформирована попечителями Фонда в марте 2021 г. как стартовая площадка для проведения подготовительной работы для будущего СМСУР.

Прототипы являются результатом 6-месячной совместной работы представителей CDSB, Совета по МСФО, Целевой группы по раскрытию финансовой информации, связанной с климатом, VRF, Всемирного экономического форума и его Инициативы по измерению капитализма заинтересованных сторон при поддержке Международной организации комиссий по ценным бумагам и ее Технической группы экспертов по регулированию ценных бумаг.

В основе этих прототипов лежат рекомендаций TCFD, Международных основ интегрированной отчетности и стандартов SASB. Как известно, в ноябре 2021 г. Фонд МСФО опубликовал эти два прототипа, а также приложение к прототипу раскрытия информации, связанной с климатом [62], в котором изложены технические протоколы требований к раскрытию информации. В технических протоколах, структурированных в отраслевом разрезе, приведены темы раскрытия информации и учетные показатели, а также даны рекомендации в отношении того, какая именно информация должна быть раскрыта, если показатель относится к категории качественных показателей, и как рассчитать показатель, если он относится к категории количественных показателей. Все учетные показатели закодированы, по каждому из них указаны единицы измерения. На основе указанных прототипов будут разработаны предварительные проекты стандартов, представление которых на общественное обсуждение ожидается во втором квартале 2022 года. Необходимость разработки в первоочередном порядке стандарта раскрытия информации по вопросам, связанным с климатом, обусловлена тем, что изменение климата – это риск, который ни одна страна, бизнес или человек не может игнорировать или избежать, будь то в результате действия или бездействия. Согласно отчету о глобальных рисках, опубликованному Всемирным экономическим форумом в 2022 г., климатические риски по-прежнему остаются в топ-10 наиболее серьезных глобальных рисков на предстоящее десятилетие (рис.11).

1. Невыполнение мер по борьбе с изменением климата

2. Экстремальные погодные явления

3. Утрата биоразнообразия и разрушение экосистем

4. Разрушение социальной сплоченности

5. Кризисы жизнеобеспечения

6. Инфекционные заболевания

7. Антропогенный ущерб окружающей среде

8. Кризисы природных ресурсов

9. Долговые кризисы

10. Геоэкономическое противостояние

Рис. 11. Топ-10 глобальных рисков на ближайшее десятилетие[1]

Климатические риски обозначены зеленым цветом, к ним относятся риски 1-3 и 7-8. Социальные риски обозначены оранжевым цветом, к ним относятся риски 4-6. Экономические риски обозначены синим цветом (риск 9), геополитические – желтым цветом (риск 10).

Особенность климатических рисков состоит в том, что они не поддаются диверсификации, эти риски, пусть и в разной степени с точки зрения величины воздействия и масштаба, затрагивают практически всех экономической субъектов, все виды деятельности и отрасли экономики.

Растущее число инвесторов утверждает, что климатические риски требуют особого внимания.

В этой связи они заинтересованы в предоставлении организациями более последовательной, полной, сопоставимой и поддающейся проверке информации, включая согласованные показатели и стандартизированные качественные раскрытия информации, полезные для принятия решений, помогающей им оценить, как связанные с климатом вопросы и обусловленные ими риски и возможности влияют:

[1]World Economic Forum. The Global Risks Report 2022, 17th Edition. URL: https://www3.weforum.org/docs/WEF_The_Global_Risks_Report_2022.pdf.

– на финансовое положение и результаты деятельности организации;

– на величину, сроки и определенность будущих денежных потоков организации в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе и, следовательно, на оценку стоимости организации пользователями финансовой отчетности общего назначения;

– на ответную реакцию организации посредством ее стратегии и бизнес-модели.

Предполагается, что раскрытие информации, связанной с климатом, может принести пользу самой отчитывающейся организации за счет повышения осведомленности и понимания связанных с климатом рисков и возможностей внутри организации, более эффективного управления рисками, а также более информированного принятия решений и стратегического планирования; за счет более конструктивного диалога с заинтересованными сторонами, в частности с инвесторами и акционерами; за счет улучшения корпоративной репутации.

Как уже отмечалось выше, отправной точкой при разработке прототипа раскрытия информации, связанной с климатом, стали рекомендации TCFD, опубликованные в прототипе раскрытия финансовой информации, связанной с климатом, в декабре 2020 г., отраслевые требования к раскрытию финансовой информации, связанной с климатом, являются неотъемлемой частью стандартов SASB[1].

Прототип раскрытия информации, связанной с климатом, имеет структуру, представленную на рис. 12.

Целевая направленность прототипа по климату заключается в требовании к организациям предоставлять информацию об их подверженности рискам и возможностям, связанным с климатом. Эта информация, наряду с другой информацией, представленной в финансовой отчетности общего назначения, поможет пользователям в оценке будущих потоков денежных средств организации, их величины, сроков и определенности в их получении в краткосрочном, среднесрочном и долгосрочном периоде; в понимании того, как использование руководством ресурсов, а также как соответствующие ресурсы, деятельность, продукты и результаты поддерживают ответную реакцию организации и стратегию управления ее рисками и возможностями, связанными с климатом; в

[1] После объединения Фонда отчетности о ценности с Фондом МСФО в июне 2022 г. право собственности на стандарты SASB перейдет к Фонду МСФО.

оценке способности организации адаптировать свое планирование, бизнес-модель и деятельность в ответ на риски и возможности, связанные с климатом.

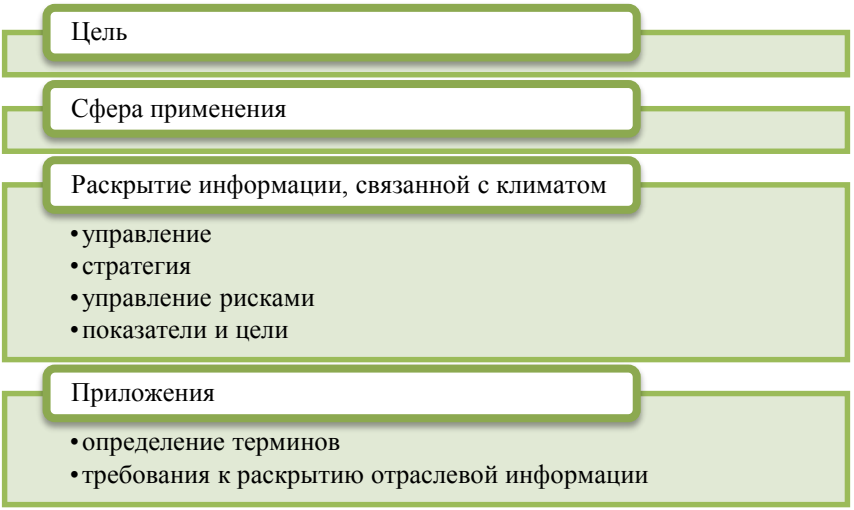

Рис. 12. Структура прототипа раскрытия информации, связанной с климатом

Сфера применения, указанная в прототипе, предполагает раскрытие информации, связанной с климатом, по отношению к:- связанным с климатом рискам, которым подвергается организация, включая, но, не ограничиваясь, физические риски от изменения климата (физические риски); а также риски, связанные с переходом к низкоуглеродной экономике (переходные риски);

– возможностям, связанным с климатом, доступным и рассматриваемым организацией.

Физические риски объединяют риски, связанные с потенциальными последствиями глобального потепления климата, а также последующие воздействия потепления на другие экологические системы и ресурсы. К ним относятся, например, повышенная вероятность и серьезность экстремальных погодных явлений (засухи, наводнения, пожары), повышение уровня моря, расширение и обострение нехватки воды, изменение экосистемы и утрату биоразнообразия.

Переходные риски – корпоративные риски, связанные с нормативными, экономическими и социальными изменениями, предпринима-

емыми для ограничения глобального потепления, например, влияние регулирования на сокращение выбросов, сдвиги в рыночных предпочтениях, влияние новых технологий. В то же время эти переходные риски отражаются рядом корпоративных возможностей, связанных с декарбонизацией, таких как эффективность использования ресурсов, разработка и производство новых продуктов и услуг.

В прототипе предлагается, чтобы все организации раскрывали информацию о связанных с климатом рисках в разрезе следующих четырех аспектов, имеющих решающее значение для деятельности организации: управление; стратегия; управление рисками; показатели и цели.

Рассмотрим предлагаемые требования к содержательному наполнению в разрезе каждой области.

Управление. Организация должна раскрывать информацию, которая позволяет пользователям финансовой отчетности общего назначения понять процессы корпоративного управления, средства контроля и процедуры, используемые для мониторинга и управления рисками и возможностями, связанными с климатом. Для достижения этой цели организация должна раскрыть описание органа или органов управления (которые могут включать правление, комитет или аналогичный орган, отвечающий за корпоративное управление), осуществляющих надзор за рисками и возможностями, связанными с климатом, а также роль руководства в отношении климатических изменений, связанные риски и возможности. Таким образом, эффективная отчетность по вопросам управления позволит инвесторам определить связи, потоки информации и механизмы контроля, которые существуют между советом директоров, руководством и вопросами, связанными с климатом

Стратегия. Организация должна раскрывать информацию, которая позволяет пользователям финансовой отчетности общего назначения понять его стратегию по устранению связанных с климатом рисков и возможностей, включая оценку организацией:

– существенных связанных с климатом рисков и возможностей, которые, по разумным основаниям, могут повлиять на его бизнес-модель, стратегию и денежные потоки в краткосрочной, среднесрочной или долгосрочной перспективе;

– влияния значимых рисков и возможностей, связанных с климатом, на его бизнес-модель, стратегию и принятие решений;

– влияния значительных рисков и возможностей, связанных с климатом, на его финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки на конец отчетного периода;

– устойчивости стратегии организации к значимым физическим и переходным климатическим рискам.

Показатели и цели. Организация должна раскрывать информацию, которая позволяет пользователям финансовой отчетности общего назначения понять эффективность организации в управлении значимыми рисками и возможностями, связанными с климатом. Для достижения этой цели организация должна раскрывать:

– межотраслевые показатели (выбросы парниковых газов в разрезе областей охвата 1, 2 и 3)[1]; переходные и физические риски; возможности, связанные с климатом; размещение капитала в отношении связанные с климатом рисков и возможностей;

– внутренняя цена двуокиси углерода[2], вознаграждение исполнительного руководства, подверженное влиянию аспектов, связанных с климатом);

– отраслевые показатели (изложены в технических протоколах требований к раскрытию информации, связанной с климатом, должны раскрываться организацией в соответствии с ее бизнес-моделью и в отношении конкретных рисков или возможностей, связанных с климатом);

– цели, установленные руководством для смягчения рисков, связанных с климатом, или адаптации к ним, или максимального увеличения возможностей, связанных с климатом. При этом раскрывается: объект целей; в чем цель выражена; на чем основан подход к ее определению; период времени, с которого она определяется; базовый год, по сравнению с которым изменяется прогресс, и др.;

---

[1] Протокол выбросов парниковых газов, разработанный Институтом мировых ресурсов (World Resources Institute) и Всемирным деловым советом по устойчивому развитию (World Business Council for Sustainable Development), предусматривает следующую классификацию выбросов парниковых газов по области охвата: область охвата 1, область охвата 2 и область охвата 3. Область охвата характеризует границы хозяйственной деятельности, в рамках которых происходят выбросы парниковых газов. Область охвата 1 – прямые выбросы из источников, находящихся в собственности организации или контролируемых ею организаций. Область охвата 2 – косвенные энергетические выбросы, являющиеся результатом выработки электроэнергии, энергии на отопление/охлаждение и пара, купленных или приобретенных для собственного потребления организации. Область охвата 3 – косвенные выбросы за пределами области охвата 2, происходящие в цепочке создания ценности организации, включая выбросы как вверх, так и вниз по цепочке. Т.е. это выбросы из источников, не принадлежащих организации и ею не контролируемых, но являющиеся следствием деятельности организации.

[2] В приложении прототипа по климату дано определение используемых в прототипе терминов, где под ценой окиси углерода понимается цена, используемая организациями для оценки финансовых последствий изменений в структуре инвестиций, производства и потребления, а также потенциального технического прогресса и будущих затрат на борьбу с выбросами.

– другие ключевые показатели эффективности, используемые советом директоров или руководством для измерения прогресса в достижении целей по смягчению климатических рисков или увеличению возможностей.

В приложении дается определение использованных терминов, а также содержатся краткие требования к раскрытию информации в отрасли, которые структурированы по секторам и отраслям экономики. Полные требования к раскрытию информации, связанной с климатом, как отмечалось выше, содержатся в приложении к прототипу по климату «Технические протоколы требований к раскрытию информации». Рассмотренный прототип по климату имеет важное значения для оценки финансового положения, результатов деятельности и перспектив организации, поскольку требует раскрытия информации о конкретных вопросах устойчивого развития, которые уже привели к финансовым последствиям, отраженным в финансовой отчетности, а также информации, которая дает представление о том, как будет развиваться будущее для организации.

Остановимся на следующем документе – прототипе общих требований к раскрытию финансовой информации, связанной с устойчивым развитием, структура которого представлена на рис.13.

Прототип общих требований задумывался как аналог МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»[1]. Как известно, МСФО (IAS) 1 устанавливает основы представления финансовой отчетности общего назначения для обеспечения сопоставимости как с финансовой отчетностью организации за предыдущие периоды, а также с финансовой отчетностью других организаций.

Также МСФО (IAS) 1 содержит общие требования по представлению финансовой отчетности, указания по структуре и минимальные требования к содержанию отчета о финансовом положении, отчета о прибыли и убытке и прочем совокупном доходе, отчета об изменениях в капитале.

В прототипе общих требований к раскрытию финансовой информации, связанной с устойчивым развитием, аналогично как в МСФО (IAS) 1 (для финансовой отчетности), сформулирован общий подход к раскрытию информации в области устойчивого развития, обеспечивающий сопоставимость информации как по сравнению с другими отчетными периодами, так и представленной другими организациями.

При этом представление финансовой информации, связанной с устойчивым развитием, предложено структурировать в разрезе четырех

[1]Reporting on enterprise value Illustrated with a prototype climate-related financial disclosure standard. December 2020. URL: https://impactmanagementproject.com/wp-content/uploads/Reporting-on-enterprise-value_climate-prototype_Dec20.pdf

аспектов: управление; стратегия; управление рисками; показатели и цели, которые предложены TCFD и нашли поддержку рынков капитала. Как отмечалось выше, именно вокруг этих аспектов структурирована информация в прототипе по климату.

Остановимся на некоторых ключевых аспектах прототипа общих требований к раскрытию финансовой информации, связанной с устойчивым развитием.

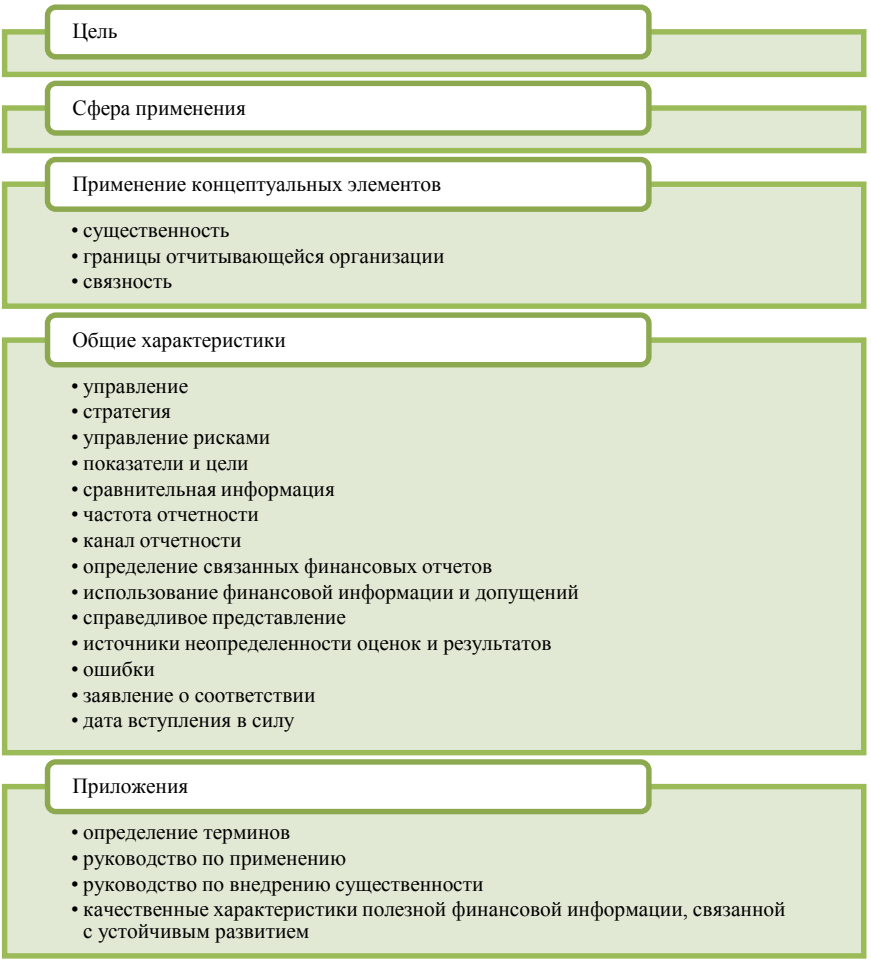

Рис. 13. Структура прототипа общих требований к раскрытию финансовой информации, связанной с устойчивым развитием

Существенность. Здесь дается определение существенной финансовой информации, связанной с устойчивым развитием, с точки зрения ее основных пользователей (существующих и потенциальных инвесторов, кредиторов и прочих кредиторов). По сути, предложенная концепция существенности согласуется с концепцией, используемой в МСФО.

Общие характеристики. В этом разделе содержатся общие требования к раскрытию информации по каждому вопросу устойчивого развития, имеющему существенное значение для деятельности организации в разрезе следующих четырех областей: управление, стратегия, управление рисками, показатели и цели. Предоставление информации по всем четырем областям должно повысить согласованность и сопоставимость между организациями.

Использование других стандартов. Сформулировано требование в отношении того, чтобы организация с самого начала предоставляла всю существенную информацию о значительных рисках и возможностях в области устойчивого развития. Совету Международным стандартам в области устойчивого развития потребуется время для разработки тематических стандартов по вопросам, связанным с устойчивым развитием, в дополнение к стандарту по климату и отраслевым стандартам. В отсутствие необходимого стандарта, применимого к конкретному вопросу устойчивого развития, составители должны использовать свое профессиональное суждение для раскрытия информации, которая является уместной, нейтральной и достоверно отражает значительные риски и возможности организации, связанные с устойчивым развитием.

Канал отчетности. В этом разделе отмечено, что единственное требуемое место для раскрытия финансовой информации, связанной с устойчивым развитием, не определено. Раскрытия финансовой информации, связанной с устойчивым развитием, требуемые стандартами Совета по Международным стандартам в области устойчивого развития, должны представлять собой часть финансовой отчетности общего назначения предприятия. Таким образом, с учетом требований нормативных актов или других требований, применимых к организации, возможны различные места для раскрытия финансовой информации, связанной с устойчивым развитием, в ее финансовой отчетности общего назначения. Это может быть и комментарий руководства организации, если комментарий руководства является частью финансовой отчетности предприятия общего назначения, это могут быть и отчеты с другими различными названиями, включая обсуждение и анализ руководства, операционный и финансовый обзор, интегрированный отчет и стратегический отчет.

Таким образом, с учетом достаточно высокой степени готовности рассмотренных выше прототипов, можно предположить, что возможно к концу 2022 г. составители отчетности по МСФО получат два первых стандарта раскрытия информации, в области устойчивого развития, от нового совета в структуре Фонда МСФО.

В долгосрочной перспективе предполагается создание целостной системы отчетности для инвесторов, состоящей из стандартов раскрытия информации в области устойчивого развития Фонда МСФО, стандартов финансовой отчетности (МСФО или ОПБУ США) и связующей их концептуальной основы для описания корпоративного управления, стратегии и управления рисками финансово значимых аспектов в области устойчивого развития. Стандарты СМСУР будут включать общие (например, управление), тематические (например, климат) и отраслевые требования. При этом стандарты SASB послужат отправной точкой для конкретных отраслевых требований. Вместе эти ресурсы позволят составителям отчетности дать финансовым рынкам всестороннее представление о деятельности организации. Предполагается, что после надлежащей процедуры СМСУР именно принципы и концепции интегрированной отчетности обеспечат концептуальную основу для связи между стандартами МСФО и новыми стандартами раскрытия информации в области устойчивого развития Фонда МСФО.

В таблице 15 представлены результаты работы Рабочей группы по технической готовности, представленные в декабре 2021 г. для рассмотрения Совету по международным стандартам устойчивого развития.

Таблица 15

Рекомендации для рассмотрения СМСУР

Рекомендации для рассмотрения СМСУР	
1	Общие требования к раскрытию финансовой информации, связанной с устойчивым развитием (прототип общих требований)
2	Прототип раскрытия информации, связанной с климатом (прототип по климату)
3	Концептуальные принципы установления стандартов
4	Архитектура стандартов
5	Другие пункты повестки дня для разработки стандартов
6	Характеристики надлежащей процедуры
7	Стратегия цифровизации
8	Связь между Советом по международным стандартам финансовой отчетности и Советом по международным стандартам устойчивого развития

Два из указанных в таблице 15 результатов (3 и 4), относящие к концептуальным принципам установления стандартам и архитектуре стандартов, пока еще не представлены широкой общественности, но в то же время имеют решающее значение для создания системы высококачественных и актуальных стандартов раскрытия финансовой информации, связанной с устойчивым развитием. Результаты 5-8 представляют собой рекомендации для включения в будущий технический план работы СМСУР.

Одним из актуальных вопросов является разработка стратегии цифровизации информации, раскрываемой в соответствии со стандартами СМСУР. Как известно, в настоящее для электронного представления финансовой отчетности широко используется формат XBRL – структурированный, машиночитаемый язык передачи данных, разрабатываемый международным консорциумом «XBRL International».

«Для передачи финансовой отчетности в формате XBRL Фондом МСФО разработаны отдельные таксономии, предназначенные для организаций, применяющих все введенные в действие МСФО (таксономия полной отчетности по МСФО), и для организаций малого и среднего бизнеса, применяющих МСФО для малых и средних предприятий (таксономия отчетности по МСФО для малых и средних предприятий). Кроме того, разработана таксономия Комментариев к руководству, предназначенная для раскрытия дополнительной информации об организации» [63].

Появление стандартов раскрытия информации, связанной с устойчивым развитием, потребует разработки соответствующей таксономии для них. Следует заменить, Фонд МСФО, выпустив 24 марта 2022 г. ежегодные обновления таксономии XBRL для финансовой отчетности, изменил название с «Таксономия МСФО» на «Таксономия бухгалтерского учета МСФО», для того, чтобы учесть будущие стандарты в области устойчивого развития и соответствующую им «Таксономию в области устойчивого развития МСФО», сохранив при этом бренд «МСФО». Таким образом, предполагается, что требование цифровой маркировки будет распространяться не только на количественные факты, но и на повествовательные раскрытия.

Использование XBRL принесет пользу инвесторам и другим участникам финансовых рынков, сделав раскрытие информации более доступным и легким для агрегирования, сравнения, фильтрации и другого анализа по сравнению с не машиночитаемым форматом. Сбор как финансовой информации, так и влияющей на нее информации в области устойчивого развитиям в едином формате облегчит комплексный анализ.

Таким образом, поставленная попечителями Фонда МСФО перед собой амбициозная цель, предполагает принятие стандартов Совета по международным стандартам в области устойчивого развития во всем мире, основываясь на сочетании нормативной и рыночной поддержки. В зависимости от уровня спроса со стороны инвесторов в некоторых юрисдикциях их внедрение будет предписано местными регулирующими органами, в других – их применение будет добровольным.

Перед регулирующими органами в России встает вопрос, требующий срочного, но в то же время взвешенного решения, по какому пути пойти: принять международные стандарты раскрытия информации в области устойчивого развития или же развивать собственную систему стандартов, учитывающих приоритеты и интересы России?

2.2 Нефинансовая отчетность российских публичных компаний в формате ESG-регулирования[1]

Общество XXI века серьезно задумалось о пересмотре системы ценностей. Активное истощение природных ресурсов, негативное воздействие на окружающую среду, глобальные природные катаклизмы и пандемия COVID 19 изменили экономическое мировоззрение. Современный мировой бизнес переживает этап «качественной перезагрузки» своих финансовых интересов: от идеологии получения текущей прибыли и создания стоимости для акционеров к устойчивому созданию долгосрочной стоимости для всех заинтересованных сторон.

Важнейшим аспектом в данном направлении является формирование адекватной инфраструктуры ESG-регулирования, в т.ч. в части формирования, раскрытия и верификации данной информации. В цифровом пространстве информационного взаимодействия экономических субъектов со стейкхолдерами отчетность традиционно выступает одним из базовых инструментов раскрытия. Нефинансовый отчет в разрезе ESG-факторов является эффективным каналом коммуникации компаний с внешней средой, позволяя, в частности, транслировать всем заинтересованным пользователям достижения в области «зеленой трансформации» и социальной ответственности бизнеса.

Особенность сложившейся ситуации заключается в том, что запрос на формирование законодательных инициатив пошёл от самого бизнеса,

[1]Материал подготовлен по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по государственному заданию Финансовому университету при Правительстве РФ

который на протяжении двух десятилетий активно вовлечен в ESG-повестку. Так, в период с 2000 по 2021 гг. мировым профессиональным и бизнес-сообществом были разработаны стандарты, рекомендации и рамки по раскрытию нефинансовой отчетности, в т.ч. в области изменения климата (GRI, IIRC, SASB, CDSB, TCFD и др.), применяемые на всем экономическом пространстве. В настоящее время идет дальнейшее развитие в сторону унификации подходов и разработки единых принципов формирования отчетности об устойчивом развитии на базе Фонда МСФО, реализуется также и ряд других инициатив. Международная повестка четко свидетельствует о растущей ценностной характеристике нефинансовой отчётности и ключевой роли в повышении глобальной информационной прозрачности устойчивой экономической бизнес-среды.

Однако возникает важнейший вопрос создания собственной национальной законодательной базы в данной области. Отдельные российские эксперты не раз отмечали «политический окрас» ESG-повестки. В условиях новой экономической реальности справедливо стал вопрос «выживания» определенных сегментов бизнеса, что в определенный момент поставило под сомнение целесообразность выполнения ESG-инициатив и договоренностей по климату.

Сам российский бизнес и профессиональное сообщество дали ответ на данный вопрос. Так, Александр Шохин, председатель Российского союза промышленников и предпринимателей, выступая на заседании Координационного совета РСПП по устойчивому развитию в марте 2022 года сказал: «Российская экономика остается частью мировой, и мы не отказываемся от базовых принципов экономической деятельности ... Нашим компаниям нельзя выпадать из общего тренда, хотя приоритеты и сроки реализации проектов могут меняться, но вектор движения задан». Позднее подобную позицию стали транслировать большинство представителей бизнес-сообщества.

Алексей Нечаев, лидер парламентской партии «Новые люди», обсуждая текущие проблемы российского бизнеса и его перспективы, выдвинул предположение о том, что «бизнес в новых условиях должен пройти через три этапа. Первый - выживание, «мертвая зона» - около года. Второй - «освоение наследия» и структурная перестройка в условиях ухода западных компаний. И третий - этап рождения новых культурных и научных паттернов. И уже на втором этапе важно создавать стратегии»[1].

Таким образом, в настоящее время вопросы климатической повестки и ESG-рисков уже не рассматриваются в качестве инструментов

[1] URL:https://www.nand.ru/professional-information/news/30562/.

политического влияния. Они требуют самого глубокого осмысления с точки зрения развития методологии и нормативного регулирования. Российские ученые Научной школы Финансового университета[1] в рамках научно-исследовательской работы в области анализа информационной прозрачности деятельности различных типов экономических субъектов успешно ведут исследования данной проблематики [64,65,15,66,17,67,68].

По нашим оценкам, маловероятно, что российские публичные компании начнут массово отказываться от практики формирования нефинансовой отчётности или отчетности об устойчивом развитии по целому ряду причин.

Во-первых, накопление опыта и компетенций в области создания и публикации нефинансовой отчетности стоили достаточно больших финансовых и трудовых ресурсов для бизнеса, фактически засматриваясь как инвестиции в будущее. Отказ от составления нефинансовой отчётности будет означать утерю ценного опыта, чего, как мы полагаем, компании не готовы допустить, о чем, например, говорят в Российском союзе промышленников и предпринимателей.

Во-вторых, российский финансовый рынок в долгосрочной перспективе остается заинтересованным в реализации принципов ответственного инвестирования и «зеленых инструментов».

В-третьих, в реализации ESG-стратегии заинтересовано само государство. Основным инструментом раскрытия информации об устойчивом развитии, позволяющим осуществлять мониторинг вклада компаний в достижение целей по устойчивому развитию, является нефинансовая отчетность.

В результате анализа актуальной позиции государства и бизнеса в отношении экономического развития и приоритетов, выраженной на публичных совещаниях, форумах и круглых столах, авторами выделены три ключевых направления ESG-повестки в России:

а) последовательная реализация всех намеченных ESG-инициатив ввиду объективной актуальности и накопленного у российских публичных компаний потенциала с учетом приоритетности и ресурсов при поддержке государства;

б) ориентация на национальные интересы России, импортозамещение, формирование национальной законодательной инфраструктуры ESG-регулирования;

---

[1]Научная школа Финансового университета «Учетно-аналитические и контрольные процессы экономических субъектов информационного общества». URL: http://www.fa.ru/org/dep/uaa/Pages/school.aspx.

в) переориентация на другие международные биржи и рынки (прежде всего стран азиатского региона).

