



ИПБ России

№ 5 | 2023

# Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- Аналитические возможности информационного наполнения нефинансовой отчетности экономических субъектов Российской Федерации  
с. 9
- Цифровой рубль – новый актив в российской экономике и учетный объект  
с. 24
- Некоторые вопросы отражения требований раздела 17 МСФО «Основные средства» для МСП в законодательстве Азербайджана  
с. 41



2023 [www.ipbr.org](http://www.ipbr.org)

## ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

**ХОРУЖИЙ Людмила Ивановна**, *докт. экон. наук, директор Института экономики и управления АПК Российского государственного аграрного университета – МСХА имени К.А. Тимирязева, Российская Федерация, Москва*

## ЗАМЕСТИТЕЛЬ ГЛАВНОГО РЕДАКТОРА

**РЯХОВСКИЙ Дмитрий Иванович**, *докт. экон. наук, доцент, первый проректор, профессор Департамента «Антикризисное управление и финансы» Института экономики и антикризисного управления, профессор Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования Финансового университета при Правительстве РФ, Российская Федерация, Москва*

## РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

**АЛБОРОВ Ролан Архипович**, *докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, финансов и аудита Ижевской государственной сельскохозяйственной академии, Российская Федерация, Ижевск*

**ЗАСЬКО Вадим Николаевич**, *докт. экон. наук, декан факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве РФ, Российская Федерация, Москва*

**ИВАШКЕВИЧ Виталий Борисович**, *докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры управленческого учета и контроллинга Казанского федерального университета, Российская Федерация, Казань*

**ЛАБЫНЦЕВ Николай Тихонович**, *докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета Ростовского государственного экономического университета (РИНХ), Российская Федерация, Ростов-на-Дону*

**МИЗИКОВСКИЙ Ефим Абрамович**, *докт. экон. наук, профессор, заслуженный работник высшей школы России, профессор Института экономики и предпринимательства Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского, Российская Федерация, Нижний Новгород*

**НАСЫРОВА Гульмира Анатольевна**, *докт. экон. наук, доцент, заведующий кафедрой финансов Евразийского национального университета им. Л.Н. Гумилёва, Республика Казахстан, Нур-Султан (Астана)*

**НОВОСЕЛОВ Константин Викторович**, *докт. экон. наук, доцент, профессор Департамента налогов и налогового администрирования факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве РФ, Российская Федерация, Москва*

**ПАНКОВА Светлана Валентиновна**, *докт. экон. наук, профессор, профессор Оренбургского государственного университета, Российская Федерация, Оренбург*

**ПОЛЕЖАРОВА Людмила Владимировна**, *докт. экон. наук, доцент, доцент Департамента налогов и налогового администрирования факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве РФ, Российская Федерация, Москва*

**РОГУЛЕНКО Татьяна Михайловна**, *докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения Государственного университета управления, Российская Федерация, Москва*

**РОЖНОВА Ольга Владимировна**, *докт. экон. наук, профессор, профессор Департамента аудита и корпоративной отчетности факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, Российская Федерация, Москва*

**СКРИПНИЧЕНКО Владимир Александрович**, *докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой геологии и горных работ Северного (Арктического) федерального университета имени М. В. Ломоносова, Российская Федерация, Архангельск*

**СОКОЛОВ Вячеслав Ярославович**, *докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Санкт-Петербургского государственного экономического университета, Российская Федерация, Санкт-Петербург*

**ХОРУЖИЙ Валерий Иванович**, *докт. экон. наук, доцент, профессор Департамента налогов и налогового администрирования факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве РФ, Российская Федерация, Москва*

**ШАПОШНИКОВ Александр Арсеньевич**, *докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета Новосибирского государственного университета экономики и управления, Российская Федерация, Новосибирск*

## EDITOR-IN-CHIEF

**Liudmila I. KHORUZHYY**, *Doctor of Economics, Director of the Institute of Economics and Management in Agribusiness of Russian Timiryazev State Agrarian University, Russian Federation, Moscow*

## DEPUTY EDITOR-IN-CHIEF

**Dmitry I. RYAKHOVSKY**, *Doctor of Economics, Associate Professor, First Vice-Rector, Professor at the Crisis Management and Finance Department of the Institute of Economics and Crisis Management, Professor at the Tax Policy and Customs Tariff Regulation Department of the Financial University under the Government of the Russian Federation, Russian Federation, Moscow*

## EDITORIAL BOARD

**Rolan A. ALBOROV**, *Doctor of Economics, Professor, Head of the Accounting, Finance and Audit Department of Izhevsk State Agricultural Academy, Russian Federation, Izhevsk*

**Vadim N. ZASKO**, *Doctor of Economics, Dean of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis of the Financial University under the Government of the Russian Federation, Russian Federation, Moscow*

**Vitaly B. IVASHKEVICH**, *Doctor of Economics, Professor, Professor at the Management Accounting and Controlling Department of Kazan Federal University, Russian Federation, Kazan*

**Nikolay T. LABYNTSEV**, *Doctor of Economics, Professor, Head of the Accounting Department of Rostov State University of Economics, Russian Federation, Rostov-on-Don*

**Efim A. MIZIKOVSKY**, *Doctor of Economics, Professor, Honored Worker of Higher Education of the Russian Federation, Professor at the Institute of Economics and Entrepreneurship of Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Russian Federation, Nizhny Novgorod*

**Gulmira A. NASYROVA**, *Doctor of Economics, Associate Professor, Head of the Finance Department of the L.N. Gumilyov Eurasian National University, Republic of Kazakhstan, Nur-Sultan (Astana)*

**Konstantin V. NOVOSELOV**, *Doctor of Economics, Associate Professor, Professor at the Taxes and Tax Administration Department of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis at the Financial University under the Government of the Russian Federation, Russian Federation, Moscow*

**Svetlana V. PANKOVA**, *Doctor of Economics, Professor, Professor at the Orenburg State University, Russian Federation, Orenburg*

**Liudmila V. POLEZHAROVA**, *Doctor of Economics, Associate Professor, Associate Professor at the Taxes and Tax Administration Department of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis at the Financial University under the Government of the Russian Federation, Russian Federation, Moscow*

**Tatyana M. ROGULENKO**, *Doctor of Economics, Professor, Professor at the Accounting, Audit and Taxation Department of State University of Management, Russian Federation, Moscow*

**Olga V. ROZHNOVA**, *Doctor of Economics, Professor, Professor at the Audit and Corporate Reporting Department of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis at the Financial University under the Government of the Russian Federation, Russian Federation, Moscow*

**Vladimir A. SKRIPNICHENKO**, *Doctor of Economics, Professor, Head of the Geology and Mining Department of the Northern (Arctic) Lomonosov Federal University, Russian Federation, Arkhangelsk*

**Viatcheslav Ya. SOKOLOV**, *Doctor of Economics, Professor, Professor at the Accounting and Audit Department of St. Petersburg State University of Economics, Russian Federation, Saint-Petersburg*

**Valery I. KHORUZHYY**, *Doctor of Economics, Associate Professor, Professor at the Taxes and Tax Administration Department of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis at the Financial University under the Government of the Russian Federation, Russian Federation, Moscow*

**Alexandr A. SHAPOSHNIKOV**, *Doctor of Economics, Professor, Professor at the Information and Analytical Support and Accounting Department of Novosibirsk State University of Economics and Management, Russian Federation, Novosibirsk*

Свидетельство  
о регистрации  
СМИ ПИ № ФС77-54080  
от 8 мая 2013 года  
выдано Роскомнадзором

Учредитель:  
НП «Институт  
профессиональных  
бухгалтеров и аудиторов  
России», тел. 8 800 500-54-51

Адрес: 125009, Москва,  
ул. Тверская, д. 22Б, стр. 3

Дизайн, верстка, препресс  
000 «ДизайнПресс»

Подписано в печать  
29.11.2023

Формат 60 x 90/8  
Тираж 3 500  
Отпечатано в России

Подписной индекс  
по каталогу  
«Пресса России»:  
14257 – на полугодие,  
25775 – на год

**Журнал включен в систему  
Российского индекса  
научного цитирования**

Журнал включен  
в **Перечень рецензируемых  
научных изданий**,  
в которых должны быть  
опубликованы основные  
научные результаты  
диссертаций на соискание  
ученой степени кандидата  
наук, на соискание  
ученой степени доктора  
наук с 1 декабря 2015 года

Группа научных  
специальностей –  
5.2 Экономика (шифр  
научной специальности):  
5.2.3. Региональная  
и отраслевая экономика;  
5.2.4 Финансы

Название журнала на рус-  
ском языке – «Вестник ИПБ»  
(Вестник профессиональных  
бухгалтеров), в тран-  
слитерации – "Vestnik IPB"  
(Vestnik Professional'nyh  
buhgalterov)

## Regional and sectoral economy

- 9 Analytical Possibilities of Information Content of Non-Financial Reporting of Economic Entities in the Russian Federation  
**Nikolay T. Labyntsev,  
Bogdan V. Cherskiy**
- 16 The Impact of Changing Conditions on the Information Perception in Reporting: Challenges and Opportunities  
**Tatiana V. Lesina**
- 24 Digital Ruble – a New Asset in the Russian Economy and Accounting Object  
**Efim A. Mizikovskiy,  
Igor E. Mizikovskiy**
- 33 Analytical Procedures for Audit of Overdue Receivables  
**Elizaveta S. Povarova**

## Finance (Economics)

- 41 Several Disclosing Issues of the Requirements of Section 17 (Fixed Assets) of IFRS for SMEs in the Azerbaijan Legislation  
**Yashar A. Kelbiev,  
Elkhan O. Jafarov**

## Теория учета: просто о сложном

- 2 Рентабельность компании и демонстрирующие ее показатели  
**М.Л. Пятов**

## Региональная и отраслевая экономика

- 9 Аналитические возможности информационного наполнения нефинансовой отчетности экономических субъектов Российской Федерации  
**Н.Т. Лабынцев,  
Б.В. Черский**
- 16 Влияние изменяющихся условий на восприятие информации в отчетности: проблемы и возможности  
**Т.В. Лесина**
- 24 Цифровой рубль – новый актив в российской экономике и учётный объект  
**Е.А. Мизиковский,  
И.Е. Мизиковский**
- 33 Аналитические процедуры в аудите просроченной дебиторской задолженности  
**Е.С. Поварова**

## Финансы (экономические науки)

- 41 Некоторые вопросы отражения требований раздела 17 МСФО «Основные средства» для МСП в законодательстве Азербайджана  
**Я.А. Кельбиев,  
Э.О. Джафаров**

М.Л. Пятов, Санкт-Петербургский государственный университет

## Рентабельность компании и демонстрирующие ее показатели

### Магия стремления к сопоставимым успехам

Рентабельность – магическое, влекущее, манящее своим благозвучием слово. Мы все, так или иначе, стремимся к рентабельности своей деятельности, к достижению ее целей, к успеху. Показатели рентабельности позволяют дать оценку нашим достижениям, а главное, *сравнить их с достижениями других*. Так рентабельность становится индикатором, наиболее соответствующим одной из ключевых основ нашей жизнедеятельности – конкуренции. Социологические исследования показывают, что большинство из нас согласится иметь меньше благ в случае, если у известных нам людей их будет еще меньше. И наоборот, мы не хотим находиться в положении, когда абсолютное количество принадлежащего нам будет больше, чем в первом случае, но мы будем обладать меньшим, в сравнении с другими. Отсюда рентабельность – это идея, имеющая под собой важные психологические основы, идея экономической психологии. Базой исчисления показателей рентабельности деятельности компаний служат данные их бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Индикаторы рентабельности относятся ко всем тем же, что и показатели ликвидности, так называемым аналитическим коэффициентам, характеризующим состояние дел организаций на основе бухгалтерских данных. Их значения, таким образом – это все те же значения элементарных дробей, от величин, подставляемых в числители и знаменатели которых может зависеть сегодня впечатление заинтересованных лиц об успехах отчитывающейся компании.

### Рентабельность активов

Цель любой коммерческой организации – получение прибыли. И именно бухгалтерская оценка прибыли составляет числитель любого показателя рентабельности деятельности коммерческой фирмы. Знаменатель здесь – это представленная в бухгалтерской отчетности денежная оценка тех объектов (факторов), управление которыми позволило компании получить доходы и прибыль.

Самый очевидный из набора таких факторов – это активы компании. Согласно одному из



распространенных взглядов на содержание бухгалтерского баланса, актив представляет нам комплекс ресурсов компании, управление которыми и позволяет ей получать доходы. Отсюда формула расчета показателя «рентабельность активов» приобретает следующий вид:

$$Pa = \Pi / A, \text{ где}$$

$Pa$  – рентабельность активов;  $\Pi$  – прибыль за отчетный период;  $A$  – среднее значение активов за расчетный период.

Итак, повторим, на что нужно обратить внимание в первую очередь, рентабельность – относительный показатель, имеющий смысл только в сопоставлении. Сопоставление можно проводить либо с теми же показателями самой компании за предшествующие периоды (при планировании – за будущие), либо с показателями иных организаций и/или со среднеотраслевыми и т.п. значениями. При этом, наличие показателей «прибыль» и «активы» в отчетности любой коммерческой организации делает рентабельность практически универсальным индикатором успешности коммерческой деятельности.

Таким образом, сообщение о том, что рентабельность активов фирмы за отчетный год составляет 18 процентов – малоинформативно. Но вот то, что рентабельность активов компании снизилась на 2 процента, в сравнении с предыдущим периодом и/или, что значение данного показателя на три процента превышает среднеотраслевое – это уже могущие быть значимыми информационные сообщения.

Вместе с тем, будучи результатом деления значений определенных показателей бухгалтерской отчетности, показатель рентабельности активов, по определению, приобретает все свойственные им ограничения и условности.

### Какие методы – такие и результаты

Все бухгалтерские методологические приемы, имеющие целью повлиять на впечатление заинтересованных лиц от знакомства с отчетностью компании, так или иначе связаны с исчислением прибыли.

Прежде всего – это идеи теории динамического баланса, делающие величину бухгалтерской оценки прибыли результатом распределения расходов фирмы между активом ее баланса и

расходной частью отчета о финансовых результатах. Это распределение, подчиняясь допущениям непрерывности деятельности и сопоставимости доходов и расходов, делает возможным богатство палитры учетной политики компаний. Здесь и способы начисления амортизации нематериальных активов и основных средств, и распределение условно-постоянных затрат и методы оценки запасов. При этом выбор в качестве методологической основы учета доходов и расходов так называемого принципа начисления лишает оценку прибыли прочной связи с данными о движении денежных средств. Одним словом, условности, помноженные на условности.

Далее, современные методы исчисления прибыли в бухгалтерском учете не предполагают взятия в расчет фактора временной ценности денежных средств и в целом далеки от экономической идеи поддержания капитала, декларируемой МСФО.

Оценка доходов и расходов в бухгалтерском учете определяется суммами возникающих, в связи с соответствующими хозяйственными фактами, денежных обязательств. Их величины определяются действующими правовыми нормами, согласно которым, в отличие от экономической интерпретации, «рубль сегодня всегда равен рублю завтра», если иное не определяет договор, закон или решение суда. Даже если речь идет о долгосрочных обязательствах, величины которых в отчетности дисконтируются, ко времени их исполнения прибыль (убыток) в учете будет исчисляться именно исходя из номинальных величин данных долгов.

Таким образом, в ситуации, когда, например, товар, приобретенный за 100 рублей, будет продан за 150, прибыль от его продажи в бухгалтерском учете будет исчислена как 50 рублей, независимо от того, когда мы расплатились с продавцом товара и получили оплату от покупателя. Однако с точки зрения корпоративных финансов, ситуация, когда, допустим, мы расплатились с продавцом данного товара 1 сентября, а деньги от покупателя получили 1 декабря, и наоборот, когда 1 сентября мы получили аванс от покупателя, а 1 декабря, наконец, расплатились с продавцом – предполагает получение совершенно разных финансовых результатов.

Далее, предположим, например, что мы приобретаем некую партию товаров за 1 000 000 рублей и продаем ее мелкими партиями за 1 200 000 рублей (налоговую составляющую и все прочие возможные вводные вынесем за скобки, здесь нам будут важны только условные суммы расходов и доходов). Прибыль, которую мы зафиксируем по данной операции в бухгалтерском учете, составит 200 000 (1 200 000 – 1 000 000). Однако представим, как, довольные полученной прибылью мы обращаемся к оптовику за следующей точно такой же партией товаров и узнаем, что в связи с изменившимися обстоятельствами она обойдется нам уже

в 1 250 000 рублей. Допустим, что эти «изменившиеся обстоятельства» отражают общую ситуацию на рынке и экономике в целом. Можно ли в таком случае говорить о том, что мы получили прибыль? Очевидно, нет. Ведь прибыль должна фиксировать рост нашего благосостояния, наших возможностей, нашего богатства. Именно в этом и заключается идея поддержания капитала. В нашем случае, получив доход в 1 200 000, мы можем меньше того, на что мы были способны, имея 1 000 000 до начала наших операций. Ведь теперь, чтобы приобрести ту же самую партию товаров, нам необходимо найти дополнительно 50 000 рублей, сумма которых с данной точки зрения и составляет наш убыток. Однако в бухгалтерском учете мы неизменно покажем прибыль в 200 000, с которой уплатим налог на прибыль и сумма которой будет служить «дивидендным сигналом» для наших акционеров.

### Не только числитель, но и знаменатель

Конечно, величина прибыли, исчисляемая бухгалтерами, всегда условна. Но вот как-то все же ее исчислили, и она стоит в числителе нашего коэффициента рентабельности активов. Что же мы помещаем в его знаменатель?

Во-первых, необходимо обратить внимание на то, что все те вариативные методы исчисления финансовых результатов, о которых мы только что говорили, влияют и на оценку активов. Выбор способов начисления амортизации – на остаточную стоимость основных средств и нематериальных активов, способа распределения условно-постоянных затрат и оценки запасов – на балансовую оценку запасов компании. Однако в данном случае большее значение имеет решение вопросов не оценки, а признания активов. Ведь от того, что будет (в соответствии с действующими регулятивами) пониматься под активом (признаваться таковым) при составлении баланса, непосредственно зависит и величина знаменателя нашего коэффициента.

Прежде всего, необходимо обратить внимание на то, что актив, по определению, не отражает всех ресурсов компании, даже управляемых ею. Наиболее ярким примером здесь служат, конечно, человеческие ресурсы, оценка которых, как элемента затрат на выплату заработной платы, значимо ниже их действительной стоимости.

Но и относительно ресурсов, согласно действующему праву относящихся к имуществу, все по-прежнему не очевидно. Традиционным для России, исторически относящейся к континентально-европейской учетной традиции, многие годы было правило, согласно которому активами признавались лишь имущественные объекты, находящиеся в собственности компании. С переходом на международные стандарты, ситуация изменилась, и вот в настоящее время даже согласно ФСБУ, арендованные



основные средства следует включать в активы бухгалтерского баланса. С определенной точки зрения это правило делает показатель рентабельности активов более адекватным действительному положению дел, так как независимо от выбора юридической формы, обеспечивающей контроль над основными средствами, они представляют собой ресурсы компании, используемые в доходобразующей деятельности. Однако правило учета не принадлежащего на праве собственности имущества «за балансом» сохранилось для объектов, относящихся к отражаемым в активе запасам. А объемы используемого фирмой в своей деятельности имущества, не принадлежащего ей на праве собственности, могут быть значительными и помимо арендованных основных средств. Это получаемые по договорам комиссии (поручения, агентскому договору) товары, используемое в производстве давальческое сырье (сырье и материалы, принятые в переработку), имущество, находящееся в компании по договору хранения и т. п.

Отсюда в настоящее время, например, торговые компании, продающие товары по договорам комиссии, производственные, строительные и прочие фирмы, использующие материалы заказчиков, компании, выступающие в роли агентов и поверенных, и т. п. по данным своей бухгалтерской отчетности будут выглядеть более рентабельными, чем подобные фирмы, выбравшие договорную политику, предполагающую операции преимущественно с собственным имуществом.

С другой стороны, ряд позиций актива, включаемых в баланс в соответствии с современной бухгалтерской методологией, сложно назвать отражающими ресурсы организации. Это расходы будущих периодов, незавершенное производство у фирм, не занимающихся выпуском продукции, и прочие позиции, представляющие собой лишь капитализированные расходы (пустое место в активах), не списанные на рассматриваемый момент с баланса как относящиеся к исчислению финансовых результатов будущих отчетных периодов.

Таким образом, оценивая значение показателя рентабельности активов, мы говорим о результате деления определенным образом исчисленной бухгалтерами прибыли на учетную оценку активов, отражающих лишь часть ресурсов, управление которыми позволили компании эту прибыль получить, и расходы, капитализация которых формирует ресурсы фирмы.

## Возможна ли сопоставимость?

Стремясь оценить собственные успехи в сравнении с достижениями иных участников рынка, мы сопоставляем это весьма условное соотношение учетных оценок прибыли и активов с показателями рентабельности активов иных компаний, среднеотраслевыми, среднерегиональными и т. п. значениями.

Здесь, прежде всего, нужно помнить о том, что рентабельность является показателем относительным, а значит, его снижение может отражать в том числе и рост фактически получаемой компанией прибыли. Это может иметь место, например, когда увеличение объема активов фирмы на определенном этапе будет «обгонять» рост прибыли в абсолютном выражении, допустим, при вводе в эксплуатацию новых линий производственного оборудования.

С другой стороны, важно задуматься о принципиальной сопоставимости значений показателей рентабельности активов у разных компаний, могущих иметь различные учетную и договорную политики.