На основании этого мы считаем, что первостепенная роль в дальнейшем развитии нефинансовой отчётности в Российской Федерации теперь будет отведена именно государству, как ключевому стейкхолдеру, посредством нормативного правового регулирования и введения определённых требований, стимулирования компаний и осуществлении методической поддержки.

На сегодняшний день в России реализуется Концепция развития публичной нефинансовой отчетности, а также рекомендации Банка России по раскрытию публичными акционерными обществами нефинансовой информации и по учету советом директоров ESG-факторов, а также вопросов устойчивого развития [69-71].

Центральный Банк рекомендует придерживаться пяти основных принципов при раскрытии нефинансовой информации:

1. Предоставление информации должно быть простым для восприятия пользователями, объективным и сбалансированным по составу, т.е. раскрытие информации должно давать точное и непредвзятое представление о положительных и отрицательных аспектах деятельности, а также на основе надежных источников данных покрывать интересы и запросы заинтересованных лиц.

2. Объем раскрываемой информации должен быть достаточным, но не излишним. Необходимо обеспечение такого объема информации, который позволит заинтересованным пользователям получить полное неискаженное представление о деятельности организации за отчетный период, а также о ее рисках и возможностях, связанных с факторами ESG.

3. Раскрытие информации должно быть ориентировано не только в ретроспективном разрезе, но и в перспективном: на будущее и стратегические цели. В нефинансовой отчетности следует раскрывать информацию о целях, задачах, миссии развития компании, о том, как все должно быть реализовано.

4. В процессе раскрытия нефинансовой информации нужно ориентироваться на заинтересованных лиц: учитывать интересы каждого пользователя в равной степени. Также рекомендуется раскрывать информацию о взаимодействии с заинтересованными пользователями, то, как их интересы были учтены.

5. Раскрываемая нефинансовая информация должна быть последовательна и сопоставима. Ее нужно не только качественно составлять как отдельный источник информации, но и осуществлять взаимосвязь с другими частями годового отчета организации.

Целый ряд ключевых инициатив, принятых в 2021 году, заложили мощный фундамент всех базовых изменений. Однако базовым остается вопрос национального регулирования подходов по формированию нефинансовой отчётности в контексте климатических, социальных и корпоративных рисков. Российские законодатели в будущем предлагают стратегию мягкого регулирования в части постепенного введения обязательности составления нефинансовой отчетности. В октябре 2021 года на совещании по климату и вопросам экологии Путин В.В. дал поручение Правительству РФ и Государственной думе РФ к 1 марта 2022 года подготовить изменения в законодательство в части развития системы публичной нефинансовой отчетности юридических лиц. Министерством экономического развития уже несколько лет назад разработан законопроект о публичной нефинансовой отчетности, в настоящий момент документ передан на рассмотрение в Правительство РФ.

Для формирования национальных стандартов в области нефинансовой отчетности важным является экспертная оценка уже существующих, международно признанных стандартов, добровольно применяемых российским бизнесом в настоящее время.

К таким можно отнести:

– стандарты GRI (Global Reporting Initiative);
– стандарты SASB (Sustainability Accounting Standards Board);
– стандарты IIRC (International Integrated Reporting Council);
– стандарты TCFD (The FSB Task Force on Climate-related Financial Disclosures);
– отдельные стандарты ISO[1];
– стандарты серии AA1000[2] и ряд других.

Самыми популярными по частоте использования в России и мире на сегодняшний день являются стандарты GRI. Сами разработчики стандартов позиционируют свою миссию в том, чтобы обеспечить высочайший уровень прозрачности в отношении воздействия бизнеса на экономику, окружающую среду и людей. Стандарты GRI охватывают самые разные темы, от биоразнообразия до налогов, от отходов до выбросов в разрезе трёх аспектов: экономического, социального и экологического. Стандарты разработаны как простой в использовании модульный набор,

[1]Со временем стандарты ISO начали играть меньшую роль непосредственно в формировании отчётности, поскольку они больше относятся к организации экологического менеджмента и реализации принципов социальной ответственности.

[2]Стандарты серии AA1000 можно отнести к вспомогательным, они непосредственно не содержат подробных рекомендаций по формированию нефинансовых отчётов.

дающий полное представление о существенных темах организации, их связанном влиянии и способах управления ими:

– универсальные стандарты, которые пересмотрены с целью включения отчетности по правам человека и должной осмотрительности в отношении окружающей среды в соответствии с ожиданиями межправительственных органов;

– новые отраслевые стандарты обеспечивают более последовательную отчетность о воздействии на конкретные отрасли;

– стандарты по темам, адаптированные для использования с пересмотренными универсальными стандартами, содержат список раскрываемой информации, относящейся к конкретной теме. Для раскрытия информации по существенным темам GRI предлагает целый набор «тематических стандартов», к примеру, стандарт по раскрытию информации об использовании энергии, стандарт по раскрытию информации о персонале, о взаимодействии с местными сообществами и т.д.

SASB активно развивающиеся стандарты, которые носят исключительно отраслевой характер (77 отраслевых стандартов) по раскрытию информации в разрезе ESG-факторов, и, в большей степени относятся к связанной с устойчивостью информации. При этом, в отличие от трёх аспектов GRI, стандарты SASB предлагают пять измерений устойчивости: окружающая среда, социальный капитал, человеческий капитал, бизнес-модель и инновации, лидерство и корпоративное управление. Раскрытие информации в рамках SASB должно быть существенным с точки зрения финансовой информации и позволять поставщикам финансового капитала оценивать деятельность компании в краткосрочном, среднесрочном и долгосрочном периоде с точки зрения создания стоимости и финансовых результатов.

IIRC – стандарты интегрированной отчётности. IIRC определяет информацию, которая должна быть включена в отчёт для понимания создания процесса стоимости в организации, то есть, создаёт основу для информации, связанной с устойчивостью. В первую очередь, IIRC определяет информацию о ресурсах и о том, как они используются организацией в разрезе шести видов капитала – финансового, производственного, социального, интеллектуального, человеческого и природного. Ключевое место в интегрированной отчётности отводится представлению бизнес-модели, которая символизирует трансформацию ресурсов компании на входе в ходе своей деятельности в продукты и услуги, а также какой эффект данная трансформация оказывает на экологическое, социальное и экономическое благополучие общества. В конечном счёте

изменение стоимости каждого капитала в рамках бизнес-модели организации оказывает влияние на стоимость всей компании в целом.

TCFD - это Рабочая группа по вопросам раскрытия финансовой информации, связанной с изменением климата, которая ориентируется на разработке рекомендаций в отношении добровольного раскрытия информации о финансовых рисках, связанных с изменением климата. Раскрытие информации отражается по 4-м направлениям: корпоративное управление, стратегия, управление рисками, метрики и цели - в разрезе 2-х типов рисков с применением сценарного анализа устойчивости компании. При этом, предполагается, что сценарный анализ должен быть научно-обоснованным. Несмотря на узкую направленность, стандарты TCFD очень быстро вошли в активное пользование организаций-составителей нефинансовой отчётности [68].

Как и ряде предыдущих стандартов предусматривается, что организация должна раскрывать информацию, в том числе перспективно (прежде всего – в рамках стратегии) с разделением горизонта прогнозирования на краткосрочный, среднесрочный и долгосрочных. В отношении показателей ключевой акцент делается на раскрытии информации о выбросах парниковых газов в разрезе Scope 1, Scope 2 и Scope 3. Также предполагается и указание целевых показателей выбросов парниковых газов.

По данным аналитического обзора отчетов российских компаний и банков, проведенным в 2021 году аналитическим агентством Эксперт РА, сформировалась следующая ситуация по применению стандартов нефинансовой отчетности (рис. 14).

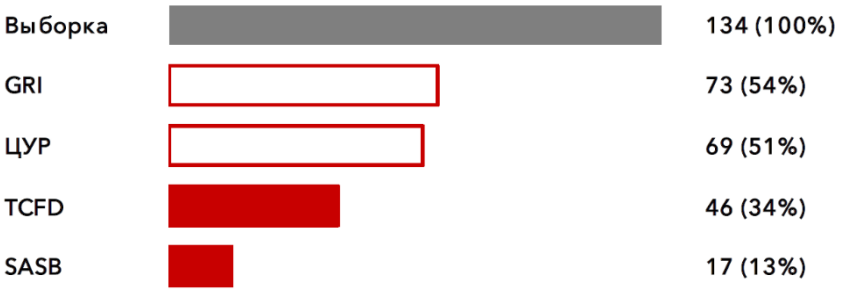

Рис. 14. Доля отчетов российских компаний и банков, формируемых по различным стандартам, 2021 г.

Источник. Составлено по данным Эксперт РА

При таком многообразии стандартов очевидна невозможность соблюдения одного из важнейших принципов формирования отчетности экономических субъектов – полезности информации, включающего в себя ее сравнимость.

На протяжении последних нескольких лет мировому сообществу стала очевидной необходимость унификации подходов по раскрытию нефинансовой информации. Так была образована «группа пяти» - временное объединение лидирующих организаций-разработчиков стандартов нефинансовой отчетности – GRI, SASB, IIRC, CDSB и CDP, которые выпустили прототип единого стандарта по нефинансовой отчетности.

В развитии данного направления 3 ноября 2021 года было объявлено о создании на базе Фонда МСФО (IFRS) нового Совета по международным стандартам устойчивого развития (ISSB) при координирующей роли Международной организации комиссий по ценным бумагам IOSCO. Фонд МСФО осуществляет объединение Совета по стандартам раскрытия информации о климате (CDSB) и Фонда отчетности о стоимости (VRF), в котором находятся Интегрированная система отчетности IIRC и стандарты SASB. О данном направлении развития стандартов ISSB профессор Малиновская Н.В. в рамках Научной школы провела собственное исследование, результаты которого отражены в настоящей монографии[1].

Таким образом, возникает одни из важнейших вопросов выбора стандартов отчетности на перспективу после 2022 отчетного года:

– отчетность по стандартам GRI, которые сегодня использует значительное большинство компаний;
– ESG-отчетность по стандартам ISSB;
– обе системы отчетности;
– национальные регламенты.

В новых экономических реалиях важно определить стратегическое направление вектора национального развития и его ключевые ориентиры. Российское профессиональное и бизнес-сообщество прекрасно осознает потребность в разработке собственной системы отечественных стандартов в области устойчивого развития. Очевидно, что они в определённой степени должны согласовываться с международными принципами, поскольку российская экономика остается частью мировой системы в условиях собственной суверенизации.

В фокусе развития национальной системы нельзя не принимать во внимание еще один важнейший принцип формирования отчетности – ее

[1]Параграф 2.1 настоящей главы монографии.

достоверность, выполнение которого достигается различными инструментами, в том числе и проведением аудита отчетности.

Согласно Концепции развития публичной нефинансовой отчетности, «независимая внешняя оценка осуществляется как по инициативе самих организаций, так и по инициативе третьей стороны. Независимая внешняя оценка отчетности по инициативе организации осуществляется в форме подтверждения (заверения) лицом или группой лиц, которые независимы от процесса подготовки публичной нефинансовой отчетности. При этом термины «подтверждение», «заверение» используются как аналогичные» [69].

Подтверждение (заверение) – представляет собой систему методов и процессов, позволяющих убедиться в том, что отчетная информация отвечает определенным критериям, в том числе достоверности, существенности и полноты информации; требованиям регламентирующих документов.

В Концепции изначально были предусмотрены две формы независимого внешнего заверения: общественное подтверждение (заверение) и профессиональное подтверждение (заверение). Анализ сложившейся российской практики независимого заверения отчетности об устойчивом развитии позволяет сделать вывод о том, что компании по своему усмотрению используют оба варианта подтверждения, что наглядно продемонстрировано на диаграмме (рис. 15).

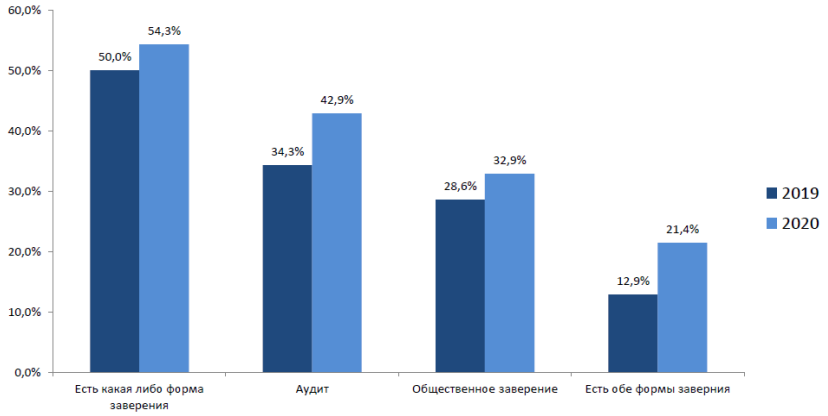

Рис. 15. Доля отчетов, прошедших процедуру независимой оценки и подтверждения (заверения)

Источник. Составлено по данным РСПП

Важнейшим моментом является тот факт, что в Российской Федерации не существует законодательного определения действий по независимому подтверждению ESG-отчетности. Закон об аудиторской деятельности не рассматривает нефинансовую и ESG-отчетность в качестве объекта классического аудита.

Более того, пункт 2 статьи 1 указанного закона гласит, что «к аудиторской деятельности не относятся проверки, осуществляемые в соответствии с требованиями и в порядке, отличными от требований и порядка, установленных стандартами аудиторской деятельности».

Как правило, общественное заверение преимущество осуществляет Совет по нефинансовой отчетности при РСПП, профессиональное – отдельные аудиторские компании, например, ФБК и др. (рис. 16).

Среди всех действующих на территории РФ стандартов аудиторской деятельности к ESG-отчетности можно отнести лишь два из группы «Международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ)»:

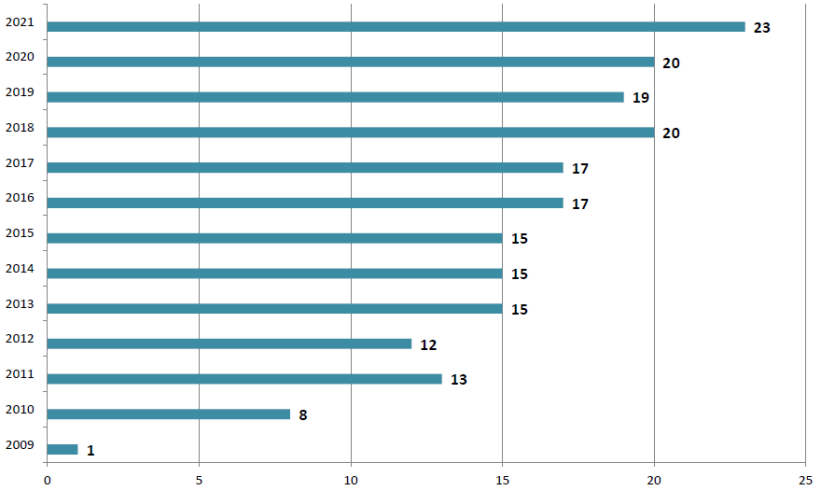

Рис. 16. Количество отчетов, прошедших общественное заверение в Совете РСПП по нефинансовой отчетности

Источник. Составлено по данным РСПП

1) МСЗОУ-3000 «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов»;

2) МСЗОУ-3410 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении отчетности о выбросах парниковых газов».

Также применяется стандарт The AA1000 Assurance Standard (версия с 2021 года: AA10000 AS v3) - стандарт для подтверждения информации об устойчивом развитии организации любого типа, основанный на эффективном применении принципов AA1000 AccountAbility (AA1000AP, 2018).

Стандарт AA1000AS определяет нефинансовый аудит как «инструмент, который с помощью ряда конкретных принципов и подходов позволяет оценить качество подготавливаемых организацией материалов, например ее отчетов, а также существующих в организации систем, процессов и уровень компетентности, которые обеспечивают эффективность ее работы».

Сегодня все чаще дискутируется вопрос о будущем аудита в условиях развития ESG-отчетности и понимании необходимости ее независимого заверения.

В профессиональном сообществе аудиторов, на наш взгляд, аудит продолжают рассматривать как подтверждение достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Но еще десять лет назад ведущими учеными Научной школы Финансового университета[1] была предложена Концепция широкого понимания аудита, заключающаяся в переходе от аудита бухгалтерской отчетности, предполагающего подтверждение достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности с выражением в отношении ее разумной уверенности, к аудиту бизнеса, означающему выражение этой же разумной (а не искусственно сконструированной ограниченной) уверенности при подтверждении достоверности всей публичной отчетности организации [72]. Происходящие в последние года процессы ESG-трансформации только подтверждают ценность и глубину ранее сделанных выводов. Но если еще 10-15 лет назад проблема аудита бизнеса стояла скорее теоретически, то сейчас на повестке дня находятся совершенно конкретные практические вопросы необходимости верификации уже существующих форматов нефинансовой отчетности / отчетности об устойчивом развитии / ESG-отчетности.

Позиция Научной школы Финансового университета заключается в том, что дальнейшее практическое развитие концепции широкого понимания аудита будет включать следующие три взаимосвязанных аспекта трансформации аудита финансовой отчетности и аудита бизнеса:

---

[1]Научная школа Финансового университета «Учетно-аналитические и контрольные процессы экономических субъектов информационного общества». URL: http://www.fa.ru/org/dep/uaa/Pages/school.aspx

1) трансформацию объекта аудита, т.е. состава информации, раскрываемой организацией для заинтересованных пользователей;

2) трансформацию стандартов формирования информации о деятельности организации, выступающей объектом аудита;

3) трансформацию стандартов аудита, т.е. верификации информации, выступающей объектом аудита.

2.3 Перспективы и отдельные аспекты внедрения МСФО S2 «Раскрытие информации, связанной с климатом»

В последние несколько лет активизировались глобальные усилия, направленные на развитие корпоративной отчетности, которая выходит за пределы финансовых аспектов и включение в нее экологических, социальных и управленческих вопросов. Наиболее остро обсуждаются вопросы климата, которые приобрели популярность и имеют общественный резонанс. В связи с этим, климатические и экологические вопросы уже во многом связаны не только с необходимостью и общественными интересами, но приобретают возрастающее значение для пользователей отчетности и репутационную оценку.

Международным сообществом признается возрастающее значение влияния вопросов изменения климата на общество, мировую экономику, осуществление экономической деятельности субъектами, формирование стоимости. Решение проблемы формирования надежной и сопоставимой финансовой информации,связанной с климатом, актуально на сегодняшний день в целях оценки влияния климатических аспектов на среднесрочную и долгосрочную перспективу, возможности оценки рисков, предотвращения и регулирования такого влияния и последствий для общества в целом и отдельных регионов мира.

Формирование такой отчетности и раскрытие информации, связанной с изменениями климата, в том числе, направлено на переход к более устойчивой, низкоуглеродной экономике.

Признанное изменение климата влияет на все отрасли экономики. Тем не менее, оно имеет географические, отраслевые и секторальные отличия по степени и типу воздействия, текущим и перспективным последствиям и влиянию климатических рисков.

В качестве ответа на глобальный запрос лидеров G20, Международной организации комиссий по ценным бумагам (IOSCO) и других организаций о расширении информации и раскрытии компаниями более

качественной информации о рисках и возможностях, связанных с связанных с устойчивым развитием, Совет по международным стандартам устойчивого развития (ISSB) начал обсуждение вариантов МСФО по раскрытию информации об устойчивом развитии МСФО (IFRS) S1 «Общие требования к раскрытию финансовой информации, относящейся к устойчивому развитию» и МСФО (IFRS) S2 «Раскрытия, связанные с изменениями климата»[1].

Предложенный предварительный вариант МСФО S2 «Раскрытие информации, связанной с климатом» (Climate Exposure Draft), основан на основных положениях рекомендаций Целевой группы по раскрытию финансовой информации, связанной с климатом (TCFD). Чтобы принимать более обоснованные финансовые решения, инвесторам, кредиторам и страховым компаниям необходимо понимать, как риски и возможности, связанные с климатом, могут повлиять на будущее финансовое положение организации, отражаемое в ее отчете о прибылях и убытках, отчете о движении денежных средств и балансе[2].

Также он включает отраслевые требования к раскрытию информации, полученные из стандартов SASB.

Кроме того, Комиссия по ценным бумагам и биржам США (SEC) опубликовала регламент «Усиление и стандартизация раскрытия информации по изменениям климата для инвесторов». Таким образом, отношения компаний с окружающей средой становятся все более важными, изменения климата представляют значительные риски для всех организаций, их деятельности и их отрасли экономики.

Предложения в предварительном проекте предназначены для облегчения предоставления сопоставимой информация для мировых рынков. В проекте сформулированы требования для того, чтобы пользователи финансовой отчетности могли оценить подверженность организаций и управление рисками и возможностями, связанными с климатом, на разных рынках, чтобы облегчить принятие решения о распределении капитала и управлении.

Цель МСФО S2 «Раскрытие информации, связанной с климатом», состоит в раскрытии компаниями информации о своей подверженности значительным рискам и возможностях, связанным с климатом, что пред-

---

[1]Предварительный вариант МСФО (IFRS) S2 «Раскрытие информации, связанной с климатом». URL: https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/climate-related-disclosures/issb-exposure-draft-2022-2-climate-related-disclosures.pdf.

[2]Рекомендации Целевой группы по раскрытию финансовой информации, связанной с климатом. URL: https://www.fsb-tcfd.org/recommendations/.

положительно позволит пользователям оценить последствия значительных рисков, связанных с климатом, и их влияние на стоимость компании, понять, как предприятие использует ресурсы для реагирования, стратегию управления климатическими рисками, оценить способность организации адаптировать свое планирование, бизнес-модель со значительными климатическими рисками.

Цель раскрытия финансовой информации о климате в отношении управления, заявленная в проекте, состоит в том, чтобы позволить пользователям финансовой отчетности понять процессы управления, средства контроля и процедуры, используемые для мониторинга и управления рисками и возможностями, связанными с климатом. Для достижения этой цели организация должна раскрывать информацию о руководящем органе или органах (которые могут включать правление, комитет или эквивалентный орган, отвечающий за управление) по надзору за климатическими риски, а также информацию о роли руководства в этих процессах. В частности, организация должна раскрывать личность органа или лица в органе, ответственном за надзор за рисками и возможностями, связанными с климатом; как закреплена ответственность органа за связанные с климатом риски, как орган обеспечивает наличие соответствующих навыков и компетенций и т.д.

В результате, такая отчетность должна позволить пользователям финансовой отчетности понять стратегию организации по устранению значительных рисков, связанных с климатом, и ее возможности в этой связи.

Предполагается, что компания должна раскрывать информацию о значительных рисках и возможностях, связанных с климатом, которые как она обоснованно ожидает, способны повлиять на ее бизнес-модель, стратегию и денежные средства, а также доступ к финансам и стоимость капитала в краткосрочной, среднесрочной или долгосрочной перспективе.

Также, необходимо раскрыть влияние значительных рисков и возможностей, связанных с климатом, на бизнес-модель компании и цепочки создания стоимости. Важным представляется раскрытие информации в отношении влияния значительных рисков и возможностей, связанных с климатом на финансовое положение, компании, стратегии и принятие решений, включая планы перехода, финансовые результаты деятельности, а также на движение денежных средств за отчетный период, а также ожидаемые эффекты в перспективе.

В отчетности следует раскрыть, как связанные с климатом риски и возможности включены в финансовое планирование компании, оценить устойчивость к изменению климата в стратегии (включая бизнес-модель),

значительные физические риски и значительные переходные риски с учетом неопределенности. Согласно предварительному проекту, компания должна использовать сценарный анализ, связанный с климатом.

Предварительный проект предлагает, что в случае, если компания не может его выполнить, то вместо сценарного анализа для оценки климатоустойчивости стратегии, она может использовать альтернативные методы или приемы (например, качественный анализ, одноточечные прогнозы, анализ чувствительности и стресс-тесты). Несмотря на то, что сценарный анализ широко используется, его применение к вопросам, связанным с климатом в бизнесе, особенно на уровне отдельных организаций и отраслей, вызывает массу вопросов.

Секторально, не все компании готовы к его использованию.

Одним из наиболее дискуссионных представляется вопрос о раскрытии плана перехода организации к экономике с низким уровнем выбросов углерода. Предполагается, что представленные в отчетности данные помогут пользователям финансовой отчетности оценить текущие и запланированные меры реагирования компании на риски, связанные с декарбонизацией, и их влияние на стоимость предприятия.

Раскрываемая информация должна дать представление пользователям финансовой отчетности о влиянии рисков и возможностей, связанных с климатом, на стратегию компании, план перехода в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе. В том числе, должна быть представлена информация в отношении реализации этих планов (включая информацию об использовании углеродных зачетов); планы и критические предположения в отношении унаследованных активов; количественная и качественная информация об этапах реализации планов, ранее раскрытая организацией.

Предварительный проект предполагает проведение оценки зависимости компании от углеродных компенсаций, используемого способа получения компенсаций, а также надежность и целостность схемы, включает требования по раскрытию информации об использовании углеродных компенсаций для достижения целевых показатели выбросов.

Сокращение выбросов предполагает дополнительные капитальные вложения компаниями, кроме того, результаты такого сокращения должны быть оценены и верифицированы.

Отдельные компании России в отчетности за 2021 год подготовили Климатические отчеты. Отчет по климату, в целом, подготовлен основываясь на рекомендациях Рабочей группы по вопросам раскрытия финансовой информации, связанной с изменением климата (TCFD).

Чаще всего, климатический отчет представляет собой стратегию компаний в области изменения климата, в которой сформулированы цели компании, обязательства и оценка климатических рисков. Например, в качестве цели может быть определено снижение на 20-30% к 2040 году интенсивности выбросов парниковых газов на единицу произведенной готовой продукции.

В качестве одной из целей, представляется важным формирование экологической ответственности. Утилизация отходов производства, управление отходами является одной из самых актуальных проблем российских производств. так как отходы являются побочным продуктом, который сопровождает любое производство во всех отраслях. Необходимо формулировать цели по созданию безотходных производств или цепочек повторного использования отходов, снижая до минимума вред экологии и предупреждая загрязнения окружающей среды.

Учитывая важность раскрытия информации об устойчивом развитии, предназначенной для удовлетворения информационных потребностей инвесторов при оценке стоимости компаний, необходимо отметить наличие неопределенности и спорных вопросов.

Для оценки показателей, которые необходимо включить в отчетность, как влияющие на изменение климата, обеспечивающие достоверность и доверие к таким исследованиям в разных странах должны быть проведены фундаментальные научные исследования. Это касается методики анализа сценариев, связанных с изменением климата, формирования показателей, оценки.

Анализируя данные в уже сформированных и опубликованных отдельными компаниями отчетах по климату, можно отметить, что наибольший рост связан с раскрытием подходов к идентификации, оценке, и управлению рисками, связанными с климатом.

В связи с объявленным глобальным консенсусом по переходу на низкоуглеродную экономику, остаются дискуссионными вопросы, связанные с неравенством стран и регионов в целом. Также, это затрагивает политические вопросы, нормативное регулирование в отдельных странах, ответственность компаний, социальные последствия реализации подобных планов. Таким образом, бизнес-стратегии компаний, направленные на переход на низкоуглеродную экономику, могут вступать в конфликт с социально-экономическими и политическими возможностями, обязательствами и целями отдельных стран.

Требование применения сценарного анализа при оценке устойчивости компаний к изменению климата требует дальнейшего обсуждения и проработки.

Новые технологии, обеспечивающие переход на низкоуглеродную экономику, в свою очередь могут нести риски. Научных исследований по оценке таких рисков пока нет.

Актуальным является вопрос сохранения потенциала для международного взаимодействия в этой сфере.

2.4 Требования к формированию отчета о движении денежных средств в Казахстане

Субъекты ведут бухгалтерский учет, составляют и представляют финансовую отчетность согласно требованию законодательства РК о бухгалтерском учете и финансовой отчетности в соответствии с их принадлежностью к соответствующему предпринимательству[1].

Отчет о движении денежных средств в последнее десятилетие стал одним из основных элементов финансовой отчетности в мировой практике. Он дополняет основные формы отчетности и поясняет изменения, произошедшие с денежными средствами и денежными эквивалентами организации. Независимо от характера деятельности пользователи финансовой отчетности заинтересованы в том, чтобы узнать, как компания генерирует денежные средства. Этот отчет необходим как менеджерам, так и внешним пользователям, которые могут видеть реальные доходы и расходы по его показателям, а также знать следующее: 1) объем и источники получения денежных средств и направления их использования; 2) способность компании обеспечивать превышение поступлений денежных средств над выплатами в результате своей деятельности; 3) способность компании выполнять свои обязательства; 4) информация о достаточности денежных средств для ведения деятельности; 5) степень самостоятельного обеспечения инвестиционных потребностей за счет внутренних источников; 6) причины разницы между размером прибыли и объемом денег.

Отчет о движении денежных средств предоставляет пользователям информацию, позволяющую оценить: изменение чистых активов; изменение финансовой структуры (в том числе ликвидность и платежеспособность); способность предприятия влиять на объем и время денежных потоков (приспосабливаться к изменяющимся условиям и возможностям).

Преимущества отчетности о движении денежных средств:

1) учет обеспечивает понимание финансовой структуры организации, ее ликвидности, платежеспособности и способности организации

[1]Об утверждении Правил ведения бухгалтерского учета Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 31 марта 2015 года № 24. // https://adilet.zan.kz

влиять на суммы и сроки платежей для адаптации к изменяющимся условиям и возможностям;

2) в отчете о движении денежных средств раскрывается важная информация о денежных потоках от операционной, финансовой и инвестиционной деятельности, явно не содержащаяся в балансе или отчете о прибылях и убытках;

3) отчет содержит дополнительную информацию для пользователей финансовой отчетности по оценке изменений активов, обязательств и капитала компании;

4) учет повышает относительность отчетности разных организаций, так как устраняет эффект от применения различных бухгалтерских подходов при отражении одних и тех же событий;

5) историческая информация о движении денежных средств является показателем величины и времени поступления, а также вероятности будущих денежных потоков. Кроме того, если у компании есть система прогнозирования будущих денежных потоков, то отчет о движении денежных средств является критерием оценки точности таких прогнозов.

Отчет о движении денежных средств объясняет разницу между остатком денег и чистой прибылью (таблица 16).

Таблица 16

Различия между остатком денег и чистой прибылью

1 ситуация	2 ситуация
Компания может получать убытки, но продолжать существовать при наличии достаточного количества денег или ликвидных активов	Прибыльная компания может прекратить существование, если окажется не в состоянии оплачивать долги, так как не имеет достаточного количества денег или других ликвидных активов
Например: Остаток денежных средств на начало - 0, вклад в уставный капитал - 2000 тыс.тг., приобретение основных средств – 400 тыс.тг., операционные расходы – 600 тыс.тг., доход от аренды – 300 тыс.тг. В данном случае убыток составляет 300 тыс.тг (300-600), остаток денег 1300 тыс.тг (2000 – 400 – 600 + 300)	Например: Остаток денежных средств на начало - 0, вклад в уставный капитал - 2000 тыс.тг., приобретение основных средств – 400 тыс.тг., операционные расходы – 600 тыс.тг., приобретение товара – 1000 тыс.тг, продажи в кредит – 1800 тыс.тг. В данном случае прибыль составляет 200 тыс.тг (1800 – 1000 - 600), остаток денег 0 тыс.тг (2000 – 400 – 600 - 1000)

Итак, из таблицы 16 мы видим, что при наличии денежных средств организация может продолжать активно осуществлять свою деятельность. Если же у организации нет денежных средств, то ей нечем расплатиться с контрагентами, клиентами и т.п.

В соответствии с пунктами 14-17 МСФО 7 «Отчет о движении денежных средств» составлен рисунок 17.

В ходе составления отчета о движении денежных средств результирующий показатель напрямую зависит от выбранного метода: прямого или косвенного.

При прямом – это суммарный чистый доход предприятия или чистый доход предприятия в разрезе видов операций.

При косвенном – чистый финансовый результат (прибыль или убыток).

В соответствии с пунктом 18 МСФО № 7 «Отчет о движении денежных средств» «Организация должна представлять денежные потоки от операционной деятельности, используя:

– либо прямой метод, в соответствии с которым раскрывается информация об основных видах валовых денежных поступлений и выплат;

– либо косвенный метод, в соответствии с которым прибыль или убыток корректируются с учетом влияний операций неденежного характера, любых отложенных или начисленных прошлых или будущих денежных поступлений или выплат от операционной деятельности, а также статей доходов или расходов, связанных с денежными потоками от инвестиционной или финансовой деятельности»[1].

Применение косвенного метода на практике – явление более редкое, так как в соответствии с вышеизложенным стандартом «поощряется использование прямого метода», этот «метод предоставляет информацию, которая может быть полезной для оценки будущих денежных потоков, и которая недоступна в случае использования косвенного метода».

Таким образом, изучив методику составления отчета о движении денежных средств, изложенную в МСФО 7 «Отчет о движении денежных средств», сравнивая ее с практикой составления на отечественных казахстанских предприятиях, мы наблюдаем, что отчет составляется в соответствии с МСФО 7 «Отчет о движении денежных средств».

---

[1]Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств»// https://online.zakon.kz.

Притоки	Виды деятельности	Оттоки
- выручка от реализации – авансы от покупателей - погашение дебиторской задолженности	Операционная	- оплата счетов поставщиков – выплата заработной платы – отчисления во внебюджетные фонды – уплата налогов – уплата процентов за кредит
- выручка от продажи объектов основных средств нематериальных активов прочих внеоборотных активов – выручка от продажи долгосрочных финансовых вложений – возврат долгосрочных займов – дивиденды и проценты по долгосрочным финансовым вложениям	Инвестиционная	- приобретение основных средств, нематериальных активов, капвложения в строительство – выплаты по приобретению акций (долей), долговых инструментов других компаний – предоставление долгосрочных займов
- вклады в уставный капитал, поступление от эмиссии акций и облигаций – долгосрочные займы и кредиты полученные – краткосрочные займы и кредиты полученные (в т.ч. по векселям)	Финансовая	- погашение облигаций и выкуп акций – выплата дивидендов собственникам – выплаты арендаторам в погашение обязательств по аренде – возврат займов и кредитов

Рис. 17. Классификация денежных потоков по видам деятельности

На основании вышеизложенного составлена таблица 17, в которой изложена методика составления отчета о движении денежных средств.

Таблица 17

Форма представления отчета о движении денежных средств

Показатели	Обозначение	Прямой метод	Косвенный метод
Денежные средства от операционной деятельности	A	+	+
Денежные средства от инвестиционной деятельности	B	+	x
Денежные средства от финансовой деятельности	C	+	x
Увеличение или снижение денежных средств за определенный период	D (A+B+C)		
Денежные средства и их эквиваленты на начало определенного периода	E		
Денежные средства и их эквиваленты на конец периода	F (D+E)		

Отчет о движении денежных средств, согласно Приказу Министра финансов Республики Казахстан «Об утверждении перечня и форм годовой финансовой отчетности для публикации организациями публичного интереса (кроме финансовых организаций)» от 28 июня 2017 года № 404.

Методологический алгоритм построения представлен на рис. 18[1].

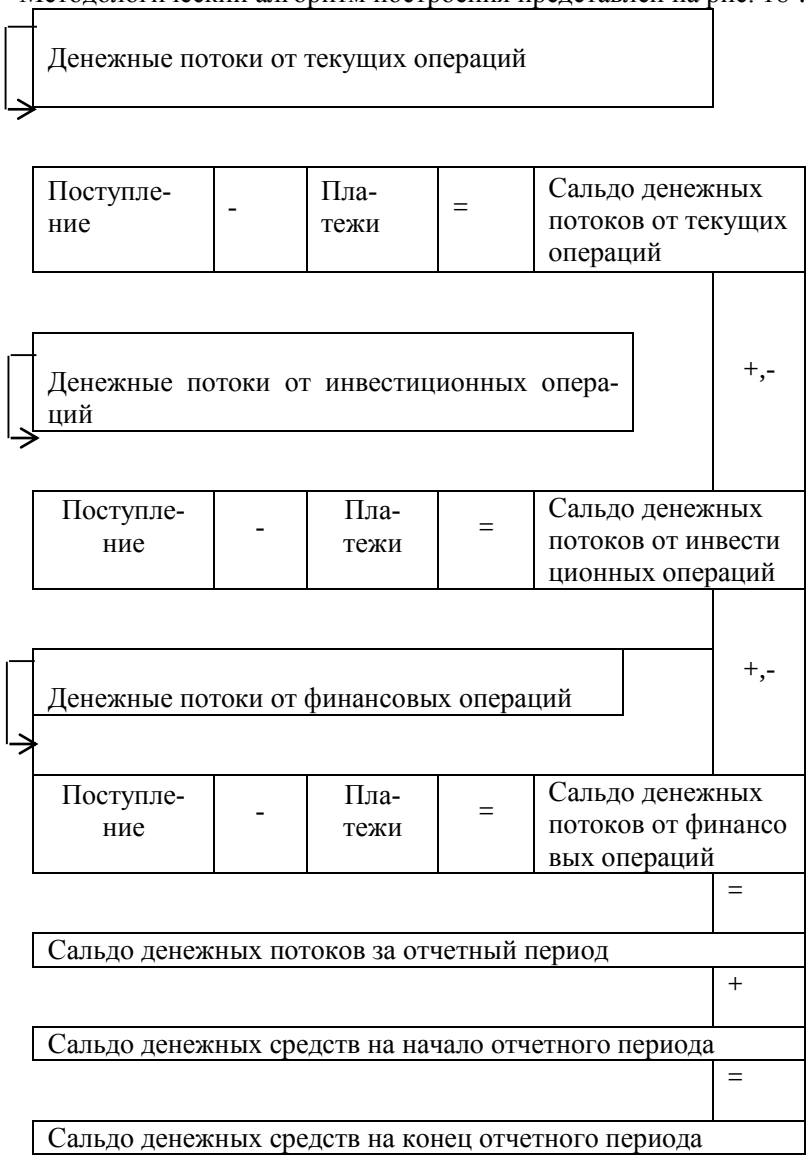

Рис. 18. Методика составления отчета о движении денежных средств

[1]Об утверждении перечня и форм годовой финансовой отчетности для публикации организациями публичного интереса (кроме финансовых организаций) Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 28 июня 2017 года № 404 // https://adilet.zan.kz.

Как мы видим из рисунка 18, практика составления отчета о движении денежных средств, используемая в казахстанских предприятиях соответствует той методике, которая описана в МСФО 7 «Отчет о движении денежных средств».

У каждого из методов есть свои недостатки и преимущества. Вместе с тем, мы знаем, что в соответствии с МСФО 7 «Отчет о движении денежных средств» оба метода могут быть использованы по выбору.

В таблице 18 приведено сравнение методов составления отчета о движении денежных средств.

Таблица 18

Сравнение методов составления отчета о движении денежных средств

Показатели	Прямой	Косвенный
Содержание метода	отражение данных о суммах поступления и расходования денежных средств	чистая прибыль (убыток) корректируется с учетом результатов не денежных операций и изменений, которые произошли в операционном оборотном капитале
Преимущества	наглядное отражение источников и направления расходования материальных средств понятное отображение тесной связи реализацией и денежной выручкой позволяет установить наличие либо отсутствие денег на реализацию текущих обязательств компаний тесная связь с бюджетом поступлений и выплат, чем обуславливается высокая точность методики	возможность установить соответствие между финансовым результатом и изменениями в оборотном капитале, задействованном в основной деятельности возможность выявить наиболее проблемные «места скопления» замороженных денежных средств, и соответственно, наметить пути выхода из подобной ситуации
Недостатки	метод не раскрывает связь между движением денег и отчетом о прибыли и убытки для использования прямой методики в крупных фирмах требуется использование особого программного обеспечения, т.к. на ручной подсчет уйдет непозволительно много времени	необходимость сбора большого количества информации о статьях неденежного содержания и изменениях в оборотном капитале для создания отчета о движении денежных средств косвенным методом нужно иметь уже готовые отчеты о бухгалтерский балансе, прибылях и убытках и об изменениях в капитале

Итак, мы таблицы 18 видим, что оба метода составления отчета о движении денежных средств не являются взаимозаменяемыми, используя эти два метода, компании могут показать возможности использования своих денежных средств.

Глава 3. Применение международных стандартов аудита и контроля для обеспечении информационной прозрачности компаний

3.1 Цифровые технологии в аудиторской проверке

Развитие информационной среды во всем мире способствует активному внедрению цифровых технологий во внутренний аудит и контроль организаций. С одной стороны, все большее распространение получает аудит информационных систем с целью получения достоверной и систематизированной информации. С другой стороны, растет количество программных продуктов для анализа больших массивов данных; используется искусственный интеллект для сканирования и оценки бухгалтерской информации.

Процесс аудита охватывает информационные потоки предприятия, прямо или косвенно влияющие на составление финансовой отчетности. Аудит ИС носит межсистемный характер, т.к. объединяет в себе методы и средства ряда наук (информационные технологии, бухгалтерский и финансовый учет, право, экономика).

Информационная система представляет собой комбинацию человеческих и технических ресурсов и процедур, связанных с получением, обработкой, хранением данных, которая собирает, трансформирует и обрабатывает информацию в организации.

В аудите источниками финансовой информации могут служить различные виды бухгалтерских отчетов (бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет о движении денежных средств, т.д.), отчеты о маркетинговых исследованиях, аналитические отчеты различных подразделений и т.д.

Современные информационные системы обладают широкими возможностями для анализа и обработки больших массивов данных, часто используются системы н основе искусственного интеллекта, которые могут генерировать собственные решения на основе заданных параметров.

Основные показатели эффективности работы информационной системы, на которые аудитор должен обратить внимание в ходе аудиторской проверки:

– принципы ее функционирования (гармонизация связей между компонентами ИС, состав элементов ИС, гибкость и адаптивность ИС к внешним воздействиям и т.д.).

– методы функционирования (выполнение законодательных норм, регламентов эффективной эксплуатации ИС);

– способы функционирования (соответствие дискрептивной модели, содержащейся в технической документации, ее реальным (фактическим) показателям функционирования) [84].

Информационная система в конкретном понимании может быть рассмотрена как совокупность программного и аппаратного обеспечения, используемого аудируемым лицом.

К такому программному обеспечению можно отнести бухгалтерские ИС: «1С: Бухгалтерия», «Парус», «Инфо-Бухгалтер», пр. Программное обеспечение может быть использовано для разных целей, а значит, аудируемое лицо может использовать несколько разных ИС. Таким образом, компьютерная обработка данных включает в себя обработку информации в ИС аудируемого субъекта.

В настоящее время аудит информационных систем все чаще носит название IT-аудит. Многие аудиторские компании в Казахстане в настоящее время применяют цифровые технологии для проведения аудита. В основном, применение цифровых технологий необходимо для обработки больших массивов бухгалтерских данных в электронном виде. Так как информационные технологии с каждым годом все больше усложняются, возникает все большая необходимость в аудите ИТ для получения систематизированной и достоверной информации об объекте проверки.

В целом, ИТ аудит направлен на определение соответствия архитектуры и функциональности информационной системы ожиданиям и требованиям руководства для принятия решений по управлению ИТ. Сам аудит позволяет оценить уровень безопасности информационной системы, возможные риски, их влияние на основные бизнес-процессы организации, хранение конфиденциальной информации.

В настоящее время растет доля нематериальных активов в организациях, а также применение цифровых технологий для ведения бизнеса. При этом интеграция информационных технологий в бизнес-процессы предприятия обуславливает рост значимости технологий для развития бизнеса, а также подходов к их управлению.

На предприятиях ИТ аудит строится на концепции IT Government, которая представляет собой набор правил, положений и политик, которые определяют эффективные, контролируемые операции департамента ИТ.

Все больше внимание со стороны бизнеса к ИТ аудиту обусловлено тем, что он может дать ответы об эффективности функционирования информационной инфраструктуры, соответствия аппаратного внедрения целям бизнеса, влияния рисков на эффективность деятельности компании.

Информационные технологии выступают в ИТ аудите инструментом достижения целей компании. Бизнес направлет развитие информационных технологий, а ИТ, в свою очередь, позволяют компании достичь своих стратегических целей (рис. 19).

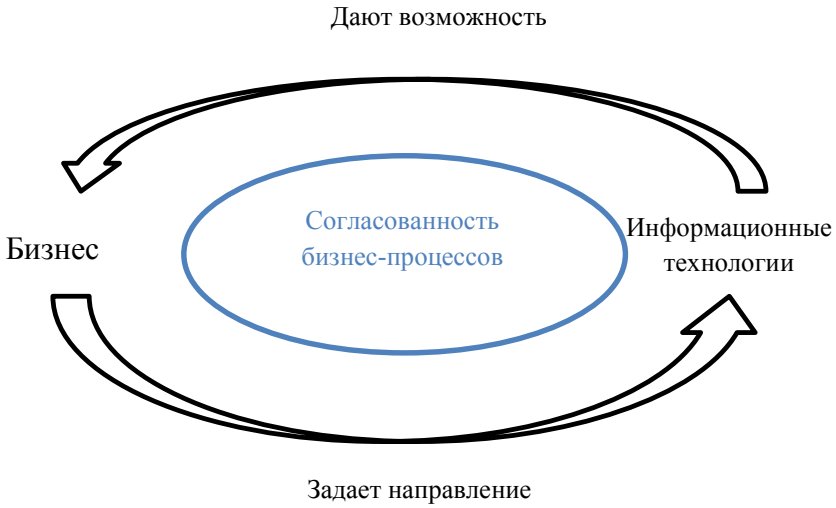

Рис. 19. Взаимосвязь бизнеса и информационных технологий

Составлено авторами по источнику [85]

Выбор ИС для бухгалтерского учета проводится по различным признакам и правилам. Существенные признаки классификации программных комплексов – размер предприятия, на который они рассчитаны, масштаб задач бухгалтерского учета, а также определенная специализация некоторых бухгалтерских программ. С учетом масштаба задач разделяют программы для малых, средних и крупных предприятий.

Вопросу аудита и внутреннего контроля информационных систем посвящены несколько международных стандартов аудита [86]. Из зарубежных источников следует отметить Cobit, ISA 401, положения по международной практике аудита 1002, 1003, 1004, 1008, 1009. В них затрагиваются вопросы практического применения аудита в среде ИТ, оценки рисков и надежности CDR в системе КОД, процедуры проведения аудита с использованием информационных систем:

– ISA 401 - аудит в среде компьютерных информационных систем;
– 1002 - Среда ИТ - онлайновые компьютерные системы;
– 1003 - Среда ИТ - системы баз данных;

– 1008 - Оценка рисков и систем внутреннего контроля - характеристики КИС и связанные с ними вопросы;

– 1009 - Методы аудита с помощью компьютеров.

В Российской Федерации используется стандарт «Аудит в условиях компьютерной обработки данных (КОД).

Компьютерная обработка данных аудируемым лицом имеет ряд положительных и отрицательных сторон. Среди преимуществ следует отметить следующие: ускорение процесса обработки данных, экономия людских ресурсов, повышение качества обработки исходных данных. К недостаткам можно отнести - сложность процессов обработки, которая требует наличия у специалистов определенных навыков работы в среде КОД и необходимость постоянных затрат на мониторинг эффективности ИС, работающих в КОД.

Приведенные выше недостатки указывают на те области, в которых аудитор должен иметь достаточно опыта и знаний, чтобы получить разумную уверенность относительно среды КОД. Знания в этих областях необходимы для того, чтобы правильно спланировать аудиторскую проверку и контролировать ход ее проведения.

Объем полученных данных относительно функционирования КОД зависит от степени распространения ИС в работе фирмы.

Работы по проведению аудита в среде ИТ включают в себя ряд последовательных этапов:

– инициирование процедуры аудита ИТ;
– сбор информации аудита ИТ;
– анализ данных аудита ИТ;
– выработка рекомендаций;
– подготовка заключения.

Применение цифровых технологий при ведении бухгалтерского учета оказывает влияние на обработку, хранение, поиск и передачу финансовой информации, а также может оказать существенное влияние на систему внутреннего контроля (СВК) и саму бухгалтерскую информационную систему, применяемую экономическим субъектом. Применение информационных технологий воздействует на:

– содержание аудиторских процедур;
– оценку аудиторского риска;
– отбор основных процедур тестирования СВК;
– отбор детальных и аналитических процедур в рамках тестов по существу, используемых для подтверждения исходной цели аудита.

В ходе планирования проверки аудитор должен составить представление об общем объеме и сложности процессов, протекающих в информационной среде предприятия, а также оценить уровень доступа к

исходным данным для целей проведения проверки. Аудит субъектов малого или крупного бизнеса предполагает использование различных детальных и аналитических процедур в рамках тестов по существу.

На малых предприятиях бухгалтерский учет ведется на небольшом количестве персональных компьютеров.

Функции ведения учета позволяют вводить и обрабатывать бухгалтерские записи, оформлять небольшой набор первичных документов и формировать отчетность. Для таких предприятий существует широкий спектр бухгалтерских тиражных программ, таких как «1С: Бухгалтерия».

На средних предприятиях применяются интегрированные бухгалтерские системы, которые поддерживают ведение всех основных учетных функций и разделов. На таких предприятиях бухгалтерский учет обычно организован по основным участкам бухгалтерского учета. К такому классу можно отнести следующие бухгалтерские программы: «1С: Бухгалтерия», «БЭСТ-4», «Abacus» и т.д.

На крупных предприятиях используются уже системы управления баз данных, например, SQL, Oracle, и другие. Для такого класса фирм характерно ведение бухгалтерской отчетности в составе холдинга. Кроме того, должна быть предусмотрена возможность настройки бухгалтерской ИС на специфику конкретного предприятия. Могут использоваться такие программные продукты как «Галактика», «Парус», «БЭСТ - Про» и другие.

Ускорение темпов цифровизации в сочетании с автоматизацией рабочего процесса позволяют аудиторам выполнять значительно больше аналитических процедур за гораздо меньшее время. Это может позволить аудиторам тратить больше времени на задачи, которые повышают ценность аудита.

На этапе планирования размер экономического субъекта и тип используемых ИС должны найти отражение в аудиторских документах, чтобы аудитор смог в дальнейшем провести оценку рисков СВК.

Учитывая разнообразие ИС, позволяющих вести бухгалтерский учет, аудитор на стадии планирования должен задокументировать основные моменты функционирования ИС:

– как часто используется определенная подсистема обработки финансовой информации, какова ее сложность; при этом сложность системы зависит от количества обрабатываемых данных, возможностей автоматически создавать бухгалтерские проводки, автоматически проводить сложные расчеты финансовой информации;

– какова организационная структура процедур информационной системы;

– степень централизации процедур компьютерной обработки данных;

– имеется ли возможность доступа к финансовой информации.

Аудитор оценивает возможность доступа к информации заранее, т.к. некоторые из видов отчетов, создаваемых в информационной системе, могут храниться только на машиночитаемых носителях или в бумажном виде. Доступ к таким данным может быть затруднен в силу удаленности места их хранения. Также некоторые формы отчетов, производимых сотрудниками аудируемого лица, могут быть доступны только в течение короткого периода времени и не сохранены ни в одной из форм.

Аудитор должен быть достаточно профессиональным для того, чтобы проводить аудит ИС. Могут привлекаться дополнительные эксперты для того, чтобы:

– изучить подход к обеспечению информационной безопасности; общие контрольные процедуры, закрепленные во внутренних регламентах аудируемого лица и неформально действующие правила пользования ИС;

– выяснить влияние ИС на общий уровень аудиторского риска в отношении существенных статей баланса и групп операций, отраженных в отчете о прибылях и убытках;

– определить содержание аудиторских процедур.

Принимая во внимание международный и отечественный опыт, привлечение экспертов в области информационных технологий лучше проводить в обязательном порядке в отношении экономических субъектов, чья операционная деятельность напрямую зависит от использования ИС. Ускорение научно-технического прогресса в сфере применения информационных технологий влияет на усложнение и диверсификацию бизнес-процессов современного предприятия. При этом повышается важность самой информационной инфраструктуры, т.к. оказывает непосредственное влияние на работу предприятия, его стабильность и эффективность. Если информационная инфраструктура не соответствует стратегическим бизнес-задачам хозяйствующего субъекта и экономики в целом, то она снижает общую эффективность экономической деятельности. Чтобы сохранить эффективность бизнеса, предприятию приходится постоянно адаптировать бизнес-процессы к постоянно меняющимся требованиям действительности. Поэтому основное требование к информационной инфраструктуре, состоящей из информационных систем (ИС) и задействованной в автоматизации этих процессов, заключается в том, что она должна быть достаточно гибкой. Особенно это каса-

ется организаций, в которых ИС максимально используются во всех областях жизнедеятельности предприятия. Применение информационных технологий в ходе проведения внутренних контрольных процедур и аудита повышает их эффективность и скорость, что является преимуществом. Однако это может привести к появлению определенных рисков, влияющих на целостность и безопасность финансовой информации (таблица 19).

Таблица 19

Преимущества и риски от использования информационных систем

Преимущества	Возможные риски
Позволяет осуществлять сложные расчеты с минимум ошибок	Использование неточных данных.
Повышает объемы и скорость обработки информации	Неправильное использование данных.
Возможность использовать дополнительные аналитические процедуры над имеющимися данными.	Проблемы безопасности (несанкционированный доступ к данным), возможности утери данных.
Повышает уровень безопасности данных	Несвоевременное обновление программного и/или аппаратного обеспечения.
Быстро адаптируются к новой информации	Сложности с внедрением на малых предприятиях
Примечание составлено авторами по материалам [88]	

Также преимуществом информационных технологий в аудите является их относительно небольшая стоимость, что позволяет снизить затраты организации. Аудит ИС позволяет оценить указанные риски и их последствия путем проверки логического и физического доступа к информационным ресурсам. Являясь одним из элементов оценки функционирования внутренней системы контроля экономического субъекта, аудит ИС становится гарантом качества аудиторской проверки, т.к. позволяет оценить не только сами показатели финансовой деятельности предприятия, но и дать характеристику надежности процессу их формирования.

Аудит ИС позволяет оценить качество самой финансовой информации, на основе которой формируется финансовая отчетность.

В традиционной модели цель аудита - выявить основные риски и дать рекомендации по управлению ими. При цифровой модели, используя порталы бизнес-аналитики, внутренние аудиторы могут получать данные всей организации, которые объединяются с результатами аудита

ключевых областей риска. Таким образом, руководство предприятия получает от внутренних аудиторов стратегическую информацию, которая обеспечивает необходимую прозрачность и поддерживает их способность управлять стратегией организации посредством надлежащего мониторинга управления рисками[1].

В последние годы особое внимание уделяется повышению качества аудита. Особую актуальность этот вопрос приобретает в условиях кризисной и пост - кризисной ситуации в аудиторской отрасли. Решение задач повышения качества аудита представляет собой взаимосвязанную систему мероприятий как методологического характера, включая развитие и совершенствование теоретико-методологического аппарата аудита, так и развитие, и совершенствование нормативно-правовой базы аудита, включая разработку новых стандартов и методических рекомендаций, а также совершенствование существующих.

Закон Республики Казахстан «Об аудиторской деятельности» раскрывает перед аудиторским сообществом новые возможности в этой области учитывая переход на модель саморегулирования аудиторской деятельности и возрастающую необходимость разработки и совершенствования аудиторских стандартов непосредственно саморегулируемыми аудиторскими объединениями и усиления контрольно-надзорных функций за качеством внутрифирменных стандартов аудиторских фирм - членов саморегулируемых организаций [89].

Формирование методологии аудита становится особенно актуальным в настоящее время в связи с новым подходом к роли аудита и ориентацией на подтверждение не только достоверности, но и эффективности и экономической устойчивости деятельности организации.

Повышается внимание к профессиональной подготовке аудитора. Помимо знания методологии, от аудитора требуется хорошее знание основ функционирования информационных систем, знание современного программного обеспечения в сфере аудита.

Важнейшей позицией сегодня является требование обеспечения стабильности развития учетной системы и организации в целом. Внимание бухгалтера должно быть направлено не столько на фиксацию произошедших фактов хозяйственной деятельности и их оценку, сколько на определение возможностей субъекта хозяйствования развиваться, на оценку его будущего финансового состояния. Такой подход органиче-

[1] Закон Республики Казахстан «Об аудиторской деятельности» от 20 ноября 1998 года № 304-I.

ски увязывает бухгалтерский учет и отчетность с бизнес-планированием, инвестиционной деятельностью, финансовым планированием и финансовым менеджментом.

При аудите отчетности и, особенно при оценке финансовой устойчивости организации, в том числе, реализации принципа непрерывности функционирования субъекта хозяйствования, аудитор активно использует аналитические процедуры, опираясь на причинно-следственные связи в системе экономических показателей, отраженных в отчетности и пояснениях к ней. Принимая во внимание сложный характер процессов и форм их реализации практически во всех институциональных единицах, можно утверждать, что чем сложнее функциональное исполнение деятельности субъекта экономики, тем сложнее аудит такого объекта. Причем в большинстве случаев не может быть использована типовая методика аудита, а требуется применение достаточно сложных методик и развитого экономико-математического аппарата, при этом наибольшая эффективность может быть достигнута при использовании в аудите экспертных систем и новейших информационных технологий.

Формирование высокого уровня методологии аудиторских проверок возможно только при соответствующей глубине разработанности правил (стандартов), т.к. основой методики аудита являются аудиторские стандарты.

Поскольку общие и специфические стандарты определяют стратегию и отдельные направления работы аудитора, а рабочие стандарты аудита являются тактическим инструментом проведения проверки, то состояние последних непосредственно влияет на качество аудита.

Проведение аудиторских проверок связано с аудиторским риском, так как есть опасность подтверждения достоверности бухгалтерской отчетности при наличии существенных искажений или признания наличия существенных искажений при их фактическом отсутствии. Современный этап развития аудита предполагает глубокое изучение рисковых объектов аудита с целью минимизации риска необнаружения как наиболее субъективно оцениваемой части аудиторского риска, включая специфические риски, связанные с использованием сложных ИС аудируемым лицом.

Аудит - это, прежде всего, информационный процесс, который можно определить как совокупность информационных процедур, сущность которых заключается в подготовке аналитической информации, предназначенной для формирования мнения аудитора (аудиторской фирмы) о полноте и достоверности экономической информации, отра-

женной в финансовой отчетности и на счетах бухгалтерского учета организации-клиента, соответствия совершенных организацией хозяйственных и финансовых операций действующему законодательству и подтверждения правильности отражения в учете и отчетности финансовых результатов деятельности, а также для разработки рекомендаций руководству организации по улучшению организации системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Необходимость развития информационного направления теоретико-методологического аппарата аудита требует разработки стандартов и методологических рекомендаций по аудиту информационных систем, доработку уже существующих правил и стандартов аудиторской деятельности.

Развитие аудита в нашей стране и за рубежом показывает, что к аудиторам со стороны пользователей предъявляются весьма высокие требования. Связано это с тем, что снижение информационного риска возможно только при доверии к профессионализму аудитора и качеству его работы. Повышение требований к аудиту со стороны пользователей и усиление конкуренции на рынке аудиторских услуг ставят перед российским аудитом основную задачу - повышение качества аудиторских проверок при минимизации стоимостных, временных и трудовых затрат на их проведение. А перед исследователями - совершенствование теоретико-методологического аудита для качественного проведения аудиторских проверок и обеспечения формирования мнения аудитора о достоверности финансовой отчетности и устойчивости развития проверяемого экономического субъекта.