Договорная политика может влиять на признание активов, учетная – на их оценку. Влияние первой завуалировано и действительно может исказить картину рентабельности в сравнении с данными иных компаний, а также соответствующие средние значения показателя. Что же касается учетной политики фирмы, важно вспомнить ту цель, которая преследуется предоставлением возможности выбора фирмам различных методов бухгалтерской оценки хозяйственных фактов. Выбирая элементы учетной политики, мы, в рамках общего направления методологии учета соответствующих фактов (что определяется единством реализуемых принципов учета – допущений и требований), стремимся найти из предлагаемого тот оптимальный вариант, который максимально позволит учесть специфику деятельности конкретного предприятия. Отсюда, именно добросовестный выбор и применение различных вариантов учетной политики и способно сделать данные отчетности компаний, значимо отличающихся спецификой своей деятельности, сопоставимыми.

Итак, признав выбранный вариант исчисления прибыли приемлемым и допустив, что активы бухгалтерского баланса в какой-то степени представляют адекватную оценку управляемых ею ресурсов, мы составляем известную дробь, получая, таким образом, значение рентабельности активов. Из всей группы, так называемых аналитических коэффициентов рентабельности, именно рентабельность активов, пожалуй, самая популярная и распространенная в специальной литературе. Однако тот коэффициент рентабельности, который с высокой вероятностью первым встретится нам в годовом отчете любой публичной акционерной компании, – это показатель рентабельности собственного капитала.

## Рентабельность собственного капитала

Значение данного показателя определяется как частное от деления бухгалтерской оценки прибыли компании за оцениваемый период на среднее значение отражаемых в балансе собственных

источников средств (раздел «Капитал и резервы» пассива бухгалтерского баланса) за тот же период.

Логика расчета данного показателя в первом приближении может вызвать удивление. Величина собственного капитала (собственных источников средств, итог раздела пассива баланса «Капитал и резервы») отражает долю в ресурсах компании (ее активах), наличие которой обеспечивается за счет собственных источников средств. Иными словами, раздел пассива баланса «Капитал и резервы» демонстрирует нам объем средств собственников компании, размещенных ими в ее (компании) бизнесе. Это бухгалтерская оценка тех средств, которые собственники «держат» в данной фирме на текущий момент времени. И вот мы берем прибыль, получить которую нам позволило управление всем комплексом ресурсов компании, и соотносим ее с оценкой только той части этих ресурсов, которая обеспечивается за счет финансирования деятельности фирмы ее собственниками. В чем смысл такого сопоставления?

Дело в том, что показатель рентабельности собственного капитала – это взгляд на эффективность работы компании не с позиций оценки управления ее ресурсами как единым комплексом средств, финансируемым как за счет собственных, так и за счет привлеченных источников, но с точки зрения собственников, как самостоятельных по отношению к своей компании лиц, размещающих часть своих активов в бизнесе фирмы.

Здесь прибыль компании – это доход ее собственников от вложения в нее своих средств, управление которыми вместе с привлеченными ресурсами доверено менеджменту.

Отсюда, при расчете показателя рентабельности активов следует использовать оценку прибыли фирмы до налогообложения, а вот при исчислении рентабельности собственного капитала – уже величину чистой прибыли как дохода собственников. Отсюда:

$RCK = ЧП/СК$ , где

RCK – рентабельность собственного капитала, ЧП – чистая прибыль за рассматриваемый период, СК – среднее значение итога раздела пассива баланса «Капитал и резервы» за рассматриваемый период.

## Вновь влияние методов

Значение показателя рентабельности собственного капитала, также как и рентабельности активов, всецело зависит от реализуемых методов бухгалтерского учета. При этом следует отметить, что оценка объема средств, размещаемых собственниками на текущий момент в активах компании – это продукт бухгалтерской арифметики в ее наиболее чистом виде. Обратите внимание, на протяжении десятков и десятков лет какие бы концепции и теории не воплощались в

практике ведения бухгалтерского учета, какими бы принципами не определялась его методология, величина собственных источников средств всегда исчисляется как разность между оценками актива фирмы и ее обязательств. Признается ли активами только собственное имущество компании (практика составления статического баланса), отражаются ли в активах ее капитализированные расходы (теория динамического баланса), демонстрирует ли актив управляемые фирмой ресурсы, от которых в будущем ожидается получение экономических выгод (современные МСФО), представляют ли предписания стандартов своеобразный микс из всех ранее перечисленных концепций (современные российские нормативно-правовые акты) – во всех этих случаях мы оцениваем собственные источники средств фирмы, отнимая от активов обязательства.

Как правило, оценка капитала и резервов компании ничего общего не имеет с величиной капитализации ее ценных бумаг на финансовых рынках. Оценка уставного капитала, даже если это не условные 10 000 рублей, давно изменилась под влиянием фактора временной ценности денег, такое же влияние испытали и величины нераспределенной прибыли. И чем дольше существует фирма, тем оценка собственных источников средств становится все более и более условной. Отсюда – значение показателя рентабельности собственного капитала имеет исключительно значение относительной величины, наблюдение за которой, в динамике, способно показать заинтересованным лицам тенденцию прибыльности деятельности компании с позиции ее собственников, не более, но и не менее того.

## Идеи О. Шмаленбаха

Однако, как и многое в практике бухгалтерского учета, ни показатель рентабельности активов, ни коэффициент рентабельности собственного капитала не выдерживают ни малейшей критики с позиций реализуемой в настоящее время его (учета) теории, отраженной в обязательности следования принципам непрерывности деятельности, соответствия (сопоставимости) доходов и расходов и общей идее отчетного периода как основы формирования отчетности фирмы.

Все эти методологические конструкции есть следствие влияния на практику учета известных идей динамического баланса О. Шмаленбаха (1873-1955), согласно которым весь учет, направленный на исчисление прибыли компании за определенный отчетный период, должен быть подчинен идее кругооборота капитала, выражаемой как  $Д - Т - Д$  «деньги – товар – деньги».

Напомним, согласно этой идее актив представляет собой группировку капитализированных расходов компании, от которых ожидается получение доходов в будущих отчетных периодах.



Те же расходы, которые «заработали» компании доходы в текущем отчетном периоде, декапитализируются, то есть списываются с баланса и отражаются в отчете о прибылях и убытках (отчете о финансовых результатах) как, согласно принципу сопоставимости доходов и расходов, принявшие участие в исчислении прибыли (или убытка) отчетного периода.

Отсюда следует, что те расходы, которые «заработали» нам прибыль, мы можем найти в отчете о финансовых результатах, а расходы, отраженные в активе, никакого отношения к прибыли отчетного периода (по версии О. Шмаленбаха) не имеют. Это подвергает сомнению состоятельность показателя рентабельности активов, соотносящего прибыль, которую позволили нам заработать расходы, отраженные в отчете о финансовых результатах, с расходами, формирующими актив, а значит, имеющими отношение лишь к будущим отчетным периодам. То же и с показателем рентабельности собственного капитала, как с производным от рентабельности активов.

## Рентабельность затрат

Спасти ситуацию, разрешив методологические противоречия, призван показатель рентабельности затрат, исчисляемый как соотношение прибыли отчетного периода (до налогообложения) и расходов периода, отраженных в отчете о финансовых результатах.

$RZ = П/ДР$ , где

RZ – рентабельность затрат;

П – прибыль отчетного периода;

ДР – декапитализированные расходы периода, отраженные в отчете о финансовых результатах.

Определяемая в настоящее время российскими нормативными документами структура отчета о финансовых результатах компании позволяет рассчитывать показатель рентабельности затрат по данным о валовой прибыли, соотнося ее с величиной себестоимости продаж; по прибыли от продаж, соотнося ее величину с суммой себестоимости продаж и коммерческих и управленческих расходов, а также по прибыли до налогообложения в целом, сопоставляя ее величину с суммой всех расходных позиций отчета о финансовых результатах.

Здесь так же, как и в случае с показателями рентабельности активов и рентабельности собственного капитала, следует принимать во внимание то, что величины расходов, отражаемые в отчетности, подвержены влиянию как учетной, так и договорной политики фирмы.

В части, касающейся учетной политики, выбор способа амортизации основных средств и нематериальных активов, варианта распределения условно-постоянных затрат, метода оценки запасов может увеличить или уменьшить величины декапитализируемых в расходы активов,

тем самым соответственно, снизив или подняв значения показателей рентабельности.

Что же касается договорной политики, то использование в хозяйственной деятельности договоров комиссии, поручения, агентских договоров в случае, когда фирма выступает в них в роли комиссионера, агента или поверенного, а также выпуск продукции, выполнение работ с использованием материалов заказчика, иными словами, использование договорных схем, снижающих объем активов баланса в сравнении с альтернативными вариантами сделок, способно увеличить показатели рентабельности затрат, также как и рентабельности активов.

При интерпретации значений коэффициента рентабельности затрат следует учитывать их относительный характер. Так, например, рентабельность затрат может расти при снижении величины получаемой компанией прибыли в ее абсолютном значении. Такая ситуация может возникнуть, например, при снижении прибыли в результате ошибочной ценовой политики фирмы.

Охарактеризованные нами показатели рентабельности фактически представляют этот аспект положения дел фирмы с разных сторон. Отсюда наиболее удачен анализ рентабельности с использованием всего комплекса значений выражающих ее аналитических коэффициентов. При этом их динамика в определенных ситуациях может иметь разную направленность, чем-то напоминая волшебную лошадь из старой немецкой сказки про солдата Ганса, имевшую способность скакать в нескольких направлениях одновременно.

## Волшебная лошадь солдата Ганса

Рассмотрим некоторые примеры такой разнонаправленной динамики показателей рентабельности.

Так, вполне возможна ситуация, в которой **значения коэффициентов рентабельности активов растут, а рентабельность затрат снижается**. Такое положение дел может иметь весьма невыгодные последствия для компании и ее собственников. Допустим, по каким-то причинам фирма снизила объем ресурсов, вовлеченных в доходобразующую деятельность. Объем используемых компанией активов уменьшился. Это привело к росту показателя рентабельности активов. Однако расходы, которые бухгалтерская методология связывает с «зарабатыванием» текущих доходов, растут, и показатели рентабельности затрат снижаются.

Это может говорить и о том, что, осознавая падение прибыльности бизнеса, собственники попросту выводят из него активы.

Однако реальная ситуация может быть и прямо противоположной. Успешное управление ресурсами позволяет фирме, снизив объем используемых в бизнесе активов, за счет уменьшения



процента прибыли мощно увеличить обороты, то есть поднять доходы от своей деятельности. Рентабельность затрат, таким образом, падает, но в абсолютном выражении прибыль растет, что, в частности, показывает и рост показателя рентабельности активов.

Здесь также следует помнить и о том, что рассматриваемое соотношение показателей рентабельности может быть следствием изменений в учетной политике фирмы, например, значимого увеличения сумм начисляемой амортизации внеоборотных активов. Начисление амортизации уменьшит отражаемую в активе баланса остаточную стоимость основных средств и нематериальных активов и при этом увеличит «затратную» часть отчета о прибылях и убытках. И вот результат – рентабельность активов растет, а рентабельность затрат падает.

Возможна, например, обратная ситуация, в которой **показатели рентабельности активов снижаются, притом что значения коэффициента рентабельности затрат растут.**

Это может иметь под собой совершенно различные причины. Здесь также нельзя обойтись только рассмотрением динамики относительных показателей, не принимая во внимание характера динамики показателей абсолютных.

Данная ситуация может раскрывать весьма положительные тенденции хозяйственной жизни фирмы. Так, компания могла значимо нарастить объемы используемых в своей деятельности активов. Этот рост объективно привел к снижению показателя рентабельности активов. Однако такое увеличение объема вовлеченных в бизнес ресурсов привело к росту объема продаж (доходов, выручки), получаемых фирмой. Рентабельность затрат, определяемая по данным отчета о прибылях и убытках, таким образом, возросла. Правда, рост этот, допустим, не столь велик, чтобы достичь предыдущего уровня рентабельности активов, но при складывающихся тенденциях – это просто дело будущего.

Возможно и иное положение дел. Фирма продает свои товары все дороже, однако продажи падают, величина получаемой компанией прибыли в абсолютном выражении снижается, и поэтому рост рентабельности затрат в совокупности со снижением размера получаемой компанией прибыли сопровождается уменьшением показателя рентабельности активов.

Также снижение показателя рентабельности активов при росте показателя рентабельности затрат может быть и следствием изменения учетной политики фирмы. Здесь уместно будет вспомнить возможность влияния на эти показатели политики компании в области амортизации. Уменьшение сумм амортизации приведет к росту оценки активов (следствие – снижение рентабельности активов) и снижению объема декапитализируемых расходов (следствие – увеличение показателя

рентабельности затрат). Увеличить показатель рентабельности затрат, снизив рентабельность активов, также можно, например, изменив способ распределения в бухгалтерском учете условно-постоянных расходов, перейдя от списания их в полной сумме на расходы текущего периода к капитализации в составе незавершенного производства и непроданной готовой продукции.

Вполне вероятна ситуация, в которой **мы сможем наблюдать как значения показателей рентабельности активов в целом сохраняют свои значения, а вот коэффициенты рентабельности затрат и рентабельности собственного капитала падают.**

Такое сочетание динамики значений показателей рентабельности может характеризовать фирму, отчетность которой мы анализируем, как весьма успешно развивающуюся. Допустим, фирма меняет свою ценовую политику и за счет снижения цен и роста оборотов по продаже добивается фактического увеличения абсолютной величины прибыли. При этом относительный показатель рентабельности затрат уменьшается. Собственники компании значимо увеличивают объемы своих инвестиций в бизнес, например, за счет увеличения уставного капитала. Это приводит к росту общего объема активов, преимущественно за счет увеличения собственных источников средств, что временно снижает значения относительных показателей рентабельности собственного капитала. Однако общая положительная динамика ситуации, формируемая увеличением абсолютных значений финансового результата, отражается в относительно стабильном показателе рентабельности активов.

Вместе с тем, рассматриваемая ситуация может быть и значительно более плачевной. Падение значений показателя рентабельности затрат может быть вызвано просто уменьшением получаемой фирмой прибыли в абсолютном выражении. При этом будет уменьшаться и объем активов за счет снижения объема внешнего финансирования. Это «формально» сохранит уровень рентабельности активов. Однако подлинная картина снижения рентабельности вовлекаемых в бизнес средств отразится в уменьшении значений показателя рентабельности собственного капитала.

Также можно представить себе ситуацию, когда **показатель рентабельности активов компании будет практически неизменным, рентабельность затрат будет снижаться, а показатель рентабельности собственного капитала расти.**

Данное сочетание значений показателей рентабельности с большой вероятностью может свидетельствовать о хороших тенденциях работы организации. Падение относительного показателя рентабельности затрат, как мы уже отмечали выше, может сопровождаться ростом абсолютных значений прибыли. Или продукт фирмы при увеличении себестоимости продается дороже, или

снижение цены, увеличивая обороты, позволяет заработать большую прибыль. При этом фирме удается привлечь больший объем кредита, что и сохраняет уровень рентабельности активов, но при этом показатель рентабельности собственного капитала растет.

Однако здесь возможен и не столь благоприятный прогноз. Показатель рентабельности собственного капитала может увеличиваться вследствие масштабного вывода собственниками средств из бизнеса. Уменьшение объема активов позволяет при уменьшении абсолютного значения прибыли временно получать стабильные показатели рентабельности активов. Но представленные отрицательные тенденции подчеркиваются уменьшением значения показателя рентабельности затрат.

Отметим, мы привели лишь некоторые возможные примеры разнонаправленной динамики показателей рентабельности хозяйственной жизни компаний. Каждый конкретный случай требует более детального знакомства со спецификой работы фирмы, чьи учетные данные мы анализируем. И вот здесь важную роль будет играть оценка структуры финансирования деятельности оцениваемого предприятия, раскрывающая риски его зависимости от тех или иных источников средств.

О методах оценки структуры источников средств компаний – наша следующая статья. А вот наиболее пытливого читателя, всерьез заинтересовавшегося

темой показателей рентабельности деятельности коммерческих компаний, мы можем порекомендовать более детальное знакомство со следующими работами:

## Литература

Пытливому читателю, заинтересовавшемуся темой данной статьи, хочется порекомендовать более детальное знакомство со следующими работами:

- Бернштейн Л.А. Анализ финансовой отчетности. – М.: Финансы и статистика, 1996.
- Бригхем Ю., Гапенски Л. Финансовый менеджмент. В 2-х томах. – СПб.: Экономическая школа, 1997.
- Ван Хорн Дж. К. Основы управления финансами. – М.: Финансы и статистика, 1996.
- Ковалев В.В., Ковалев Вит.В. Корпоративные финансы и учет. – М.: Проспект, 2012. И последующие издания.
- Коласс Б. Управление финансовой деятельностью предприятия. – М.: ЮНИТИ, 1997.
- Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика. – М.: Финансы и статистика, 2000.
- Соколов Я.В., Пятов М.Л. Бухгалтерский учет для руководителя. – М.: Проспект, 2005.
- Шеремет А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности. – М.: ИНФРА-М, 2009.



ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ ОБЪЕДИНЕНИЕ

**ИПБ России**

## ИПБ РОССИИ: ПРАКТИКУМ

Особенность разработок практикума состоит в том, что эксперты приводят в них фрагмент учетной политики организации, а затем на числовых примерах показывают возможные подходы к решению возникающих вопросов. При этом рассматривается как бухгалтерско-методологический аспект, так и организационный.

Кроме того, эксперты приводят документы, которые должны быть оформлены для грамотного обоснования принятых решений.

Разработки размещены в личном кабинете действительных членов в разделе Электронная библиотека – ИПБ России: Практикум



### Разработки:

- Основные средства: ликвидационная стоимость (практические аспекты)
- Дисконтирование в рамках ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»
- Оценка справедливой стоимости
- Особенности исчисления НДФЛ в 2023 году при дистанционной работе

Документы предназначены, в первую очередь, для применения субъектами среднего предпринимательства, а также субъектами малого бизнеса, чья бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательному аудиту



DOI: 10.51760/2308-9407\_2023\_5\_9  
УДК 657  
БАК 5.2.3

## Аналитические возможности информационного наполнения нефинансовой отчетности экономических субъектов Российской Федерации

### Analytical Possibilities of Information Content of Non-Financial Reporting of Economic Entities in the Russian Federation

Ростовский государственный экономический  
университет (РИНХ), Российская  
Федерация, Ростов-на-Дону

**Николай Тихонович Лабынцев**

докт. экон. наук, профессор, заведующий

кафедрой бухгалтерского учета

e-mail: nicobuh@yandex.ru

344000, Российская Федерация,

г. Ростов-на-Дону, ул. Суворова, д. 61, кв. 15.

Тел. +7 (918) 558-05-90.

**Богдан Витальевич Черский**

аспирант, ассистент кафедры

бухгалтерского учета

e-mail: cherskiy1997@mail.ru

344000, Российская Федерация,

г. Ростов-на-Дону, ул. Зорге, д. 48/1, кв. 37.

Тел. +7 (928) 755-23-94.

Rostovskiy gosudarstvennyy ekonomicheskij  
universitet (RINH) (Rostov State University of  
Economics), Russian Federation, Rostov-on-Don

**Nikolay T. Labyntsev**

Doctor of Economics, Professor,

Head of the Accounting Department

e-mail: nicobuh@yandex.ru

Ap. 15, 61 Suvorova st., Rostov-on-Don

344000, Russian Federation.

Phone +7 (918) 558-05-90.

**Bogdan V. Cherskiy**

Postgraduate Student, Assistant at the

Accounting Department

e-mail: cherskiy1997@mail.ru

Ap. 37, 48/1 Zorge st., Rostov-on-Don

344000, Russian Federation.

Phone +7 (928) 755-23-94.

**Аннотация.** В статье рассматривается эволюционный путь развития форм нефинансовой отчетности, состоящий из трех этапов; делается акцент на информацию, представленную в нефинансовой отчетности; приводится актуальный перечень обязательных разделов для формирования нефинансовой отчетности, предложена характеристика общих стандартных и специфических стандартных элементов нефинансовой отчетности; приводится процесс формирования нефинансовой отчетности. Проведен анализ корпоративных нефинансовых отчетов Российского союза промышленников и предпринимателей по отраслевой принадлежности организации, выделены отрасли, которые составляют наибольшее число нефинансовых отчетов в Российской Федерации, приводится динамика количества организаций, формирующих нефинансовую отчетность. Особое внимание уделено пользователям информации нефинансовой отчетности, с подразделением их на внутренних и внешних. Дается характеристика каждой группы пользователей информации нефинансовой отчетности, приводятся цели и задачи, стоящие перед внешними и внутренними пользователями, для достижения которых необходимо использовать информацию нефинансовой отчетности.

**Abstract.** This paper examines the evolutionary path of non-financial reporting forms development, consisting of three stages; focuses on the information presented in non-financial reporting; provides an up-to-date list of mandatory sections for the formation of non-financial reporting; offers a description of common standard and specific standard elements of non-financial reporting; provides the process of non-financial reporting formation. The analysis of corporate non-financial reports of the Russian Union of Industrialists and Entrepreneurs by industry affiliation of the organization is carried out; the industries, which make up the largest number of non-financial reports in the Russian Federation, are identified; the dynamics of the number of organizations forming non-financial reporting is given. Particular attention is paid to the users of non-financial reporting information, dividing them into internal and external. The characteristics of each group of users of non-financial reporting information are given; the goals and objectives facing external and internal users to achieve which it is necessary to use non-financial reporting information are provided. On the example of OAO Krastsvetmet (Open Joint-Stock Company Krastsvetmet), an introductory analysis of non-financial reporting has been carried out and development issues

На примере ОАО «Красцветмет» был проведен ознакомительный анализ нефинансовой отчетности и выявлены проблемы развития нефинансовой отчетности в Российской Федерации. Исследование проведено на основе следующих методов: сравнение и сопоставление, методы логического анализа. Результатом исследования является выявление направлений влияния информации нефинансовой отчетности, а также проблем развития нефинансовой отчетности экономических субъектов в Российской Федерации.