В сфере управления экономическими объектами происходят значительные изменения, связанные с дальнейшим совершенствованием компьютерной техники, периферийного оборудования, программного обеспечения, телекоммуникаций, которые широко используются при формировании информационных ресурсов для планирования, подготовки и принятия управленческих решений.

В настоящее время, под влиянием цифровых технологий, развитие информационные технологии облегчают производство и обслуживание больших объемов данных, что обусловливает необходимость создания новой информационной среды и служит стимулом для автоматизации аудита. Сегодняшняя аудиторская профессия ведет к захватывающим и беспрецедентным изменениям, которые в корне меняют роль аудитора и то, как проводятся аудиторские проверки.

Прорывные инновации в таких областях, как искусственный интеллект, автоматизация рабочих процессов и анализ данных, позволяют

устранить трудоемкие ручные процессы, традиционно связанные с аудитом. Новые технологии позволяют аудиторам предоставлять мощные идеи, которые просто не были возможны раньше. Эти изменения могут повысить качество предоставляемых аудиторами услуг и обеспечить более высокую ценность для заинтересованных сторон аудита - от клиентов и специалистов по аудиту до инвесторов и рынков капитала в целом.

Сегодня в применении в аудите информационных технологий можно выделить следующие перспективные направления.

1. Искусственный интеллект (ИИ). Использование технологий ИИ позволяет аудитору повышать качество и скорость своей работы. Алгоритмы ИИ позволяют читать и понимать ключевые понятия в электронных документах. Вследствие того, что аудиторские доказательства все больше оцифровываются, эти технологии в сочетании с автоматизацией рабочего процесса позволяют аудиторам выполнять значительно больше аналитических процедур за гораздо меньшее время. При этом аудиторы могут выделить больше времени на задачи, которые повышают ценность аудита.

2. Аналитика и визуальное представление данных. Аналитические алгоритмы позволяют аудиторам выделять ценную информацию из массивов данных. Также возможным становиться визуально представлять риски бухгалтерского учета, случаи мошенничества и утечки данных.

3. Мобильные технологии. Смартфоны могут применять для сбора аудиторских доказательств благодаря установленным специальным приложениям, а также осуществлять наблюдение и запрос. При этом данные становятся мгновенно доступны каждому члену аудиторской команды.

В результате использования данных технологий меняется и сам аудитор. Он совершенствует свои коммуникативные навыки, учится творчески мыслить. Разработка этого нового вида аудитора потребует значительного времени и усилий, причем университеты и аудиторские фирмы объединят свои усилия, чтобы определить, что необходимо, и обеспечить образование и обучение, в классе и на работе, что сочетает в себе передовые инструкции с практическим опытом. Такой инновационный подход к аудиту хорошо сочетается с технической грамотностью современных студентов, что позволит им в дальнейшем применять свои навыки в ходе профессиональной деятельности.

3.2 Специфика планирования аудита финансовой отчетности организаций

Аудиторская проверка представляет собой исследование производственной и организационной деятельности экономического субъекта. Основной целью проведения аудита в большей степени является выявление негативных фактов, степени эффективности работы производственных отделов организации, и организации в целом [94].

Задача создания адекватной системы планирования аудиторской проверки является важной для деятельности аудиторской организации [95].

В соответствии с установленными стандартами аудиторской деятельности, сотрудник не обладает полномочием установки подлинности отчётности. Аудитор составляет и озвучивает чтение о подлинности бухгалтерской документации во всех существующих аспектах. Подтверждение абсолютной достоверности отчётной документации, полноценное исключение информационной угрозы не представляет собой основную аудиторскую задачу.

Аудиторское подтверждение направлено на то, что установленная сотрудников аудиторской службы бухгалтерская отчётность за годовой период подлинно описывает актуальное экономические и хозяйственное состояние организации. При этом аудиторской задачей является сокращение угрозы нерационального анализа финансового положения на базе бухгалтерской отчётной информации. Несомненно, предоставленные данные об организации должны обладать такой подлинностью, которая позволит дать ответы на вопросы особой важности:

– соотношение имущественной стоимости организации с балансными показателями;

– соотношение корпоративных достижений с отчетной информацией;

– объем дивидендов;

– объем дебиторского долга, перспективы его закрытия в краткосрочном периоде;

– объем кредиторского долга. Уверенность в не обнаружении других кредиторов, связанных деятельности в определённые сроки, не указанных в документации;

– оценка перспектив банкротства организации, потенциальная оценка имущественной стоимости, обязательств и т.п.

На базе предоставленных данных субъекты принимают решения о финансовых вложениях в данную организацию, обеспечении заём-

ными средствами, кредитом, расчетом без предоплаты. Ключевой обязанностью аудитора является нахождение значимых ошибок и недоработок в отчетной корпоративной документации.

Объем критериев проверяемых данных, разновидности допускаемых ошибок при описании хозяйственно-финансовой деятельности составляют основу материального принципа.

Информационная материальность представляет собой качество, позволяющее информации оказывать воздействие на экономические операции пользователя указанных данных.

Целесообразно говорить о материальности в том случае, если от количества допущенных ошибок зависит итоговое заключение аудитора, а также первичные выводы получателя.

Аудиторская материальность предполагает не только качественный, но и количественный аспекты[1]. То есть, сотруднику аудиторской службы необходимо установить, носят ли обнаруженные нарушения утверждённых нормативов (отсутствие договора, неграмотное оформление документации) материальный характер. При аудиторском анализе материальности в любом случае присутствует и субъективная оценка, поэтому аудитор должен опираться лишь на профессиональные аналитические факторы. Аудитор не должен забывать о степени материальности на каждой стадии аудиторской проверки (планирование, реализация аудиторских операций, заключение аудита). В результате, в рамках аудита материальный критерий является и качественным, и количественным. Он применяется в целях разграничений областей проверки, углублённости её реализации, оценки найденных ошибок и недоработок, а также связанных с ними угроз [96].

Угроза, связанная с реализацией аудиторской процедуры, представляет собой перспективу того, что специалист составит позитивный аудиторский вердикт о бухгалтерской отчётности за годовой период, при этом она будет содержать значимые ошибки. Угрозы, связанные с реализацией аудиторской процедуры, появляются впоследствии воздействия различных факторов угроз: локальной хозяйственной угрозы, угрозы регулятивных инструментов, риска не нахождения. Локальная хозяйственная угроза содержит общие угрозы и угрозы, связанные с мониторинговыми условиями. Характер обрабатываемых данных оказывают влияние на общие угрозы, связанные с организацией.

Подобные балансные аспекты, захватывающие основную долю хозяйственных процессов, предполагают практические применение

[1]Международный Стандарт Аудита 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчётности» (утв. Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н)

сложных подходов к бухучёту. Они отличаются повышенной угрозой присутствия ошибок в сравнении с показателями, захватывающие меньшую долю хозяйственных процессов, идентифицируемых с помощью элементарных методов.

Повышенную угрозу обуславливают балансные статьи, демонстрирующие сырьевые резервы, основные и вспомогательные ресурсы, финансовые операции с дебиторами для организаций с большой потребительской базой, масштабным товарооборотом. Пониженные угрозы характерны для статей, демонстрирующих счета по учёту уставного капитала, кредиты от банков с несущественными корректировками (в случае погашения долга, процентной уплаты), ключевые финансы при несущественных корректировках.

Общее отношение, учет нарушений и руководящих операций по реализации аудиторских проверок влияют на угрозы, связанные с условиями осуществления мониторинга. Правильно организованный мониторинг сокращает риск возникновения угроз, а также допущения ошибок. Руководители экономического субъекта ведут оперативную слежку за всеми хозяйственными процессами, а также обрабатывающими операциями. Сформированные мониторинговые мероприятия способствуют предотвращению и оперативному нахождению значимых ошибок в бухгалтерской документации[1]. Созданный перечень мероприятий позволяет руководителям отслеживать этапы хозяйственной деятельности организации. Угроза мониторинговых средств представляет собой перспективу того, что используемые средства локального мониторинга не смогут оперативно находить и предотвращать ошибки в отчётной документации. Если по мнению специалиста аудита система локального мониторинга не способна обеспечить оперативное нахождение и предотвращение значимых ошибок, объем аудиторской процедуры должен быть увеличен в целях исключения угроз не нахождения указанных недоработок. Как показывает практический опыт, наиболее актуальным является такой подход, как тестирование.

Возможность сокращения угрозы реализуема посредством проведения грамотной и четкой проверки бухгалтерской документации за годовой период. Специалисту в области аудита следует определить фиксированный уровень угрозы не нахождения на базе оценки локальной хозяйственной угрозы и угрозы мониторинговых инструментов, а также составить план реализации проверочных процедур.

---

[1]Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 №307-ФЗ (в ред. от 01.01.2022)

Грамотную аудиторскую деятельность невозможно представить без формирования общей стратегии и конкретизированного метода. Именно поэтому планировочный этап имеет такое значение.

Планирование проверки бухгалтерской документации за годовой период предполагает:

– планирование целесообразной, рациональной проверки о формирование перечня вопросов о балансных статьях, имеющих ключевое значение в аудите;

– распределение участков по аудиторским специалистам;

– формирование графика проверок по календарным периодам (в какие дни и с каким расходом будут осуществляться аудиторские процедуры);

– планировочный этап делится на первичное планирование, подготовку и формирование общего аудиторского плана, включая оценку внутреннего контроля за подготовкой финансовой отчетности в экономических субъектах [97].

Как только специалист по аудиту согласует все условия и обязанности договора, начнется планировочный этап аудиторской процедуры. Планирование проверки бухгалтерской документации за годовой период представляет из себя безостановочный процесс.

Специалист по аудиту должен скорректировать план проверки при условиях:

– организация предоставила недостоверные данные о финансово-хозяйственном положении, что повлекло за собой корректировки в плане;

– в процессе были найдены значимые нарушения, требующие дополнительной проверки;

– задержки, идущие от лица организации, повлекли за собой коррекцию сроков проведения процедуры.

Результаты первичного планирования процедуры позволяют убедиться специалистам аудита в необходимости проведения проверки. Далее составляется договор на осуществление услуги, формируется качественный/количественный состав группы аудиторов для реализации проверки. Назначается стоимость услуги.

При формировании итогового плана и аудиторской программы устанавливаются стратегические аспекты процедуры.

Необходимые для реализации аудита данные дифференцируются на отдельные категории по критериям степени угрозы, материальных границ.

Следующая стадия предполагает выбор участков полноценной и частичной проверки. На окончательный выбор оказывают влияние результаты теоретических исследований и анализа, а также оценки бухгалтерского учета и локального мониторинга.

Формирование и утверждение общего плана аудиторской процедуры. В процессе формирования общего аудиторского плана, учитывая степень угрозы, следует выявить этапы аудиторской проверки для аспектов бухгалтерского учета, не подлежащих систематизации. По завершении выборов устанавливается объем отчетных аспектов, подлежащих частичной проверке. Другими словами, выборочные факты. На установку выборного объема влияют:

– степень угрозы, связанной с реализацией аудиторской процедуры в отношении бухгалтерской документации;
– степень материальности;
– уровень точности потенциальных расчетов;
– оценка надежности локальной мониторинговой системы.

Рассматривая аудит как отрасль, в ней необходимо отвести позицию для стратегии реализации аудиторской проверки бухгалтерской документации, предполагающей установку периодов и графика проведения проверки, группу специалистов, в том числе и приглашённых аудиторов, ключевые направления работы с обязательным указанием сроков реализации и исполнителей.

В ходе аудиторской проверки возможно появление факторов, требующих скорректировать некоторые этапы[1]. На корректировку плана оказывают влияние:

А) Детально описанная характеристика локальной мониторинговой системы и оценка достоверности ее результатов. Реализация дополнительных процедур необходима в случае, если оценка достоверности результатов покажет значения ниже нормы.

Б) Итоги аудиторской проверки отчётных показателей с высокой степенью угрозы, если:

– число допущенных ошибок больше потенциального. Требуется увеличение объема аудита;
– первичная, потенциальная оценка оказалась неэффективной. Данный отчетный показатель не несет угрозы, то есть, отсутствует потребность в увеличении объема.

[1]Международный Стандарт Аудита 230 «Аудиторская документация» (утв. Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) // СПС КонсультантПлюс.

В) Возникновение информации, неизвестной на начальном этапе проверки. В ходе проверки выяснилось, что отчетные показатели, не предполагающие наличие значимых ошибок, содержат угрозу.

Аудиторская документация должна содержать в обязательном порядке данные обо всех совершаемых корректировках. Согласно установленному стандарту, специалист должен обосновывать вносимые изменения. Аудиторская документация также включает документы, сформированные в процессе планирования процедуры проверки бухгалтерской отчётности за годовой период.

Формирование и утверждение аудиторской программы представляет заключительный планировочный этап. Аудиторской программой является подробный список аудиторских операций с указанием сроков, исполнителей, аудиторской документации.

Итоговый план и аудиторская программа должны быть оформлены в соответствии с корпоративными стандартами.

3.3 Формирование системы таможенного контроля нового «цифрового» формата

В Евразийском экономическом союзе осуществляется единое таможенное регулирование. Оно включает в себя определение порядка и условий перемещения товаров через таможенную границу Союза, их нахождения и использования на таможенной территории, совершения таможенных операций, связанных с прибытием, убытием, временным хранением товаров, их таможенным декларированием и выпуском. Таможенное регулирование касается также порядка уплаты таможенных платежей, специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин и проведения таможенного контроля, а также регламентацию властных отношений между таможенными органами и лицами, реализующими права владения, пользования и (или) распоряжения товарами на таможенной территории Союза или за ее пределами[1].

Таможенным кодексом Союза определяется система правоотношений между таможенными органами государств – членов Союза и декларантами, таможенными представителями, таможенными перевозчиками, иными лицами – субъектами в области таможенных правоотношений.

Таможенное регулирование в Союзе осуществляется в соответствии:

---

[1] Таможенный кодекс Евразийского экономического союза. Приложение № 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза от 11 апреля 2017 года // СПС КонсультантПлюс.

– с регулирующими таможенные правоотношения международными договорами, включая Таможенный кодекс Союза;

– актами, составляющими право Союза (далее - международные договоры и акты в сфере таможенного регулирования);

– с Договором о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 года.

Таможенное регулирование в Союзе основывается на принципах:

– равноправия лиц при перемещении товаров через таможенную границу Союза;

– четкости, ясности и последовательности совершения таможенных операций;

– гласности в разработке и применении международных договоров и актов в сфере таможенного регулирования;

– гармонизации актов в сфере таможенного регулирования с нормами международного права;

– применения современных методов таможенного контроля и максимальном использовании информационных технологий в деятельности таможенных органов.

В случае возникновения противоречий между Кодексом Союза и иными регулирующими таможенные правоотношения международными договорами, входящими в право Союза, применяются положения Кодекса Союза.

Таможенные правоотношения, не урегулированные международными договорами и актами в сфере таможенного регулирования, до урегулирования соответствующих правоотношений такими международными договорами и актами регулируются законодательством государств-членов Союза о таможенном регулировании.

В Союзе осуществляется единое таможенное регулирование, но вместе с тем Кодекс Союза содержит и отсылочные нормы к национальному законодательству государств-членов по отдельным вопросам таможенного регулирования.

Для государств – участников Союза, важнейшей особенностью правового регулирования таможенных отношений стало формирование двухуровневого механизма, объединяющего право Союза в сфере таможенного регулирования, а также национальное законодательство о таможенном регулировании.

Право Союза в сфере таможенного регулирования обладает по отношению к национальному законодательству о таможенном регулировании приоритетной юридической силой и распространяет свое действие на всю таможенную территорию Союза.

В свою очередь национальное законодательство о таможенном регулировании формируется в соответствии с предписаниями права Союза в сфере таможенного регулирования, не может ему противоречить и действует в пределах территории данного государства - члена Союза.

Таможенное регулирование в Российской Федерации осуществляется в соответствии с регулирующими таможенные правоотношения международными договорами Российской Федерации, включая Договор о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза, и актами, составляющими право Союза, а также в соответствии с Договором о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 года и законодательством Российской Федерации.

Кодекс Союза определяет общие положения о таможенных органах, их задачи и функции, ответственность таможенных органов и их должностных лиц, участие таможенных органов в информационном взаимодействии между собой, с государственными органами, иными органами и организациями государств-членов и Евразийской экономической комиссией, основанном на электронном обмене документами, с целью информационного обеспечения таможенных органов для выполнения возложенных на них задач.

Центральное место в правовом обеспечении таможенного дела в Российской Федерации занимает Федеральный закон от 03.08.2018 № 289 – ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации». Он устанавливает особенности таможенного регулирования в РФ в соответствии с регулирующими таможенные правоотношения международными договорами Российской Федерации, включая Договор о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза, и актами, составляющими право Союза, и содержит положения, отражающие отсылочные нормы Кодекса Союза.

Законом определена иерархия нормативных правовых актов РФ в сфере таможенного регулирования, а также сформулированы общие принципы перемещения товаров и транспортных средств через таможенную границу. Отдельная глава Закона о таможенном регулировании посвящена системе таможенных органов. Определены принципы их деятельности, функции, обязанности, правомочия и ответственность, включены положения, касающиеся применения физической силы и спецсредств, обеспечения деятельности таможенных органов и размещения объектов таможенных органов. Закон включает в себя нормы, регулирующие взаимоотношения таможенных органов и участников

внешнеэкономической деятельности, а также лиц, осуществляющих деятельность в сфере таможенного дела. Он определяет условия (основания) включения в реестры и исключения (либо приостановления деятельности) из них таможенных представителей, таможенных перевозчиков, владельцев складов временного хранения, владельцев таможенных складов и владельцев магазинов беспошлинной торговли.

Целями принятия Закона о таможенном регулировании являются:

– обеспечение выполнения международных договоров РФ и иных актов, составляющих право Евразийского экономического союза;

– обеспечение экономической безопасности Российской Федерации при осуществлении внешней торговли товарами;

– обеспечение соблюдения прав и законных интересов лиц, осуществляющих деятельность, связанную с ввозом товаров в Российскую Федерацию и вывозом товаров из Российской Федерации, лиц, осуществляющих деятельность в сфере таможенного дела, а также иных лиц, реализующих права владения, пользования и распоряжения товарами, ввезенными в Российскую Федерацию, и товарами, вывозимыми из Российской Федерации;

– создание условий для развития внешнеэкономической деятельности и внешнеторговой деятельности, таможенной инфраструктуры.

Таможенная служба является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим в соответствии с законодательством Российской Федерации функции по контролю и надзору в области таможенного дела (таможенный контроль).

Федеральная таможенная служба находится в ведении Министерства финансов Российской Федерации. Федеральная таможенная служба осуществляет свою деятельность непосредственно через территориальные органы Федеральной таможенной службы и свои представительства (представителей) в иностранных государствах во взаимодействии с другими федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации и органами местного самоуправления, Центральным банком Российской Федерации, общественными объединениями и иными организациями.

Таможенные органы составляют единую федеральную централизованную систему.

Таможенными органами являются:

1) федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по контролю и надзору в области таможенного дела;

2) региональные таможенные управления;

3) таможни;

4) таможенные посты.

Полномочия и порядок организации деятельности региональных таможенных управлений, таможен и таможенных постов определены соответствующими нормативными актами ФТС России:

– приказом ФТС России от 20.09.2021 № 797 «Об утверждении Общего положения о региональном таможенном управлении»;

– приказом ФТС России от 20.09.2021 № 798 «Об утверждении Общего положения о таможне»;

– приказом ФТС России от 20.09.2021 № 799 «Об утверждении Общего положения о таможенном посте».

Основным нормативным правовым актом, регулирующим деятельность таможенных органов Российской Федерации в сфере таможенного регулирования, является Таможенный кодекс Евразийского экономического союза, который вступил в силу 1 января 2018 года.

Кодекс Союза заложил юридическую основу для начала процесса цифровизации системы регулирования внешнеэкономической деятельности, внес ряд изменений, которые позволили начать процесс цифровизации и информатизации таможенной службы. Среди основных нововведений – переход на таможенное декларирование товаров в электронной форме (п. 3 ст. 104 Кодекса Союза), удаленное взаимодействие участников внешнеэкономической деятельности с таможенными органами через информационно-телекоммуникационную сеть «Интернет» (далее – сеть Интернет), передача функций по принятию решений при совершении таможенных операций, связанных с таможенным декларированием и выпуском товара – от регистрации декларации на товары до выпуска товаров – от должностного лица таможенного органа к информационной системе таможенного органа (п. 3 ст. 82 Кодекса Союза).

Таможенным кодексом Союза также предусмотрены следующие нововведения:

– возможность подачи декларации на товары без представления документов, подтверждающих заявленные в ней сведения, которые в свою очередь могут быть запрошены информационной системой в случае срабатывания профиля риска;

– возможность внесения изменений в декларацию до выпуска товара, если к этому моменту у декларанта не запрошены документы, декларанту не сообщено о проведении досмотра или назначении экспертизы; возможность получения предварительного решения по вопросам применения методов определения таможенной стоимости;

– усовершенствование института уполномоченного экономического оператора;

– возможность для любого участника внешнеэкономической деятельности воспользоваться отсрочкой уплаты ввозных таможенных пошлин с уплатой процентов на срок не более одного месяца.

Отсрочка также может быть предоставлена на срок до шести месяцев без уплаты процентов в установленных национальным законодательством случаях. В статье 365 Кодекса Союза устанавливается, что «таможенные операции могут совершаться с использованием информационных систем и информационных технологий таможенных органов, декларантов и иных заинтересованных лиц, а также информационных систем государственных органов государств – членов в рамках информационного взаимодействия». Данное положение является основой создания и деятельности электронных таможен и центров электронного декларирования.

Основными полномочиями электронных таможен, центров электронного декларирования, таможен и таможенных постов фактического контроля являются совершение таможенных операций и проведение таможенного контроля. Цифровизация деятельности таможенных органов предусмотрена также национальным законодательством Российской Федерации. Общее регулирование деятельности таможенных органов Российской Федерации осуществляется Федеральным законом от 03 августа 2018 года № 289-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации». Федеральным законом закреплено использование таможенными органами информационных систем и информационных технологий в целях обеспечения выполнения возложенных на них задач, в том числе для обмена информацией в электронном виде с федеральными органами исполнительной власти, иными органами и организациями, для предоставления услуг населению и участникам внешнеэкономической деятельности.

Фундаментальной основой цифровизации и автоматизации процессов совершения таможенных операций и проведения таможенного контроля является концентрация таможенного декларирования в центрах электронного декларирования. К концу 2020 года завершился процесс реформирования таможенных органов, в результате которого на территории Российской Федерации создана единая сеть из 8 электронных таможен и 16 ЦЭД, на которых сконцентрировано оформление 97,5% всех поданных в таможенные органы ДТ (в 2019 году – 67,9%). Порядок совершения таможенных операций, связанных с автоматическим выпуском товаров, утвержден Решением Коллегии Евразийской

экономической комиссии от 19 декабря 2017 г. № 188 «О некоторых вопросах, связанных с выпуском товаров». Для расширения практики совершения таможенных операций в отношении деклараций на товары, поданных в форме электронного документа в соответствии с таможенной процедурой экспорта в автоматическом режиме, издано распоряжение ФТС России от 08 июля 2016 г. № 191-р «Об автоматической регистрации деклараций на товары и автоматическом выпуске товаров в соответствии с таможенной процедурой экспорта». ФТС России находится в ведении Минфина России и проведение таможенных операций регулируется, в том числе, правовыми актами Минфина. Условно все правовые акты Минфина в области совершения таможенных операций можно разделить на 2 большие группы.

Первая группа документов связана с компетенциями таможенных органов, вторая группа посвящена применению современных информационных технологий. Компетенции таможенных органов при совершении таможенных операций подразделяются в соответствии с группами товаров – энергетических, личного пользования, радиоактивных материалов и т.д. При совершенствовании таможенного администрирования отдается предпочтение применению современных информационных технологий. В нормативных документах, устанавливающих технологии совершения таможенных операций, определяется порядок, связанный с регистрацией или отказом в регистрации ДТ[1], порядок, связанный с применением ЕАИС ТО[2] .

Положения нормативных правовых актов ФТС России раскрывают технологию совершения таможенных операций как центров электронного декларирования, так и таможенных постов фактического контроля, и описывают особенности совершения таких таможенных операций, дополняя тем самым нормативные правовые акты Союза в сфере таможенного регулирования, Федерального закона о таможенном регулировании, Минфина России.

На протяжении многих лет миссия таможенных органов Российской Федерации - содействие развитию международной торговли, обеспечению национальной безопасности РФ и достижению высокого качества таможенного администрирования.

---

[1] Приказ Минфина России от 20.09.2019 № 150н «Об утверждении Порядка совершения таможенных операций, связанных с регистрацией декларации на товары либо отказом в такой регистрации посредством информационной системы таможенных органов» // Официальный интернет-портал правовой информации http://pravo.gov.ru.

[2] Приказ Минфина России от 16.04.2018 № 80н «Об утверждении Порядка использования Единой автоматизированной информационной системы таможенных органов при совершении таможенных операций в отношении товаров, пересылаемых в международных почтовых отправлениях» // Официальный интернет-портал правовой информации http://pravo.gov.ru.

В настоящий момент активно ведется работа по формированию системы таможенных органов нового «цифрового» формата.

Введение электронного декларирования товаров и предварительного информирования таможенных органов о ввозимых товарах позволило расширить практику применения современных информационных технологий, автоматизировать таможенные операции, осуществлять автоматическую регистрацию деклараций на товары и автоматический выпуск товаров.

В последние годы система таможенных органов была реформирована. Декларирование товаров было сконцентрировано в центрах электронного декларирования. При этом произошло разделение компетенций по совершению таможенных операций и проведению таможенного контроля между электронными таможнями, центрами электронного декларирования и таможенными органами фактического контроля - таможнями и таможенными постами фактического таможенного контроля.

Согласно Положению о таможне[1] электронная таможня – таможня в регионе своей деятельности обеспечивающая реализацию задач и функций ФТС России, которые в части совершения таможенных операций связаны с таможенным декларированием товаров исключительно в электронной форме.

Таможня фактического контроля – таможня в регионе своей деятельности обеспечивающая реализацию задач и функций ФТС России, которые в части совершения таможенных операций не связаны с таможенным декларированием товаров в электронной форме.

Электронная таможня и таможня фактического контроля осуществляют свою деятельность непосредственно и через подчиненные таможенные посты, в том числе таможенные посты, реализующие функции по электронному таможенному декларированию. В настоящее время центры электронного декларирования уже являются неотъемлемым элементом системы таможенных органов Российской Федерации, а их развитие – приоритетная задача и главный вектор движения на пути совершенствования таможенного администрирования.

Технологической основой работы центров электронного декларирования являлся удаленный выпуск товаров, предусматривающий элек-

[1] Приказ ФТС России от 20.09.2021 № 798 «Об утверждении Общего положения о таможне». Режим доступа http://www.consultant.ru. Документ вступает в силу по истечении 30 дней после дня официального опубликования (опубликован на Официальном интернет-портале правовой информации http://pravo.gov.ru - 25.10.2021).

тронное взаимодействие таможенного органа декларирования и таможенного органа фактического таможенного контроля – места нахождения товаров с использованием программных средств Единой автоматизированной системы таможенных органов – ЕАИС ТО.

В центрах электронного декларирования регулярно проводится анализ проблемных вопросов и осуществляются мероприятия, направленные на повышение эффективности совершения таможенных операций и проведения таможенного контроля в ЦЭД.

С возникновением и развитием центров электронного декларирования перестала существовать территориальная привязка товара и декларанта к таможенному посту, рядом с которым он находился. То есть декларант и таможенный инспектор могут находиться на любом расстоянии друг от друга, а товары при этом могут размещаться на любых приграничных терминалах или могут быть перемещены с применением таможенной процедуры таможенного транзита на любой внутренний таможенный пост.

Результатом этих действий стало сокращение сроков проведения таможенных операций, временных и финансовых издержек добросовестных участников ВЭД, повышение эффективности управления таможенными органами и результативности таможенного контроля.

Руководитель Федеральной таможенной службы В.И. Булавин в интервью телеканалу «Россия 24» рассказал об итогах работы ФТС в 2021 году и основных планах ФТС России на последующие годы. Он отметил, что 2021 год – это не только первый год активной реализации Стратегии развития таможенной службы до 2030 года, но и время начала работы ведомства в новой системе координат. «В этом году мы достигли поставленной цели – сделать таможню незаметной для бизнеса. Мы провели реформу и автоматизировали все таможенные процедуры. По импорту у нас 25% деклараций выпущено в автоматическом режиме, по экспорту – почти 43%. То есть автоматически выпускается каждая 4 декларация при ввозе товаров и почти половина деклараций при вывозе», – подчеркнул В.И. Булавин[1]. После проведенных реформ таможенные органы вышли на оптимальный режим работы: сегодня 68% деклараций выпускаются в течение часа, 80% – в течение 4 часов, 98% – одним днем. 2% деклараций отправляются на досмотр.

ФТС России продолжает курс на цифровизацию. В.Булавин отметил, что главная цель создание таможни будущего – модели интеллек-

[1] https://www.alta.ru/external_news/85928/.

туального пункта пропуска, который позволит безостановочно перемещать «безрисковые» поставки товаров. «Реализуется проект по интеллектуальному анализу снимков инспекционно-досмотровых комплексов. «Самообучаемый» сервис обрабатывает снимки, распознает перевозимый товар и скрытые вложения, и предлагает инспектору решение о проведении контроля», - рассказал глава Федеральной таможенной службы России.

Контроль таможенной стоимости также планируется осуществлять в цифровой форме. Стратегией развития таможенной службы Российской Федерации до 2030 года[1] определена миссия ФТС России – содействие развитию международной торговли, росту товарооборота и несырьевого экспорта, обеспечение национальной безопасности Российской Федерации, полноты и правомерности взимания таможенных платежей, достижение высокого качества таможенного администрирования, создание конкурентных преимуществ для законопослушных участников внешнеэкономической деятельности. Рассматриваемые в Стратегии вопросы имеют особое значение для выполнения задач государственной программы Российской Федерации «Развитие внешнеэкономической деятельности» и целевых ориентиров «Стратегии развития таможенной службы Российской Федерации до 2030 года»:

– полномасштабной цифровизации и автоматизации деятельности таможенных органов (целевой ориентир 1);

– обеспечения прозрачности совершения таможенных операций и проведения таможенного контроля, улучшения условий ведения предпринимательской деятельности и инвестиционного климата в Российской Федерации (целевой ориентир 3);

– формирование института таможенного аудита как дополнительного инструмента в рамках осуществления государственных услуг (целевой ориентир 6).

Одним из направлений повышения эффективности контрольных процедур является «формирование института таможенного аудита как дополнительного инструмента в рамках осуществления государственных услуг» [5]. В содержании предыдущего документа, касающегося перспектив развития таможенной службы «Стратегии развития тамо-

[1] Распоряжение Правительства Российской Федерации от 23.05.2020 № 1388-р «О Стратегии развития таможенной службы Российской Федерации до 2030 года» // СПС КонсультантПлюс.

женной службы Российской Федерации до 2020» года уже рассматривалась возможность использования инструментария аудитора в контрольной деятельности[1].

Одной из основных целей Стратегии называлось упрощение процедуры таможенного оформления и последующий таможенный контроль, т.е. контроль после выпуска товаров. Такая форма контроля предполагала применение методов аудита, которые позволяют убедиться в правильности и достоверности сведений, указанных в декларации, путем проверки соответствующих книг учета, счетов, документооборота и коммерческой информации.

Впервые применение методов аудита было продекларировано Международной конвенцией об упрощении и гармонизации таможенных процедур от 18 мая 1973 г. (в редакции протокола от 26 июня 1999 г.). Для Российской Федерации Конвенция вступила в силу 4 июля 2011 года. Согласно Конвенции, упрощение и гармонизация таможенных процедур достигаются благодаря применению следующих принципов: совершенствование практики таможенного контроля и эффективности таможенных процедур;

– применение таможенных процедур последовательным и транспарентным образом;

– готовность предоставить необходимую информацию, касающуюся таможенного законодательства, применяемых процедур, существующей практики всем заинтересованным сторонам;

– применение современных методов контроля, основанных на риск-ориентированном подходе, использовании информационных технологий, аудиторских процедур;

– необходимое взаимодействие с органами исполнительной власти, бизнес сообществом;

– исполнение требований международных стандартов[2].

В соответствии с основными принципами Конвенции таможенный контроль должен быть минимальным, осуществляться после выпуска товаров на основе риск-ориентированного подхода.

Но чтобы обеспечить эффективный контроль, необходимо создать единую методологическую базу таможенного контроля после вы-

---

[1] Распоряжение Правительства РФ от 28.12.2012 N 2575-р (ред. от 10.02.2018) «О Стратегии развития таможенной службы Российской Федерации до 2020 года»

[2]Международная конвенция об упрощении и гармонизации таможенных процедур (совершено в Киото 18.05.1973), (ред. от 26.06.1999). Россия присоединилась к Конвенции 04.04.2011 (Федеральный закон от 03.11.2010 № 279-ФЗ). Конвенция вступила в силу в Российской Федерации 04.07.2011.

пуска товаров, т.к. применение методов аудита предполагает стандартизацию проверочной деятельности. Иначе говоря, Стратегией развития таможенной службы Российской Федерации до 2020 была поставлена задача также изменить систему таможенного контроля со сплошного контроля при пересечении границе на контроль после выпуска с применением риск-ориентированного подхода, использованием информационной базы о деятельности участников ВЭД, стандартов и методик аудита.

Система таможенного контроля после выпуска предполагает многоуровневый характер. На первом уровне создается информационная системы и, в первую очередь, стандартов контроля, устанавливающих единые требования для всех субъектов таможенного контроля. Стандарты создают необходимую поддержку контролирующим подразделениям, связанную с определением принципов и процедур контроля для обеспечения качества и эффективности проверок.

Второй уровень связан с разработкой методов отбора объектов для проверки, основанных на риск-ориентированном подходе, и межведомственном взаимодействии.

И, наконец, практическая организация контрольной деятельности, что можно рассматривать как третий уровень системы.

Уровни системы должны консолидироваться. Можно выделить ряд факторов, по которым устанавливаются взаимосвязи, консолидируется система. Факторами консолидации уровней системы могут быть:

– обеспечение целостности и единства системы таможенного контроля после выпуска товаров;

– наличие единой информационной базы,

– баланс между применением процедур содействия и процедур контроля;

– необходимость защиты внутреннего рынка.

Таможенный контроль после выпуска товаров широко применяется в зарубежных странах, например, в США, Канаде, Японии, Китае, Южной Корее, странах Европейского союза. В этих странах таможенный контроль после выпуска товаров составляет наибольшую долю от общего объема таможенного контроля, в некоторых странах эта доля доходит до 90 процентов. При таком виде контроля с применением методов аудита и риск-ориентированного подхода основным объектом контроля фактически становится участник ВЭД и его бизнес-процессы.

Осуществление таможенного контроля после выпуска товаров опирается на рекомендации Всемирной таможенной организации, со-

держащиеся в таможенных стандартах. Многие таможенные администрации осуществляют работу по упрощению, автоматизации, рационализации, реинжинирингу контрольных процедур в соответствии с требованиями стандартов. Это касается, в первую очередь, стандартов, которые вводят понятие уполномоченного экономического оператора, системы управления рисками, пост-таможенного контроля и аудита и др.

Так, например, на Кипре направления контроля определяются на основе государственной статистики правонарушений и системы управления рисками. Чаще всего это бывает постконтроль уполномоченных экономических операторов, крупных импортеров, контроль экспорта и реэкспорта, страны происхождения и т.д. Таможенные органы доводят до сведения выбранных хозяйствующих субъектов информацию о предстоящей проверке, предоставляя участникам ВЭД время для проведения самостоятельного внутреннего контроля/ аудита с последующим сообщением таможенным органам о выявленных правонарушениях. Такой подход позволяет участникам ВЭД избежать серьезных санкций в отношении выявленных правонарушений, получить от таможенных органов рекомендации по совершенствованию процессов таможенного декларирования. В результате происходит повышение степени доверия между участниками ВЭД и таможенными органами. Кроме того, результаты проверки учитываются при категорировании участников ВЭД.

Развитие таможенного контроля после выпуска товаров нашло широкое развитие в нашей стране. Были созданы специальные подразделения в рамках ФТС, осуществляющие контроль после выпуска товаров. В 2019 году структура подразделений таможенного контроля после выпуска товаров была преобразована таким образом, чтобы раздельно осуществлять контроль по основным его направлениям, у каждого из которых своя специфика в части организации и реализации контроля. Например, пресечение незаконного оборота товаров, предотвращение незаконного ввоза товаров (мобильные группы).

В рамках реализации Стратегии был разработан Приказ ФТС России и Министерства финансов Российской Федерации от 8 ноября 2019 г. N 1713 «Об утверждении типового положения о службе таможенного контроля после выпуска товаров регионального таможенного управления, типового положения о службе таможенного контроля после выпуска товаров таможни и типового положения о подразделении таможенного контроля после выпуска товаров таможни» были утверждены Типовые положения об этих подразделениях.

В рамках развития таможенного контроля после выпуска с применением методов аудита Федеральная таможенная служба в 2015 году

провела эксперимент, который позволил в определенной степени оценить возможность использования результатов проведения аудита для целей таможенного контроля. В эксперименте участвовали организации, осуществляющие внешнеторговую деятельность, аудиторские организации, Федеральная таможенная служба России. Было отобрано семь хозяйствующих субъектов, которые осуществляли внешнеэкономическую деятельность не менее трех лет. Финансовая (бухгалтерская) отчетность этих организаций была проверена в соответствии с требованиями Федерального закона «Об аудиторской деятельности»[1]. Анализ результатов эксперимента показал, что информацию, содержащуюся в аудиторских заключениях, можно использовать для категорирования участников ВЭД в рамках системы управления рисками. Мнение аудитора, выраженное в аудиторском заключении, может служить дополнительным критерием оценки деятельности организации. Важным является и то, что немодифицированное мнение в аудиторском заключении будет создавать для хозяйствующего субъекта определенные конкурентные преимущества.

ФТС регулярно публиковала на своем сайте итоги деятельности таможенных органов по осуществлению таможенного контроля после выпуска товаров.

В результате полученных результатов ФТС России, было принято решение о продолжении работы по установлению возможности и эффективности использования аудиторского опыта для таможенных целей, что нашло отражение, как было сказано выше, в «Стратегии развития таможенной службы Российской Федерации до 2030 года».

Таможенный аудит может рассматриваться как самостоятельный вид предпринимательской деятельности, заключающейся в проверке документов и сведений, связанных с декларированием товаров, независимыми аудиторами с последующим представлением заключения по проведенному аудиту в Федеральную таможенную службу. В этом случае необходимо установить определение таможенного аудита, разработать условия его осуществления. Должна быть проведена работа по подготовке профессиональных стандартов, методики проведения аудита в таможенной сфере, форм отражения результатов проверки, мер ответственности аудиторов за недостоверное представление сведений. Требуется сформировать перечень требований и порядок получения квалификационного аттестата аудитора в области таможенного аудита, контроля уровня квалификации аудиторов для проведения аудита в таможенной

[1]Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 N 307-ФЗ // СПС КонсультантПлюс.

сфере, разработать порядок осуществления внешнего и внутреннего контроля качества. Представляется целесообразным объединение таможенных аудиторов в составе саморегулируемой организации, которая будет осуществлять контроль за их деятельностью в качестве субъектов, представляющих интересы участников внешнеэкономической деятельности. Функцию внешнего контроля качества можно возложить на Федеральную таможенную службу и ввести требование об обязательное представление участниками ВЭД заключений таможенных аудиторов в таможенный орган. При проведении таможенного аудита необходимо использовать профессиональные аудиторские стандарты, которые сегодня действуют в Российской Федерации. Это, в первую очередь, «Международный стандарт аудита 800 (пересмотренный) «Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения»[1], иные аудиторские стандарты, а также стандарты Всемирной таможенной организации и разработанные с учетом их требований и специфики таможенного аудита внутренние методики.

В октябре 2021 года Федеральная таможенная служба приняла решение о проведении эксперимента не только по использованию методов аудита при таможенном контроле, а по внедрению таможенного аудита. Был издан Приказ ФТС России от 29.10.2021 № 960 «О проведении эксперимента по внедрению таможенного аудита»[2], который должен обеспечить выработку инструментов таможенного аудита при проведении организациями оценки соответствия праву Евразийского экономического союза и законодательству Российской Федерации о таможенном регулировании деятельности участников внешнеэкономической деятельности.

Эксперимент позволит оценить возможность использования результатов проведения таможенного аудита для целей контроля. В эксперименте участвуют организации, осуществляющие внешнеторговую деятельность, аудиторские организации, Федеральная таможенная служба России. Предполагается, что подход к проведению таможенного аудита будет носить риск - ориентированный подход.

---

[1]Международный стандарт аудита 800 (пересмотренный) «Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения» // СПС КонсультантПлюс.

[2] Итоги эксперимента по установлению возможности использования таможенными органами Российской Федерации аудиторских заключений для целей таможенного контроля / Официальный сайт ФТС России. URL: http://www.customs.ru/index.php?option=com_content&view=article&id=24604:2017-01-11-06-29-38& catid=40:2011-01-24-15-02-45&Itemid=2055.

В процессе подготовки к проведению эксперимента был разработан проект заключения по результатам таможенного аудита.

Заключение по результатам таможенного аудита

Вводная часть. Сведения о проверяемой организации:

– сведения об области, по которой проводится таможенный аудит;

– общие сведения (ИНН, КПП, ОГРН, полное и сокращенное наименование проверяемого участника внешнеэкономической деятельности (ВЭД), адрес регистрации юридического лица и адрес фактического его нахождения, номер и дата регистрационного свидетельства, организационно-правовая форма, коды, присвоенные обществу по данным статистики);

– перечень акционеров общества и доля их в уставном капитале. Данные о депозитарии или реестродержателе общества;

– структура бенефициарного владения и структура аффилированных лиц, в том числе, зарегистрированных за пределами Российской Федерации;

– информация о филиалах, дочерних и зависимых организациях общества;

– перечень видов деятельности с указанием кодов и лицензий, сведения о счетах в банках;

– сведения о постановке на налоговый учет, включая внебюджетные фонды;

– виды налогов, уплачиваемых проверяемой организацией;

– перечень должностных лиц, ответственных за подготовку и составление бухгалтерской отчетности;

– сведения о структуре бухгалтерии;

– сведения об аудиторе, проводящем таможенный аудит;

– перечень проверяемых документов (с указанием их реквизитов): бухгалтерская (финансовая) отчетность, коммерческие и транспортные документы;

– сведения о работе аудитора для выражения мнения о достоверности проверяемых документов.

Аналитическая часть. Содержит:

– сведения о выявленных нарушениях законодательства Российской Федерации в деятельности проверяемого лица;

– особенности выполнения аудиторской проверки;

– особенности применяемой системы бухгалтерского и налогового учета;

– сведения о приказе об учетной политике;

– сведения об элементах учетной политики;

– сведения об изменениях в учетной политике в течение текущего года;

– сведения об изменениях в учетной политике по сравнению с предыдущим годом;

– сведения о методике аудиторской проверки;

– сведения о состоянии внутреннего контроля в проверяемой организации;

– сведения о контроле со стороны различных государственных органов, ревизионной комиссии, службы внутреннего контроля общества;

– перечень основных областей бухгалтерского и налогового учета, которые должны быть проверены в соответствии с планом (программой).

Итоговая часть.

В итоговой части проведенного таможенного аудита указывается информация о:

– результатах проведенного таможенного аудита, в том числе с заключением об отсутствии/наличии нарушений права ЕАЭС и законодательства Российской Федерации о таможенном регулировании;

– отсутствии/наличии в деятельности проверяемого участника ВЭД признаков уклонения от уплаты таможенных платежей;

– исправлении, сроках выявленных нарушений;

– ответственности за неисправление выявленных нарушений в установленные сроки;

– отсутствии/наличии номера квалификационного аттестата специалиста, уполномоченного на проведение таможенного аудита, компании-аудитора на проведение таможенного аудита;

– дата заключения.

В контексте поставленной цели выбор направления становления и развития таможенного аудита должен основываться на взаимодействии ученых, предпринимателей, аудиторского сообщества для обсуждения разнообразных форм для создания технологичного, эффективного инновационного инструмента в рамках осуществления государственных услуг.

3.4 Риск-ориентированный подход в системе внутреннего аудита банков Казахстана второго уровня: структурная модель

Процесс становления и развития аудита банков второго уровня в Республике Казахстан встречает на своем пути множество преград. Естественно, что каждое нововведение сталкивается со множеством проблем, но, учитывая важность и первостепенность развития аудита банков, необходимо уделить его проблемам максимум внимания со стороны Правительства, Национального Банка и других регулирующих органов, оказать соответствующую поддержку в решении этих проблем.

Проблемы аудита банков в литературе широко не рассматриваются; ими заинтересованы единицы ведущих ученых. Причина, по всей вероятности, в том, что проблемы аудита банков второго уровня мало кого трогают прямо, но косвенно эти проблемы могут задеть очень широкий круг партнеров банков по бизнесу. Поэтому мы в своей работе считаем необходимым остановиться на ряде проблем, тормозящих или мешающих стабильному развитию аудита банков второго уровня в республике.

За последние годы Национальным банком было выпущено несколько нормативных документов, регламентирующих деятельность аудиторов.

Во всех этих документах прослеживается общая направленность – концентрация управления, организации и регулирования содержания аудита банков в ведомстве Национального Банка. По сути, здесь нарушается один из принципов аудита – независимость от любого вмешательства.

Свое мнение по этому вопросу В.С. Пашковский [99] выражает следующим образом: «Трудно обоснованно возразить против сосредоточения в руках ЦБ всех вопросов организации (прежде всего по аттестации и лицензированию) банковской аудиторской деятельности. Вместе с тем существует ряд спорных моментов. Даже имея квалифицированные аттестаты, аудиторы и аудиторские фирмы не освобождаются от постоянного надзора со стороны Центрального Банка. Такая строгость была бы оправдана при резком ухудшении качества аудиторской работы, очевидных ее провалах. Между тем, примеров такого ухудшения качества аудиторской работы практически не было». В итоге происходит нарушение не только действующего законодательства об аудиторской деятельности, предусматривающего четкие критерии лишения права заниматься аудиторской деятельностью, но и Закона Республики

Казахстан «О банках и банковской деятельности» где ясно указаны причины, по которым лицензия на проведение аудита банков аннулируется.

Пашковский В.С. считает, что «это серьезный организационный просчет в деятельности Центрального банка. Во-первых, институт независимых аудиторов является, несмотря на все слабости, серьезным рычагом улучшения банковского дела в стране. Во-вторых, происходит повышение квалификации аудиторов как за счет их обучения, так и за счет притока кадров из сужающейся банковской системы. В-третьих, до сих пор практически не создан механизм взаимодействия между банковскими аудиторами и Центральным банком.

Ассоциация банковских аудиторов существует лишь формально. Центробанку гораздо выгоднее было бы сотрудничать с аудиторскими фирмами, поощряя и развивая их деятельность, а не препятствуя ей и создавая одновременно собственную сеть ревизоров и контролеров».

Таким образом, проблема независимости аудиторов нуждается в дополнительном осмыслении и организационном укреплении.

Действительно, следует по-иному оценить роль банковских аудиторов, а не рассматривать их как «зависимые, почти что подчиненные структуры, а предоставить им больше прав для самостоятельности аналитической работы, что будет полезно для получения дополнительной информации как уже Центральным банком, так и коммерческими банками» – пишет В. Радостовец [100].

В целях обеспечения независимости банковских аудиторов от вмешательства Национального банка РК следует в законодательном порядке определить функцию Национального банка РК только как лицензирующего органа. Поскольку аудиторская деятельность в условиях конкуренции является саморегулируемой отраслью, предоставление свободы аудиторам и аудиторским компаниям, проверяющим банки второго уровня принесет больше пользы как самим банкам, так и свободному развитию аудиторской практики.

Еще одной проблемой развития отечественного аудита является конкуренция с крупнейшими западными аудиторскими компаниями, которые имеют популярность во всем мире. Транснациональные аудиторские фирмы «Делойд энд Туш», «Эрнст энд Янг», «Прайс Уотерхаус» практически полностью завоевали наш аудиторский рынок. Отечественные же аудиторские фирмы не известны за рубежом, не пользуются должной поддержкой государства, а в силу этого не способны оказывать какую-либо конкуренцию транснациональным корпорациям на мировом и внутреннем рынке аудиторских услуг» – пишет В. Радостовец. В

соответствии с Положением о квалификационной комиссии по аттестации аудиторов, аудиторы, работающие в иностранных аудиторских фирмах и фирмах, основанных на совместном капитале, обязаны на общих основаниях сдать квалификационный экзамен. «К сожалению, ни один иностранный аудитор и большинство наемных лиц, работающих в иностранных фирмах и СП, не сдали и не спешат сдавать квалификационные экзамены» – отмечает В. Радостовец [100].

Опираясь на высказывания В. Радостовца [100], отметим, что отечественные аудиторы действительно работают не на равных правах с иностранными коллегами. Нет сомнения, что иностранные аудиторы более опытны и вносят большой вклад в нашу аудиторскую практику, помогают в преобразовании бухгалтерского учета и совершенствовании методики аудита, но тем не менее, по принципу справедливости, защищая интересы казахстанских аудиторов, мы бы предложили установить определенные сроки зарубежным аудиторским фирмам и аудиторам для сдачи ими квалификационного экзамена и получение лицензии на проведение аудита (в том числе и банковского) на территории Республики Казахстан. А при нарушении этих сроков или игнорировании этого положения не допускать их к осуществлению аудиторской деятельности в нашей стране. Однако вопрос о том, насколько хотят иностранные аудиторские фирмы помогать местным аудиторам в совершенствовании методики аудита, остается открытым: «если инофирмы помогают разрабатывать национальные стандарты по бухгалтерскому учету, то открывать свои «секреты» по методам и приемам аудита они, судя по всему, не спешат. Это и понятно, зачем нужны конкуренты в лице местных аудиторских фирм на казахстанском и внешнем рынке».

В связи с этим мы хотели бы предложить внесение ограничений на количество иностранных аудиторских фирм, работающих в Республике, ужесточить к ним требования и, самое главное, поставить условие о прохождении на их базе нашими аудиторами практического обучения (пусть даже на платной основе).

Кроме того, уравнивание прав иностранных и отечественных аудиторов в области банковского аудита будет способствовать усилению конкуренции, а, соответственно, и повышению качества аудита, а также стимулировать казахстанских аудиторов к повышению профессионального уровня до международных требований.

Заимствование зарубежного опыта в проведении аудита банков является не просто честолюбием, а жизненной необходимостью для поднятия качества нашего аудита. Качество аудита во многом зависит от соблюдения стандартов аудита.

Для того чтобы внедрить стандарты аудита, особенно в банковской сфере, необходима организация методологической работы внутри самих аудиторских фирм с их последующим утверждением Палатой аудиторов. Интересно то, что Постановлением Правления Национального банка за № 247 от 30.06.1997 г. утверждено Положение о стандартах внутреннего аудита Национального банка Республики Казахстан, а стандарты аудита деятельности коммерческих банков должны быть разработаны самими аудиторскими фирмами, при этом лицензию на проведение аудита банков по этим стандартам выдает им Национальный Банк[1]. В этом случае и стандарты на проведение аудита банков должны быть разработаны и утверждены Национальным банком.

Известно, что в настоящее время многие проблемы аудита связаны с неразвитостью методов аудита и отсутствием отраслевых стандартов, поэтому здесь О.К. Прокофьева предлагает повышать роль аудиторских объединений и повысить кодексы профессиональной этики аудиторов.

«По мнению специалистов в области теории и практики банковского аудита, в числе основных факторов, сдерживающих качественное развитие аудиторских услуг – недостаточность в обществе культуры аудита. При этом даже представителями властных структур не всегда понимаются основополагающие принципы аудита» – отмечает О.К. Прокофьева [102[.

Однозначно, решением данной проблемы развития методики и культуры банковского аудита может быть только разработка и внедрение стандартов по аудиту банков и других кредитно-финансовых организаций. Роль и значение отраслевых стандартов в решении многообразных рабочих ситуаций и в применении специфической методики аудита банковских организаций неоспорима.

Большинство бед наших банков в том, что порой имеются существенные недостатки и упущения в управлении.

«Контроль над качеством управления коммерческими банками должен рассматриваться как существенный аспект их деятельности. До последнего времени контрольная работа в коммерческих банках, внутренний банковский аудит играли второстепенную роль, что соответствовало общему уровню внутрибанковского менеджмента. Накопление банками опыта работы, необходимость расширения своей деятельности, усиление межбанковской конкуренции, внедрение различного рода новых услуг усложнили проблему управления, а осложнение финансового

---

[1]Правила лицензирования аудиторской деятельности. Утверждены Постановлением правительства РК от 29.06.1999г., № 878 // Юридическая газета, №27 (июль) 1999 г. - С. 5.

положения банков, возникновение критических ситуаций на межбанковском, валютном и др. рынках потребовали ее ускоренного решения» [102].

Рассмотренные выше сигналы должны быть объектом внимания Национального Банка и АФН при разработке методики банковского надзора, проведении инспекторских проверок должны быть в поле зрения. Аудиторам, как внешним, так и внутренним следует особо пристально относиться к таким видам нарушений как плохое планирование, мошенничество и по мере возможности предупреждать их.

Контроль над каждодневным процессом управления, планирования, решения текущих проблем и ежечасное предупреждение возможного мошенничества приемлемы и сподручнее персоналу внутреннего аудита. Для того, чтобы аппарат внутреннего аудита мог полноценно выполнять функцию каждодневного контроля необходимо повысить его роль, обозначить его значимость путем обеспечения полной независимости от органов управления банком.

Аудит банков на стадии своего развития сталкивается с дополнительным рядом нерешенных проблем. Сюда относится проблема, поднятая В.С. Пашковским:

«Организация банковского аудита в настоящее время не позволяет в полной мере использовать весь интеллектуальный потенциал аудиторов, – пишет он, – при отсутствии тесной связи между аудиторскими фирмами, что связано с их конкуренцией, их правом на собственные разработки на интеллектуальную собственность, координирующую роль должен сыграть Центральный Банк.

До сих пор отсутствует достаточно полная методика проведения банковского аудита. Указания Центрального Банка по составлению аудиторских заключений по итогам работы за год лишь означают вопросы, которые должны быть освещены.

Даже удачные публикации в этой области страдают отсутствием комплексного анализа деятельности коммерческого банка, недостает, как правило, многих важных вопросов аудита деятельности банков: валютные операции, операции с ценными бумагами и др. Не согласуются, а противопоставляются друг другу проверки Центробанка и аудиторских фирм. Между тем, систематическое изучение коммерческого банка аудиторами позволило бы работникам ЦБ обратить внимание на действительно проблемные стороны деятельности банка» [99].

Действительно, хотя взаимоотношения между отечественными и иностранными аудиторскими фирмами законодательно не регламенти-

рованы, отношения между ними складываются по «неписанным» рыночным законам. Высокий уровень квалификации передовых зарубежных методик, международный имидж и вековая репутация дают зарубежным аудиторам весомые преимущества, но знание местных условий, умение определить проблемные стороны деятельности банков второго уровня, понимание причин поведения руководства банка в той или иной ситуации на кредитном, валютном рынках дают нашим аудиторам свои преимущества. По этой причине отечественные аудиторские организации выживают лучше. Кроме того, конкуренция в области банковского аудита, которая постепенно усиливается, является дополнительным мотивом к повышению качества аудиторской работы [103].

Но здесь необходимо вмешательство Национального Банка, но не в целях снизить или сгладить конкуренцию, а в том плане, что ему, как центральному органу, регулирующему банковскую деятельность и аудит банков, следует проводить обобщение накопленного опыта, систематизировать его, издавая методические указания и инструкции по проведению аудита банков.

Организация аудита банков невозможна без взаимоотношений внешних аудиторов с контрольными органами коммерческого банка – внутренним аудитом и т.д. Взаимоотношения между этими структурами должны складываться на основе взаимопомощи, консультирования, оказания практической методической помощи и т.д., поскольку, в принципе общая цель у них одна: повышение качества управления банком (банковского менеджмента), предупреждение злоупотреблений и устранение недостатков в работе банков.

Еще одной серьезной проблемой банковского аудита является организация контроля и повышение качества работы аудитора. «Аудиторскую деятельность можно с полным правом отнести к разряду высокоинтеллектуальных. Поэтому не стоит заблуждаться относительно того, что стандарты могут описать все способы и методы выполнения аудиторской работы. Стандарты призваны вырабатывать принципы аудита в целях обеспечения однозначного понимания роли и значения, целей и задач его осуществления, механизмов и процедур их достижения и решения. Вместе с тем создание стандартов – это начало пути. Впереди большая работа по их внедрению».

Действительно, многие проблемы аудита банков возникают по причине некомпетентности аудиторов, проверяющих именно банковские организации.

По большому счету, институт профессиональных аудиторов Республики Казахстан находится на стадии становления. Успех этого процесса зависит от того, будет ли обеспечена квалифицированная подготовка банковских аудиторов.

Известно, что в настоящее время широкую популярность получила школа Профессиональных бухгалтеров, организованная Палатой аудиторов. Неплохо было бы организовать аналогичную школу или курсы по подготовке именно банковских аудиторов. Необходимость организации таких школ подчеркнуто А.Д. Шереметом, В.П. Суйцем [104] : «Дело в том, что уже на первых шагах самостоятельной практической деятельности аудитор сталкивается с вопросами, которые требуют неординарных решений. А чтобы быть готовым принять такие решения, необходимо свободно ориентироваться в хозяйственном законодательстве, знать его «белые пятна» и противоречия, уметь аргументировать принятые им в противоречивой ситуации решения. Кроме того, к аудитору все чаще и чаще обращаются не как к общественному контролю, а как к консультанту по управлению финансами. Ведь в условиях рыночной экономики предприятие (банк) полностью, вплоть до банкротства, отвечает за финансовые результаты своей деятельности. Между тем, базовое образование слушателей не дает им той суммы знаний, которая необходима для принятия обоснованных решений в новых условиях хозяйствования».

В п. 5 ст. 6 Закона Республики Казахстан «Об аудиторской деятельности» говорится, что «Руководитель аудиторской организации обязан иметь квалификационное свидетельство аудитора Республики Казахстан», из чего следует, что другие члены аудиторской организации могут работать аудиторами без квалификационного свидетельства (с той же ответственностью, с теми же принципами, что и квалифицированный аудитор).

Но отсутствие свидетельства, по нашему мнению, никоим образом не снимает ответственность с аудиторов. Поэтому мы хотели бы предложить установить срок, в течение которого практикующие несертифицированные аудиторы в обязательном порядке сдавали бы положенные экзамены и получали квалифицированное свидетельство. Например, в течение 5 лет с начала работы в аудиторской фирме.