**Ключевые слова:** нефинансовая отчетность; публичная нефинансовая отчетность; анализ; экономическая эффективность; бирюзовые компании; комплексная оценка; информация.

## Введение

На сегодняшний день нефинансовая отчетность в Российской Федерации является добровольной и наиболее распространенной в сфере крупного бизнеса и менее – в сфере некоммерческих организаций и бюджетных учреждений. Сама нефинансовая отчетность зародилась по причине беспокойства о будущем новых поколений, а также вследствие развития и внедрения цифровых технологий и инноваций в производственную деятельность организации для сокращения ущерба окружающей среды<sup>1</sup>. Этим вопросам западные исследователи заинтересовались в 70-х гг. 20 века, а в России отечественные исследователи – в конце 1990-х гг. по причине того, что начался постепенный переход к рыночной экономике и возникла необходимость раскрывать нефинансовые показатели в бухгалтерской отчетности и принимать первоначальный вариант Концепции о публичной нефинансовой отчетности<sup>2</sup>.

Проблема исследования состоит в том, что на данный момент в отечественной литературе мало практической информации об аналитических возможностях нефинансовой отчетности хозяйствующих субъектов Российской Федерации. Целью исследования является рассмотрение аналитических возможностей информационного наполнения нефинансовой отчетности экономических субъектов Российской Федерации и анализ отраслей, которые составляют наибольшее число нефинансовых отчетов. Задачи исследования: литературный обзор состояния вопроса; рассмотрение процесса, принципов и разделов нефинансовой отчетности; анализ аналитического использования информации нефинансовой отчетности внешними

<sup>1</sup> Глобальный договор Организации Объединенных Наций (ГД ООН). Режим доступа: <https://globalcompact.ru/> (дата обращения: 25.02.2023).

<sup>2</sup> Распоряжение Правительства РФ от 05.05.2017 № 876-р «Об утверждении Концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плана мероприятий по ее реализации». Режим доступа: <http://www.consultant.ru/law/hotdocs/49565html/> (дата обращения: 25.02.2023).

of non-financial reporting in the Russian Federation were identified. The study was conducted on the basis of the following methods: comparison and collation, methods of logical analysis. The result of the study is to identify the areas of influence of non-financial reporting information, as well as the development problems of non-financial reporting of economic entities in the Russian Federation.

**Keywords:** non-financial reporting; public non-financial reporting; analysis; cost effectiveness; turquoise companies; comprehensive assessment; information.

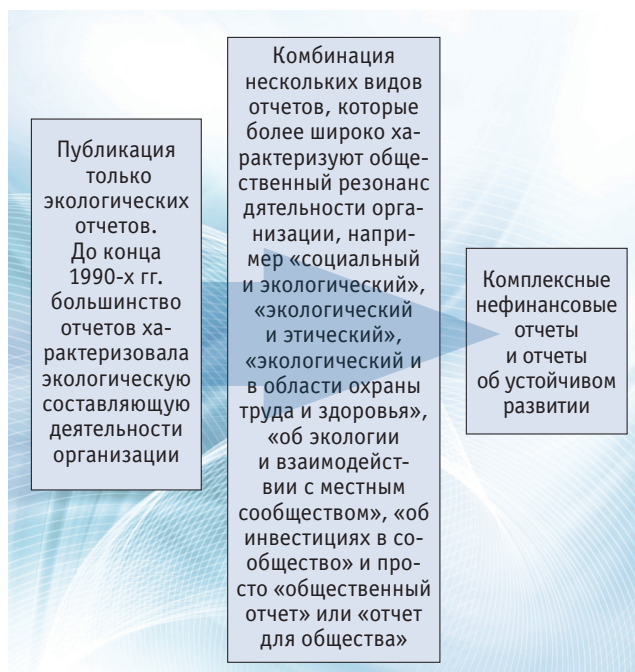
и внутренними пользователями; анализ формирования нефинансовой отчетности ОАО «Красцветмет»; обобщение результатов исследования в виде вывода. Исследование проведено на основе следующих методов: сравнение и сопоставление, методы логического анализа.

## Результаты

Развитие форм отчетности и регистрации нефинансовых показателей прошло некий эволюционный путь (рис. 1)<sup>3</sup>.

Среди документов, которые регламентируют процесс составления и формирования нефинансовой отчетности, можно выделить GRI (Global Reporting Initiative) – глобальная инициатива, единый

Рис. 1. Эволюционный путь развития форм нефинансовой отчетности



<sup>3</sup> РСПП. Режим доступа: <https://rspp.ru/?ysclid=li4mm92d2j732307141> (дата обращения: 25.02.2023).

стандарт и рекомендации отчетности, раскрывающие нефинансовые показатели деятельности, часть программы интегрированной отчетности, AA1000 ISO26000 – международные руководства по социальной отчетности компаний, SA 8000 – стандарт корпоративной социальной ответственности, международный стандарт интегрированной отчетности, инициатива по финансовой отчетности в области устойчивого развития.

В соответствии с вышеперечисленными документами организации, заинтересованные в публикации нефинансовой отчетности, вносят в стратегию устойчивого развития своей деятельности корректировки для формирования отчетности. Составление нефинансовой отчетности, как было упомянуто выше, носит добровольный характер, но крупные организации (количество сотрудников более 500) обязаны в своей отчетности приводить комментарии по поводу нефинансовых показателей, особенно таких показателей, которые влияют на окружающую среду, социум, реализацию прав человека, содействие антикоррупционной политике. В.А. Гребенников в своем исследовании приводит перечень обязательных разделов для формирования нефинансовой отчетности:

- обоснование бизнес-модели;
- обоснование политики принимаемых решений;
- результаты достижения стратегии;
- риски от деятельности;
- социальный статус и взаимоотношения в бизнес-среде;
- отчеты о производстве, реализации продукции и услуг, влияющие на окружающую среду [1].

На основе анализа международных документов<sup>4</sup> можно представить характеристику элементов нефинансовой отчетности (табл. 1).

Таким образом, нефинансовая отчетность представляет собой совокупность управленческой информации, финансовой аналитики, статистических данных и отчета об устойчивом развитии. Она состоит из следующих разделов:

1. Корпоративная безопасность.
2. Экологическая составляющая.
3. Социальная ответственность.
4. Охрана и безопасность труда.
5. Этика и правила ведения деятельности [2].

Каждый из вышеприведенных разделов формируется исходя из цели и стратегии развития компании. Графически процесс формирования нефинансовой отчетности представлен на рис. 2.

По состоянию на 1 января 2023 года национальный регистр корпоративных нефинансовых отчетов Российского союза промышленников и предпринимателей включает 195 компаний. В общей

Рис. 2. Процесс формирования нефинансовой отчетности

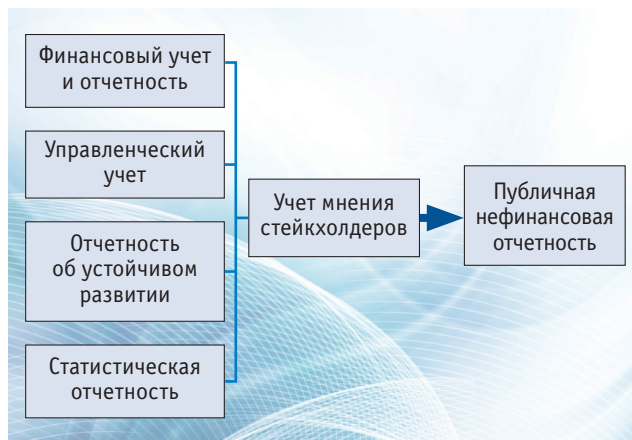


Таблица 1. Характеристика элементов нефинансовой отчетности

Общие стандартные элементы	Специфические стандартные элементы
<p>Основные этапы подготовки нефинансовой отчетности</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Выбор раскрываемых элементов</li> <li>2. Проверка специальных отраслевых элементов</li> <li>3. Соблюдение принципов обеспечения качества</li> <li>4. Разработка процедур раскрытия</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Определение сведений о подходах в системе управления показателями</li> <li>2. Выбор существенных сведений и показателей</li> <li>3. Проверка отраслевой специфики</li> <li>4. Разработка процедур раскрытия</li> </ol>
<p>Основные требования к нефинансовой отчетности</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Соблюдение принципов содержания</li> <li>2. Определение существенности показателей</li> <li>3. Подготовка графического материала</li> </ol>	<p>Возможны дополнения информацией, признанной существенной, но не включенной в перечень GRI</p>
<p>Основные показатели, отражающиеся в нефинансовой отчетности</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Стратегия и анализ</li> <li>2. Профиль деятельности</li> <li>3. Существенные аспекты и границы</li> <li>4. Взаимодействие со стейкхолдерами</li> <li>5. Общие сведения</li> <li>6. Корпоративное управление</li> <li>7. Этика и добросовестность</li> </ol>	<p>Сведения о подходах в области управления, иные существенные показатели</p>

<sup>4</sup> GRI. Режим доступа: <https://www2.globalreporting.org/resource/library/GRIG4-Part1-Reporting-Principles-and-Standard-Disclosures.pdf> (дата обращения: 25.02.2023).

сложности библиотека нефинансовых отчетов организаций Российской Федерации включает 1128 отчетов, среди которых можно выделить:

- 397 отчетов в области устойчивого развития (ОУР);
- 95 экологических отчетов (ЭО);
- 370 социальных отчетов (СО);
- 264 интегрированных отчета (ИО)<sup>5</sup>.

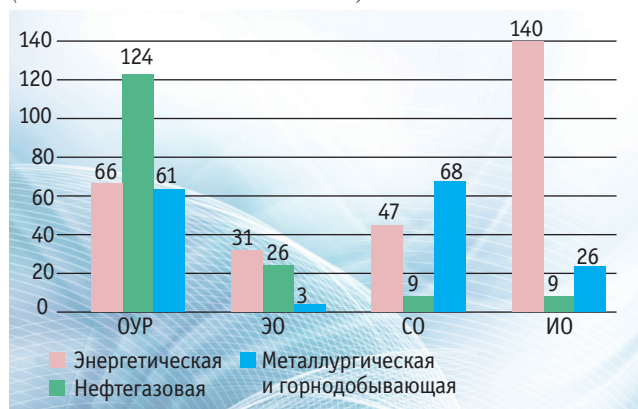
В таблице 2 представлены отрасли, которые составляют наибольшее число нефинансовых отчетов.

Таблица 2. Распределение отчетов по отраслевой принадлежности организаций<sup>6</sup>

Отрасль	Кол-во организаций	Кол-во нефинансовых отчетов				Итого
		ОУР	ЭО	СО	ИО	
Энергетическая	47	66	31	47	140	284
Нефтегазовая	20	124	26	9	9	168
Металлургическая и горнодобывающая	22	61	3	68	26	158
Итого	89	251	60	124	175	610

Из таблицы видно, что 610 из 1128 нефинансовых отчетов были представлены 89 организациями, принадлежащими энергетической, нефтегазовой, металлургической и горнодобывающей отраслям. С одной стороны, такие серьезные отрасли формируют нефинансовую отчетность для привлечения инвестиций в свою деятельность, а с другой стороны, глядя на свою деятельность, внутренние пользователи будут стараться улучшить уже имеющиеся показатели своей деятельности.

Рис. 3. Количество представленных нефинансовых отчетов по отраслям (по состоянию на 2021 год)<sup>7</sup>



<sup>5</sup> Национальный Регистр корпоративных нефинансовых отчетов. Режим доступа: <https://www.rspp.ru/activity/social/registr/> (дата обращения: 25.02.2023).

<sup>6</sup> РСПП. Режим доступа: <https://rspp.ru/?ysclid=li4mtt92d2j732307141> (дата обращения: 25.02.2023).

<sup>7</sup> Национальный Регистр корпоративных нефинансовых отчетов. Режим доступа: <https://www.rspp.ru/activity/social/registr/> (дата обращения: 25.02.2023).

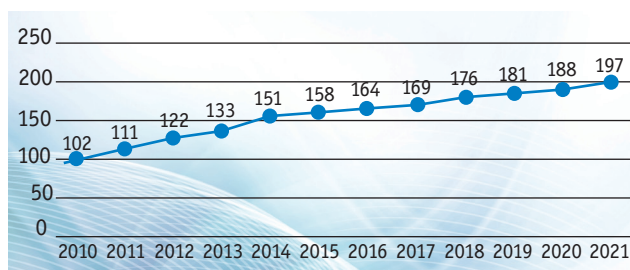
Ведь успешные результаты всегда мотивируют на дальнейшие действия [3].

На рис. 3 наглядно представлена информация о количестве отдельных видов нефинансовых отчетов с распределением по отраслям.

Данные рисунка 3 дают возможность сравнить отрасли по количеству представленных отчетов каждого вида, в связи с чем 80 % интегрированных отчетов сформировано организациями энергетической отрасли, а 20 % – нефтегазовыми, металлургическими и горнодобывающими организациями [4].

Количество организаций, формирующих нефинансовую отчетность, ежегодно увеличивается (рисунок 4).

Рис. 4. Динамика количества организаций, формирующих нефинансовую отчетность<sup>8</sup>



На рисунке видно, что количество организаций, формирующих нефинансовую отчетность за период 2010–2021 гг. выросло на 93 %, что говорит о росте вовлеченности отечественных организаций в подготовку нефинансовой отчетности [5].

Важное значение имеют пользователи информации нефинансовой отчетности, которые делятся на внутренних и внешних. К внутренним относятся: руководители, директора, акционеры и сотрудники. А к внешним, в свою очередь: партнеры, поставщики, налоговая, кредиторские организации и т.п. Для внутренних пользователей важно оценить эффективность производственной и финансовой деятельности, принять решение на основе полученных результатов. Внешние пользователи используют информацию нефинансовой отчетности для оценки возможности сотрудничества с организацией, выстраивания отношений с партнерами и т.д. Более подробно на рисунке 5 представлены возможности использования информации нефинансовой отчетности всеми пользователями.

С момента появления нефинансовой отчетности на предпринимателей и руководителей возлагается еще большая ответственность за социальные и экологические последствия своей производственной деятельности. По предоставляемой информации нефинансовой отчетности пользователи могут совершать ряд функций, во-первых, оценить качество

<sup>8</sup> Национальный Регистр корпоративных нефинансовых отчетов. Режим доступа: <https://www.rspp.ru/activity/social/registr/> (дата обращения: 25.02.2023).

Рис. 5. Использование информации нефинансовой отчетности внешними и внутренними пользователями<sup>9</sup>

Руководство компании, акционеры используют информацию для выявления и оценки рисков бизнеса, поиска новых путей развития.

Инвесторы, кредиторы используют информацию для выявления рисков инвестирования в данную организацию.

Сотрудники, представители профсоюзов используют информацию для определения будущих перспектив работы в организации.

Государственные органы используют информацию для разработки, внедрения и оценки государственных и муниципальных политик; предотвращает социальные конфликты и загрязнение окружающей среды.

Потребители используют информацию для принятия решений о приобретении товаров, работ, услуг, определения дальнейших перспектив сотрудничества с организацией.

Конкуренты используют информацию для сравнения результатов, разработки новых программ на примере конкурентов.

Некоммерческие организации, СМИ используют информацию для оценки воздействия компании на социальные группы и окружающую среду, отстаивания интересов социальных групп и всего общества.

управления в организации, во-вторых, оценить влияние на социум и окружающую среду, в-третьих, оценить устойчивость деятельности организации, так как большая часть показателей нефинансовой отчетности могут иметь последствия в будущем [6].

Также информация нефинансовой отчетности является инструментом таких задач, как

- улучшение финансовых показателей, так как открытость информации влияет на увеличение стоимости и ликвидности компании;
- повышение открытости по итогу предоставления информации о качестве продукции, сырья и материалов;
- повышение конкурентоспособности;
- повышение эффективности управления;
- повышение инвестиционной привлекательности;
- совершенствование корпоративного управления и деловой этики;
- совершенствование системы управления рисками.

## Обсуждение

Аналитические возможности информации нефинансовой отчетности заключаются в независимой

<sup>9</sup> Национальный Регистр корпоративных нефинансовых отчетов. Режим доступа: <https://www.rspp.ru/activity/social/registr/> (дата обращения: 25.02.2023).

оценке деятельности организации и составлении на основе этой отчетности рейтингов по сферам социальной и экологической ответственности и устойчивого развития. Некоторые отечественные исследователи связывают суть нефинансовой отчетности с трендом на «бирюзовость» компаний, то есть компаний, живущих без тотального менеджмента, бюрократии и борьбы за власть, делающих ставку на самоуправление, уделяющих особое внимание экологичной деятельности и ответственному инвестированию. Ф. Лалу в книге «Открывая организации будущего» выделил факт того, что экологичность компании существует совместно с развитым самоуправлением [7].

Одним из примеров «бирюзовых» компаний в России может быть ОАО «Красцветмет», которая в 2021 году выпустила свой второй отчет об устойчивом развитии, также организация входит в группу металлургической и горнодобывающей отрасли. Отчетность ОАО «Красцветмет» имеет 5 разделов [8]:

1. Раздел «О компании» содержит информацию об отрасли деятельности, ее основные стратегии.
2. Раздел «Governance» содержит информацию об управленческих критериях или критериях корпоративного управления, связанных с эффективностью руководства, обоснованностью оплаты труда руководителей, правами акционеров, качеством аудита, мошенничеством и коррупцией.
3. Раздел «Environmental» содержит информацию об экологических критериях, определяющих, насколько компания заботится об окружающей среде.
4. Раздел «Social» содержит информацию о социальных критериях, которые отражают отношение компании к персоналу, поставщикам, клиентам и партнерам.
5. Раздел «Приложения» содержит дополнительную информацию<sup>10</sup>.

Анализ нефинансовой отчетности ОАО «Красцветмет» показал, что компания предпринимает активные действия по сокращению вредных выбросов в атмосферу, организует мероприятия по охране окружающей среды, в направлении управления персоналом лежит уважения к труду каждого человека. Компания ценит своих сотрудников и создает условия для их личностного и профессионального роста. На первоначальном этапе для сотрудников предлагается ряд вводных программ [9]:

1. Добро пожаловать в «Красцветмет».
2. Добро пожаловать в IT.
3. Информационная безопасность.
4. Кодекс этики и служебного поведения сотрудников.


<sup>10</sup> Отчет об устойчивом развитии ОАО «Красцветмет». Режим доступа: <https://rspp.ru/upload/uf/b0c/j1dfe40qfvaqv1rc69j3j24i4dngnhtml/Otchet-obustoychivom-razvitiit-Krastsvetmeta-2021.pdf> (дата обращения: 25.02.2023).

5. Коммерческая тайна.
6. Нормативные документы компании, экскурсия на производство.

Следует отметить, что на развитие нефинансовой отчетности в Российской Федерации влияют несколько проблем (рис. 6).

Последствия данных проблем имеют важное значение для деятельности компаний. Зачастую, на практике, большая часть компаний в своих отчетах показывают только положительные аспекты деятельности, что делает нефинансовую отчетность одним из инструментов пиар-менеджмента [10].

## Заключение

Таким образом, информация нефинансовой отчетности приводит к расширению возможностей организации, и, как следствие, к эффективному инвестированию средств. Важно также учитывать интересы пользователей финансовой отчетности, так как компаниям необходимо наладить своего рода диалог с ними через опубликованную отчетность и раскрытие информации. 

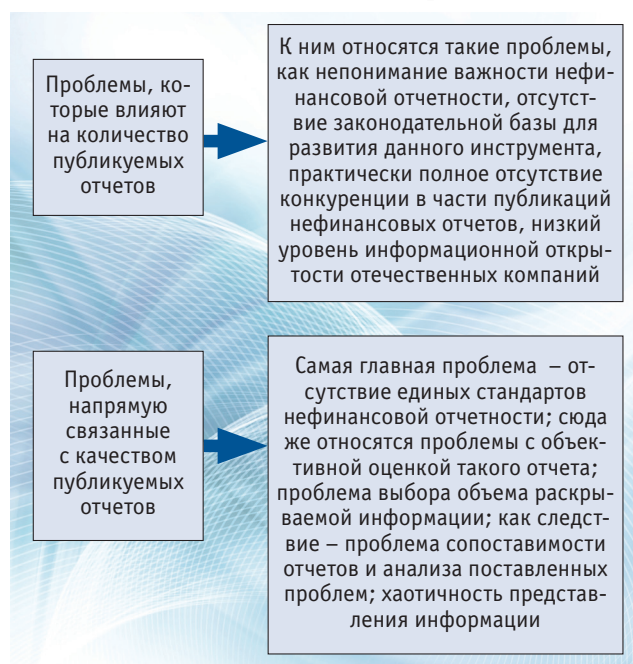
## Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

## Библиографический список

1. Гребенникова В.А., Калашников П.В. Нефинансовая отчетность как информационная база для анализа инвестиционной привлекательности торговых предприятий // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2020. – №9-1(67). – С. 124-130. DOI: 10.24411/2411-0450-2020-10704.
2. Алексеева И.В., Хлынова А.С. Методические аспекты формирования нефинансовой отчетности субъектами малого предпринимательства // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2022. – №3. – С. 30-36.
3. Лалу Ф. Открывая организации будущего. – 3-е изд. – Москва: Манн, Иванов и Фербер, 2018. – 422 с.
4. Лабынцев Н.Т. Бухгалтерский учет в современных условиях устойчивого развития экономики: учебно-методическое пособие для аспирантов. – 2-е изд., перераб., и доп. – Ростов-на-Дону: Ростовский государственный экономический университет (РИНХ), 2021. – 112 с.
5. Черский Б.В., Окин Н.В. Экологическая отчетность как одна из основных составляющих нефинансовых отчетов // Новые направления научной мысли: сборник научных статей Национальной (Всероссийской) научно-практической конференции. – Ростов-на-Дону: Ростовский государственный экономический университет (РИНХ), 2022. – 256 с.