С одной стороны это будет способствовать повышению личной ответственности аудитора, а с другой повышению качества его работы, ведь все-таки наличие только пятилетнего опыта практической работы

в «экономической финансовой, учетно-аналитической, контрольно-ревизионной или правовой сферах» будет недостаточно для проведения высококачественной аудиторской проверки.

Для повышения качества аудита немаловажное значение имеет создание высококвалифицированной службы внутреннего аудита банков, поскольку именно внутреннему аудиту принадлежит главная роль в определении финансового состояния банка. Это подтверждается высказыванием Марка Маурера – представителя известной аудиторской компании «Эрнст энд Янг Внешаудит» [105]: «такие системы для банков, на наш взгляд, совершенно необходимы. Любой нормально функционирующий банк (или желающий нормально функционировать) должен иметь внутренних аудиторов как персонифицированный элемент этой системы».

На вопрос о том, кто поможет банкам наладить систему внутреннего аудита Марк Маурер дает следующий ответ: «Первым помощником, на наш взгляд, может быть независимая консультативная фирма подобная «Эрнст энд Янг», которая обладает опытом работы в соответствующих областях и возможностью сравнивать опыт, накопленный банками в нашей стране, а еще лучше – за ее пределами, с тем, чтобы подсказать, какие элементы требуют первоочередного внимания, а какие проблемы могут быть решены во вторую и в третью очередь» [105].

Мы считаем, что в некоторой степени представитель компании «Эрнст энд Янг» Марк Маурер прав, в том вопросе, что наши отечественные аудиторы могут кое-чему поучиться у своих зарубежных партнеров. К примеру, проходя практику в той же компании. Но насколько полно будет передан опыт зарубежными партнерами? Ведь, по сути, передавая нашим аудиторам зарубежный опыт, они готовят себе конкурентов как на нашем внутреннем, так и на внешнем аудиторском рынке. Зачем им это? И насколько искренни их пожелания в обучении наших специалистов?

Какая-то доля сомнения все-таки есть. Поэтому мы считаем, что мнение В.А. Москвина [106] об использовании опыта советских ревизоров более реально и принесет отечественному банковскому аудиту больше практической пользы. Конечно, мы не отказываемся использовать «передовой зарубежный теоретический и методический опыт», но и свой, накопленный десятилетиями тоже выбрасывать не следует, ведь обучение каждого аудитора за рубежом будет стоить нашим банкам немалых затрат.

Говоря о проблемах банковского аудита, следует остановиться на такой проблеме, как ротация аудиторов. Известно, что продолжительные по времени связи с каким-нибудь банком или другой организацией могут поставить аудиторов в зависимое положение, т.к. со временем стирается грань официальных отношений, и нанести ущерб одному из важнейших требований, предъявляемых к аудиторской профессии, – независимости. За рубежом, чтобы избежать такого, время от времени применяют ротацию, т.е. банк или компания должны периодически менять своих аудиторов.

«В связи с этим новые британские директивы по вопросам этики представляют малым аудиторским фирмам освобождение от ротации, – пишет Ю.Н. Юденков. – Проблема ротации аудиторов рассматривается также организацией европейского экономического сотрудничества и развития (Organization for Economic Cooperation and Development – OECD), представители которой выступают за ротацию, но не чаще, чем раз в шесть лет. Вместе с тем, за этот срок, по мнению представителей OECD, не может произойти полное сращивание интересов аудиторов и их клиентов и утрата аудиторами своей независимости».

Акционерные общества в Европе отказываются менять своих аудиторов, а если все-таки приходится это делать, то считают необходимым предоставление права выбора. В обследованных акционерных обществах только 10% сменили аудиторов за истекшие 5 лет и более 50% обществ уже 10 лет по-прежнему пользуются услугами одного аудитора.

Согласно проведенным исследованиям, по своему качеству аудиторские услуги довольно заметно выравниваются; от замены не ожидается больших услуг или меньших затрат, причем акционерные общества опасаются того, что замена окажется не стоящей».

«Для определения наилучших способов аудирования в США проводят постоянные исследовательские работы с привлечением различных фирм и университетов, для финансирования которых создаются специальные фонды.

Хотя сегодня профессиональное движение и традиции профессионального законотворчества в США является более совершенными, в последнее время и здесь широко обсуждается возможность использования варианта государственной защиты аудиторских интересов.

В частности, предлагается создать специальное аудиторское бюро при правительстве, имеющее своей целью подбор аудиторов для отдельных клиентов. Если фирма решит поменять аудитора, она должна будет

публично объяснить причины такого изменения. Существуют и противоположные предложения: бюро должно само периодически менять аудиторов, обслуживающих данную фирму» – пишет Ф. Сейдахметова.

В целом мы согласны с тем, что в Европе не стоит использовать ротацию аудиторов, но в наших условиях, когда рынок аудиторских услуг еще формируется, когда многие аудиторские фирмы еще не достигли верха совершенства в аудиторском деле, тем более в аудите банков, ротация просто необходима по той причине, что:

во-первых, используя ротацию, т.е. меняя аудиторов или аудиторские фирмы, коммерческие банки и другие кредитные учреждения, смогут сделать оптимальный для себя выбор среди них и позднее, по мере развития у нас аудиторского дела, отдать предпочтение той или иной фирме или аудитору);

во-вторых, если брать во внимание наш менталитет, то ротацию аудиторов надо проводить чаще, чем каждые пять лет, например, каждые 2-3 года, поскольку тесное общение руководства банка и аудитора, действительно может стереть грань официальных отношений между ними, невольно появится зависимость и теряется объективность аудитора, которая является нарушением одного из главных принципов.

В 2018 г. МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» заменили МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка». В соответствии с МСФО 9 «Финансовые инструменты» банк может включать кредитный убыток на свои финансовые активы на основании доказательств обесценения. По данным Т. Билотти и Дж. Крука, данный метод расчета понесенных кредитных убытков снижает рост кредитного риска [107].

Новые положения по резервам приведены в МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» для облегчения перспективного признания кредитных потерь. Учитывая, что МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» изменяют способ расчета кредитного резерва, по мнению сотрудников банка, стандарт оказывает существенное влияние на моделирование и анализ кредитного риска [108].

В настоящее время и специалисты-практики, и ученые обсуждают изменения в моделях кредитного риска, вызванные положениями МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты». В соответствии с новыми правилами формирования резервов банки должны уделять особое внимание необходимости создания моделей ожидаемых убытков и потому пересмотреть существующие модели кредитных рисков для оценки ожидаемых кредитных убытков.

В соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» ожидаемый кредитный убыток рассчитывается как стоимость всех убытков в результате дефолта заемщика в любое время [109].

В отличие от МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка», МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» внедряет единую логическую модель классификации и оценки финансовых активов и обязательств [110]. Это вызывает покрытие вероятностью дефолта (PD) и первоначальные заданные потери модели (LGD), а также экспозицию по умолчанию (EAD). Также существуют различия в концепциях моделей PD и LGD по МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», указываемых З. Новотны-Фаркасом. Все эти случаи требуют от внутреннего аудита проверки, направленной на риск.

Кроме того, для банков из года в год становится важным вопрос кибербезопасности. Функциональные обязанности внутренних аудиторов также относятся к поддержанию этой безопасности [111]. Но мы предлагаем наиболее эффективную модель исследования, анализа, оценки и снижения кредитного риска, реализуемого службой внутреннего аудита.

В качестве решения ряда вопросов по совершенствованию системы внутреннего аудита банков второго уровня, указанных выше, предлагаем следующие гипотезы исследовательской работы:

– система внутреннего аудита банков второго уровня, ориентированная на риск, которая повышает финансовую устойчивость банков;

– внутренняя аудиторская проверка, направленная на риск, повышает эффективность управления банком.

Всестороннее изучение указанных гипотез рассматривается в следующих разделах. Теперь, для подготовки предложений по результатам проведенной оценки от внутреннего аудитора требуется тщательный анализ причин нарушений, по которым были выявлены стратегические приоритеты банка. Внутренний аудитор должен быть готов предложить нестандартные решения, способствующие более эффективному и оптимальному решению проблемы или устранению недостатков.

Таким образом, грамотный переход к МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» и раскрытие специально созданных для этого аналитических решений повысят финансовую устойчивость отдельных банков и в то же время позволят стабилизировать всю банковскую систему Казахстана.

В этом контексте внутренний аудит является главной системой, способствующей эффективному функционированию банков второго уровня, управлению рисками, обеспечению финансовой устойчивости.

С 01.01.2018 г. в Казахстане внедрен риск-ориентированный надзор за банковским сектором. Он предусматривает анализ со стороны Национального банка способности погашать токсичные кредиты или задержки платежей клиентов банка, которые банк не обслуживает собственными средствами.

Национальным банком приобретено право на всю деятельность банков по соблюдению требований законодательства, оценены риски корпоративного управления, достаточность капитала и ликвидность покрытия рисков. Внедрен механизм принудительной реструктуризации обязательств неплатежеспособных банков в сложных условиях. Сам регулятор пояснил, что принято решение перейти к риск-ориентированному надзору, цель которого – усилить работу по профилактике кризисных явлений, не дожидаясь возникновения проблем. Совокупные активы банковского сектора на 1 января 2018 г. составили 24,9 трлн тенге, а совокупные обязательства – 21,9 трлн тенге. Первый риск очевиден – низкий уровень собственного капитала банковского сектора. Кроме того, за 11 месяцев 2018 года собственный капитал банковского сектора снизился на 1,6%. Совокупный собственный капитал очень низкий и составил около 3 трлн тенге. В случае реализации «сценария МСП» потенциальный риск для Казахстана теоретически приблизился к 17 трлн тенге. В этом случае общая ситуация с банками в Казахстане по-прежнему вызывает тревогу.

В последние годы банковскому сектору Казахстана приходилось нелегко. С 2009 г. в банковскую систему вошло 2 трлн тенге, но это не привело к каким-либо улучшениям. Более поздние действия со стороны Национального банка также не оказали необходимого уровня помощи для предотвращения ухудшения положения банков по ранее принятым правилам. Также следует помнить, что большая часть кризисов XX и XXI веков связана с банками: и «Великая депрессия» 1929 г., и кризис 2008 г. начались именно с банков. Данные события требуют рассмотрения жизнеспособности бизнес-модели и методологии оценки присущих ей рисков, систем управления рисками и внутреннего контроля банков. Также предусмотрена разработка новой модели надзора, включающей определение внутренних систем определения достаточности и ликвидности капитала. В результате эти обстоятельства привели к большому вниманию к роли внутреннего аудита на основе рисков и повышению ответственности различных составляющих механизмов корпоративного управления.

Внутренний аудит, направленный на риск, повышает эффективность управления и контроля рисков, что в свою очередь повысит точ-

ность финансовой отчетности, влияя на финансовые показатели в банках. В ходе исследования были рассмотрены вопросы управления рисками, планирования внутреннего аудита, объема внутреннего аудита и стандартов внутреннего аудита. Также рассматривалось, что применение методов внутреннего аудита в оценке кредитных рисков может повлиять на финансовые показатели банков второго уровня РК.

Целевой аудиторией для нашего исследования стали внутренние аудиторы банков второго уровня.

Первичные данные собраны с использованием анкеты, которые были введены самостоятельно. После получения анкет от респондентов были изучены собранные сведения, проверены полнота и понятность. В этих исследованиях были использованы количественные методы анализа данных. Для определения влияния внутреннего аудита в оценке рисков на финансовые результаты банков второго уровня выполнены статистическая регрессия и корреляция. Управление рисками как ключевая составляющая корпоративного управления в банках особо отличилось в контексте финансового кризиса 2007-2009 гг. Действительно, управление рисками стало механизмом финансовой реформы и доверительного управления банка после финансового кризиса во всем мире.

В последние годы особое внимание уделяется внутреннему аудиту, направленному на риски. Согласно закону Сарбейнс-Оксли в США, соглашению о капитале Базель III были приняты реформы управления в целях усиления регулирования системы внутреннего контроля. Аудит, ориентированный на риск, рассматривается как главный механизм эффективного корпоративного управления и, соответственно, приводит к улучшению финансовых результатов [112].

Также риск-ориентированный аудит основывается на оценке бизнес-рисков и процессах их контроля. Установлено, что эффект внутреннего аудита, основанный на оценке риска, облегчает возникновение рисков за счет повышения качества финансовой отчетности, снижения потерь и улучшения финансовых показателей организации в целом.

Теперь перейдем к методике исследования нашей работы. Целью исследования является совершенствование системы внутреннего аудита банков второго уровня в условиях казахстанской экономики. Мы рассматриваем процедуры, которые помогли достичь целей исследовательской работы. В частности:

– дизайн исследования;
– средства сбора данных;
– данные анализа и процедуры сбора данных.

Дизайн исследования. В исследовании была принята описательная анкета. Исследование описательной анкеты направлено на получение информации, которая описывает происходящие явления. Описательное исследование отражает конкретный профиль людей, событий или обстоятельств.

Предполагается, что данное исследование отражает реальную картину взаимосвязи между внутренним аудитом и финансовой устойчивостью, либо основанную на оценке риска.

Респонденты. Респондентами для предложенного исследования были внутренние аудиторы, риск-менеджеры банков второго уровня.

Сбор данных. В ходе исследования были получены первичные и статистические данные. Исходные данные были собраны с помощью самостоятельно введенных опросов. Анкета состояла из завершенных вопросов. Структурированные вопросы были использованы для экономии времени, а также для облегчения анализа, так как они были в удобной для использования форме. Использовались анкеты, так как они позволили аудиторам и респондентам, являющимся работниками банка, дать свои ответы в свободной форме.

Всего полученные данные обозначены по шкале Ларкерта с 1 по 5 (код).

Достоверность данных. Существует три вида проверки достоверности, которые состоят из содержания, критериев и связанных конструкций действительности. В исследовании использовалась обоснованность контента, так как модель элементов измеряет степень, в которой отображается содержание теста, предназначенного для измерения.

Анализ данных, результаты и обсуждение. Для подтверждения заданных гипотез в программном пакете SmartPLS 3 были созданы структурные корреляционно-регрессионные модели. SmartPLS является одним из самых известных программных приложений для моделирования структурных уравнений с минимальными квадратами (PLS-SEM). Его создали К. Рингл, Д. Венде и Я.М. Беккер в 2005 году [113].

Моделирование структурных уравнений (SEM) – это метод анализа многомерных данных второго поколения. Он часто используется в научных исследованиях, так как способен тестировать линейные и аддитивные причинно-следственные модели [114].

Мы предполагаем, что наше исследование отражает реальную картину взаимосвязи между внутренним аудитом и финансовой производительностью коммерческих организаций, основанную на оценке риска. В нашем исследовании предусмотрено 3 экзогенных и 1 эндогенных переменных (Рис. 20).

Для подтверждения заданных гипотез в статистическом программном пакете SmartPLS 3 созданы структурные корреляционно-регрессионные модели.

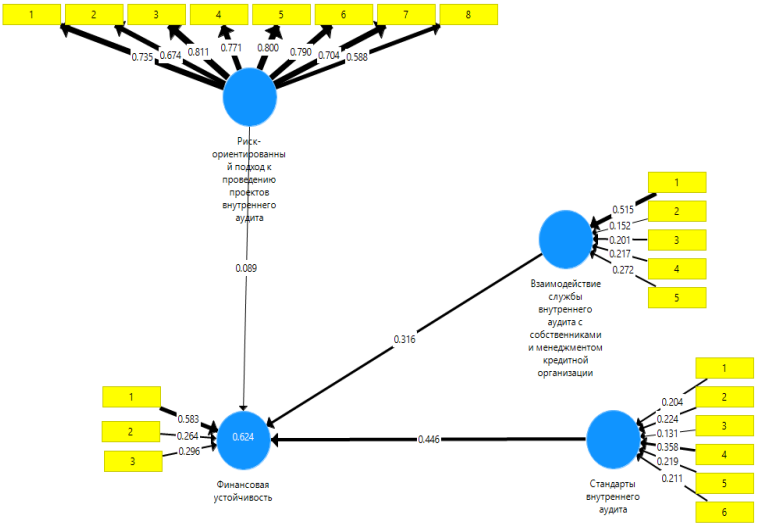

Рис. 20. Концептуальная структурная модель внутреннего аудита, ориентированная на риск

Примечание – Модель сформирована авторами в статистическом программном пакете SmartPLS 3 на основе накопленных анкетных данных и финансовых показателей Национального банка по банковской отрасли

На рисунке 20 по гипотезе исследовательской работы рассмотрено 3 внутренних гипотезы. Рассмотрим данные гипотезы отдельно:

Гипотеза 1. Влияние стандарта внутреннего аудита на финансовый результат.

Гипотеза 2. Влияние взаимодействия службы внутреннего аудита с собственниками и менеджментом кредитной организаций на финансовый результат.

Гипотеза 3. Влияние риск-ориентированного подхода к проведению проектов внутреннего аудита.

Коэффициент детерминации переменной финансового результата (R) составил 0,624. Это означает, что три независимых переменных на

высоком уровне объясняют отклонение финансового результата в 62,4%.

После выбора факторов и внесения в данные обработки или корректировки, определяем взаимную зависимость между ними. Между факторами по экономической теории может быть зависимость, но на практике, в зависимости от исследуемого объекта, результативный показатель может быть изменен в зависимости от других факторов.

Поэтому необходимо в обязательном порядке провести корреляционный анализ статистических данных выбранных факторов Анализ определяется по корреляционному коэффициенту.

Коэффициент корреляции отражает соответствие тенденций общих факторов. Коэффициент корреляции рассчитывается по следующей формуле (1):

$$r_{xy} = \frac{\sum(d_x \times d_y)}{\sqrt{(\sum d_x^2 \times \sum d_y^2)}}, \quad (1)$$

где, rxy – коэффициент корреляции;

dx – отклонение значения ряда x от своего среднего значения;

dy – отклонение значения ряда y от своего среднего значения;

∑d2x – сумма отклонений квадратов по x;

∑d2y – сумма отклонений квадратов по y.

Величина коэффициента корреляции показывает связи между переменными x и y. При оценке связи коэффициентов корреляции между переменными x и y применяется шкала Чеддока. Согласно шкале Чеддока, при коэффициенте корреляции 0,1-0,3 взаимосвязь переменных слабая, 0,3-0,5 – умеренная, 0,5-0,7 – заметная, 0,7-0,9 – высокая, 0,9-0,99 – очень высокая. Коэффициент корреляции принимает значения от −1 до +1.

Коэффициент отрицательной корреляции показывает обратную связь показателей x и y.

При нулевой величине коэффициента корреляции отсутствует взаимосвязь переменных.

Взаимосвязь факторов приведена в таблице 20.

В таблице 20 видно, что коэффициент корреляции между всеми факторами является значительным и высоким, из чего делается вывод о том, что полученные факторы тесно взаимосвязаны между собой.

Таблица 20

Коэффициенты корреляции между факторами (Latent Variable Correlations)

	Взаимо-действие службы внутрен-него аудита с соб-ствен-никами и менедж-мен-том кредитной органи-зации	Риск-ориен-тиро-ванный подход к про-веде-нию проектов внутрен-него аудита	Стандар-ты внут-рен-него аудита	Финансо-вая устойчи-вость
Взаимодейст-вие службы внутрен-него аудита с соб-ственни-ками и ме-неджментом кре-дитной организа-ции	1,000	0,788	0,722	0,709
Риск-ориентиро-ван-ный подход к проведению проек-тов внутреннего аудита	0,788	1,000	0,865	0,724
Стандарты внут-реннего аудита	0,722	0,865	1,000	0,751
Финансовая устой-чивость	0,709	0,724	0,751	1,000

Коэффициент детерминации приведен в таблице 21.

Как видно из таблицы 21, стандарт внутреннего аудита оказывает существенное влияние на изменение финансового результата (0,446). А показатель взаимодействия службы внутреннего аудита с собственниками и менеджментом кредитной организации составляет 0,316. Показатель риск-ориентированный подход к проведению проектов внутреннего аудита (0,091) демонстрирует слабую связь независимых переменных.

После определения коэффициентов корреляции между факторами рассчитаем коэффициент детерминации, который занимает особое место в корреляционном анализе.

Таблица 21

Зависимость независимых переменных, влияющих на зависимую переменную (Path Coefficients)

	Взаимо-действие службы внутреннего аудита с соб-ствен-ни-ками и ме-недж-ментом кредит-ной организа-ции	Риск-ори-ентиро-ван-ный подход к проведе-нию проек-тов внут-рен-него аудита	Стандар-ты внут-рен-него аудита	Финансо-вая устойчи-вость
Взаимодействие службы внутреннего аудита с собственниками и менеджментом кредитной организации				0,316
Риск-ориентиро-ван-ный подход к проведению проектов внутреннего аудита				0,089
Стандарты внутреннего аудита				0,446
Финансовая устойчивость				

Величина коэффициента детерминации равна квадрату коэффициента корреляции (R = r2).

Коэффициент корреляции показывает взаимосвязь факторов, а коэффициент детерминации показывает, что изменение одной зависимой переменной происходит от изменения второй независимой переменной. Значения принимаются, если коэффициент надежности отдельных индикаторов переменных превышает 0,4. Как и во всех других исследованиях, для завершения анализа структурной модели необходимо определить надежность и пригодность независимых переменных.

При проведении анализа PLS-SEM необходимо проверить надежность и исправность факторов и индикаторов модели (Таблица 22).

Таблица 22

Значения надежности и пригодности всех факторов

Latent Variable	Loadings	Indicator Reliability (i.e., loadings2)	Cronbach's Alpha	AVE
Взаимодействие службы внутреннего аудита с собственниками и менеджментом кредитной организации	0,728	0,534	0,729	0,648
	0,878	0,815		
	0,801	0,747		
Риск-ориентированный подход к проведению проектов внутреннего аудита	0,683	0,594	0,856	0,703
	0,879	0,910		
	0,887	0,760		
	0,886	0,837		
Стандарты внутреннего аудита	0,799	0,668	0,794	0,616
	0,830	0,594		
	0,752	0,671		
	0,755	0,453		
	0,799	0,455		
	0,714	0,453		

Как видно из таблицы 22, все значения AVE превысили 0,5 приемлемого предела, чем подтверждаются надежность и пригодность.

Cronbach's Alpha показывает значение надежности и пригодности вопросов опроса во многих исследованиях.

Следующим обязательным этапом моделирования является оценка уровня критериев оценки значимости структурной модели.

Критерии P-Values, T-Statistics (O/STDEV), Standard Deviation (STDEV), Sample Mean (M), Original Sample (O) широко используются в оценке статистических математических моделей, кроме оценки значимости структурной модели.

При оценке значимости структурной модели используются следующие критерии: стандартное отклонение, T-Statistics и P-Values – уровень значимости (Таблица 23).

Таблица 23

Уровень критериев оценки значимости структурной модели

	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	T-Statistics (O/STDEV)	P-Values
Влияние стандарта внутреннего аудита на финансовый результат	0,556	0,559	0,066	8,380	0,000
Влияние взаимодействии службы внутреннего аудита с собственниками и менеджментом кредитной организаций на финансовый результат	0,632	0,687	0,143	4,421	0,000
Влияние риск-ориентированного подхода к проведению проектов внутреннего аудита	0,103	0,129	0,061	1,703	0,089

Таким образом, по результатам исследования были подтверждены две из трех представленных внутренних гипотез, одна гипотеза не подтверждена. В результате расчетов по второй и третьей гипотезам стандарт внутреннего аудита оказал существенное влияние на изменение финансового результата (0,556) и влияние взаимодействия службы внутреннего аудита с собственниками и менеджментом кредитной организаций (0,316) на финансовый результат. То есть мы видим, что банки второго уровня будут применять стандарты внутреннего аудита на достаточном уровне.

Однако третья гипотеза не подтвердилась. Ее коэффициент детерминации (0,103) показывает слабое значение. То есть причина неподтверждения гипотезы заключается в том, что в БВУ РК недостаточно хорошо выполняется годовой план внутреннего аудита, ориентированный на риск, и недостаточно хорошо работает система управления рисками.

Далее рассмотрим взаимодействие службы внутреннего аудита с собственниками и менеджментом кредитной организации.

Эффективное взаимодействие службы внутреннего аудита с собственниками и менеджментом кредитной организации является важнейшим фактором успеха внутреннего аудита.

Такое взаимодействие необходимо выстраивать с первых дней работы службы внутреннего аудита и поддерживать на регулярной основе. Оно должно базироваться на принципах открытости, честности и объективности.

При приеме на работу кандидат на позицию руководителя службы внутреннего аудита должен пройти собеседование с представителем (представителями) собственников. Если этого не происходит, кандидату следует усомниться в правильном понимании роли и важности функции внутреннего аудита собственниками кредитной организации. Это может означать, что у собственников формальное отношение к данной функции.

Служба внутреннего аудита функционально подчиняется представителям собственников кредитной организации (Совета директоров). Именно служба внутреннего аудита помогает собственникам в определении качества управления кредитной организацией, выявлении проблемных зон в процессах управления рисками и системе внутреннего контроля. Служба внутреннего аудита является стратегическим консультантом собственников, так как проводит оценку соответствия деятельности кредитной организации утвержденной стратегии, выражает свое мнение относительно будущих стратегических приоритетов кредитной организации. Это означает, что именно собственники в первую очередь должны быть заинтересованы в профессиональном опыте, квалификации и навыках руководителя службы внутреннего аудита, его личностных характеристиках. Они должны убедиться, что, когда речь идет о функции внутреннего аудита, данный кандидат говорит с ними на одном языке.

Совет директоров утверждает руководителя службы внутреннего аудита, а также принимает решение об освобождении его от этой должности. Служба внутреннего аудита должна иметь прямой доступ к представителям собственников. Это означает не только присутствие представителей службы внутреннего аудита на заседаниях Комитета по аудиту и Совета директоров, но и регулярный доступ к собственникам в режиме онлайн в тех случаях, когда требуется обсудить какой-то важный вопрос, проблему или получить консультацию собственников.

Об этом говорит МСА (ISA) 1111 «Прямое взаимодействие с Советом»: «Руководитель внутреннего аудита должен поддерживать отношения и напрямую взаимодействовать с Советом».

С первого дня своей деятельности в кредитной организации служба внутреннего аудита должна проявлять инициативу, поддерживая свое общение с собственниками на регулярной основе. Безусловно,

этот процесс работает эффективно только при условии понимания важности такого общения и желания его развивать с обеих сторон: со стороны службы внутреннего аудита и со стороны самих собственников. От того, на какую иерархическую ступень ставят собственники функцию внутреннего аудита, в значительной степени зависят отношение к службе внутреннего аудита топ-менеджмента и руководителей структурных подразделений кредитной организации, статус службы внутреннего аудита. Подчеркнем, что вторым фактором, влияющим на высокий статус и уважение к службе внутреннего аудита в кредитной организации, является профессионализм службы внутреннего аудита, когда она вносит существенный вклад в совершенствование бизнес-процессов кредитной организации и минимизацию рисков.

Итак, обратимся к МСА (ISA) 1110 «Организационная независимость». Стандарт раскрывает примеры функциональной подчиненности службы внутреннего аудита Совету директоров:

– одобрение Советом Положения о внутреннем аудите;

– одобрение Советом риск-ориентированного плана внутреннего аудита;

– одобрение бюджета и ресурсного плана внутреннего аудита;

– получение Советом информации от руководителя службы внутреннего аудита о ходе выполнения плана внутреннего аудита и по другим вопросам;

– одобрение Советом решений о назначении и снятии с должности руководителя службы внутреннего аудита;

– одобрение вознаграждения руководителя службы внутреннего аудита;

– получение Советом, в том числе и от руководителя службы внутреннего аудита, информации для определения того, существуют ли неприемлемые ограничения в объеме работ или ресурсах.

Комитет по аудиту создается для содействия эффективному выполнению функций Совета директоров в части контроля над финансово-хозяйственной деятельностью кредитной организации. Основными задачами Комитета по аудиту в области управления рисками, внутреннего контроля, корпоративного управления являются:

– контроль надежности и эффективности системы управления рисками и внутреннего контроля, системы корпоративного управления, включая оценку эффективности процедур управления рисками и внутреннего контроля, практики корпоративного управления и подготовку предложений по их совершенствованию;

– анализ и оценка реализации политики в области управления рисками внутреннего контроля;

– контроль процедур, обеспечивающих соблюдение кредитной организацией требований законодательства, а также этических норм, правил и процедур кредитной организации, требований бирж;

– анализ и оценка реализации политики управления конфликтом интересов.

Основными задачами Комитета по аудиту в области проведения внутреннего аудита:

– обеспечение независимости и объективности осуществления функции внутреннего аудита;

– рассмотрение политики в области внутреннего аудита (Положения о внутреннем аудите);

– рассмотрение плана деятельности службы внутреннего аудита;

– рассмотрение вопросов о назначении (освобождении от должности) руководителя службы внутреннего аудита и размере его вознаграждения;

– рассмотрение существующих ограничений полномочий или бюджета на реализацию внутреннего аудита, способных негативно повлиять на эффективное осуществление функции внутреннего аудита;

– оценка эффективности осуществления функции внутреннего аудита.

Служба внутреннего аудита представляет результаты своей работы на рассмотрение Совету директоров/Комитету по аудиту. К результатам работы относятся регулярные отчеты о деятельности службы внутреннего аудита, которые должны быть представлены не реже чем раз в полгода в соответствии с Положением № 242-П.

Такие отчеты содержат описание деятельности службы внутреннего аудита за отчетный период, а именно:

– статус выполнения аудиторского плана;

– результаты проведенных проверок, выявленные риски, предоставленные рекомендации с указанием рейтинга проведенной проверки;

– статус исполнения рекомендаций службы внутреннего аудита структурными подразделениями кредитной организации;

– оценку системы внутреннего контроля кредитной организации.

Частота представления таких отчетов в ряде кредитных организаций превышает два раза в год. Как правило, такие отчеты представляются на ежеквартальной основе.