Рис. 6. Проблемы развития нефинансовой отчетности в Российской Федерации



## Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.

## References

1. Grebennikova V.A., Kalashnikov P.V. Nefinansovaya otchetnost' kak informatsionnaya baza dlya analiza investitsionnoy privlekatel'nosti torgovyyh predpriyatiy [Non-Financial Reporting as an Information Base for Analysis of Investment Attractiveness of Retail Companies]. *Ekonomika i biznes: teoriya i praktika*, 2020, no. 9-1(67), pp. 124-130 (in Russ.). DOI: 10.24411/2411-0450-2020-10704.
2. Alekseeva I.V., Khlynova A.S. Metodicheskie aspekty formirovaniya nefinansovoy otchetnosti sub"ektami malogo predprinimatel'stva [Methodical Aspects of Non-Financial Reporting Preparation by Small Businesses]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2022, no. 3, pp. 30-36 (in Russ.).
3. Lalu F. *Otkryvaya organizatsii budushchego* [Opening the Organizations of the Future]. Moscow, Mann, Ivanov i Ferber Publ., 2018, 422 p.
4. Labyntsev N.T. *Buhgalterskiy uchet v sovremennykh usloviyakh ustoychivogo razvitiya ekonomiki* [Accounting in Modern Conditions of Sustainable Economic Development]. Rostov-on-Don, Rostovskiy gosudarstvennyy ekonomicheskiy universitet (RINH) Publ., 2021, 112 p.
5. Cherskiy B.V., Okin N.V. *Ekologicheskaya otchetnost' kak odna iz osnovnykh sostavlyayushchih nefinansovykh otchetov* [Environmental Reporting as One of the Main Components of Non-Financial Reports]. *Novye napravleniya nauchnoy mysl'i: sbornik nauchnykh statey Natsional'noy (Vserossiyskoy) nauchno-prakticheskoy konferentsii*, Rostov-on-Don, Rostovskiy gosudarstvennyy ekonomicheskiy universitet (RINH) Publ., 2022, 256 p.



6. Черский Б.В., Окин Н.В. Влияние внешних факторов на развитие современной нефинансовой отчетности в России // Актуальные направления развития учета, анализа, аудита и статистики в отечественной и зарубежной практике: материалы Международной научно-практической конференции. – Ростов-на-Дону: Ростовский государственный экономический университет (РИНХ), 2022. – С. 318-323.
7. Лабынцев Н.Т., Чухрова О.В. Антикризисные меры стран мира для преодоления экономических последствий пандемии коронавируса // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2021. – №1. – С. 42-47.
8. Демьяненко Э.Ю. Концептуальные основы консолидации финансовой отчетности компаний Группы // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2020. – №2. – С. 12-16.
9. Лабынцев Н.Т., Архипенко Н.Ю. Корпоративная отчетность как инструмент влияния на инвестиционную привлекательность бизнеса // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – №2. – С. 28-36.
10. Алексеева И.В., Евстафьева Е.М. Теоретические и практические аспекты формирования прогнозной финансовой отчетности и ее аудит в условиях цифровизации // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – №6. – С. 25-33.
6. Cherskiy B.V., Okin N.V. Vliyaniye vneshnih faktorov na razvitiye sovremennoy nefinansovoy otchetnosti v Rossii [External Factors Impact on the Development of Modern Non-Financial Reporting in Russia]. *Aktual'nye napravleniya razvitiya ucheta, analiza, audita i statistiki v otechestvennoy i zarubezhnoy praktike: materialy Mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii*, Rostov-on-Don, Rostovskiy gosudarstvennyy ekonomicheskiy universitet (RINH) Publ., 2022, pp. 318-323.
7. Labyntsev N.T., Chukhrova O.V. Antikrizisnye mery stran mira dlya preodoleniya ekonomicheskikh posledstviy pandemii koronavirusa [Economic Consequences of the Coronavirus Pandemic: Anti-Crisis Measures in the World]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2021, no. 1, pp. 42-47 (in Russ.).
8. Demyanenko E. Yu. Kontseptual'nye osnovy konsolidatsii finansovoy otchetnosti kompaniy Gruppy [Conceptual Framework for Financial Statements Consolidation of Group Companies]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2020, no. 2, pp. 12-16 (in Russ.).
9. Labyntsev N.T., Arhipenko N.YU. Korporativnaya otchetnost' kak instrument vliyaniya na investitsionnuyu privlekatel'nost' biznesa [Corporate Reporting as an Instrument of Influence on the Business Investment Attractiveness]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 2, pp. 28-36 (in Russ.).
10. Alekseeva I.V., Evstaf'eva E.M. Teoreticheskie i prakticheskie aspekty formirovaniya prognoznoy finansovoy otchetnosti i ee audit v usloviyah tsifrovizatsii [Theoretical and Practical Aspects of Pro Forma Financial Statements and Its Audit in the Era of Digitalization]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 6, pp. 25-33 (in Russ.).

#### Для цитирования

Лабынцев Н.Т., Черский Б.В. Аналитические возможности информационного наполнения нефинансовой отчетности экономических субъектов Российской Федерации // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2023. – №5. – С. 9-15.

#### For citation

Labyntsev N.T., Cherskiy B.V. Analiticheskie vozmozhnosti informatsionnogo napolneniya nefinansovoy otchetnosti ekonomicheskikh sub"ektov Rossiyskoy Federatsii [Analytical Possibilities of Information Content of Non-Financial Reporting of Economic Entities in the Russian Federation]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2023, no. 5, pp. 9-15 (in Russ.).

DOI: 10.51760/2308-9407\_2023\_5\_16  
УДК 336.717  
ВАК 5.2.3

## Влияние изменяющихся условий на восприятие информации в отчетности: проблемы и возможности

## The Impact of Changing Conditions on the Information Perception in Reporting: Challenges and Opportunities

Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, Российская Федерация, Калуга

**Татьяна Викторовна Лесина**

канд. экон. наук, доцент кафедры экономики

e-mail: [jalesina@mail.ru](mailto:jalesina@mail.ru)  
248021, Российская Федерация, г. Калуга,  
ул. Окружная, д. 4, корп. 3.  
Тел. +7 (920) 888-23-22.

Rossiyskaya akademiya narodnogo hozyaystva i gosudarstvennoy sluzhby pri Prezidente Rossiyskoy Federatsii (Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration), Russian Federation, Kaluga

**Tatiana V. Lesina**

PhD in Economics, Associate Professor at the Economics Department

e-mail: [jalesina@mail.ru](mailto:jalesina@mail.ru)  
corp. 3, 4 Okrujnaya st., Kaluga  
248021, Russian Federation.  
Phone +7 (920) 888-23-22.

**Аннотация.** В статье рассматривается сложившаяся ситуация, связанная с беспрецедентным ростом информации, которая влияет на принятие решений со стороны пользователей отчетности. Развитие информационных технологий породило существенные изменения в жизни общества, которые, в свою очередь, выявили ряд проблем, относящихся к учету и отчетности: рост объемов информации, интенсивный обмен информацией, накопление и избыточность финансовой и нефинансовой информации. Отдельного внимания заслуживают вопросы скорости передачи информации, а также возникающая проблема информационного неравенства.

Изменение темпа жизни, развитие информационных технологий, появление различных источников информации, изменение скорости передачи информации, преобразование требований пользователей и расширение их состава обуславливают тектонические сдвиги в концептуальных подходах к формированию, восприятию и использованию как финансовой, так и нефинансовой информации. Объемы нефинансовой информации в последнее время значительно увеличились, количество информации, потребляемое в единицу времени стейкхолдерами, также выросло.

В статье отмечается, что информационное пространство бизнеса расширяется и выходит за привычные рамки.

С интенсификацией ритма жизни приходит новое понимание «своевременности» учетной информации. Понятие «своевременности» сегодня отличается от того, что предлагается в нормативных

**Abstract.** This paper reviews the current situation connected to an unprecedented increase in information that affects decision-making by users of reporting. The development of information technology has generated significant changes in the life of society, which in turn have revealed a number of issues related to accounting and reporting: the growth of information volumes, intensive exchange of information, accumulation and redundancy of financial and non-financial information. Special attention should be paid to the issues of information transmission rate, as well as the emerging problem of information inequality.

Changes in the pace of life, the development of information technology, the emergence of various sources of information, changes in the information transmission rate, the transformation of users' requirements and the expansion of their composition require tectonic shifts in conceptual approaches to the formation, perception and use of both financial and non-financial information. The volume of non-financial information has increased significantly recently, and the amount of information consumed in unit time by stakeholders has also increased.

The paper notes that the business information space is expanding and going beyond the usual framework. With the intensification of the pace of life comes a new understanding of the timeliness of accounting information. Today the concept of timeliness differs from what is proposed in the regulatory documents, in particular in International Financial Reporting Standards.

The information transmission rate, the value, the urgency of information is essential for stakeholders.

документах, в частности, в международных стандартах финансовой отчетности.

Скорости передачи информации, ценность, срочность информации имеет существенное значение для стейкхолдеров. Возникает объективная необходимость использования в оценке событий временного измерителя.

Экспансия подтверждается насыщенностью информационного пространства, ускорением жизненного цикла хозяйствующих субъектов и стейкхолдеров, изменением отношения к «своевременности» и «достоверности» в процессе принятия экономико-управленческих решений на основе учетной и отчетной информации.

**Ключевые слова:** изменяющиеся условия; восприятие информации; финансовая отчетность; нефинансовая отчетность; скорость передачи информации; информационное неравенство; учет временной составляющей; проблемы; возможности; информационные технологии; ограничения; эффективные решения.

## Введение

Расширение информационного пространства, «информационный бум», наличие слаборегулируемого видеоконтента и текстового информационного контента, развитие информационных технологий, повсеместная цифровизация, беспрецедентный рост объемов и скорости передачи информации подводят к необходимости пересмотра таких принципов, как «своевременность», «достоверность» в отчетности, что открывает их новое восприятие. Традиционная трактовка требования своевременности утратила свою значимость, так как скорость обмена информацией значительно возросла.

Изучаемая тема так широка, что возникает необходимость рассматривать исследования в области информационного обеспечения отчетности, принципов формирования отчетности, сущности информации, роста ее объемов, изменения темпа жизненного цикла хозяйствующих субъектов, влияния информационных технологий на физические процессы, на социальное восприятие времени.

Многие авторы выражали и выражают заинтересованность темой финансовой и нефинансовой отчетности и информационных проблем, возникающих в системе новых координат деятельности бизнеса: Я.В. Соколов, В.Я. Соколов, М.И. Кутер, М.М. Гурская, М.Л. Пятов, С.М. Бычкова, О.В. Рожнова, М.И. Сидорова, Д.Б. Крылов, Л.И. Хоружий, Е.С. Григорович, В.М. Бондаренко, И.А. Алешковский, И.В. Ильин и другие.

Научное сообщество активно обсуждает проблему глобальных изменений в учете и отчетности. Такой вывод можно сделать, опираясь на глубокие исследования современных ученых по вопросам принципов формирования финансовой отчетности в России и в МСФО, в частности

There is an objective need to use a time meter in assessing events.

The expansion is confirmed by the saturation of the information space, the acceleration of the life cycle of economic entities and stakeholders, the change in attitude toward timeliness and credibility in the process of making economic and managerial decisions based on accounting and reporting information.

**Keywords:** changing conditions; information perception; financial reporting; non-financial reporting; information transmission rate; information inequality; consideration of the time component; challenges; opportunities; information technology; limitations; effective solutions.

Э.С. Дружиловской, И.Е. Мизиковского, В.Г. Гетьмана и др. [1-3].

Многие научные труды «вырастают» из научных диалогов. Именно поэтому важно опираться на те исследования, которые были проведены авторами в области развития учета и отчетности. Исследование работ отдельных авторов по проблемам отчетности указывают на различные аспекты. В 2013 году О.В. Рожнова [4, с. 18] обращает внимание на проблемы доверия, будущего и достоверности в финансовой отчетности и предлагает пути их решения. В 2020 году О.В. Ефимова, О.В. Рожнова [5, с. 2] особое внимание уделяют проблемам экологии, включая климатические риски и необходимость отражения такой информации в нефинансовой отчетности. Продолжая исследования, в этом же году в монографии [6] О.В. Ефимова, Н.В. Малиновская, О.В. Рожнова и другие авторы фокусируются на лучших практиках раскрытия социальной, экологической и другой нефинансовой информации, определяют ключевые проблемы и представляют возможные решения. В 2022 году О.В. Рожнова [7, с. 37] исследует эволюцию корпоративной отчетности под воздействием изменяющихся требований стейкхолдеров. В 2023 году появляются новые понятия, границы расширяются, и О.В. Рожнова анализирует примеры лучшей практики реализации ESG-деятельности и дает рекомендации по формированию отчетности для устойчивого развития [8, с. 15], а затем исследует новое направление – инфошеринг [9, с. 34], который позволяет стейкхолдерам получать соответствующую их требованиям по сути и форме актуальную и полезную информацию, характеризующую устойчивое развитие экономических субъектов. В учебном пособии, посвященном вопросам профессиональной этики бухгалтера [10], авторы О.Л. Вольхина, Л.В. Юрьева

[11, с. 30-35] разносторонне подходят к вопросам развития информационного пространства финансовой и нефинансовой отчетности. Обращают внимание на проблемы достоверности, методы оценки в формировании достоверной информации. Вопросы раскрытия информации отдельных объектов представлены в трудах Д.А. Лаврова, А.В. Лыжовой, Г.Р. Абдулловой. [12, 13].

Расширяя контуры исследования, необходимо обратиться к трудам физиков в области информации, роста ее объемов и темпа жизни Д.С. Робертсон, Дж. Уиллер, К.К. Колин, А.Д. Урсул, А.К. Энштейн, Д. Нейман, К. Шеннон, И. Чисар, Я. Кернер, С. Хокинг, Р. Пенроуз, И.М. Гуревич, Б.Б. Кадомцев, Д.С. Чернавский, А.Д. Сахаров, И.Д. Новиков и др., которые внесли существенный вклад в развитие этих вопросов.

Развитие информационных технологий, влияние их на физические процессы, на социальное восприятие времени находят отражение в трудах Р.Ф. Васильева, А.М. Орехова.

Новые способности развития учета и отчетности, связанные с беспрецедентным ростом информации и ускорением жизненного цикла компаний и стейкхолдеров, обозначают актуальные проблемы и открывают новые возможности для научных исследований.

Целью исследования является анализ влияния изменяющихся условий на восприятие информации в финансовой и нефинансовой отчетности.

Задачи исследования:

- исследовать скорость передачи информации в финансовой и нефинансовой отчетности,
- оценить уровень информационного неравенства в отчетности,
- идентифицировать влияние отсутствия учета временной составляющей на формирование показателей отчетности,
- проанализировать ограничения исследования и обобщение его результатов.

Гипотеза исследования заключается в том, что изменяющиеся условия существенно влияют на восприятие информации в финансовой и нефинансовой отчетности, вызывая проблемы, связанные со скоростью передачи информации, информационным неравенством и отсутствием учета временной составляющей при формировании показателей отчетности.

## Методы

Для обоснования развития теории учета финансовой и нефинансовой отчетности, опирающейся на качественно-временные характеристики информации, использовались (и рекомендуются для дальнейшего применения) следующие научные методы исследования:

- анализ и синтез – для изучения существующих теорий и концепций учета финансовой и нефинансовой отчетности, а также для синтеза новых

подходов и рекомендаций, ориентированных на информационно-временные трансформации,

- эмпирические методы – для сбора и анализа данных о реальной практике учета финансовой и нефинансовой отчетности, включая сведения о росте компаний и их жизненном цикле,
- компаративный анализ – для сравнения различных подходов к учету и финансовой и нефинансовой отчетности в разных странах и организациях, а также для выявления лучших практик,
- математическое моделирование – для разработки математических моделей, уместных в анализе и прогнозировании изменений в финансовой и нефинансовой отчетности в условиях беспрецедентного роста и ускорения жизненного цикла компаний и стейкхолдеров,
- экспертные оценки – для получения мнений и рекомендаций от экспертов в области учета и финансов, ценные при разработке новых подходов к учету и финансовой и нефинансовой отчетности,
- исторический анализ – для изучения изменений в учете и финансовой и нефинансовой отчетности в прошлом и влияния этих изменений на современную практику.

Вышеперечисленные методы способствуют развитию теории учета и финансовой и нефинансовой отчетности с учетом информационных и временных трансформаций в учете и отчетности.

## Результаты

Рост объемов информации иллюстрирует простой пример – за несколько дней формируется множество сообщений о деятельности компаний, их воздействии на окружающую среду в СМИ и в официальных сообщениях компании на ее сайте; оценка этого воздействия пользователями отчетности; их комментарии поведения компании на сайте и на форумах; ее соответствующие ответы и общие обсуждения на сайтах и в социальных сетях; и масса других сведений и сообщений в иных источниках информации.

Интенсивный обмен, накопление финансовой и нефинансовой информации требуют критически осмыслить тему ее достоверности и искать новые подходы к ней.

Хотя скорость передачи информации, безусловно, возросла, оценивать этот рост только как положительный момент для компаний и стейкхолдеров нельзя, так как наблюдается явный разрыв в возникновении информации и ее официальном представлении.

При формировании финансовых и нефинансовых показателей не учитывается временная составляющая.

Следует также обратить внимание на проблему информационного неравенства. Не все стейкхолдеры в равной степени имеют доступ к информации, влияющей на принятие решений.

Проблемы своевременности, достоверности, информационного неравенства настолько серьезны, что требуют научного подхода, оригинальных предложений, проектов уже сейчас.

Круг затрагиваемых проблем относится к научным исследованиям глобальных изменений в учете и отчетности, информации отчетности, физики в области информации, развитии информационных технологий, влиянии их на физические процессы и социальное восприятие времени.

Объемы информации даже в небольшой компании колоссальны, ее финансовая составляющая описывается более чем тысячами цифр, а нефинансовая – более чем тысячами слов, аудио и видеоматериалами.

В современном мире жизненный цикл человека, компании, общества имеет насыщенную событийность, а скорость передачи информации вышла на совершенно новый уровень. Конечно, и информационное пространство бизнеса расширяется, выходит за привычные рамки.

Информационная насыщенность характеризуется тем, что за единицу времени, например, месяц, в рамках информационного поля компании накапливается массив финансовой и нефинансовой информации, который в сотни раз превышает объем всей информации 10 лет назад. Активное развитие искусственного интеллекта порождает новые информационные поля, которые формируются в совершенно новых условиях.

Если с начала нашей эры для удвоения знаний потребовалось 1750 лет, то второе удвоение произошло в 1900 году. Темп роста информационного объема в период с 1900 по 1950 г. увеличился в 8-10 раз [14,15], что особенно показательно, если сопоставить темпы увеличения информации за

предшествующие периоды. Д.С. Робертсон (США), исходя из взаимообусловленности процессов цивилизационного и информационного развития, представил формулу развития экономики и жизни человечества «цивилизация – это информация».

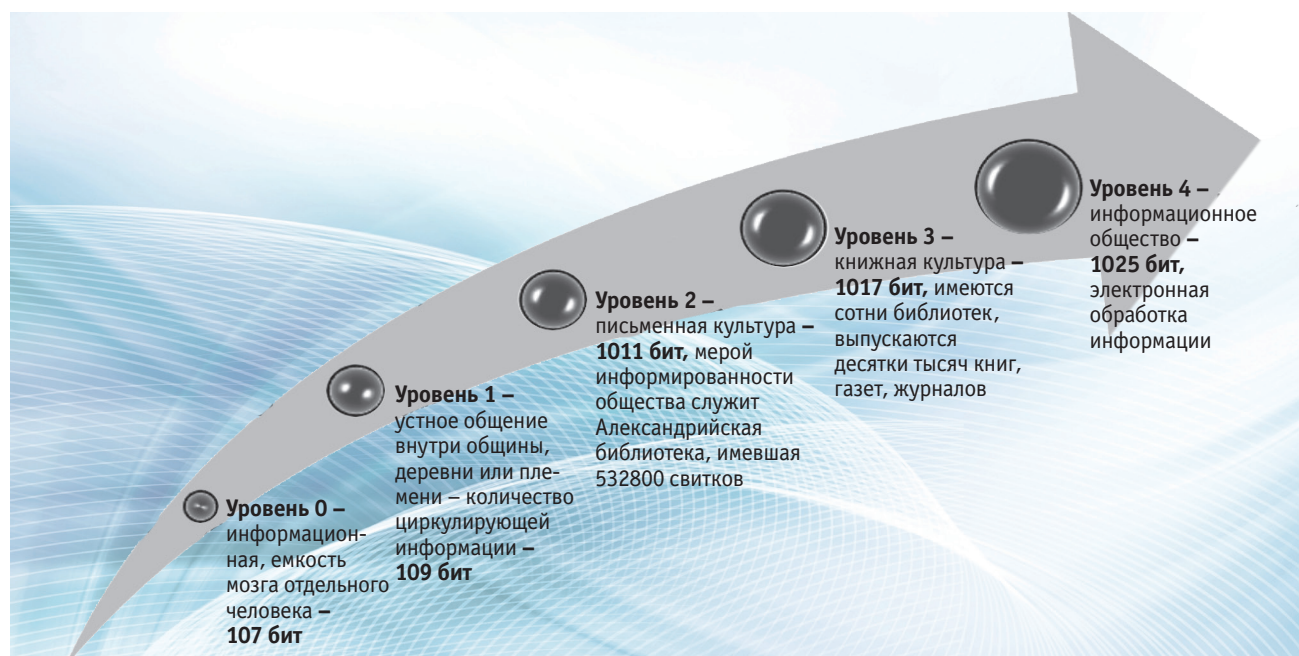
Многие выдающиеся ученые отмечали важность информации.