На рассмотрение Совета директоров/Комитета по аудиту выносятся все отчеты службы внутреннего аудита по результатам аудиторских проверок и заданий.

Подчеркнем, что вне зависимости от частоты представления регулярных отчетов о деятельности и аудиторских отчетов Совету директоров/Комитету по аудиту служба внутреннего аудита должна иметь возможность прямого общения с собственниками в любой момент (при возникновении такой необходимости). Во время общения с собственниками представители службы внутреннего аудита должны быть готовы выразить свое профессиональное мнение по обсуждаемому вопросу, предоставить рекомендации, назвать пути решения проблемы. Выражение такого мнения должно быть четким, конкретным и направленным на суть вопроса; необходимо избегать общих, ничего не значащих фраз.

Совет директоров по представлению Комитета по аудиту проводит оценку эффективности деятельности службы внутреннего аудита, а также ее руководителя.

Критерии оценки должны быть доведены до сведения руководителя службы внутреннего аудита (в части, относящейся к оценке самого руководителя) и до сведения всех сотрудников службы (в части, относящейся к оценке эффективности деятельности всей службы).

Как мы уже отмечали выше, служба внутреннего аудита административно подчиняется председателю правления кредитной организации. Это означает, что в вопросах, связанных с трудовой дисциплиной, администрированием функции внутреннего аудита, служба внутреннего аудита следует установленным исполнительным руководством правилам и требованиям.

Функционально служба внутреннего аудита независима от исполнительного руководства. Однако это не означает, что она не принимает во внимание мнение руководства кредитной организации относительно рисков, которым подвержена деятельность кредитной организации, приоритетности направлений, подлежащих проверкам.

На всех этапах аудиторского цикла служба внутреннего аудита должна получить мнение исполнительного руководства, оценить его и принять во внимание при планировании и проведении аудиторских проверок и заданий настолько, насколько позволяет профессиональное суждение. Именно профессиональное суждение в данном случае будет решающим аспектом при формировании аудиторского результата.

Из вышеперечисленного следует, что казахстанский регулятор закрепляет требования в части информирования исполнительного руководства и линейных руководителей о плане проверок, проводимых

службой внутреннего аудита, результатах таких проверок и результатах исполнения рекомендаций службы внутреннего аудита.

Важно отметить, что процесс информирования должен работать и в обратную сторону, то есть в кредитной организации должны быть отлажены механизмы информирования службы внутреннего аудита исполнительным руководством и руководителями структурных подразделений о важнейших событиях в деятельности кредитной организации, принимаемых ею рисках, изменениях в системе внутреннего контроля.

Такие механизмы обычно предлагаются службой внутреннего аудита.

К ним можно отнести участие представителей службы внутреннего аудита в заседаниях коллегиальных и рабочих органов кредитной организации в качестве приглашенных лиц без права голоса; получение службой внутреннего аудита рассылок по электронной почте, касающихся важнейших вопросов деятельности кредитной организации; регулярные встречи представителей службы внутреннего аудита с исполнительным руководством и линейными руководителями.

Кроме того, как будет рассмотрено далее, служба внутреннего аудита проводит интервью с менеджментом и руководителями структурных подразделений на всех этапах аудиторского цикла (годовое планирование, подготовка программы аудита, проведение аудиторских процедур, обсуждение проекта аудиторского отчета), что также способствует обмену информацией.

Значительная доля общения службы внутреннего аудита с менеджментом обычно относится к этапу контроля исполнения рекомендаций службы.

Чтобы взаимодействие службы внутреннего аудита с исполнительным руководством было наиболее конструктивным, службе внутреннего аудита следует придерживаться принципов, присущих функции внутреннего аудита, а именно честности, открытости, прозрачности.

Служба внутреннего аудита должна консультировать не только собственников кредитной организации, но и ее исполнительное руководство. И такая функция консультанта должна развиваться посредством реализации службой внутреннего аудита всех направлений своей деятельности: плановых аудиторских проверок, внеплановых аудиторских заданий, консультационных проектов и заданий.

Обратимся к Международным профессиональным стандартам внутреннего аудита и проследим, каким образом они определяют взаимодействие службы внутреннего аудита с исполнительным руководством.

Так, в МСА (ISA) 2010 «Планирование» указано, что при составлении аудиторского плана должно учитываться мнение высшего исполнительного руководства. Кроме того, руководитель службы внутреннего аудита должен выяснить и учесть ожидания (помимо Совета и других заинтересованных сторон) высшего исполнительного руководства касательно выражения мнения и формирования выводов службы внутреннего аудита. МСА (ISA) 2020 «Представление и утверждение планов» предусматривает представление плана работы службы внутреннего аудита на рассмотрение и утверждение высшему исполнительному руководству и Совету директоров.

МСА (ISA) 2060 «Отчетность перед высшим исполнительным руководством и Советом» предусматривает периодическую отчетность службы внутреннего аудита (помимо Совета) высшему исполнительному руководству о целях, полномочиях и обязанностях службы внутреннего аудита, а также о ходе выполнения плана работы.

МСА (ISA) 2410 «Критерии информированности» говорит о том, что мнение или заключение службы внутреннего аудита должно учитывать ожидания высшего исполнительного руководства, Совета и других заинтересованных сторон.

МСА (ISA) 2420 «Качество сообщений» указывает на то, что сообщения службы внутреннего аудита должны быть сделаны в необходимые сроки в зависимости от важности вопроса, чтобы дать возможность менеджменту принять меры по исправлению ситуации.

МСА (ISA) 2450 «Итоговое заключение» говорит о том, что итоговое заключение службы внутреннего аудита должно учитывать в том числе и ожидания высшего исполнительного руководства.

И наконец, мы подходим к мониторингу действий по результатам задания, которому посвящен МСА (ISA) 2500 «Мониторинг действий по результатам задания». В данном стандарте говорится, что руководитель службы внутреннего аудита должен разрабатывать и поддерживать систему мониторинга действий менеджмента, предпринимаемых по результатам задания.

Как мы видим, Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита предполагают прозрачное, своевременное и регулярное взаимодействие службы внутреннего аудита с исполнительным руководством. Взаимодействие, которое должно способствовать повышению эффективности и результативности корпоративного управления, управления рисками и процессов контроля.

3.5 Аналитический инструментарий в оценке финансового положения организаций Казахстана

В современных условиях экономики исключительно важна роль анализа финансового положения предприятия. Это связано с тем, что предприятия самостоятельно несут ответственность за результаты своей производственно-предпринимательской деятельностью. Существует несколько способов осуществления анализа финансового состояния предприятия:

Один из них представляет собой применение относительных показателей финансового состояния. Они подразделяются на коэффициенты распределения и координации. Коэффициенты распределения применяются в тех случаях, когда необходимо определить, какую часть тот или иной абсолютный показатель составляет от итога включающей его группы абсолютных показателей. Данные коэффициенты используются в основном в предварительном анализе.

Коэффициенты координации используются для выражения отношений разных по существу абсолютных показателей финансового состояния.

Анализ финансовых коэффициентов заключается в сравнении их значения по периодам (в динамике). В качестве базисных величин могут использоваться показатели базисного периода данного субъекта; среднеотраслевые значения показателей; значения конкурирующих фирм; а также показатели, характеризующие оптимальные или критические значения относительных показателей финансового состояния, которые выполняют роль общепринятого стандарта и называются оценочными.

Специальные финансовые коэффициенты, расчет которых основан на существовании определенных соотношений между статьями отчетности, называются финансово-оперативными показателями. Они позволяют реально оценить положение данного субъекта.

Помимо финансовых коэффициентов в анализе финансового состояния важную роль играют абсолютные показатели, которые рассчитываются на основе бухгалтерского баланса (чистые активы – реальный собственный капитал, собственные оборотные средства, показатели оборачиваемости запасов собственными оборотными средствами). С помощью данных показателей формулируются критерии, позволяющие оценить качество финансового состояния. Практика финансового анализа позволяет выявить основные методы чтения финансовой отчетности.

Анализируя бухгалтерский баланс компаний, можно оценить финансово-экономическое состояние предприятия на основе следующих показателей:

1) Показатели ликвидности предприятия. Ликвидность предприятия рассчитывается на основе коэффициента текущей ликвидности (текущие активы, деленные на текущие обязательства), который определяет способность фирмы оплатить свои обязательства за 1 год, и коэффициента мгновенной ликвидности (денежные средства и дебиторская задолженность, деленные на текущие обязательства), который определяет способность фирмы погасить свои долговые обязательства.

2) Показатели финансовой устойчивости. Коэффициент задолженности – все долговые обязательства, деленные на собственный капитал. Нормативное значение данного коэффициента меньше 0,7, его превышение означает зависимость предприятия от внешних источников финансовых ресурсов и высокий риск банкротства в результате неплатежеспособности.

Предприятия стараются увеличить долю заемного капитала, если уверены, что выплаты по обслуживанию долговых обязательств будут существенно меньше, чем ставка доходности от размещенных активов, т. е. заемный капитал используется при положительном финансовом рычаге.

Коэффициент обеспеченности собственными средствами определяется как отношение собственных оборотных средств к общей величине оборотных средств. Нормативное значение его нижней границы – 0,1. Чем выше данный показатель (около 0,5), тем лучше финансовое положение предприятия.

Коэффициент маневренности – отношение собственного оборотного капитала ко всему собственному капиталу предприятия. Нормативное значение показателя – от 0,2 до 0,5. Чем ближе значение данного показателя к верхней границе, тем больше возможностей для финансового маневра у предприятия.

3) Показатели деловой активности. Коэффициент оборачиваемости оборотного капитала определяется соотношением объема дохода от реализации продукции и средней за период величины стоимости материальных оборотных средств, денежных средств и краткосрочных ценных бумаг. У данного показателя нет нормативного значения, но ускорение оборачиваемости повышает финансовую устойчивость предприятия.

Коэффициент оборачиваемости капитала – отношение дохода от реализации к величине капитала предприятия. Нормативного значения нет, но при снижении ставки доходности капитала необходимо увеличение его оборачиваемости.

4) Показатели интенсивности использования ресурсов. Ставка доходности капитала – отношение чистого дохода к величине капитала предприятия. У показателя не нормативного значения, но имеет особое

значение, поскольку является показателем финансовой устойчивости и конкурентоспособности предприятия. При прочих равных условиях устойчивым является предприятие, у которого растет стоимость капитала за счет капитализации потока доходов [115].

Рентабельность производства – отношение чистого дохода к доходу от реализации продукции.

При более детальном анализе целесообразно рассчитывать показатели фондоотдачи, материалоемкости и энергоемкости выпускаемой продукции.

Кроме того, в соответствии с нормативными документами, регулирующими реструктуризацию промышленных предприятий Казахстана, целесообразно проводить вертикальный и горизонтальный анализ баланса.

Вертикальному анализу можно подвергать исходную финансовая отчетность для определения динамики структуры активов и пассивов, поскольку вследствие инфляции сопоставить абсолютные бухгалтерские данные на начало и конец года сложно.

Вертикальный анализ необходимо дополнить горизонтальным, сущность которого заключается в построении аналитических таблиц, в которых абсолютные данные финансовой отчетности дополняются относительными темпами роста (снижения). Степень агрегированности показателей зависит от целей анализа и определяется аналитиком.

Более точно определить инвестиционную привлекательность предприятия можно с учетом сложившейся макроэкономической ситуации и вероятных путей ее развития, состояния и перспектив развития отрасли, социально-экономического положения и перспектив развития региона.

В соответствии с действующими стандартами основой оценки рыночной стоимости предприятия является анализ его финансово-хозяйственной деятельности. Особое внимание нужно обратить на общую оценку структуры и динамики статей бухгалтерского баланса предприятия.

Финансовое состояние предприятия характеризуется размещением и использованием средств (активов) и источников их формирования (пассивов). Эти сведения представлены в бухгалтерском балансе предприятия. Для осмысления общей картины изменения финансового состояния весьма важны показатели структурной динамики баланса. Сопоставляя структуру изменений в активе и пассиве, можно сделать вывод о том, из каких источников был приток новых средств и в какие активы эти средства вложены. Для общей оценки финансового состояния предприятия следует сгруппировать статьи баланса по признаку ликвидности (статьи актива) и срочности обязательств (статьи пассива). На основе агрегированного баланса анализируется структура имущества.

Для того, чтобы объективно судить о «качестве» баланса предприятия, необходимо сопоставить его с балансами других предприятий, работающих в этой же области бизнеса. При этом предпочтительно сравнивать с признанными лидерами, давно и успешно работающими в данной сфере [116].

Для выявления динамики баланса и его структуры, требуется обработка финансовой отчетности за несколько лет. Желательно, чтобы представленная отчетность прошла аудиторскую проверку. Если финансовая отчетность такой проверки не прошла или содержит сведения, вызывающие сомнения, необходимо ее проанализировать, чтобы определить риски и получить представление об опыте работы руководства компании, оценить активы предприятия и т. д. Если финансовая отчетность подготовлена для представления в налоговые органы, то следует иметь в виду, что в ней может быть показана заниженная прибыль с целью минимизировать налоговые отчисления.

Согласно Закону Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 28.02.2007г. № 234-III (с изменениями и дополнениями по состоянию на 01.01.2022г.) финансовая отчетность – это определенное состояние счетов предприятия, гарантирующее его постоянную платежеспособность. Поток операций, совершаемых ежедневно, может являться причиной перехода предприятия из одного состояния в другое. Знание предельных границ изменения источников средств для покрытия вложений капитала в основные фонды или производственные запасы позволяет генерировать такие потоки хозяйственных операций, которые ведут к улучшению финансового состояния предприятия, увеличению его устойчивости[1].

Анализ финансового положения предприятия в сочетании с факторами риска, возникающими на макроуровне отрасли и региона, позволяет оценить совокупный риск (управляемый и неуправляемый), необходимый при расчете инвестиционной привлекательности предприятия.

Рассмотрим финансовый анализ на примере АО «Казтехпромсервис KZ», который во многом отражает ситуацию, характерную для предприятий, связанных с производством продукции высокой технологии и испытывающих серьезные финансовые проблемы.

В настоящее время уставный капитал Общества составляет 504000 тыс. тенге. Добавочный капитал по состоянию на 01.12.21г. – 5366020 тыс. тенге. Количество акций – 504000 номинальной стоимо-

[1] Закон Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 28.02.2007г. № 234-III (по состоянию на 01.01.2022г.)

стью 1000 тенге каждая. Все акции являются обыкновенными именными. Количество акционеров Общества по состоянию на 16.12.21г. – 6156. Физические лица владеют 44,57% уставного капитала, юридические лица – 55,43. Общество имеет право собственности на имущественный комплекс (здания, сооружения) общей площадью 280218 м2. Анализ представленной Обществом документации показал, что общество находится в сложном финансовом положении.

Основные причины создавшейся ситуации:

– некачественное управление активами в новых условиях;

– инфляция, убыточность производства, значительная просроченная дебиторская задолженность привели к острой нехватке оборотных средств;

– существенное снижение за последние годы объема производства при увеличении доли постоянных затрат на единицу продукции (накладных расходов);

– отсутствие службы маркетинга;

– значительные расходы на содержание социальной сферы.

Оценка имущественного состояния Общества свидетельствует о следующем (таблица 24).

Таблица 24

Оценка имущественного состояния

Показатели	**01/01/20**	**01/01/21**	**Темп роста**	**01/04/21**	**01/10/21**	**Темп роста**
1	2	3	4	5	6	7
Активы предприятия	943101	10121118	1,07	1030999	10524437	1,02
Долгосрочные активы	720586	725771	1,01	722984	720299	0,99
Долгосрочные активы, % от активов	76,4	71,7	-	70,1	68,4	-
Краткосрочные активы	86335	163726	1,90	184581	208037	1,13
Краткосрочные активы, % от активов	9,2	16,2	-	17,9	19,8	-
Дебиторская задолженность	4294	20647	4,81	26527	32666	1,23
Дебиторская задолженность, % от активов	0,5	2,0	-	2,6	3,1	-
Запасы	79318	138893	1,75	149801	162954	1,09
Запасы, % от активов	8,4	13,7	-	14,5	15,5	-

Первое. Наблюдается рост активов. За 2020 г. и первое полугодие 2021 г. активы возросли в 1,16 раз за счет увеличения запасов сырья и материалов, затрат в незавершенном производстве, готовой продукции и дебиторской задолженности. Значительно увеличилась дебиторская задолженность в результате неэффективной сбытовой политики. Рост дебиторской задолженности свидетельствует о том, что потребители несвоевременно оплачивают продукцию, в том числе ранее заказанную, из-за отсутствия средств. Ситуация усугубляется тем, что предприятие продолжает отгружать продукцию. В то же время темпы роста дебиторской задолженности в 2020 г. несколько замедлились и составили 1,58. Наблюдается негативная тенденция роста запасов за 2020 г. и в первую половину 2021 г. в 2,05 раза, в том числе за первое полугодие 2021 г. – в 1,09 раза.

За рассматриваемый период доля запасов в активах увеличилась с 8,4 % до 15,5 %. Это свидетельствует об ухудшении структуры активов Общества. Ситуация осложняется тем, что запасы растут при снижении объемов реализации продукции и росте дебиторской задолженности. В результате активы замораживаются и Общество не может финансировать производство. Увеличение активов предприятия не является результатом обновления основных фондов, активной инвестиционной политики, эффективного использования заемных средств. В действительности ликвидность активов снижается, что свидетельствует об ухудшении финансового положения Общества.

Второе. Общество является финансово неустойчивым. Это подтверждается анализом показателей, характеризующих финансовую устойчивость и платежеспособность (Таблицы 25, 26).

Таблица 25

Оценка финансовой устойчивости

тыс. тенге

Показатели	**01/01/20**	**01/01/21**	**Темп роста**	**01/04/21**	**01/10/21**	**Темп роста**
1	2	3	4	5	6	7
Собственные средства	863232	863349	1,00	863279	863258	0,99
Соотношение заемных и собственных средств Норматив – 0,1				-	0,006	
Заемные средства	-	-	-	-	5535	-
Чистые активы	865967	862748	0,99	845364	822131	0,98
Собственные краткосрочные активы	6466	14957	2,31	-898	-22093	-
Краткосрочные активы	86335	163726	1,90	184581	208037	1,13
Собственные краткосрочные активы в %	7,5	9,1	-	-	-	-

Общество практически не пользуется заемными средствами. Коэффициент заемных средств на 01.10.20 составил 0,006 по сравнению с нормативом – 1,0.

Собственных средств на предприятии недостаточно для обеспечения стабильных условий хозяйственной деятельности.

Доля кредиторской задолженности на 01.10.21 в имуществе ТОО – 20,2 %.

Таблица 26

Оценка платежеспособности предприятия

тыс. тенге

Показатели	01/01/20	01/01/21	01/04/21	01/10/21
Коэффициент текущей ликвидности Норматив не менее 2	1,08	1,10	1,00	0,90
Коэффициент относительной ликвидности Норматив 0,8-1,2	0,09	0,16	0,19	0,20
Коэффициент абсолютной ликвидности Норматив не менее 0,2	0,03	0,01	0,01	0,004

Общество вынуждено покрывать свои потребности в оборотных средствах преимущественно за счет роста кредиторской задолженности.

При отсутствии собственных оборотных средств оно использует средства своих кредиторов, а это ведет к пирамидальной системе финансирования хозяйственной деятельности.

Снижение коэффициентов платежеспособности свидетельствует о том, что Общество испытывает недостаток денежных средств. Это может привести Общество к финансовой несостоятельности, если не принять меры по оздоровлению его финансово-экономического положения.

Третье. Общество располагает значительным производственным потенциалом (таблица 27):

Таблица 27

Оценка производственного потенциала

тыс. тенге

Показатели	01/01/20	01/01/21	Темп роста	01/04/21	01/10/21	Темп роста
Основные средства	720544	725699	1,0	722931	720241	0,99
Производственные запасы	79318	138893	1,8	149801	162954	1,10
Незавершенное производство	13344	54819	4,1	62898	76453	1,20
Итого производственных	813206	919411	1,1	935726	959648	1,03
Общая стоимость имущества	943101	1012118	1,1	1048758	1093388	1,04

Показатели	01/01/20	01/01/21	Темп роста	01/04/21	01/10/21	Темп роста
Удельный вес производственных активов в общей стоимости имущества, %	86,2	90,8	-	89,2	87,8	-
Удельный вес основных средств в общей стоимости имущества, %	76,4	71,7		68,9	65,9	
Коэффициент амортизации	47,8	48,0	-	48,1	48,3	-

– балансовая стоимость имущества с 01.01.21 по 01.10.21 возросла в 1,16 раза;

– удельный вес производственных активов в общей стоимости имущества достаточно высок и составил 87,8 % их общей стоимости. Производственные активы (основные средства, производственные запасы, незавершенное производство) выросли в 1,18 раза;

– удельный вес основных средств в общей стоимости имущества на 01.10.21 составил 65,9 %. В то же время наметилась тенденция снижения удельного веса основных средств в общей стоимости имущества с 76,4 % на 01.01.21 до 65,9 % на 01.10.21.

Существенно снизилась эффективность использования производственного потенциала Общества, несмотря на некоторые положительные сдвиги в его использовании в IV квартале 2021г. (таблица 28).

Таблица 28

Деловая активность руководства предприятия

Показатели	01/01/20	01/01/21	01/04/21	01/12/21
Отдача всего имущества	19,1	8,5	0,89	2,01
Отдача основных фондов	38,6	6,0	0,70	1,60
Оборачиваемость оборотных средств	272,5	72,2	7,50	16,2
Отдача собственного капитала	25,0	11,6	1,30	3,10
Примечание – составлено автором				

Данный вывод подтверждается следующими показателями, характеризующими деловую активность руководства предприятия в части использования производственного потенциала:

– отдача всего имущества (т. е. скорость оборота) на 01.12.20 составила 2,01%, в то время как по состоянию на 01.01.2021 г. – 19,1%;

– резко снизилась эффективность использования основных средств.

Так, если величина реализованной продукции на единицу стоимости основных средств на 01.01.21 составляла 38,6 %.

На основе анализа можно сделать вывод, что тяжелое финансово-экономическое положение общества накладывает серьезные ограничения на возможность проведения им активной эмиссионной политики в целях привлечения инвестиций в производство. В этой связи вероятность свободного размещения акций на рынке ценных бумаг в ближайшее время маловероятна.

3.6. Проблемы осуществления контроля в автономных учреждениях

Термины «эффективность» и «экономичность» все чаще используются для описания деятельности организаций государственного сектора. Вопросы эффективности становятся ключевыми в связи с необходимостью заботиться о государственных финансах и их распределении целенаправленным, эффективным и рентабельным образом, а также в связи с необходимостью удовлетворения общественных потребностей. Эволюция подхода к методике оценки деятельности автономных учреждений также влияет на ориентацию руководства не только на вопросы соответствия государственных услуг законодательным или внутренним нормативным актам, но и на вопросы результатов деятельности [123].

Эффективность автономных учреждений должна обеспечиваться за счет дополнения «культуры соблюдения» «культурой достижения результатов», т.е. перехода в деятельности автономных учреждений от процедурного администрирования к эффективному администрированию. Инструментом, позволяющим получить состояние эффективной деятельности автономных учреждений, является, в том числе, внутренний и внешний контроль. Обязательство, налагаемое положениями Бюджетного кодекса и других нормативно-правовых актов, регулирующих деятельность государственного сектора по обеспечению реализации контроля в каждой единице государственного сектора, внесло определенный концептуальный и организационный дискурс [118].

Принято считать, что практика внедрения механизмов контроля в государственном секторе направлена на выполнение чрезмерных и бесполезных обязательств по повышению качества управления автономным учреждением [119]. Это убеждение способствует ощущению неэффективности контроля по обеспечению реализации задач и целей автономных учреждений, представляющих собой некоммерческую органи-

зацию, которая создана публично-правовыми образованиями (учредителями) с целью исполнения определенных, заранее установленных, функций и задач, и функций.

К особенностям деятельности автономного учреждения принято относить: финансовую самостоятельность перед органом-учредителем; отдельный бюджет; закрепление имущества на праве оперативного управления; использование имущество осуществляется в соответствии с уставными целями; финансирование обеспечивается бюджетными и иными средствами, источник которых не запрещен учредителем, в рамках утвержденного учредителем задания с учетом расходов. Указанные специфические характеристики детерминируют значимость проведения контроля в учреждениях такого типа, поэтому целью данной статьи является представление результатов исследования диагностики проблем осуществления контроля в автономных учреждениях.

Цель контроля в АУ в функциональном смысле (ревизии) состоит только в том, чтобы установить фактическое состояние эффективности деятельности учреждения, сравнить его с должным состоянием и оценить его. Осуществление контроля в управленческом смысле требует совершения действий, направленных на достижение предполагаемого (ожидаемого) результата. При определении понятия «контроль» также можно использовать определение контроля, под которым понимается систематическое действие, направленное на постоянный контроль за эффективностью деятельности субъекта и возможное принятие корректирующих действий в случае выявления нарушений [120]. Таким образом, руководитель АУ, осуществляя контроль, должен выполнить такие мероприятия, как (рис. 21):

1) выполнение нормативов и выявление возможных отклонений;

2) измерение значимости отклонений для достижения целей;

3) принятие мер, необходимых для получения уверенности в том, что все ресурсы АУ используются наиболее эффективно и результативно для достижения его целей.

Другими словами, суть контроля в АУ заключается не только в обеспечении соответствия деятельности субъекта законодательству, но и в получении разумной уверенности в том, что уставные цели будут достигнуты. Стоит также добавить, что если контроль в функциональном смысле обычно составляет суть работы контрольных служб (внутренних и внешних), то контроль является неотъемлемой частью управления любой организацией. Применительно к деятельности автономного учреждения цели контроля определены законодателем. К ним относятся [121]: соблюдение автономными учреждениями правовых норм

и внутренних процедур; результативность и эффективность деятельности; достоверность отчетов; защита ресурсов, включая предотвращение растраты, злоупотребления и потери ресурсов. В целях обеспечения функционирования эффективного контроля также указывается на необходимость обеспечения функционирования других элементов контроля.

Рис. 21. Мероприятия и цели контроля в АУ

К ним относятся: соблюдение и продвижение принципов этического поведения, оперативность и результативность информационного потока, потенциальные риски.

При рассмотрении необходимости осуществления контроля в автономных учреждениях следует обратить внимание на то, что эффективный контроль в субъекте способствует снижению риска возникновения как в текущем, так и в последующих периодах состояний, препятствующих субъекту достижения своих целей.

Правила осуществления контроля в автономных учреждениях определены Федеральным законом от 26.07.2019 N 199-ФЗ "О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части совершенствования государственного (муниципального) финансового контроля, внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита», а также на уровне каждого автономного учреждения закрепляются приказом руководителя. Законодательными нормами установлено, что контроль направлен на: оценку надежности внутреннего процесса исполнения бюджетных полномочий; подтверждение достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного

учета единой методологии бюджетного учета; повышение качества финансового менеджмента. Контроль осуществляется с учетом принципа функциональной независимости автономного учреждения. Помимо этого, обязательным является проведение контроля согласно федеральным стандартам внутреннего финансового аудита, которые утверждены Министерством финансов Российской Федерации.

Выводы из контроля, проведенного в одном периоде, следует использовать [122,123]: 1) при проведении корректирующих действий в отношении задач, выполняемых в текущем периоде, 2) при планировании деятельности - одновременно с выявлением возможного риска невыполнения поставленных задач. задача, уровень ее значимости и способ реагирования должны быть определены учреждениями на этот риск, т.е. определение механизма снижения риска. Изложенные соображения показывают, что для обеспечения эффективности системы контроля существенным вопросом является преемственность и взаимопроникновение контрольной деятельности с планированием целей и задач (интеграция планирования и контроля).

Другими словами, руководитель учреждения (руководящий орган) подготавливает/утверждает план, а затем использует систему контроля для контроля за ходом выполнения плана. Затем на основании выводов наблюдения/контроля вносит в планы соответствующие коррективы. Стоит обратить внимание еще на один аспект контроля, который связан с вопросом его осуществления в автономных учреждениях. Согласно классическому определению менеджмент неразрывно связан с управлением и, наряду с планированием, организацией и руководством, направлен на ресурсы организации, используемые с целью достижения предполагаемых целей. Соответственно, руководитель субъекта не может не осуществлять контроль за деятельностью субъекта. То есть, поскольку контроль неразрывно связан с управлением и поскольку его нельзя опустить, следует ли говорить об осуществлении контроля.

Термин «внедрение» связан с совершением совершенно новых действий или инициированием применения новых решений на практике, поэтому представляется, что термин «внедрение контроля» является несколько противоречивым в терминологическом отношении из-за неразрывности контроля и управление. В связи с изложенным следует отметить, что законодатель не обязывает автономное учреждение внедрять в единице «новую» систему контроля. В силу выполняемых управленческих функций каждый руководитель учреждения в настоящее время осуществляет некоторые мероприятия в сфере внутреннего контроля. С

другой стороны, законодатель обязал руководителя учреждения обеспечить функционирование в нем адекватного, эффективного и действенного контроля. Это означает, что руководитель АУ должен в рамках одной из выполняемых им управленческих функций предпринимать действия, необходимые для обеспечения реализации данной организацией поставленных общественных целей и задач законным, эффективным и действенным образом, а также экономичным и своевременным. Руководитель должен стремиться обеспечить функционирование контроля, адаптированного к размеру организации, ее организационной структуре и выполняемым задачам (адекватно потребностям), ориентированного на обеспечение достижения автономным учреждением своих целей (эффективно) в предвидении и устранении сбоев в выполнении задач. Для этого необходимо сделать контроль системным, что означает разработку механизмов контроля, охватывающих все области деятельности организации и всех ее сотрудников. Для этого руководитель АУ должен:

1) пересмотреть правила и внутренние процедуры, применяемые в единице (провести инвентаризацию механизмов контроля, действующих в единице), возможно изменить существующие инструменты контроля,

2) пересмотреть права и обязанности работников АУ, изменить их или установить новые,

3) утвердить процедуры проведения самооценки состояния контроля, выявления риска реализации поставленных задач и целей борьбы с выявленным риском, в том числе процедуру проведения самооценки контроля, обучение лиц, которые будут участвовать в самооценке,

4) выявить риск реализации задач и целей и проанализировать его,

5) определить механизмы, снижающие или противодействующие риску. Следует добавить, что указанные мероприятия должны подлежать систематической отчетности, составляемой всеми организационными учреждениями АУ.