Дж. Уиллер: «Моя жизнь в физике представляется мне разделенной на три периода. В первый из них, растянувшийся с начала моей карьеры и до начала 1950-х годов, я был захвачен идеей, что «Всё – это частицы». Я искал способы выстроить все базовые элементы материи (нейтроны, протоны, мезоны и т.д.) из самых легких, наиболее фундаментальных частиц – электронов и фотонов. Второй период я называю «Всё – это поля». Теперь же я захвачен новой идеей: «Всё – это информация» [16, с. 55].

Сегодня беспрецедентные потоки информации в виде новостей интернета, различных социальных групп, мессенджеров, электронных сообщений свидетельствуют об ускорении темпа жизни. Рост информационно-технологических возможностей общества и накопление знаний также связывают с ускорением темпа жизни. По мнению Д.С. Робертсона, основными фазами развития информационного обмена в обществе являются устная, письменная, книжная и компьютерная фазы. Опираясь на количественные меры математической теории информации, Робертсон ранжирует цивилизации по количеству производимой ими информации, что представлено на рисунке 1.

Электронные информационные технологии встраиваются в различные направления современного общества. В связи с этим возрастают запросы к их мобильности в решении новых задач на основе огромных объемов информации. Организации

Рис. 1. Фазы развития информационного обмена в обществе\*



\* Составлено автором.

генерируют колоссальные объемы цифровых данных, которые становятся побочным продуктом от других видов деятельности. Все это трансформируется в современное информационное пространство. Происходит естественное и искусственное наполнение информационного пространства. Например, помимо той информации, которую предоставляет сама компания, ее информационное пространство заполняют данные, являющиеся результатом деятельности аналитических компаний, или отзывы ее клиентов – стейкхолдеров. Современная экономическая наука сталкивается с понятием наноинформации.

Термин «нано» введен в обращение в 1959 г. физиком Ричардом Фейнманом в докладе «В том мире полно места». «Нано» (n) (в переводе с др.-греч. *nanos* – карлик, гном; *napo* – экстремальная версия микро-) означает одну миллиардную часть единого целого. Префикс нано- в системе единиц (СИ) означает множитель в 10<sup>-9</sup>. В западной научной литературе понятие «наноэкономика» впервые появилось в конце XX в. и введено в научный оборот выдающимся экономистом К. Эрроу. В статье «Размышление над эссе», опубликованной в 1987 г., под наноэкономикой автор понимает теорию экономического поведения индивидуальных экономических агентов в рыночных и нерыночных условиях [17]. В российской экономической мысли первые исследования в области наноэкономики, «как экономики физических лиц», появились в 1996 г. и принадлежат Г.Б. Клейнеру [18].

Тот интерес, который отдельные граждане проявляют к финансовой и нефинансовой отчетности компаний, позволяет говорить о том, что наноинформация необходима для обеспечения жизнедеятельности человека и индивида.

Достоверность бухгалтерской отчетности с учетом традиционной точки зрения, основанной на нормативных документах, обеспечивается путем соблюдения при подготовке бухгалтерской отчетности правил, установленных федеральными стандартами бухгалтерского учета, и предполагает полноту раскрытия, нейтральность информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности, и отсутствие в ней ошибок. Однако нельзя игнорировать и иные источники информации, влияющие на достоверность данных в отчетности.

Достоверность информации выражается в отсутствии существенных ошибок или пристрастных оценок и правдивом отражении хозяйственной деятельности. Для этого информация должна обладать правдивостью, преобладанием экономического содержания над юридической формой, возможностью проверки и нейтральностью.

С одной стороны, логично следующее предположение – достоверность информации подтверждается, опровергается или корректируется источниками наноинформации. С другой стороны, наблюдается системное и бессистемное накопление информации – формирование Big Data. Таким образом, возникает

понимание современного информационного пространства компании, которое включает в себя не только традиционные источники информации, но и наноинформацию и Big Data. Таким образом, полагаем, что достоверной следует считать информацию, которая подтверждена несколькими источниками.

Для исследования представляет интерес, какой информацией руководствуются стейкхолдеры, принимая решение сегодня, насколько быстро они получают информацию, какие показатели финансовые или нефинансовые «подталкивают» их к действиям.

Одним из трансформационных последствий «насыщения» информационного пространства и увеличения скорости передачи информации является то, что принцип «своевременности» необходимо воспринимать, опираясь на новые реалии, с учетом современных технических возможностей.

Своевременность информации означает, что вся значимая информация вовремя, без задержки на выяснение несущественных деталей, включена в финансовую отчетность, и такая финансовая отчетность представлена в должное время.

Существенность информации имеет принципиальное значение для обеспечения уместности. Существенной считается информация, отсутствие или неправильная оценка которой приводит к иным решениям пользователей. Существенность может описываться как количественными, так и качественными показателями. Ценность информации для пользователей финансовой отчетности обусловлена возможностью ее использования для оценки результатов деятельности и прогнозирования тенденций будущего развития предприятия.

Своевременность означает наличие доступной информации у лиц, принимающих решения, в то время, когда она может повлиять на принимаемые ими решения. Как правило, полезность информации снижается с увеличением срока ее давности. Однако некоторая информация может оставаться своевременной в течение долгого времени после окончания отчетного периода, поскольку, например, некоторым пользователям может потребоваться выявить и оценить тенденции.

Полагаем, что своевременность следует рассматривать и как качественную характеристику, повышающую полезность информации в финансовой отчетности, и как ограничение, согласно которому при неоправданной задержке в представлении информации последняя теряет свою уместность (хотя правдивое представление требует времени для выяснения всех хозяйственных фактов).

Скорость передачи информации в настоящее время настолько высока, что понятия своевременности и доступности должны быть пересмотрены с поправкой на скорость и новые возможности формирования стейкхолдеров.

Скорость передачи данных – это объём данных, передаваемых за единицу времени.

Таблица 1. Скорость передачи данных\*

Поколение	1G	2G	2,5G	3G	3,5G	4G	5G
Реализация	1984	1991	1999	2002	2006-2007	2008-2010	2018
Скорость передачи	1,9 кбит/с	9,6-14,4 кбит/с	115 кбит/с (1 фаза), 384 кбит/с (2 фаза)	до 3,6 Мбит/с	до 42 Мбит/с	100 Мбит/с – 1 Гбит/с	от 1 Гб/с, 6,5 Гб/с

Скорость передачи данных в период с 1984 по настоящее время представлена в таблице 1.

Информация таблицы 1 показывает, что начиная с 2006 года наблюдаются «сдвиги» в понятии «своевременность», так как скорость передачи данных увеличилась примерно в 22105 раз.

Технические возможности в настоящее время позволяют передавать информацию со скоростью от 1 Гб/с до 6,5 Гб/с. Максимальная скорость передачи данных без появления ошибок (пропускная способность) вместе с задержкой определяют производительность системы или линии связи. Теоретическая верхняя граница скорости передачи определяется теоремой Шеннона – Хартли.

Стейкхолдеры, имея разнообразную и структурированную информацию, быстрее принимают решения, осуществляют инвестиции в компанию. Компания, используя наноинформацию, дополнительные источники, будет корректировать бюджет в кратчайшие сроки, принимать решение о производстве нового продукта, используя специальное программное обеспечение для расчетов с незначительными затратами времени.

Сейчас принятие решения об инвестициях в компанию уже часто занимает одну минуту. За очень короткие сроки акции компаний меняют свою стоимость на бирже. С одной стороны, это очевидное явление, а с другой стороны, это ускоряет процесс развития или разрушения компании.

Размышления о том, что за очень короткие сроки существенным образом меняется жизнедеятельность компаний, приводят к выводу – сегодня ключевым вопросом в концепции учета и отчетности является новое понимание «своевременности» и «достоверности». Скорость передачи информации о событиях компании существенно влияет на решение инвесторов, это лежит на поверхности и не требует специальных доказательств. Если информация поступает с опозданием, ее цена (полезность) падает до нуля, либо снижается.

Информация своевременна, если она важна, существенна для настоящего времени. Только вовремя полученная информация может принести необходимую пользу.

Однако объемы информации становятся настолько большими, неопределенными, что это становится проблемой. В целом структурирование информации обеспечивается, например, технологиями BigData, а современным трендом в формировании отчетной информации в соответствии с МСФО является использование таксономии. Полагаем, что

\* Составлено автором на основе [14-16].

в будущем появятся новые инструменты, которые сейчас сложно представить.

## Выводы исследования и их обсуждение

Результаты исследования подтверждают гипотезу о необходимости воспринимать информацию в финансовой и нефинансовой отчетности с позиции изменяющихся условий. Они указывают на проблемы, связанные со скоростью передачи информации, информационным неравенством и отсутствием учета временной составляющей при формировании показателей отчетности.

Ограничением исследования является отсутствие конкретных данных и примеров, которые могли бы подтвердить выдвинутые гипотезы. Кроме этого, не все аспекты изменяющихся условий учета финансовой и нефинансовой отчетности были проанализированы в рамках данного исследования. В связи с этим обобщение результатов следует рассматривать с осторожностью, как отправную точку для дальнейших исследований.

Практическое применение результатов исследования полезно для разработки новых подходов к учету и к финансовой и нефинансовой отчетности в изменяющихся условиях. Например, компании улучшат свою отчетность, учитывая скорость передачи информации и обеспечивая своевременность и достоверность данных. Стейкхолдерам использование результатов исследования позволит принимать более точные решения на основе существенной информации.

Для дальнейшего развития теории учета и финансовой и нефинансовой отчетности следует провести более подробные эмпирические исследования с использованием конкретных данных о компаниях и их отчетности. Также необходимо изучать влияние информационного неравенства на принятие решений стейкхолдерами. Более глубокий анализ изменений в учете и отчетности в прошлом будет полезен в формировании рекомендаций для будущих практик.

## Заключение

Изменяющиеся условия существенно влияют на восприятие информации в финансовой и нефинансовой отчетности. Эти изменения вызывают проблемы, связанные со скоростью передачи информации, информационным неравенством и отсутствием внимания к временной составляющей при формировании показателей отчетности (несвоевременность

поступления информации к стейкхолдерам, их информационное неравенство; игнорирование временной составляющей в отчетности).

Однако проведенное исследование позволяет увидеть потенциальные возможности для улучшения восприятия информации в отчетности. Развитие информационных технологий и использование новых методов анализа данных могут помочь справиться с проблемами скорости передачи информации и информационного неравенства. Несмотря на ограничения

### Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

### Библиографический список

1. Дружилловская Э.С. Принципы формирования финансовой отчетности в России и в МСФО // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2016. – №15. – С. 2-13.
2. Мизиковский Е.А., Дружилловская Т.Ю. Сопоставление принципов бухгалтерской отчетности в российских и международных стандартах // Аудиторские ведомости. – 1999. – №8. – С. 24-33.
3. Гетьман В.Г. Резервы совершенствования бухгалтерского учета и отчетности коммерческих организаций в России // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – №41(239). – С. 22-34.
4. Ефимова О.В., Рожнова О.В. Стратегия гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности в области раскрытий климатических рисков. часть 1 // Учет. Анализ. Аудит. – 2020. – Том 7. – №3. – С. 18-25. DOI:10.26794/2408-9303-2020-7-3-18-25.
5. Рожнова О.В. Актуальные проблемы финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – №15(261). – С. 2-8.
6. Ефимова О.В. Аналитические возможности интегрированной отчетности и их использование для стратегических решений: монография / О.В. Ефимова, Н.В. Малиновская, О.В. Рожнова и др. – Москва: Общество с ограниченной ответственностью «Издательство «КноРус», 2020. – 246 с.
7. Рожнова О.В. Принципы развития корпоративной отчетности в третьем десятилетии XXI века // Аудиторские ведомости. – 2022. – №4. – С. 37-41. DOI:10.17686/17278058\_2022\_4\_37.
8. Рожнова О.В. Анализ практики выполнения ESG-повестки и представления соответствующей отчетности российскими организациями с государственным участием // Аудиторские ведомости. – 2023. – №1. – С. 13-17. DOI:10.17686/17278058\_2023\_1\_13.

исследования (основано на предположениях и гипотезах, которые могут быть подвержены ошибкам и неточностям), выдвинутая в начале гипотеза о том, что изменяющиеся условия существенно влияют на восприятие информации в финансовой и нефинансовой отчетности, подтверждена. Проблемы скорости передачи информации, информационного неравенства и отсутствия учета временной составляющей требуют внимания и дальнейших исследований для разработки эффективных решений.

### Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.

### References

1. Druzhilovskaya E.S. Printsipy formirovaniya finansovoy otchetnosti v Rossii i v MSFO [Principles of Financial Reporting in Russia and in IFRS]. *Buhgalterskiy uchët v byudzhetyh i nekommercheskih organizatsiyah – Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*, 2016, no. 15, pp. 2-13 (in Russ.).
2. Mizikovskiy E.A., Druzhilovskaya T.YU. Sopostavlenie printsipov buhgalterskoy otchetnosti v rossiyskikh i mezhdunarodnykh standartah [Comparison of Accounting Principles in Russian and International Standards]. *Auditorskie vedomosti*, 1999, no. 8, pp. 24-33 (in Russ.).
3. Get'man V.G. Rezervy sovershenstvovaniya buhgalterskogo ucheta i otchetnosti kommercheskih organizatsiy v Rossii [Reserves for Improving Commercial Organizations Accounting and Reporting in Russia]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchët*, 2012, no. 41(239), pp. 22-34 (in Russ.).
4. Efimova O.V., Rozhnova O.V. Strategiya garmonizatsii finansovoy i nefinansovoy otchetnosti v oblasti raskrytiya klimaticheskikh riskov. chast' 1 [The Strategy for Harmonizing Financial and Non-Financial Reporting on Climate Risk Disclosures. Part 1]. *Uchet. Analiz. Audit – Accounting. Analysis. Auditing*, 2020, Vol. 7, no. 3, pp. 18-25 (in Russ.). DOI:10.26794/2408-9303-2020-7-3-18-25.
5. Rozhnova O.V. Aktual'nye problemy finansovoy otchetnosti [Current Financial Reporting Issues]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchët*, 2013, no. 15(261), pp. 2-8 (in Russ.).
6. Efimova O.V., Malinovskaya N.V., Rozhnova O.V. *Analiticheskie vozmozhnosti integrirovannoy otchetnosti i ih ispol'zovanie dlya strategicheskikh resheniy* [Analytical Capabilities of Integrated Reporting and Their Use for Strategic Solutions]. Moscow, KnoRus Publ., 2020, 246 p.
7. Rozhnova O.V. Printsipy razvitiya korporativnoy otchetnosti v tret'em desyatiletii XXI veka [Principles for the Development of Corporate Reporting in the Third Decade of the 21st Century]. *Auditorskie vedomosti*, 2022, no. 4, pp. 37-41 (in Russ.). DOI:10.17686/17278058\_2022\_4\_37.
8. Rozhnova O.V. Analiz praktiki vypolneniya ESG-povestki i predstavleniya sootvetstvuyushchey otchetnosti rossiyskimi organizatsiyami s gosudarstvennym uchastiem [Analysis of the Practical Implementation of the ESG Agenda and Correspondent Reporting by Russian Organizations with State Participation]. *Auditorskie vedomosti*, 2023, no. 1, pp. 13-17 (in Russ.). DOI:10.17686/17278058\_2023\_1\_13.



9. Рожнова О.В. Инфошеринг: новый взгляд на корпоративную отчетность и учет стейкхолдеров // Аудиторские ведомости. – 2023. – №2. – С. 34-39. DOI: 10.17686/17278058\_2023\_2\_34.
10. Рожнова О.В., Ундов А.А., Лесина Т.В. Принятие профессиональных суждений при формировании отчетности по МСФО: учебное пособие. – Москва: Общество с ограниченной ответственностью «Издательство «КноРус», 2023. – 170 с.
11. Вольхина О.Л., Юрьева Л.В. Метод оценки в формировании достоверной информации о результатах финансово-хозяйственной деятельности предприятия // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2023. – №2 – С. 30-35.
12. Лавров Д.А. Современные методические подходы к раскрытию информации о собственном капитале в интегрированной отчетности коммерческой организации // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2020. – №4. – С. 32-40.
13. Лыжова А.В., Абдуллова Г.Р. Представление информации о непризнанных нематериальных активах в управленческой отчетности организации // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2020. – №5. – С.7-13.
14. Васильев Р.Ф. Охота за информацией. – М.: Знание, 1973. – 63 с.
15. Гуревич И.М. Физическая информатика – новое синтетическое научное направление // Кибернетика и программирование. – 2013. – №3. – С. 55-74.
16. Arrow K. Reflections on the essays // *Arrow and the Foundations of the Theory of Economic Policy*. – 1987. – pp. 727-734. DOI: 10.1007/978-1-349-07357-3\_36.
17. Клейнер Г.Б. Современная экономика России как «экономика физических лиц» // Вопросы экономики. – 1996. – №4. – С. 81-95.
18. Клейнер Г.Б. Наноэкономика. Анатомия еще одного странного российского феномена // Юридический вестник. – 1997. – №22.
9. Rozhnova O.V. Infosharing: novyy vzglyad na korporativnyuyu otchetnost' i uchet steykholderov [Infosharing: a New Look at Corporate Reporting and Accounting of Stakeholders]. *Auditorskie vedomosti*, 2023, no. 2, pp. 34-39 (in Russ.). DOI: 10.17686/17278058\_2023\_2\_34.
10. Rozhnova O.V., Undov A.A., Lesina T.V. *Prinyatie professional'nyh suzhdeniy pri formirovaniy otchetnosti po MSFO* [Making Professional Judgments in IFRS Reporting]. Moscow, KnoRus Publ., 2023, 170 p.
11. Volkhina O.L., Yuryeva L.V. [Using Assessment Method in the Formation of Truthful Information on the Operational and Financial Performance of the Company]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2023, no. 2, pp. 30-35 (in Russ.).
12. Lavrov D.A. Sovremennyye metodicheskie podkhody k raskrytiyu informatsii o sobstvennom kapitale v integrirovannoy otchetnosti kommercheskoy organizatsii [Modern Methodological Approaches to the Disclosure of Equity in Integrated Reporting of Commercial Organizations]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2020, no. 4, pp. 32-40 (in Russ.).
13. Lyzhova A.V., Abdullova G.R. Predstavlenie informatsii o nepriznannykh nematerial'nykh aktivakh v upravlencheskoy otchetnosti organizatsii [Unrecognized Intangible Assets: Presentation of Information in the Management Reporting]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2020, no. 5, pp. 7-13 (in Russ.).
14. Vasil'ev R.F. *Ohota za informatsiy* [The Hunt for Information]. Moscow, Znanie Publ., 1973, 63 p.
15. Gurevich I.M. Fizicheskaya informatika – novoe sinteticheskoe nauchnoe napravlenie [Physical Informatics: a New Synthetic Scientific Field]. *Kibernetika i programmirovaniye*, 2013, no. 3, pp. 55-74 (in Russ.).
16. Arrow K. Reflections on the essays. *Arrow and the Foundations of the Theory of Economic Policy*, 1987, pp. 727-734. DOI: 10.1007/978-1-349-07357-3\_36.
17. Kleyner G.B. Sovremennaya ekonomika Rossii kak «ekonomika fizicheskikh lits [The Modern Economy of Russia as the Economy of Individuals]. *Voprosy ekonomiki*, 1996, no. 4, pp. 81-95 (in Russ.).
18. Kleyner G.B. Nanoekonomika. Anatomiya eshche odnogo strannogo rossiyskogo fenomena [Nanoeconomics. Anatomy of Another Strange Russian Phenomenon]. *Yuridicheskiy vestnik*, 1997, no. 22 (in Russ.).

### Для цитирования

Лесина Т.В. Влияние изменяющихся условий на восприятие информации в отчетности: проблемы и возможности // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2023. – №5. – С. 16-23.

### For citation

Lesina T.V. Vliyaniye izmenyayushchihsiya usloviy na vospriyatie informatsii v otchetnosti: problemy i vozmozhnosti [The Impact of Changing Conditions on the Information Perception in Reporting: Challenges and Opportunities]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2023, no. 5, pp. 16-23 (in Russ.).

DOI: 10.51760/2308-9407\_2023\_5\_24  
УДК 657  
ВАК 5.2.3

## Цифровой рубль – новый актив в российской экономике и учетный объект

## Digital Ruble – a New Asset in the Russian Economy and Accounting Object

Нижегородский государственный  
университет им. Н.И. Лобачевского,  
Российская Федерация, Нижний Новгород

**Ефим Абрамович Мизиковский**

докт. экон. наук, профессор, заслуженный профессор  
Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского  
e-mail: [buhuchet@iee.unn.ru](mailto:buhuchet@iee.unn.ru)

**Игорь Ефимович Мизиковский**

докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой  
бухгалтерского учета Института экономики  
и предпринимательства, академик РАН  
e-mail: [core090913@gmail.com](mailto:core090913@gmail.com)  
603000, Российская Федерация, г. Нижний  
Новгород, ул. Б. Покровская, д. 37, ауд. 224.  
Тел. +7 (831) 433-13-96.

Nizhegorodskiy gosudarstvennyy universitet  
im. N.I. Lobachevskogo (Lobachevsky State  
University), Russian Federation, Nizhny Novgorod  
**Efim A. Mizikovsky**

Doctor of Economics, Professor, Honorary  
Professor of Lobachevsky State University  
e-mail: [buhuchet@iee.unn.ru](mailto:buhuchet@iee.unn.ru)

**Igor E. Mizikovsky**

Doctor of Economics, Professor, Head of the  
Accounting Department, Corresponding Member  
of the Russian Academy of Natural Sciences  
e-mail: [core090913@gmail.com](mailto:core090913@gmail.com)  
Of. 224, 37 B. Pokrovskaya st., Nizhny  
Novgorod 603000, Russian Federation.  
Phone +7 (831) 433-13-96.

**Аннотация.** Существенные риски использования мировой финансовой практикой криптовалюты, например, такие как создание каналов формирования и последующего «отмывания» доходов, полученных противоправными способами, финансирование наркооборота и терроризма, анонимность транзакций и децентрализация, а также сложившаяся мировая тенденция заметного уровня снижения финансовых расчетов наличными деньгами обусловили необходимость поиска серьезной альтернативы экономическому влиянию названных факторов. По существу, все развитые страны, на основе общегосударственных научно-исследовательских и внедренческих программ, признали необходимость разработки национальных цифровых валют. В России цифровой рубль должен стать одним из атрибутов российской цифровой (электронной) экономики. Цифровой рубль и несколько видов активов, обеспечивающие его формирование и функционирование в финансовой сфере экономики РФ, представляют новые учетные объекты, следовательно, необходимо разработать комплексные методики бухгалтерского учета упомянутых активов и внести соответствующие регулятивы в действующие редакции отечественных учетных стандартов. Определенные дополнения требуется внести в ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность». В настоящей статье рассмотрены экономическая сущность, организационные и методические реалии процессов формирования и движения цифровых рублей, приведены авторские рекомендации бухгалтерского учета цифровых рублей.

**Abstract.** Significant risks of the cryptocurrency use by global financial practice, for example, such as the creation of channels for the formation and subsequent "laundering" of income received by illegal means, financing of drug trafficking and terrorism, anonymity of transactions and decentralization, as well as the current global trend of a noticeable level of financial settlements decrease in cash made it necessary to find a serious alternative to the economic influence of these factors. In fact, all developed countries, on the basis of national research and implementation programs, recognized the need to develop national digital currencies. In Russia, the digital ruble should become one of the attributes of the Russian digital electronic and network economy. The digital ruble and several types of assets that ensure its formation and functioning in the financial sector of the Russian economy represent new accounting objects, therefore, it is necessary to develop comprehensive accounting methods for these assets and introduce appropriate regulations into the current versions of domestic accounting standards. Certain additions will need to be made to the FAS 4/2023 Accounting (financial) reporting. This paper reviews the economic essence, organizational and methodological realities of the digital rubles formation and movement processes; the authors' recommendations for digital rubles accounting are given.

**Ключевые слова:** цифровой рубль; электронная платформа; цифровой кошелек; счет цифрового рубля; бухгалтерский учет цифровых денег.

**Keywords:** digital ruble; electronic platform; digital wallet; digital ruble account; digital money accounting.

## Концептуальные основы цифрового рубля

Серьезные риски, связанные с майнингом и оборотом биткоина и других единиц криптовалюты, включая систему стейблкоина, а также мировая тенденция снижения доли (в количественном и суммовом выражении) наличных финансовых расчетов создали благоприятную почву для формирования цифровой валюты национальных государственных банков. Научно-исследовательские и экспериментальные работы в этой области признаны общемировым трендом. Центробанки почти 50 стран прорабатывают юридические аспекты и финансовые технологии функционирования национальных цифровых денег.

Банк России по результатам широкого общественного обсуждения разработанного им доклада о цифровом рубле успешно выполняет программные разработки и внедренческие эксперименты с реальными цифровыми рублями – легитимной альтернативой криптовалютам<sup>1</sup>. По сообщением Банка России, в тестировании участвуют 13 крупных российских банков («Альфа», ВТБ, Газпромбанк, ДОМ РФ, «Ак Барс» и др.), 30 организаций (заправки, предприятия розничной торговли продовольствием и одеждой), и еще 20 кредитных учреждений, при необходимости, готовы подключиться к системе. Ввод цифровых рублей в полный денежный оборот при успешном завершении пилотной стадии Правительством России намечен на 2025-2027 годы.

Правовым обеспечением внедрения цифрового рубля, создания для него электронной платформы с последующим функционированием являются ГК РФ (часть первая, ст. 140.1 в ред. 2023 г.) и федеральные законы от 24.07.2023 г. № 339-ФЗ, № 340-ФЗ, которыми в российский финансовый оборот цифровые рубли и регламентирован понятийный аппарат новых рабочих терминов: «Цифровой рубль», «Платформа цифрового рубля», «Правила платформы цифрового рубля», «Счет цифрового рубля», «Кошелек цифрового рубля», «Участники платформы цифрового рубля», «Пользователи платформы цифрового рубля», «Переводы цифрового рубля»<sup>2</sup>. Основные регулятивы названных законов вступили в силу с 1-го августа 2023 г.

Отметим, что с позиций бухгалтерского учета перечисленные термины пополнили копилку его объектов в виде новой классификационной

группы активов (отдельных представителей виртуального семейства цифровой валюты). Упомянутым выше федеральным законом № 340-ФЗ по существу регламентирован механизм создания российской технической банковской базы бесперебойной деятельности системы платежей и переводов с применением цифрового рубля.

Определяющая идея создания российского национального цифрового рубля заключается в вводе в государственный финансовый оборот новой денежной единицы, находящейся под защитой российского законодательства и имеющей форму уникального цифрового кода (определенного стандартизированного набора цифр, знаков и символов), который хранится в специальном электронном кошельке, являющимся обязательством только одного эмитента – Банка России.

Концепцией цифрового рубля, утвержденной Банком России, одна из определяющих задач новой формы национальной валюты заключается в обеспечении максимальной прозрачности банковских операций. Это объективно необходимо для того, чтобы повысить оперативность и результативность системы банковского контроля всей цепочки движения денежных средств к их конкретным получателям и последующего использования ресурсов по целевому назначению с одновременным уменьшением зависимости клиентов от банков.

Основная особенность цифровых рублей заключается в том, что они хранятся не на счетах территориальных банков, а на специальном счете Банка России, предоставляющем их держателям возможность самостоятельно совершать покупки и денежные переводы в пользу третьих лиц.

Уникальный код цифрового рубля позволяет формировать учетную информацию о всем его обороте, начиная от создания и далее – по всем процедурам последующего движения. Держатель цифрового рубля при входе в личный кабинет может учитывать деньги на своем счете, номинированном в цифровой национальной валюте, как отдельную вкладку. При этом созданием цифрового рубля не преследуется цель вывода из оборота или частичной замены наличных и безналичных традиционных денежных знаков.

Необходимо отметить, что цифровые рубли – согласно их официальному определению – не получили статус универсальных денежных средств («товара товаров»), поскольку они созданы исключительно для определенной группы банковских процедур – переводов и платежей. Следовательно, цифровой рубль лишен одной из определяющих составных мировых функций денег – сбережения, накопления и кредитования.

<sup>1</sup> Банк России. «Цифровой рубль». Доклад для общественных консультаций. // Центральный Банк Российской Федерации. Москва, 2020. Режим доступа: [www.cbr.ru](http://www.cbr.ru) (дата обращения: 14.01.2021).

<sup>2</sup> Компания АПИ. Центр сети «Консультант Плюс». Профиль «Кодексы, законы и другие материалы». Профиль «Консультации». 2023.

По экономической природе цифровые рубли представляют общегосударственные деньги, то есть национальную форму валюты, созданную на платформе в блокчейне Банка России и исключающую модели искусственного дефицита. Технически блокчейн, на котором основан цифровой рубль, представляет собой децентрализованную сеть (базу данных), включающую единые цепочки хронологически и методически последовательной учетной информации о транзакциях, финансовых расчетно-платежных фактах, учетных и иных записях, связанных между собой криптографическими способами, что создает системе способность автоматически контролировать достоверность и законность осуществляемой банковской операции. Таким образом, блокчейн Банка России, связанный с инновационными методами создания базы данных, обеспечивает безопасность, надежность и прозрачность транзакций, а это, как известно, является немаловажным фактором укрепления российской системы финансового контроля в банковской сфере.

Цифровой рубль является специфическим электронным аналогом традиционного российского рубля под защитой Правительства РФ, в российской расчетно-платежной системе получивший статус дополнительной формы национальной валюты и полноценного платежного средства на всей территории РФ. Предусматривается параллельное хождение цифрового рубля с традиционными деньгами и полная его доступность всем субъектам экономики – бизнесу, физическим лицам, участникам финансового рынка, организациям государственного сектора. При этом физические лица могут завещать и наследовать цифровые рубли.

Цифровые рубли существенно препятствуют реализации мошеннических схем по «отмыванию» денег, поскольку текущий финансовый контроль каждого факта движения упомянутой валюты сосредоточен на платформе цифрового рубля Банка России. При этом термин «финансовый контроль» не означает систему тотальной банковской слежки операций по оборачиваемости цифровых рублей, происходящих в процессах финансовой деятельности клиентов. В качестве одной из основных рабочих задач внедрения цифровых рублей предусмотрена полная автоматизация предварительного и текущего контроля выполнения платежей по хозяйственным договорам с применением смарт-контрактов – технологии, обеспечивающей автоматический перевод цифровых денег между счетами клиентов при успешном завершении торговой сделки, что, наряду с улучшением процесса оборачиваемости денежных средств, снижением рисков существенных задержек расчетов, определенно повышает безопасность транзакций.

Платежи в РФ могут осуществляться как наличными и безналичными формами денег, так

и цифровыми рублями. Физические лица могут завещать и наследовать цифровые рубли.

У цифровых рублей нет срока годности, и они не могут «сгореть» так же, как деньги на счетах банковских клиентов. Цифровой рубль, как уже сказано, обладает статусом национальной цифровой валюты, следовательно, его не следует отождествлять с системами бонусов, баллов, миль и т.п.

Введение цифровых рублей не влечет прекращение инвестирования в криптовалюту (биткоины, стейблкоины и др.) юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями со статусом юридического лица – оно остается их правом. Децентрализованные технологии выпуска и системы обращения криптовалюты российским законодательством не отменяются. Выручку от продажи криптовалюты нормами российского законодательства разрешается выводить не только на традиционные банковские счета, но и на счета цифровых рублей.

Цифровые рубли относятся к безналичным деньгам, поэтому сохраняются две традиционные формы денег: наличные и безналичные, т.е. третья форма денег не предусмотрена. Цифровому рублю придан статус дополнительной (наравне с фиатными рублями и электронными денежными средствами) национальной валюты, параллельно обращающейся в сфере официальных расчетов и денежных переводов, доступной всем субъектам экономики страны.

В отличие от криптовалюты, выпуск и учет цифровых рублей осуществляет единый общегосударственный центр – Банк России, который является эмитентом цифрового рубля и несет по нему обязательства перед держателями, закрепленные нормами отечественного законодательства. Выполнение анонимных банковских операций по переводам и платежам цифровыми рублями не допускается, что практически сводит к нулю возможность противоправной финансовой деятельности, зачастую имеющей место при использовании криптовалюты.

Цифровой рубль вместе с традиционными наличными и безналичными рублями (включая известные электронные деньги) является неотъемлемой составной единой формы национальной российской валюты, курс которой формируется по отношению к той или другой иностранной валюте.

В отдельных публикациях высказывается предположение о том, что у цифрового рубля со временем появится свой самостоятельный курс. Мы считаем такие прогнозы необоснованными, поскольку в России, как известно, признается лишь одна денежная единица – рубль, курс которого по отношению к иностранной валюте формируется независимо от его формы – традиционной (наличной и безналичной) или цифровой.

Цифровой рубль обеспечен государственными золотовалютными резервами и «привязан» к стоимости национальной валютной среды.

Функционирование цифрового рубля не влияет на ликвидность российской валюты, а также на покупательную способность населения.

Обязанности формирования информации о цифровом рубле, правилах хранения и резервирования Правительством РФ возложены на Банк России.

Платежи в РФ могут осуществляться как наличными и безналичными деньгами, так и цифровым рублем. Эта форма денег обращается в информационной системе Банка России, которому вменено в обязанность обеспечить систему безопасности переводов и их надежность. Цифровой рубль не заменяет традиционные наличные и безналичные деньги, поскольку, как уже было сказано, является отдельной официальной формой российской валюты, следовательно, как и упомянутые деньги, не может исчезнуть.

Специалисты отмечают ряд очевидных, по их мнению, преимуществ цифрового рубля (например, газеты «Российская газета» от 24.08.2023 г., «Ведомости» от 10.08.2023 г., RG.RU от 7.08.2023 г.):

- для населения России и бизнеса – доступ к цифровым кошелькам в любом банке, включенном в реестр на платформе Банка России; выполнение банковских операций по единым тарифам, что обеспечит снижение затрат владельца цифровой валюты на соответствующие банковские услуги; возможность расходования денег без доступа к Интернету; гарантируемые Банком России высокий уровень сохранности и безопасности средств; расширение линейки инновационных продуктов и сервисов. Судебные, налоговые и другие властные структуры никак не могут влиять на транзакции держателей цифровых рублей, разумеется, если последние не вступают в конфликт с действующими регулятивами законодательства;
- для финансового рынка – создание новых сервисов (смарт-контрактов); повышение конкуренции в банковской деятельности; развитие новой платежной среды;
- для государства – снижение затрат на администрирование бюджетных платежей; потенциал для снижения трудоемкости системы трансграничных платежей.

### Государственный логотип цифрового рубля

Банк России опубликовал логотип национальной цифровой валюты – цифрового рубля и руководство (Логобук) по его применению. Логотип имеет персональную маркировку и интегрируется в банковские мобильные приложения, через которые пользователи могут открывать цифровые кошельки, а также выполнять денежные операции.

### Ограничения оборота цифрового рубля

Упомянутые выше российские законы о цифровом рубле запрещают:

- привлекать цифровые рубли во вклады или депозиты;
- кредитовать счета цифровых рублей;
- начислять проценты на остаток;
- заключать совместный (с несколькими пользователями платформы цифрового рубля) договор счета цифрового рубля;
- открывать пользователю более одного счета цифрового рубля;
- формировать группы счетов цифрового рубля;
- открывать счет цифровых рублей в драгоценных металлах;
- выдавать товарные и финансовые векселя в цифровых рублях;
- снимать цифровые рубли из цифрового кошелька. Однако такое ограничение не означает, что владелец кошелька не может получить наличные рубли, напротив, он может обменять их непосредственно по мере надобности. Для этого необходимо перевести цифровые рубли на расчетный или иной отдельный банковский счет, включая счет электронных денег, и затем снять сумму наличных рублей в обычном порядке;
- выполнять наличные платежи цифровыми рублями, находящимися в цифровых кошельках.

Из средств цифровых кошельков органы налогового администрирования не вправе взыскивать налоговую задолженность.

### Платформа цифрового рубля

Платформа цифрового рубля Банка России представлена автоматизированной финансовой (банковской) площадкой, функционирующей на договорной основе в обороте цифровых денег страны [1]. В отличие от традиционных безналичных денег, которые, как известно, оборачиваются на банковских счетах, движение цифровых рублей осуществляется лишь на платформе Банка России в наличной и безналичной формах и в соотношении один к одному: один цифровой рубль приравнен к одному наличному и одному безналичному традиционному рублю.

Сторонами, обеспечивающими организацию и функционирование платформы цифрового рубля, являются ее оператор, участники и пользователи.

Оператором упомянутой платформы является Банк России, несущий, как уже сказано, все обязательства по цифровым рублям, устанавливающий общие правила платформы и обеспечивающий бесперебойность ее функционирования.

В число участников платформы цифрового рубля включены лицензированные кредитные организации, которым делегировано право

переводить деньги, госкорпорации, «ВЭБ. РФ» и иностранные банки.

К пользователям платформы цифрового рубля относятся клиенты банков, в которых им открыты цифровые кошельки или специальные счета цифровых рублей.

На платформе цифрового рубля (в рамках IT – системы, обеспечивающей конфиденциальность банковской информации об операциях с цифровыми деньгами и данных клиентов) осуществляются:

- эмиссия цифровых рублей;
- открытие Банком России цифровых (электронных) кошельков лицензированным банкам и Федеральному казначейству. Федеральное казначейство выполняет денежные операции с кошелька по обеспечению деятельности организаций бюджетной сферы;
- открытие банками, зарегистрированными в реестре Банка России, цифровых кошельков клиентам (юридическим и физическим лицам, ИП в статусе юридических лиц) по их поручению через лицензированные банки. Упомянутые банки полномочны также пополнять средства цифровых кошельков и исполнять поручения на перевод цифровых рублей, поступивших от клиентов;
- заключение и реализация смарт-контрактов (цифровых финансовых инструментов на финансовом рынке);
- выполнение расчетов цифровыми рублями.

Банк России определяет список пользователей платформы цифровых рублей, виды разрешенных (соответствующих законодательству РФ) расчетных процедур и их пороговые суммы.

Оператор и участники платформы цифрового рубля предоставляют информацию пользователям платформы цифрового рубля для обеспечения им доступа к платформе цифрового рубля. Они не вправе раскрывать сведения третьим лицам (принцип банковской тайны) за исключением данных, которые они обязаны предоставлять уполномоченным властным структурам в случаях, предусмотренных нормами действующего российского законодательства, в частности, Федерального закона от 7.08.2023 г. № 115-ФЗ. Оператору платформы цифрового рубля не разрешается также использовать деньги пользователя платформы цифрового рубля, оборачивающиеся на его счете цифрового рубля.

Оплата приобретаемых покупателем товаров, работ и услуг цифровыми рублями через цифровой кошелек продавца осуществляется покупателем по QR-коду или с применением технологии бесконтактных платежей через NFC-чип мобильного телефона. По мнению специалистов, в перспективе цифровыми рублями можно будет выполнять расчеты за приобретенные товары, выполненные работы и оказанные услуги, используя бесконтактную технологию NFC.

## **Цифровой кошелек как электронное средство оборота цифровых рублей**

Цифровой кошелек представляет собой платежный инструмент, предназначенный для выполнения виртуального оборота цифровых рублей в Интернете, целенаправленный на быстрые (мгновенные) цифровые транзакции (в основном онлайн-платежи) и обеспечивающий программную защиту денег (разумеется, при соблюдении пользователем конкретных предметных банковских установок) от противоправных действий мошенников. Цифровые рубли в индивидуальных кошельках надежно закрыты несанкционированному доступу, так как хранятся в индивидуальных цифровых кошельках на единственной в стране платформе цифрового рубля Банка России. Доступ к нему имеет только конкретный клиент через приложение банка, поэтому цифровые рубли защищены так же, как традиционные безналичные деньги на банковских счетах. Заместитель председателя Правления Банка России А. Заботкин, выступая на недавнем Петербургском экономическом форуме, официально заверил потенциальных пользователей цифрового рубля в том, что если все же правонарушители сумеют выкрасть цифровые рубли из кошелька или со счета цифровых рублей клиента, то кража обязательно будет незамедлительно обнаружена и деньги будут возвращены их владельцу в короткое время. С традиционными безналичными деньгами это сделать пока технически невозможно.

Цифровые кошельки открываются на платформе Банка России. Российские банки, подключенные к системе Банка России, за которыми последним закреплены такие функции, создают клиентам кошельки цифровых рублей в своих мобильных приложениях, а также через другие каналы дистанционного обслуживания. Владельцы цифровых денег вправе свободно переводить рубли из одной формы в другую.

Специально лицензированным банкам, клиентам и Федеральному казначейству открывается лишь один цифровой кошелек. На размещенные в цифровых кошельках средства не начисляется процентный доход на остаток.

Передача цифровых рублей одним пользователем другому происходит в виде перемещения цифрового кода между их цифровыми кошельками, и соответствующая информация формируется на платформе Банка России. Они выполняются независимо от времени суток, рабочих, выходных и праздничных дней. Использование цифровых кошельков целесообразно также при выполнении международных переводов в сложившейся ситуации, когда далеко не все зарубежные банки принимают российские платежи. Цифровыми кошельками можно пользоваться в режимах онлайн и офлайн.

Для расчетов одного юридического лица с другим юридическим лицом необходимо открыть корпоративный цифровой кошелек, предварительно получив полную идентификацию. Переводы денег экономическими субъектами физическим лицам, Социальному фонду РФ, другим внебюджетным фондам и сумм НДС в доходы бюджета могут выполняться из средств обычного цифрового кошелька.

Цифровым кошелькам придаются различные юридические статусы: минимальный, именной, основной, идентифицированный или профессиональный.