Таким образом, в условиях функционирования автономных учреждений в рамках определенной «культуры управления» эти действия будут заключаться в систематизации применяемых в нем процедур, выявлении того, какие из содержащихся в них действий составляют элемент контроля, а затем в их подчинении. Критическая оценка с точки зрения эффективности и правомерности дальнейшего применения и возможной замены существующих механизмов контроля на новые. Внедрение контроля, понимаемого в таком ключе, обычно означает дополнительную нагрузку, и важнейшая польза, которую можно ожидать в результате

этой работы, - повышение качества управления. Следовательно, контроль – это специфическое организационное решение, внедряемое в субъекте, поддерживаемое и совершенствуемое с целью повышения прозрачности его функционирования не только для тех, кто им управляет и работает в нем, но и для всех, кто заинтересован в его правильное функционирование. То есть, эффективное функционирование контроля в каждой организации требует активных действий как со стороны руководства организации, так и всех лиц, участвующих в управлении организацией. Обязанности и задачи в области контроля не могут быть возложены или ограничены одним организационным учреждением. Деятельность внутреннего аудита должна оказывать значительную поддержку менеджеру в выполнении задач контроля. Осуществление контроля является непрерывным процессом (поскольку связано с управлением), поэтому проведение систематической оценки деятельности учреждения, а также мониторинг и периодическая оценка эффективности контроля также являются непрерывной деятельностью. Ключевым вопросом для правильного функционирования контроля в государственном секторе является понимание его сущности и убеждение в важности контроля для повышения качества управления субъектом. Успех использования этого инструмента зависит от знания сущности контроля и убежденности руководства и сотрудников учреждения в его важности для улучшения функционирования.

Необходимость урегулировать способ осуществления контроля в АУ путем введения конкретных механизмов этого контроля вызывает много споров со стороны руководства организаций государственного сектора. Они носят различный характер, обусловленный, с одной стороны, чрезмерно общим характером правовых норм, а с другой стороны, сложной структурой института контроля. Обе группы факторов вызывают непонимание сущности контрольных мероприятий. Общий характер правовых положений в области контроля вытекает из двух фактов, а именно [117, 118]:

1) на законодательном уровне правила контроля АУ ограничены до необходимого минимума в связи с целью их универсальности, чтобы каждое учреждение с учетом решаемых целей и задач, размера и внутренней структуры и т. д. могло принимать собственные решения относительно функционирования контроля, поэтому мнение руководителя АУ и его стиль управления играют важную роль в формировании управленческих решений в конкретном субъекте;

2) контроль задумывался как концепция совершенствования управления автономными учреждениями, которое должно строиться на

основе уже существующих решений. Руководящие органы ожидают конкретных положений в законе и практических руководств, например, в виде шаблонов положений, инструкций, приказов, регламентов. Кроме того, следует отметить, что контроль и его элементы не включают в себя единого каталога процедур, а значит, универсальных решений в этой области не существует. Законодательные изменения, вносимые в этом направлении, т.е. в соответствии с ожиданиями, высказанными руководителями, привели бы к несоответствию механизмов контроля характеру конкретных, отличающихся субъектов.

Наибольшая трудность в осуществлении контроля заключается в его индивидуальном характере. Учитывая требование адекватности контроля, необходимо адаптировать его к конкретному учреждению. Поэтому невозможно разработать универсальные и непосредственно применимые руководящие принципы. Способ реализации отдельных элементов управления должен быть результатом решения руководителя субъекта, при этом нецелесообразно непосредственно адаптировать решения, используемые другими субъектами. Неспособность адаптировать положения о контроле к конкретной ситуации малых автономных учреждений представляется особенно важной. Следует подчеркнуть, что контроль не предназначен для новой задачи или проекта с конкретным сроком. На практике выполнение задач, связанных с контролем, означает постоянную оценку с точки зрения возможности достижения поставленных целей. Таким образом, действие контроля является непрерывным, так же как непрерывно осуществляется управление автономным учреждением.

Таким образом, реализация контроля в автономных учреждениях не должна означать создание новой структуры, наем дополнительных сотрудников или создание документов, не связанных с деятельностью, осуществляемой субъектом. Базовая документация контроля должна состоять из обязательных для исполнения в большинстве учреждений внутренних процедур, инструкций, документов, определяющих круг обязанностей, полномочий и ответственности работников и т. п. Они подлежат проверке только на предмет полноты, непротиворечивости и наличия. Особое значение следует придавать процедурам, имеющим финансовые последствия для деятельности автономных учреждений. Особое внимание следует уделить процедурам управления рисками, включая постоянный контроль за его состоянием и принятие мер по предотвращению чрезмерного риска, угрожающего выполнению задач.

Список литературы:

1. Государственная программа Цифровой Казахстан. Официальный сайт Digital KAZAKHSTAN. [Электронный ресурс]. – URL: http://www.digitalkz.kz.
2. Гетьман В.Г. Концептуальные и методические подходы к оценке учётных объектов по справедливой стоимости: Монография [Текст] / В.Г. Гетьман, С.Н. Гришкина, О.В. Рожнова, И.В. Сафонова, В.П. Сиднева, - М.: Угрешская типография, 2013. – 150 с.
3. Гришкина С.Н. Иформационные ресурсы в управлении корпоративными структурами АПК // Вестник Финансовой академии. – 2008. - №4 (48). – С.173-177.
4. Гришкина С.Н. Проблемы учетной политики в сельхозорганизациях // АПК: Экономика, управление. – 2007. - №4.- С.173-177.
5. Grishkina S.N. Comparability of Financial Reporting Under Different Tax Regimes / S. Grishkina, V. Sidneva, Y. Shcherbinina, G. Dubinina. Advances in Intelligent Systems and Computing. 2019; (850):88-93. URL: http://www.springer.com/series/1156.
6. Гришкина С.Н. Информационное обеспечение устойчивого развития аграрного сектора экономики: теория, методология, практика. Монография. М.: Кнорус, 2018. - 226 с.
7. Accounting and Macroeconomic Issues of Evaluation of Financial Instruments in Preparing Financial Statements / S. Grishkina, V. Sidneva, V. Skalkin [et al.] // Advances in Intelligent Systems and Computing. – 2020. – Vol. 1114 AISC. – P. 175-184.
8. Сиднева В.П. Проблемы применения концепции справедливой стоимости в России, пути их решения и дальнейшие перспективы / В.П. Сиднева, О.И. Костенко // Экономика. Бизнес. Банки. – 2014. – № 2(7). – С. 83-92.
9. Сиднева В.П. Актуальные вопросы оценки по справедливой стоимости обязательств и собственных долевых инструментов [Текст] / В.П. Сиднева // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2014. – №3. – С. 2 - 8.
10. Кащина Ж.Е. Персонализация корпоративной отчетности как новый этап развития ее практики // Международный бухгалтерский учет. 2021. - № 9. - С. 1033 - 1053.
11. Bystrom H. Blockchains, Real-Time Accounting and the Future of Credit Risk Modeling. Scandinavian Working Papers in Economics, no. 2016:4. Lund University, 2016. URL: http://project.nek.lu.se/publications/workpap/papers/wp16_4.pdf
12. Экклз Р., Герц Р., Киган Э., Филлипс Д. Революция в корпоративной отчетности. М.: Олимп-Бизнес, 2002. - 380 с.

13. Пятов М.Л., Соловей Т.Н. Отчетность компаний в условиях новой информационной реальности. В кн.: Могущество Сибири будет прирастать? Сборник докладов международного научного форума «Образование и предпринимательство в Сибири: направления взаимодействия и развитие регионов». Новосибирск: Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ», 2018. - С. 208 - 212.
14. Одинцова Т.М. Бухгалтерский учет: развитие и трансформация в контексте вызовов современности // Международный бухгалтерский учет. 2021. - №10.- С. 1162 - 1187.
15. Ефимова О.В., Рожнова О.В. Методология исследования корпоративного раскрытия социальной ответственности бизнеса: концептуальный подход Учет. Анализ. Аудит. 2021. Т. 8. № 5. С. 28-40.
16. Ефимова О.В., Рожнова О.В. Методология исследования корпоративного раскрытия социальной ответственности бизнеса: информационная база и этапы проведения Учет. Анализ. Аудит. 2021. Т. 8. № 6. С. 6-20.
17. Рожнова О.В., Лесина Т.В. Парадигма жизнеобеспечения - новая идея развития // Учет. Анализ. Аудит. 2021. Т. 8. № 2. С. 24-37.
18. Современные концепции развития учета и отчетности: монография / С.Н. Гришкина, О.В. Рожнова, В.П. Сиднева, А.К. Лещун. - Москва: РУСАЙНС, 2020. - 170 с.
19. Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии: Информационное сообщение Минфина России от 10.04.2020 № ИС-учет-27 // КонсультантПлюс.
20. Городилов М.А. ФСБУ 5/2019 «Запасы»: анализ концептуальных изменений // Международный бухгалтерский учет. – 2020. – Т. 23. – № 8.
21. Жаров Д.В. Новый ФСБУ 5/2019 «Запасы»: читаем осознанно и между строк. URL: https://www.audit-it.ru/articles/account/assets/a11/1022442.html.
22. Лавров А. ФСБУ 5/2019 «Запасы»: что нового в учете // Контур Журнал. – 2020. – Вып. 47. URL: https://kontur.ru/articles/5927.
23. Яковенко П.В. Учет запасов но-новому // Аптека: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2020. – № 10.
24. Лисовская И.А., Трапезникова Н.Г. Практические аспекты применения нового порядка учета запасов // Международный бухгалтерский учет. – 2021. – № 1.
25. МСФО в России: практика применения, проблемы адаптации, перспективы развития : монография / колл. авторов ; под ред. Г.И Алексеевой, Е.Н. Домбровской. – Москва : РУСАЙНС, 2017. - 164 с.

26. МСФО в России как новая интеллектуальная среда. Взгляд профессионального сообщества : монография / кол. авторов; под ред. Г.И. Алексеевой, Е.Н. Домбровской. – Москва : КНОРУС, 2018. – 200 с.
27. МСФО и федеральные стандарты бухгалтерского учета: системное развитие, проблемы взаимодействия : монография / кол. авторов ; под ред. Г.И. Алексеевой, Е.Н. Домбровской. – Москва : РУСАЙНС, 2019. – 206 с.
28. МСФО как основа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета: критический анализ результатов // монография / кол. авторов ; под ред. Г.И. Алексеевой, Е.Н. Домбровской. – Москва : РУСАЙНС, 2020. – 320 с.
29. Стандартизация российского бухгалтерского учета и МСФО как основа этого процесса: какова степень соприкосновения: монография / Г.И. Алексеева, М.Н. Ермакова – М.: РУСАЙНС, 2020. – 205 с.
30. Стандартизация формирования и раскрытия финансовой информации как инструментарий обеспечения долгосрочного устойчивого развития России : монография / М.Ю. Алейникова, Г.И. Алексеева, В.А. Ситникова. – М.: РУСАЙНС, 2021.
31. Муравьева, Л. А. Финансово-экономическое развитие Месопотамии // Международный бухгалтерский учет. – 2016. - № 27 (225). – с. 56 - 64.
32. Акименко В.С., Немцова Е.С. Эволюция понятия «Доходы» в бухгалтерском учете // Сборник статей международных научных конференций. – 2016. – с. 375 - 379.
33. Пингина Д.В. История развития бухгалтерского учета в Египте // Международный научный вестник. – 2016. - №33 – с. 78 -83.
34. Нечеухина Н.С., Мустафина, О. В. Теоретические подходы к формированию и измерению дохода // Международный бухгалтерский учет. – 2016. - №31 (373). – с. 2 - 11.
35. Аристотель: экономика книга II. URL: http://ancientrome.ru/antlitr/aristot/oecon02.htm.
36. 36. Джон Мейнард Кейнс: Теория занятости, процента и денег. URL: http://socioline.ru/files/5/316/keyns.pdf.
37. Моисеев, В. В. История России. С древнейших времен до наших дней: учебник для вузов / В. В. Моисеев – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Директ-Медиа, 2019. – 733 с.
38. Соколов, Я. В., Соколов, В. Я. История бухгалтерского учета: учебник / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов. – М.: Магистр, 2016. – 287 с.
39. Гетьман, В.Г. Бухгалтерский учет: учебник / В.Г. Гетьман – 2-е изд., перераб. и доп. - М.: издательство ИНФРА-М, 2019. – 601 с.

40. Малис Н.И., Грундел Л.П., Зинягина А.С. Налоговый учет и отчетность: учебник и практикум для академического бакалавриата / Н.И. Малис. – М.: издательство Юрайт, 2016. – 341 с.
41. Голиченкова Е.А. Сопоставление отчета о финансовых результатах, формируемого в соответствии с РСБУ и МСФО // Концепт. – 2016. – № 6. – с. 161–165.
42. Дяченко Д.В. Международные модели бухгалтерского учета // Молодой ученый. – 2017. - № 40 (174). – с. 108-110.
43. Хлесткина Е.В., Мурзагалина Г.М. Сравнение учета доходов и расходов по ГААП США, МСФО и РСБУ // Символ науки. – 2018. - №10. – с. 35 - 40.
44. Баева Е.А. Бухгалтерский и налоговый учет: проблемы и перспективы сближения // Материалы VI международной научно-практической конференции. – 2017. – с. 77 – 84.
45. Алейникова М.Ю. Профессиональное суждение в области бухгалтерского (бюджетного) учета в организациях бюджетной сферы // Бухучет в здравоохранении. – 2020. – № 3. – с. 16-20.
46. Нургалиева Р.Н. Финансовый учет-2.-Учебник МОН РК, 2012. - 241с.
47. Нургалиева Р.Н. Налоговый учет: программа для ЭВМ - электронный учебник. Свидетельство о Государственной регистрации №2021 Министерство Юстиции РК, от 15 августа 2017 г.
48. Демина И.Д., Кришталева Т.И. Формирование оценочных обязательств в соответствии с российскими положениями по бухгалтерскому учету и международными стандартами финансовой отчетности// Международный бухгалтерский учет. - 2011. - № 43 (193). - С. 2-10.
49. Дружиловская Т.Ю. Оценочные обязательства и резервы: трактовка и проблемы учета в системах российских и международных стандартов // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – № 21 (411). – С. 2-18.
50. Дружиловская Э.С. Формирование величины оценочных обязательств по МСФО // Бухгалтерский учет. - 2020. - № 4. - С. 16-23.
51. Гришкина С.Н., Трушина А.А. Особенности признания и оценки обязательств по восстановлению окружающей среды // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. – 2022. – № 5. – С. 381-391.
52. Об утверждении Государственной программы "Цифровой Казахстан" Постановление Правительства Республики Казахстан от 12 декабря 2017 года № 827.
53. Данные сайта https://www.zakon.kz/145441-rynok-professii-bukhgaltera-v.html

54. Раника Эрроусмит - Редактор журнала «Бухгалтерский учет сегодня» // Сайт https://www.accountingtoday.com/news/accounting-software-market-to-reach-118b-by-2026
55. Зубахина Д. Эффект внедрения // Сайт компании ISG. http://isgr.ru/ru/about/press/smi/special/index.php7from4=5&id4=295.
56. Парасоцкая Н.Н. Бухгалтерский учет: современные вызовы, приоритеты и пути развития. том 4. / Н.Н. Парасоцкая. - М.: Русайнс, 2018. - 352 с.
57. Булыга Р. П., Рожнова О.В., Сафонова И.В. Развитие учетно-аналитического инструментария в целях обеспечения стратегической транспарентности малого и среднего бизнеса // Проблемы экономики и юридической практики. – 2021. – Т. 17. – № 5. – С. 64-71.
58. Малиновская Н.В. Новые международные инициативы в области публичной отчетности // Аудит. 2021. № 4. С.22-26.
59. Малиновская Н.В. Трансформация глобального регулирования нефинансовой отчетности // Экономические науки. 2022. № 2 (207) С. 114-116.
60. Climate-related Disclosures Prototype. Developed by the Technical Readiness Working Group, chaired by the IFRS Foundation, to provide recommendations to the International Sustainability Standards Board for consideration. November 202. URL: https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/groups/trwg/trwg-climate-related-disclosures-prototype.pdf/
61. Climate-related Disclosures Prototype. Supplement: Technical Protocols for Disclosure Requirements. Developed by the Technical Readiness Working Group, chaired by the IFRS Foundation, to provide recommendations to the International Sustainability Standards Board for consideration. November 2021. URL: https://www.ifrs.org/content/dam/ ifrs/groups/trwg/climate-related-disclosures-prototype-technical-protocols-supplement.pdf
62. General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information Prototype. Developed by the Technical Readiness Working Group, chaired by the IFRS Foundation, to provide recommendations to the International Sustainability Standards Board for consideration. November 2021. URL: https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/groups/trwg/trwg-general-requirements-prototype.pdf.
63. Малиновская Н.В. Тенденции развития публичной отчетности в условиях цифровизации // Международный бухгалтерский учет. 2020. Т. 23, № 5. С. 484-502. https://doi.org/10.24891/ia.23.5.484.
64. Булыга Р. П., Рожнова О.В., Сафонова И.В. Развитие учетно-аналитического инструментария в целях обеспечения стратегической

транспарентности малого и среднего бизнеса // Проблемы экономики и юридической практики. – 2021. – Т. 17. – № 5. – С. 64-71.
65. Гришкина С.Н., Честнова К.С. Ценностно-ориентированный подход к оценке факторов устойчивого развития компаний автомобильной отрасли // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2022. – Т. 1. – № 3(123). – С. 15-21. – DOI 10.36871/ek.up.p.r.2022.03.01.002.
66. Ефимова О.В., Рожнова О.В. Стратегия гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности в области раскрытия климатических рисков. Часть 1 // Учет. Анализ. Аудит. – 2020. – Т. 7. - № 3. - С. 18-25.
67. Сафонова И.В. Отчетность экономических субъектов: горизонты развития в фокусе ESG-трансформации цифровой экономики // Инновационное развитие экономики. – 2021. – № 6(66). – С. 239-244.
68. Сафонова И.В. Экологические риски как глобальный тренд повышения информационной прозрачности отчетности компаний // Экономика. Налоги. Право. – 2021. – Т. 14. – № 4. – С. 121-129.
69. Распоряжение Правительства РФ от 05.05.2017 N 876-р «Об утверждении Концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плана мероприятий по ее реализации». URL: http://www.consultant.ru/law/hotdocs/49565.html/.
70. Информационное письмо Банка России «О рекомендациях по раскрытию публичными акционерными обществами нефинансовой информации, связанной с деятельностью таких обществ» от 12.07.2021 № ИН-06-28/49.
71. Информационное письмо Банка России о рекомендациях по учету советом директоров публичного акционерного общества ESG-факторов, а также вопросов устойчивого развития от 16.12.2021 № ИН-06-28/96.
72. Булыга Р.П., Мельник М.В. Аудит бизнеса. Практика и проблемы развития. – Москва: Общество с ограниченной ответственностью Издательство «Юнити-Дана», 2013. – 263 с.
73. Парижское соглашение по климату (2015) // СПС КонсультантПлюс.
74. Резолюция Генеральной Ассамблеи ООН в области устойчивого развития до 2030 года (2015) // СПС КонсультантПлюс.
75. Intergovernmental Panel on Climate Change, 2021, Sixth Assessment Report: Fact sheet, URL: https://www.ipcc.ch/site/assets/uploads/2021/06/Fact_sheet_AR6.pdf
76. Алексеева Г.И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность / Г.И. Алексеева, К.А. Артамонова, С.В. Харченко. – Москва : Общество

с ограниченной ответственностью "Издательство «КноРус», 2022. – 362 с.
77. Аналитический обзор корпоративных нефинансовых отчетов: 2017–2018 гг. выпуска. Е. Н. Феоктистова, Л. В. Аленичева, Г. А. Копылова, М. Н. Озерянская, Д. Р. Пуртова, Н. В Хонякова. – М.: РСПП, 2019. 104 с.
78. Дроздов П. Е. Проблемы применения на территории РФ Парижского соглашения по климату 2015 года / П. Е. Дроздов // Сфера знаний: научное взаимодействие в рамках образовательного процесса : сборник научных трудов. – Казань : ООО "СитИвент", 2018. – С. 85-88. – EDN YVOQRF.
79. Жаворонкова Н.Г., Агафонов В.Б. Роль национального климатического закона в обеспечении "энергетического перехода" // Актуальные проблемы российского права. 2022. N 2. С. 151 - 162.
80. Харченко С.В. Формирование методологии управленческого учета и бюджетирования на предприятиях сахарных компаний / С. В. Харченко // Экономика: вчера, сегодня, завтра. – 2021. – Т. 11. – № 4-1. – С. 191-202. – DOI 10.34670/AR.2021.52.91.023. – EDN BFQUAS.
81. Харченко, С. В. Элементы системы внутреннего контроля в зерновой компании / С. В. Харченко // Экономика: вчера, сегодня, завтра. – 2020. – Т. 10. – № 2-1. – С. 396-406. – DOI 10.34670/AR.2020.69.83.043. – ЭДН УАОВЭБ.
82. Харченко С.В. Формирование статистического учетно-аналитической информации в учете и контроле при дефиците сахарной свеклы на предприятиях сахарной промышленности / С. В. Харченко // Экономика: вчера, сегодня, завтра. – 2020. – Т. 10. – № 2-1. – С. 407-419. – DOI 10.34670/AR.2020.58.63.044. – ЭДН СККЗКГ.
83. Харченко С.В. Проблемы и перспективы применения оценки основных средств по справедливой стоимости в России / С. В. Харченко // Проблемы бухгалтерского учета, анализа и аудита в современных условиях и пути их решения : Сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции, Ставрополь, 25 марта 2015 года / Ставропольский государственный аграрный университет. – Ставрополь: Общество с ограниченной ответственностью "СЕКВОЙЯ", 2015. – С. 112-115. – EDN TYEMKP.
84. Баранова О.В. Аудит информационных систем // Вестник Финансовой академии. - 2009. - № 1 (49). - С. 58-60.
85. Жолаева М.А., Илияс А.К. Модерновый IT-аудит в цифровой технологии / В сборнике: Современные проблемы бухгалтерского учета и отчетности в России и странах содружества. Коллективная

монография. Под редакцией Т.М. Мезенцевой, В.Л. Назаровой: Москва-Алматы, 2018. - С. 226-238.
86. Баранова О.В. Методологические подходы к аудиту информационных систем // Аудит и финансовый анализ. – 2009. - №3. URL: https://auditfin.com/fin/2009/3/04_05/04_05%20.pdf
87. Чхутиашвили Л.В. Внедрение цифровых технологий во внутренний аудит и контроль // Экономика и управление: проблемы, решения. - 2020. - Т.3. - №12(108). - С.115-117.
88. Филиппова А.С. Особенности внутреннего аудита при применении цифровых технологий // Евразийское Научное Объединение. - 2021.- № 5-3 (75). - С. 251-252.
89. Пчелинцева С.А. Трансформация аудита под влиянием цифровых технологий / В сборнике: Социально-экономическое развитие России и регионов в цифрах статистики. Материалы VI международной научно-практической конференции. В 2-х томах. 2020. - С. 240-250.
90. Международный Стандарт Аудита 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» (утв. Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) // СПС КонсультантПлюс.
91. Международный Стандарт Аудита 210 «Согласование аудиторских заданий» (утв. Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) // СПС КонсультантПлюс.
92. Международный Стандарт Аудита 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчётности» (утв. Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) // СПС КонсультантПлюс.
93. Международный Стандарт Аудита 230 «Аудиторская документация» (утв. Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) // СПС КонсультантПлюс.
94. Акулич М. Внутренний, внешний аудит компании и техника компьютерного аудита (CAAT) / М. Акулич. – М: Издательские решения, 2021. – 50 с.
95. Савин А.А., Савин И.А. Аудит – М: КУРС, 2018. -212 с.
96. Захарченко К.А., Пивень И.Г. Методические подходы к определению существенности в аудите / К.А. Захарченко, И.Г. Пивень // Экономика и бизнес: теория и практика – 2020.
97. Кеворкова Ж.А. Методические аспекты организации внутреннего контроля за подготовкой финансовой отчетности в экономических субъектах / Ж.А. Кеворкова // Бухучет в здравоохранении. 2020. № 9. С. 39-56.

98. Международный стандарт аудита 800 (пересмотренный) "Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 N 2н) // СПС КонсультантПлюс
99. Пашковский В.С. Проблемы банковского аудита // Бухгалтерия и банки.- 1998. - №5. - С. 38-42.
100. Радостовец В.К. Разведка рынка: аудит и учет //Экономика и жизнь Казахстан. – 1995. - № 42. - С. 3-6.
101. Положение о стандартах внутреннего аудита Национального банка РК от 30.06.1997 г., №247.
102. Прокофьева О.К. Актуальные проблемы развития банковского аудита // Деньги и кредит. – 1999. - № 8. - С. 9.
103. Рапопорт М.М. Международные стандарты учета и аудита. Сборник с комментариями. М.- Фирма «Аудит- тренинг», 1992 г., 138 с.
104. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебное пособие. - М.: Инфра-М, 1995.- 240 с.
105. Мауер М., Ищук С. «Эрнс энд Янг» О банковском аудите //Бизнес и банки. - 2018. - №3. - С.11.
106. Москвин В.А. Внутренний контроль в банках: анализ вводимой системы // Деньги и кредит. – 2012. - № 3. - С. 12.
107. Bellotti T., Crook J. Loss given default models incorporating macroeconomic variables for credit cards // International Journal of Forecasting. – 2012. – № 28 (1). – P. 171-182.
108. Onali E., Ginesti G. Pre − adoption market reaction to IFRS 9: a cross−country event−study // Journal of Accounting and Public Policy. – 2014. – № 33 (6). – P. 628 -637.
109. Beatty A. Liao S. Do delays in expected loss recognition affect banks willingness to lend? // Journal of Accounting and Economics. – 2011. – № 52 (1). – P. 1 -20.
110. Нгуен Тхи Вьет Ле. Развитие методики внутреннего аудита на основе риск−ориентированного подхода в коммерческих организациях // Baikal Research Journal. www.brj−bguep.ru. 25.02.2018.
111. Bushman R.M., Williams C.D. Delayed expected loss recognition and the risk profile of banks // Journal of Accounting Research. – 2015. – № 53 (3). – P. 511-553.
112. Novotny−Farkas Z. The interaction of the IFRS 9 expected loss approach with supervisory rules and implications for financial stability // Accounting in Europe. – 2016. – № 13 (2). – P. 197-227.
113. Carcello J. V., Hermanson D. R. and Raghunandan K. Factors associatedwith US public companies' investment in internal auditing // Accounting Horizons. − 2005. − № 19. − P. 69-84.

114. Bido D., da Silva D., & Ringle C. Structural Equation Modeling with the Smartpls // Brazilian Journal Of Marketing. − 2015. − № 13 (2). www.ssrn.com. 06.05.2018.
115. Аверина О.И. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности (для бакалавров) / О.И. Аверина. - М.: КноРус, 2019. – 94 с.
116. Андреева Л.В., Бодрова Т.В. Учет, анализ и аудит показателей, обеспечивающих экономическую безопасность хозяйствующих субъектов. Учебное пособие. - М.: Дашков и Ко, 2020. - 102 с.
117. Турищева Т.Б., Чайковская Л.А. Особенности проведения оценок качества внутреннего аудита и контроля в автономных учреждениях // АНИ: экономика и управление. - 2020. - №3 (32). – С.373–377.
118. Егорова И.С. Внутренний контроль и внутренний аудит: проблемы идентификации и практической реализации в бюджетной сфере // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. - 2019. - №9. - С. 34-42.
119. Нагимова И.А., Шерышева А.Н., Мендель О.П., Комарова Е.С. Особенности организации внутреннего аудита в региональных управлениях бюджетных учреждений // Экономические науки. - 2019. - №180. - С. 75-79.
120. Турищева Т.Б. Особенности внедрения внутреннего аудита в автономных учреждениях // АНИ: экономика и управление.- 2021. - №2 (35). - С.361-363.
121. Красюк П.П. Электронный бюджет. особенности работы федеральных государственных автономных учреждений // Госзаказ: управление, размещение, обеспечение.- 2019. - № 55. - С. 108-115.
122. Выжитович А.М., Скорлыгина Е.А. Система внутреннего аудита автономного учреждения //Вестник НГУЭУ. - 2018. - № 1. - С. 122-130.
123. Фоминых Л.Д. К вопросу о понятии автономного учреждения в гражданском праве России // Скиф. - 2020. - №6 (46). - С.168-172.

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА И АУДИТА: ПРОБЛЕМЫ ПРИМЕНЕНИЯ В РОССИИ И КАЗАХСТАНЕ

Монография

Подписано в печать 28.06.2022.
Формат 60×90/16. Усл. печ. л. 17,0.
Тираж 1000 экз.

ООО «Русайнс».
117218, г. Москва, ул. Кедрова, д. 14, корп. 2.
Тел.: +7 (495) 741-46-28.
E-mail: autor@ru-science.com
http://ru-science.com