Цифровой кошелек со статусом идентифицированного или профессионального получает максимальные предпочтения:

- разрешается его открывать в разных валютах (долларах, евро, юанях и др.). Деньги в цифровой кошелек вносятся напрямую либо с банковских счетов пользователя платформы цифрового рубля;
- пополнение цифрового кошелька возможно с банковских карт и наличными рублями через интернет-банки. По операциям пополнения цифровых кошельков средствами своих банковских счетов, а также по переводу цифровых рублей из цифровых кошельков на денежный счет в банке комиссия не выплачивается;
- разрешается оплата товаров, работ и услуг за рубежом;
- лимит на одну покупку стоимостью до 250 тыс. рублей;
- остаток на счете цифровых рублей может составлять 600 тыс. рублей;
- разрешается выбрать наличные до 100 тыс. рублей за одну транзакцию, но не более 200 тыс. рублей в месяц. Для этого потребуются предварительный перевод снимаемой суммы денег со счета цифровых рублей на обычный банковский расчетный счет или на банковскую карту получателя.

Для доступа к цифровому кошельку его владельцу необходимо пройти процедуру идентификации в банке и получить криптографический ключ, а также обеспечить пополнение кошелька цифровых рублей, месячный лимит которого установлен в сумме 300 тысяч руб. При этом в цифровом кошельке допускается хранить цифровые рубли больше упомянутого лимита, в частности, на денежные суммы, поступившие в этом же отчетном периоде с цифровых кошельков контрагентов и других дебиторов.

Юридические и физические лица могут открыть лишь один цифровой кошелек на платформе цифрового рубля Банка России, за что комиссия не взимается. Разрешается пользоваться цифровыми кошельками в режимах онлайн и офлайн.

Риски в виде несанкционированного доступа к цифровому кошельку и мошеннических операций с использованием приемов социальной инженерии, по мнению специалистов, вероятно,

сохраняются, поэтому системное обеспечение кибербезопасности для банковского сектора, в том числе для средств цифровых кошельков (счетов цифровых рублей) трудно переоценить.

## Договор счета цифрового рубля

Финансовые правоотношения между оператором и пользователем платформы цифрового рубля закрепляются официальным договором счета цифрового рубля. Предусматривается ряд регламентаций взаимодействия сторон договора по выполнению распоряжений пользователя платформы цифрового рубля относительно предусмотренных договором денежных операций зачисления и списания цифровых рублей на банковском счете пользователя платформы цифровых рублей.

Согласно упомянутому выше договору пользователю платформы цифрового рубля открывается банковский счет цифровых рублей, который является отдельным видом банковского счета. Юридическим лицам предоставлена возможность открыть счета цифровых рублей в том же банке, клиентами которого являются их контрагенты, поскольку выполнять денежные операции по переводам внутри одного банка экономически предпочтительнее.

Договором счета цифровых рублей можно предусмотреть распоряжение счетом цифровых рублей через доверенное лицо, наделенное правами, регламентированными нормами действующего законодательства, от имени пользователя платформы цифрового рубля.

Оператор платформы цифрового рубля вправе прекратить либо приостановить выполнение обязательств, обусловленных договором счета цифрового рубля, и расторгнуть договор в ситуациях, предусмотренных в федеральных законах о цифровом рубле и правилами Банка России. Расторжение договора счета цифровых рублей является основанием для его закрытия оператором платформы цифрового рубля. Кроме того, оператор платформы цифрового рубля наделен правом вносить изменения в договор счета цифрового рубля в порядке, принятом упомянутым договором, о чем пользователь платформы цифрового рубля ставится в известность.

## Оплата услуг оператора платформы цифрового рубля

По данным Банка России за 2022 г. на долю безналичных расчетов приходилось почти 75 % от всего количества платежей<sup>3</sup>. При этом банки устанавливают на услуги по обслуживанию денежных счетов и кредитов индивидуальные

<sup>3</sup> Компания АПИ. Центр сети «Консультант Плюс». Профиль «Кодексы, законы и другие материалы». Профиль «Консультации». 2023.

тарифы (комиссии), причем по некоторым платежным операциям существенно различаются. Между тем, для цифрового рубля Банком России установлены единые регулятивы на территории всей страны, и доступ к цифровому рублю можно получить лишь через банк, включенный в число участников платформы цифрового рубля по единым правилам. В определенной мере это стимулирует банки предлагать клиентам более комфортные условия финансовых отношений.

Банк России устанавливает:

- тарифы на услуги оператора платформы цифрового рубля, оказываемые пользователям упомянутой платформы;
- размер вознаграждения, выплачиваемого оператором платформы цифрового рубля ее участникам;
- максимальную сумму денег, выплачиваемую пользователями платформы цифрового рубля участникам упомянутой платформы;
- максимальные денежные суммы операций с цифровым рублем;
- максимальные текущие остатки на счетах цифровых рублей;
- перечень разрешенных операций с цифровым рублем;
- сроки выполнения банковских операций для своих клиентов.

### **Состав, порядок выполнения и оплата банковских процедур с цифровыми рублями**

В состав базовых банковских процедур с цифровыми рублями, защищаемых банковской тайной на законодательном уровне, включаются:

- открытие счета цифровых рублей;
- пополнение счета цифровых рублей;
- оплата приобретаемых товаров, выполненных работ, оказанных услуг;
- переводы между физическими лицами;
- получение информации о балансе (остатка) и списка операций по движению цифровых рублей (практически аналог обычной банковской выписки из расчетного и других счетов в банке);
- трансграничные переводы и контроль в ориентации на мягкие платежи. Для успешного функционирования упомянутых переводов имеется несколько вариантов информационных технологий выполнения прямых международных расчетов, минуя SWIFT, – через национальную систему передачи финансовых и других необходимых сообщений;
- обмен цифровых рублей на различные инвалюты.

Для выполнения транзакций с цифровыми рублями пользователь передает участнику платформы цифрового рубля распоряжение, типовая форма которого устанавливается Банком России. Вместо пользователя распоряжение от его имени вправе оформить Банк России или согласованный с пользователем участник

платформы цифрового рубля в соответствии с распоряжением кредитора или Банка России. Ситуации, в которых разрешается выполнять и оформлять упомянутые транзакции, предусмотрены действующей редакцией Федерального закона № 340-ФЗ<sup>3</sup>. После приема к исполнению распоряжения пользователя платформы цифрового рубля участник платформы цифрового рубля направляет документ в адрес Банка России, который после выполнения контрольных процедур на предмет соответствия документа регулятивам указанных выше федеральных законов проведет транзакцию.

Перевод цифровых рублей означает одновременное уменьшение остатка цифровых рублей на счете цифрового рубля плательщика и соответствующего увеличения остатка цифровых рублей на счете цифрового рубля получателя на сумму перевода цифровых рублей.

Переводы цифровых рублей и иные денежные операции с цифровыми рублями можно выполнять через интернет-приложение любого банка, подключенного к платформе Банка России.

Увеличить остаток цифровых рублей на счете цифрового рубля можно переводом денег с банковского счета или уменьшения остатка денег на счете электронных денежных средств.

Операция уменьшения остатка цифровых рублей на счете цифрового рубля выполняется посредством перевода денег на банковский счет или увеличения суммы денег на счете электронных денежных средств пользователя платформы цифрового рубля.

При наличии у должника счета цифровых рублей остаток цифровых рублей разрешается перечислить на его основной банковский счет в кредитной организации, и с него погасить или уменьшить долг.

Переводы цифровых рублей и иные денежные операции с цифровыми рублями можно выполнять через интернет-приложение любого банка, подключенного к платформе Банка России. Расчеты и переводы в цифровых рублях осуществляются лишь на территории РФ.

Ответственность за ведение счетов, записей на них и текущий контроль операций с цифровыми рублями возлагается на коммерческие банки. Последним вменено в обязанность выполнение агентских функций: открывать отдельный операционный счет цифровых рублей, осуществлять цифровые записи и вести цифровые кошельки своих клиентов на платформе Банка России.

Согласно сообщению Банка России от 3.08.2023 г. начиная с 1.01.2025 г. тарифы для бизнеса за одну денежную операцию приема цифровыми рублями платежа покупателя

<sup>3</sup> Компания АПИ. Центр сети «Консультант Плюс». Профиль «Кодексы, законы и другие материалы». Профиль «Консультации». 2023.



контрагенту за приобретенные товары, выполненные работы и оказанные услуги установлен на низшем уровне банковских продуктов – 0,3% от суммы платежа, но не более 1500 традиционных рублей; тариф за одну денежную операцию для предприятий ЖКХ – 0,2 %, но не более 10 традиционных рублей, по переводу между юридическими лицами – 15 традиционных рублей. До упомянутой выше даты установлен льготный период, в котором все банковские операции с цифровыми рублями на платформе Банка России для юридических и физических лиц проводятся безвозмездно<sup>4</sup>.

В связи с отмеченными выше преимуществами цифрового рубля и выгодной всем пользователям стоимости соответствующих профессиональных продуктов Банка России, специалисты вполне объективно, по нашему мнению, прогнозируют безусловно логичный и существенный перевод традиционных безналичных денег со счетов физических и юридических лиц на счета цифровых рублей. Это может создать цепочку отрицательных процессов в экономике коммерческих банков. Видимо, Банку России придется искать компромиссные управленческие решения относительно смягчения влияния упомянутого процесса.

## Бухгалтерский учет движения цифровых рублей

Практическую постановку бухгалтерского учета цифровых рублей по всему циклу их движения в соответствующих электронных учетных регистрах можно будет осуществить с принятием специализированного учетного стандарта или внесением дополнений в действующий типовой План бухгалтерских счетов (разделы V «Денежные средства» и VI «Расчеты») и Единый план бухгалтерских счетов для организаций государственного сектора экономики страны (в редакции Приказа Минфина РФ № 197н, раздел «Финансовые активы»). Соответствующей редакции подвергнутся ФСБУ 4/2023 и порядок формирования бухгалтерского отчета о движении денежных средств бюджетных и автономных организаций (ОКУД. ф. 0503723).

Нам представляется, что включение цифрового рубля в состав национальной валюты и обеспечение его прямой связи с традиционным российским рублем определенно обуславливает идентичность стандартной методики бухгалтерского учета действующей формы наличных безналичных денег с внедряемой формой цифрового рубля. Поскольку счет цифрового рубля является, как уже сказано, отдельным видом банковского денежного счета.

<sup>4</sup> Банк России. Сообщение о тарифах на услуги по счетам цифровых рублей на платформе Банка России. Газета «Известия».

Пилотные работы Банка России уже сейчас свидетельствуют о том, что принятое банковское методическое структурирование операций с цифровыми рублями и их документальное оформление практически близки к учетной информации о движении и остатках безналичных традиционных денежных средств, формируемой в типовых бухгалтерских счетах учета денежных средств в коммерческих и бюджетных экономических субъектах.

Исходя из изложенного, можно предложить методическую основу бухгалтерского учета движения цифровых рублей. В экономических субъектах, ведущих бухгалтерский учет по регулятивам действующего типового Плана счетов бухгалтерского учета, раздел 5 «Денежные средства» [2], на наш взгляд, будет наиболее целесообразно принять резервный бухгалтерский счет 56, название которого напрашивается само собой: «Счет цифровых рублей в банке». Применение других счетов 5 раздела типового Плана счетов лишь увеличит трудоемкость учетных процедур. Учетным регистром движения и остатков цифровых рублей вполне можно считать распечатки электронных сообщений банка относительно данных счета цифровых рублей. Методика бухгалтерских проводок по учету в дебетовых и кредитовых оборотах предлагаемого счета 56 аналогична методике проводок по счетам упомянутого выше раздела типового Плана счетов бухгалтерского учета.

## Заключение

Цифровой рубль – принципиально новый объект российского бухгалтерского учета в составе денежных средств. Концептуальные основы формирования и функционирования цифрового рубля, а так же его логотип и золотое обеспечение, определены нормами ГК РФ и федерального законодательства. В настоящее время Банк России выполняет экспериментальные работы с привлечением некоторых крупных банков и коммерческих компаний. Массовое внедрение цифровых денег намечено на 2025-2027 годы. Думается, к имеющимся законодательным актам необходимы официальные регулятивы Минфина РФ, в том числе соответствующие дополнения типового Плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению. Вероятно, потребуются внести уточнения в Налоговый кодекс РФ. Однако уже сейчас профессиональным бухгалтерам, аудиторам, работникам системы налогового администрирования, ревизионных служб, другим организациям, связанным с денежным оборотом, необходимо знать концептуальные основы цифрового рубля. Это поможет избежать различных ошибок при начале практического использования цифровых денег.



### Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

### Библиографический список

1. Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е. Виртуальные активы как объекты российского бухгалтерского учета. – Москва: Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России, 2021. – 52 с.
2. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению / под ред. А.С. Бакаева. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт, 2016. – 174 с.

### Для цитирования

Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е. Цифровой рубль – новый актив в российской экономике и учетный объект // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2023. – №5. – С. 24-32.

### Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.

### References

1. Mizikovskiy E.A., Mizikovskiy I.E. *Virtual'nye aktivy kak ob"ekty rossiyskogo buhgalterskogo uchyota* [Virtual Assets as Objects of Russian Accounting]. Moscow, Institut professional'nyh buhgalterov i auditorov Rossii Publ., 2021, 52 p.
2. Bakaev A.S. *Plan schetov buhgalterskogo uchyota finansovoyaystvennoy deyatel'nosti organizatsiy i Instruktsiya po ego primeneniyu* [Chart of Accounts for Accounting of Financial and Economic Activities of Organizations and Instruction for Its Application]. Moscow, YUrayt Publ., 2016, 174 p.

### For citation

Mizikovskiy E.A., Mizikovskiy I.E. *TSifrovoy rubl' – novyy aktiv v rossiyskoy ekonomike i uchyotnyy ob"ekt* [Digital Ruble – a New Asset in the Russian Economy and Accounting Object]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2023, no. 5, pp. 24-32 (in Russ.).

## Специальные условия для получения аттестатов ИПБ РОССИИ

### Аудиторам

Одновременное выполнение двух условий освобождает специалиста от сдачи экзамена ИПБ России:

- ✓ Наличие квалификационного аттестата аудитора (независимо от даты его выдачи);
- ✓ Опыт работы в области экономики и управления не менее 5 лет из 7 последних календарных лет.

### Налоговым консультантам

Одновременное выполнение двух условий освобождает специалиста от сдачи экзамена ИПБ России:

- ✓ Наличие квалификационного аттестата налогового консультанта (независимо от даты его выдачи и срока действия);
- ✓ Опыт работы в области экономики и управления:
  - при среднем профессиональном образовании – не менее 5 лет;
  - при высшем образовании – не менее 3 лет.



DOI: 10.51760/2308-9407\_2023\_5\_33  
УДК 657  
БАК 5.2.3

## Аналитические процедуры в аудите просроченной дебиторской задолженности

### Analytical Procedures for Audit of Overdue Receivables

Московский университет им. С.Ю. Витте,  
Российская Федерация, Москва  
**Елизавета Сергеевна Поварова**  
канд. экон. наук, доцент кафедры финансового учета  
e-mail: epovarova@muiv.ru  
115432, Российская Федерация, г. Москва,  
2-й Кожуховский проезд, д.12, стр. 1.  
Тел. +7 (495) 500-03-63.

Moskovskiy universitet im. S.YU. Vitte  
(Moscow Witte University), Russian Federation, Moscow  
**Elizaveta S. Povarova**  
PhD in Economics, Associate Professor  
at the Financial Accounting Department  
e-mail: epovarova@muiv.ru  
bld. 1, 12 2-nd Kozhukhovskiy proezd,  
Moscow 115432, Russian Federation.  
Phone +7 (495) 500-03-63.

**Аннотация.** В процессе ведения финансово-хозяйственной деятельности многие экономические субъекты сталкиваются с проблемами неплатежей дебиторов, которые приводят к ухудшению показателей платежеспособности и финансовой устойчивости экономических субъектов. Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности не может проводиться без учета факторов, влияющих на деятельность аудируемого лица. Образование и увеличение просроченной дебиторской задолженности может указывать на риск снижения платежеспособности аудируемого лица, что, в свою очередь, может приводить к неспособности аудируемого лица непрерывно продолжать свою деятельность. В этой связи актуальна разработка инструментария проведения аудита просроченной дебиторской задолженности.

Цель статьи – представить аналитические процедуры в качестве инструментария аудиторской проверки. В статье представлен подробный перечень аналитических процедур для оценки и анализа дебиторской задолженности, непогашенной в установленные договором сроки. Применение аналитических процедур к аудиту дебиторской задолженности является одной из обязательных процедур в рамках инструментария аудиторской проверки, так как выявление особенностей, закономерностей, соотношений по этому объекту проверки является актуальным. Приведенный инструментарий проверки направлен на выявление ключевых вопросов проверки просроченной дебиторской задолженности, что способствует повышению качества аудиторской проверки.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет; аудит; дебиторская задолженность; аналитические процедуры; методы аудита.

#### Введение

Проблемы платежеспособности и финансовой устойчивости оказываются в фокусе зрения

**Abstract.** In the process of maintaining financial and economic activities, many economic entities face issues of non-payment of debtors, which lead to a deterioration in the solvency and financial stability indicators of economic entities. An audit of accounting (financial) statements cannot be carried out without taking into account factors affecting the activities of the audited entity. The formation and increase of overdue receivables may be indicative of a downside risk in the solvency of the audited entity, which in turn may lead to the inability of the audited entity to continue its activities continuously. In this regard, the development of tools for auditing overdue receivables is of vital importance.

The purpose of the paper is to present analytical procedures as auditing tools. The paper features a detailed list of analytical procedures for the assessment and analysis of accounts receivable outstanding within the contractual time period. The application of analytical procedures to the audit of accounts receivable is one of the mandatory procedures within the scope of the audit tools, since the identification of features, patterns and ratios for this object of verification is relevant. The displayed audit tools are aimed at identifying the key issues of checking overdue receivables, which contributes to the audit quality improvement.

**Keywords:** accounting; audit; accounts receivable; analytical procedures; audit methods.

экономистов, финансистов, бухгалтеров, руководителей организации и предприятий.

«В 2022 г. на деятельность и бухгалтерскую отчетность аудируемых лиц оказывал и продолжает

оказывать существенное влияние комплекс факторов экономического и иного характера. Среди них, в частности, – геополитическая обстановка, ограничения, введенные в отношении Российской Федерации и ее экономических субъектов отдельными государствами и их объединениями, меры, принимаемые в Российской Федерации в ответ на внешнее санкционное давление, ограничения, связанные с коронавирусной инфекцией. Это обстоятельство, в свою очередь, не может не иметь последствий для организации и осуществления аудита бухгалтерской отчетности<sup>1</sup>.

Одним из негативных факторов (в рамках рассматриваемой темы исследования) является снижение платежеспособности организаций и предприятий, увеличение объема просроченной дебиторской задолженности. В целях проведения аудита – проверка просроченной дебиторской задолженности аудируемого лица является одним из приоритетных направлений программы проверки дебиторской задолженности.

Таким образом, подробный анализ дебиторской задолженности – актуальный вопрос аудиторской проверки. Цель исследования заключается в разработке подробного перечня аналитических процедур для проверки просроченной дебиторской задолженности.

## Методы исследования

В процессе проведения исследования использованы методы: группировка и систематизация информации, логическое обобщение, сравнительный и факторный анализ.

## Результаты

При проверке просроченной дебиторской задолженности важное значение имеют аналитические процедуры.

О.В. Нифаева приводит роль аналитических процедур для современных условий ведения финансово-хозяйственной деятельности, указывая, что «от мнения бухгалтера и аудитора и степени владения ими аналитическим аппаратом будет зависеть качество бухгалтерской информации для принятия управленческих решений» [1, с. 37]. Кроме этого, автор подчеркивает, что аналитические процедуры и их последовательность не могут являться исчерпывающими. По нашему мнению, это связано с тем, что аналитические процедуры могут иметь высокую степень эффективности при разработке их детализировано для каждой конкретной программы проверки.

<sup>1</sup> Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2022 год (приложение к письму от 23 декабря 2022 г. № 07-04-09/126779). Режим доступа: [https://minfin.gov.ru/ru/performance/audit/standarts/explained?id\\_38=301118-rekomendatsii\\_auditorskim\\_organizatsiyam\\_individualnym\\_auditoram\\_auditoram\\_po\\_provedeniyu\\_audita\\_godovoi\\_bukhgalterskoi\\_otchetnosti\\_organizatsii\\_za\\_2022\\_god](https://minfin.gov.ru/ru/performance/audit/standarts/explained?id_38=301118-rekomendatsii_auditorskim_organizatsiyam_individualnym_auditoram_auditoram_po_provedeniyu_audita_godovoi_bukhgalterskoi_otchetnosti_organizatsii_za_2022_god) (дата обращения: 18.09.2023).

Как отмечают О.В. Сыромятникова и Ю.Н. Галицкая, «аналитические процедуры основаны на методах экономического анализа, поэтому они содержат множество общих приемов» [2, с. 166]. Л.И. Галиева подчеркивает, что «значимости проведения аналитических процедур в процессе аудита и обзорной проверки бухгалтерской отчетности не уделяется должного внимания в теории и практике аудита» [3, с. 465]. Я.В. Степанова указывает, что «природа аналитических процедур, а также возможность их применения в аудите заключается в существовании явной причинно-следственной связи между показателями финансово-хозяйственной деятельности организаций» [4, с. 86].

Другие авторы, например, П.В. Парамонов, Е.Р. Антышева [5], А.С. Лосева, И.В. Фецович [6, 7], А.И. Солосина [8] приходят к выводу, что аналитические процедуры основываются на показателях финансового и экономического анализа. Такие процедуры, более универсальные для применения в аудите, позволяют эффективно строить прогнозы ввиду доступности информации для анализа. Однако аудит отдельных аудируемых лиц различен, ввиду наличия индивидуального набора хозяйственных операций каждого конкретного аудируемого лица, поэтому применение аналитических процедур, основанных только на финансовом или экономическом анализе, может не достигать целей применения аналитических процедур аудитором, что снижает качество проведения аудита.

В этой связи в научной области появляются работы авторов, посвященные аналитическим процедурам отдельных областей аудита, например: аналитическим процедурам основных средств, предлагаемых А.И. Имамутдиновой [9], или нематериальных активов, описанных Ф.И. Харисовой, Д.Ш. Усановой [10], Н.С. Артемьевой и Е.Ю. Ветошкиной [11]. Однако в научной литературе отсутствует подробная программа и перечень применения аналитических процедур для аудита просроченной дебиторской задолженности, что также подтверждает актуальность темы исследования.

Причины возникновения просроченной задолженности различны, в связи с этим для целей качественного проведения аудиторской проверки, предложено процесс проверки просроченной дебиторской задолженности разделить по трем направлениям:

- оценка работы, выполняемой аудируемым лицом для предотвращения возникновения просроченной дебиторской задолженности и установленные им средства контроля (в рамках системы внутреннего контроля) по предотвращению и уменьшению просроченной дебиторской задолженности.
- проведение аудиторских процедур в отношении существующей на конец отчетного периода просроченной дебиторской задолженности.
- проверка оснований для списания (подлежащей к списанию) просроченной дебиторской задолженности в бухгалтерском и налоговом учете.

В соответствии с целью исследования в статье представлен перечень аналитических процедур, применяемых в отношении просроченной дебиторской задолженности.

Аналитические процедуры в проверке просроченной дебиторской задолженности составляют

особый блок процедур. Подробный перечень разработанных аналитических процедур по трем выделенным направлениям представлен в таблице 1.

Аналитические процедуры позволяют выявить проблемы и определить необходимость проведения дополнительных аудиторских процедур.

Таблица 1. Перечень аналитических процедур проверки просроченной дебиторской задолженности

Наименование аналитических процедур	Пояснения и рекомендации по применению
<b>Анализ предупредительных мер аудируемого лица для предотвращения образования просроченной дебиторской задолженности</b>	
Анализ преобладающих условий оплаты с покупателями и заказчиками (аванс или постоплата)	Заключение идентичных условий оплаты с покупателями и поставщиками свидетельствует об эффективном средстве контроля в этом аспекте управления дебиторской задолженности
Анализ практики заключения договоров на наличие условий об обеспечении выполнения договорных обязательств контрагентами	Наличие обеспечительных условий снижает риск образования просроченной дебиторской задолженности
Анализ действий аудируемого лица по проверке платежеспособности контрагента и добросовестности контрагента в целях проявления должной осмотрительности в выборе контрагентов	Позволяет оценить вероятность образования просроченной дебиторской задолженности, в том числе в случае неблагоприятных факторов внешней и внутренней среды
Анализ информации о контрагентах из внешних источников (сайт организации, СМИ и др.) о вероятности или предпосылках образования просроченной дебиторской задолженности	Информация из СМИ, сайта контрагента способствует выявлению факторов образования просроченной дебиторской задолженности (например, в случае указания в СМИ о вероятности банкротства компании, являющейся дебитором аудируемого лица)
Анализ введения в действие законодательных актов, нормативных документов, которые могут повлечь образование просроченной дебиторской задолженности	Анализ позволит определить риски образования просроченной дебиторской задолженности и расширить запланированные аудиторские процедуры (в случае необходимости)
Анализ отраслевых факторов (внешнеэкономических факторов при осуществлении экспортно-импортных операций), которые могут повлечь образование просроченной дебиторской задолженности	
Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности за предшествующие отчетные периоды, направленные на определение наличия просроченной дебиторской задолженности в предшествующих периодах	Анализ позволит определить риски наличия просроченной дебиторской задолженности в отчетном периоде в случае ее образования в предшествующих периодах
Анализ запросов и актов проверки контролирующих органов (о структуре, составе и видах дебиторской задолженности или сумме образованного резерва по сомнительной задолженности) и ответов на них аудируемого лица в отчетном и предшествующем отчетному периодах	Анализ позволяет выявить риски наличия просроченной дебиторской задолженности в отчетном периоде. Ответы на запросы контролирующих органов могут являться одним из аудиторских доказательств при проводимых аудиторских процедурах
<b>Проверка просроченной дебиторской задолженности, резерва по сомнительной задолженности в отчетном периоде</b>	
Доля просроченной дебиторской задолженности в общей сумме дебиторской задолженности	Существенная сумма просроченной дебиторской задолженности может свидетельствовать о возникновении оснований для сомнений способности аудируемого лица непрерывно продолжать свою деятельность
Доля дебиторов, просрочивших сроки выполнения договорных обязательств, в общей численности организаций-дебиторов на конец отчетного периода	Анализ численности дебиторов, по которым имеется просроченная дебиторская задолженность, позволит определить дальнейшие аудиторские процедуры. Например, в случае если доля просроченной дебиторской задолженности приходится на 2-3 организации-дебитора, то необходимо определить необходимость отправки запросов в эти организации, проверить акты сверки и оценить риск наличия недобросовестных действий со стороны руководства аудируемого лица

Таблица 1. Продолжение.

<b>Наименование аналитических процедур</b>	<b>Пояснения и рекомендации по применению</b>
Доля просроченной дебиторской задолженности, отраженной на начало и конец отчетного периода без движения, в общей сумме дебиторской задолженности на начало и конец отчетного периода	Существенная доля просроченной дебиторской задолженности, по которой не осуществляется ее частичное или полное погашение, свидетельствует о неэффективности реализуемых средств контроля в отношении контроля за дебиторской задолженностью со стороны руководства аудируемого лица. Это позволяет аудитору определить набор дополнительных аудиторских процедур: внешнее подтверждение, проверка из доступных интернет-источников исковых заявлений; оценить наличие недобросовестных действий со стороны руководства аудируемого лица
Анализ динамики просроченной дебиторской задолженности	Необходимо для понимания того, какие аудиторские процедуры эффективнее применять
Анализ договоров с дебиторами с целью выявления специальных условий, которые могут являться причиной образования просроченной дебиторской задолженности	Оценивается обоснованность установления индивидуальных условий для покупателей, оценивается риск наличия недобросовестных действий руководства аудируемого лица
Анализ причин образования и наличия бартерных сделок при погашении дебиторской задолженности	Увеличение числа бартерных сделок оказывает негативное влияние на платежеспособность и финансовую устойчивость аудируемого лица
Соотношение просроченной дебиторской задолженности по экспортно-импортным операциям в общей сумме дебиторской задолженности	Просроченная дебиторская задолженность по внешнеэкономической деятельности аудируемого лица может свидетельствовать о нарушении валютного законодательства, следовательно, может существовать риск штрафных санкций. При риске существенных штрафных санкций могут возникнуть сомнения в способности аудируемого лица непрерывно продолжать свою деятельность.
Анализ существенности возможных штрафных санкций за нарушение аудируемым лицом валютного законодательства РФ	Анализ позволит получить направления, по которым следует провести дальнейший анализ и дополнительные аудиторские процедуры
Анализ структуры просроченной дебиторской задолженности по категориям дебиторов	Анализ позволит получить направления, по которым следует провести дальнейший анализ и дополнительные аудиторские процедуры
Доля сомнительной задолженности, образованной в отчетном периоде, по которой ведется претензионная работа с дебиторами, в общей сумме просроченной дебиторской задолженности на конец отчетного периода	Качественный анализ проводимых мер аудируемым лицом по взысканию дебиторской задолженности позволит определить эффективность работы с дебиторами, выявить проблемные области и определить набор дальнейших аудиторских процедур.
Доля сомнительной дебиторской задолженности, по которой отправлен иск в арбитражный суд или на момент проверки ведется судебное разбирательство, в общей сумме просроченной дебиторской задолженности на конец отчетного периода	Большая доля задолженности дебиторов-банкротов свидетельствует о неэффективности средств контроля в части преддоговорного анализа контрагентов или недостаточно эффективной претензионной работы, проводимой аудируемым лицом
Доля сомнительной дебиторской задолженности, по которой вынесено судебное решение в пользу аудируемого лица (но задолженность не погашена), в общей сумме просроченной дебиторской задолженности на конец отчетного периода	
Доля сомнительной дебиторской задолженности, не погашенной в срок в результате признания должника банкротом, в общей сумме просроченной дебиторской задолженности на конец отчетного периода	
Доля сомнительной дебиторской задолженности, проданной на основании уступки права требования, в общей сумме сомнительной дебиторской задолженности на начало и конец отчетного периода (анализ динамики)	Мероприятия аудируемого лица, связанные с реализацией прав требования дебиторской задолженности, факторинг, свидетельствуют о проводимых аудируемым лицом мероприятиях по управлению сомнительной дебиторской задолженностью. Анализ динамики и доля дебиторской задолженности, реализуемой на условиях цессии, свидетельствует о проводимых мерах, направленных на обеспечение платежеспособности аудируемого лица, несмотря на наличие просроченной дебиторской задолженности
Доля сомнительной дебиторской задолженности, переданной на условиях факторинга, в общей сумме сомнительной дебиторской задолженности	
Соотношение суммы потерь от договоров цессии к общей сумме сомнительной дебиторской задолженности	

Наименование аналитических процедур	Пояснения и рекомендации по применению
Соотношение сумм погашенной просроченной дебиторской задолженности в отчетном периоде к общей сумме просроченной задолженности	Погашение дебиторской задолженности (признанной ранее сомнительной / просроченной) свидетельствует об эффективности применяемых мер аудируемым лицом
Доля сомнительной дебиторской задолженности контрагентов (которые оценены как «неблагонадежные») в общей сумме сомнительной дебиторской задолженности на конец отчетного периода	Аудитор может получить из открытых источников информацию о контрагентах. В случае отнесения их к неблагонадежной категории контрагентов – определяется риск наличия недобросовестных действий и осуществляются процедуры в соответствии с МСА
Анализ динамики сумм резерва по сомнительной задолженности	Позволяет оценить эффективность работы аудируемого лица по управлению дебиторской задолженностью, определить динамику дебиторской задолженности, не погашенной в срок
Анализ соотношения начисленной суммы резерва по сомнительной задолженности в бухгалтерском и налоговом учете	В случае, если положения учетной политики по формированию резерва по сомнительной задолженности в бухгалтерском учете схожи с порядком его формирования в налоговом учете, то при существенном превышении суммы резерва в бухгалтерском учете над суммой резерва в налоговом учете может потребоваться проведение аудиторских процедур по определению причин существенного расхождения и оценки наличия /отсутствия риска недобросовестных действий
Соотношение показателей аудируемого лица со среднеотраслевыми показателями доли просроченной дебиторской задолженности в общей сумме дебиторской задолженности на конец отчетного периода	Позволяет определить, связано ли наличие просроченной дебиторской задолженности с проблемами в целом по отрасли
Доля сомнительной дебиторской задолженности, подтвержденная актами сверки, в общей сумме сомнительной дебиторской задолженности на конец отчетного периода	Позволяет оценить достоверность отражения в регистрах бухгалтерского учета сумм сомнительной дебиторской задолженности, в том числе по которой создан резерв по сомнительным долгам
Расчет среднего периода просрочки дебиторской задолженности	Позволяет оценить средний срок просрочки платежа дебиторами
<b>Проверка списания просроченной задолженности</b>	
Доля списанной просроченной задолженности в общей сумме дебиторской задолженности	Позволяет аудитору определить влияние списанной задолженности на платежеспособность аудируемого лица
Соотношение сумм списанной просроченной дебиторской задолженности для целей бухгалтерского и налогового учета	Позволяет определить необходимость проведения дополнительных аудиторских процедур в случае существенного расхождения
Соотношение списанной суммы просроченной дебиторской задолженности со среднеотраслевыми значениями	Определение влияния среднеотраслевого фактора на состояние дебиторской задолженности

Кроме этого, они также способствуют получению информации о результативности применяемых мер, направленных на погашение просроченной дебиторской задолженности и выявление рисков искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий руководства аудируемого лица.

### Обсуждение

Полученные результаты имеют практическую значимость повышения качества аудиторской проверки.

Результаты исследования:

- могут использоваться в практической деятельности внешних и внутренних аудиторов в качестве аудиторских процедур;

- могут являться методической основой для разработки внутрифирменных стандартов аудиторских организаций;
- могут использоваться при формировании рабочей документации внешних и внутренних аудиторов;
- подтверждают достигнутую цель исследования.

### Заключение

В современных условиях ведения финансово-хозяйственной деятельности внимание аудиторов должно быть обращено на оценку способности аудируемого лица непрерывно продолжать свою деятельность. Не является исключением и проведение просроченной дебиторской задолженности, так как именно увеличение доли просроченной задолженности и

ее списание свидетельствуют об увеличении рисков снижения платежеспособности и финансовой устойчивости аудируемого лица. На начальном этапе аудиторской проверки необходимо запланировать проведение проверки просроченной дебиторской задолженности, так как увеличение суммы просроченной дебиторской задолженности в общей сумме дебиторской задолженности на конец отчетного периода свидетельствует о снижении эффективности применяемых мер экономическим

субъектом по управлению дебиторской задолженностью.

Приведенный в статье перечень аналитических процедур может являться основой для дальнейших исследований дебиторской задолженности и иных областей аудита. Подробный перечень аналитических процедур может применяться в практической деятельности внешними и внутренними аудиторами как основа для разработки рабочих документов или внутрифирменных стандартов аудиторских организаций.

### Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

### Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.

### Библиографический список

1. Нифаева О.В. Роль аналитических процедур в бухгалтерском учете и аудите в соответствии с международными стандартами // Экономика и эффективность организации производства. – 2019. – №30. – С. 34-37.
2. Сыромятникова О.В., Галицкая Ю.Н. Аналитические процедуры в системе внутреннего контроля организации // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2020. – №10-2(68). – С. 166-169. DOI: 10.24411/2411-0450-2020-10834.
3. Галиева Л.И. Аналитические процедуры подтверждения предпосылок составления бухгалтерской отчетности // Актуальные вопросы современной экономики. – 2021. – №1. – С. 464-468. DOI: 10.34755/ IROK.2021.84.53.065.
4. Степанова Я.В. Аналитические процедуры в аудите. Обзор подходов // Инновационное развитие экономики. – 2012. – №3(9). – С. 85-93.
5. Парамонов П.В., Антышева Е.Р. Аналитические процедуры в аудите // Неделя науки СПбПУ. Материалы научной конференции с международным участием. Институт промышленного менеджмента, экономики и торговли. – Санкт-Петербург: Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования «Санкт-Петербургский политехнический университет Петра Великого», 2019. – С. 257-259.
6. Лосева А.С., Фецкович И.В. Аналитические процедуры в аудите финансового состояния организаций АПК // Оригинальные исследования. – 2020. – Т. 10. – №4. – С. 170-175.
7. Лосева А.С., Фецкович И.В. Особенности применения аналитических процедур в аудите финансового состояния // Тенденции развития науки и образования. – 2020. – №61-4. – С. 51-54. DOI: 10.18411/lj-05-2020-71.

### References

1. Nifaeva O.V. Rol' analiticheskikh protsedur v buhgalterskom uchte i audite v sootvetstvii s mezhdunarodnymi standartami [Role of Analytical Procedures in Accounting and Audit in accordance with International Standards]. *Ekonomika i effektivnost' organizatsii proizvodstva*, 2019, no. 30, pp. 34-37 (in Russ.).
2. Syromyatnikova O.V., Galitskaya YU.N. Analiticheskie protsedury v sisteme vnutrennego kontrolya organizatsii [Analytical Procedures in the Company's Internal Control System]. *Ekonomika i biznes: teoriya i praktika*, 2020, no. 10-2(68), pp. 166-169 (in Russ.). DOI: 10.24411/2411-0450-2020-10834.
3. Galieva L.I. Analiticheskie protsedury podtverzheniya predposylok sostavleniya buhgalterskoy otchetnosti [Analytical Procedures for Confirmation of Background of Accounting Statements]. *Aktual'nye voprosy sovremennoy ekonomiki*, 2021, no. 1, pp. 464-468 (in Russ.). DOI: 10.34755/ IROK.2021.84.53.065.
4. Stepanova YA.V. Analiticheskie protsedury v audite. Obzor podhodov [Analytical Procedures in Audit. Overview of Approaches]. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki*, 2012, no. 3(9), pp. 85-93 (in Russ.).
5. Paramonov P.V., Antysheva E.R. Analiticheskie protsedury v audite [Analytical Procedures in Audit]. *Nedelya nauki SPbPU. Materialy nauchnoy konferentsii s mezhdunarodnym uchastiem. Institut promyshlennogo menedzhmenta, ekonomiki i torgovli*. – Sankt-Peterburg, Federal'noe gosudarstvennoe avtonomnoe obrazovatel'noe uchrezhdenie vysshego obrazovaniya «Sankt-Peterburgskiy politekhnicheskii universitet Petra Velikogo» Publ., 2019, pp. 257-259.
6. Loseva A.S., Fetskovich I.V. Analiticheskie protsedury v audite finansovogo sostoyaniya organizatsiy APK [Analytical Procedures in Audit of Financial Condition of Agricultural Organizations]. *Original'nye issledovaniya*, 2020, Vol. 10, no. 4, pp. 170-175 (in Russ.).
7. Loseva A. S., Fetskovich I. V. Osobennosti primeneniya analiticheskikh protsedur v audite finansovogo sostoyaniya [Application Peculiarities of Analytical Procedures in Audit of Financial Condition]. *Tendentsii razvitiya nauki i obrazovaniya*, 2020, no. 61-4, pp. 51-54 (in Russ.). DOI: 10.18411/lj-05-2020-71.



8. Солосина А.И. Аналитические процедуры в аудите как инструмент оценки финансового состояния организации // Актуальные проблемы экономической деятельности и образования в современных условиях: Сборник научных трудов Тринадцатой Международной научно-практической конференции. – Оренбург: Общество с ограниченной ответственностью «Научно-инновационный центр», 2018. – С. 119-124.

9. Имамутдинова А.И. Аналитические процедуры аудита основных средств // Развитие методологии и организации бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита в соответствии с МСФО и МСА: Научно-исследовательская работа преподавателей и студентов Финансового университета при Правительстве Российской Федерации / Под редакцией А.М. Петрова. – Москва: ООО «Издательство «Спутник+», 2018. – С. 53-56.

10. Харисова Ф.И., Усанова Д.Ш. Аналитические процедуры в аудите нематериальных активов // Экономический анализ: теория и практика. – 2004. – №17(32). – С. 40-44.

11. Артемьева Н.С., Ветошкина Е.Ю. Актуальные вопросы адаптации нормативных аналитических показателей финансовой устойчивости организации // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2022. – №4. – С. 15-22.

8. Solosina A.I. Analiticheskie protsedury v audite, kak instrument otsenki finansovogo sostoyaniya organizatsii [Analytical Procedures in Audit as a Tool for Assessing Organization's Financial Condition]. *Aktual'nye problemy ekonomicheskoy deyatel'nosti i obrazovaniya v sovremennykh usloviyah: Sbornik nauchnykh trudov Trinadtsatoy Mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii*, Orenburg, Obshchestvo s ogranichennoy otvetstvennost'yu «Nauchno-innovatsionnyy tsentr» Publ., 2018, pp. 119-124.

9. Imamutdinova A.I. Analiticheskie protsedury audita osnovnykh sredstv [Analytical Procedures for Audit of Fixed Assets]. *Razvitiye metodologii i organizatsii buhgalterskogo ucheta, ekonomicheskogo analiza i audita v sootvetstviy s MSFO i MSA: Nauchno-issledovatel'skaya rabota prepodavateley i studentov Finansovogo universitetapri Pravitel'stve Rossiyskoy Federatsii*, Moscow, Sputnik+ Publ., 2018, pp. 53-56.

10. Harisova FI., Usanova D.SH. Analiticheskie protsedury v audite nematerial'nykh aktivov [Analytical Procedures for Audit of Intangible Assets]. *Ekonomicheskyy analiz: teoriya i praktika*, 2004, no. 17(32), pp. 40-44 (in Russ.).

11. Artemieva N.S., Vetoshkina E. Yu. Aktual'nye voprosy adaptatsii normativnykh analiticheskikh pokazateley finansovoy ustoychivosti organizatsii [Adaptation of Regulatory Analytic Indicators of Organization's Financial Stability]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh buhgalterov)*, 2022, no. 4, pp. 15-22 (in Russ.).

**Для цитирования**  
Поварова Е.С. Аналитические процедуры в аудите просроченной дебиторской задолженности // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2023. – № 5. – С. 33-39.

**For citation**  
Povarova E.S. Analiticheskie protsedury v audite prosrochennoy debitorskoy zadolzhennosti [Analytical Procedures for Audit of Overdue Receivables]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh buhgalterov)*, 2023, no. 5, pp. 33-39 (in Russ.).

## Сервис «Поиск бухгалтера»



ИПБ РОССИИ



### Большой опыт

ИПБ России более 25 лет занимается становлением бухгалтерской профессии. Наше объединение разработало профессиональный стандарт «Бухгалтер»



### База кандидатов

Свыше 60 000 профессиональных бухгалтеров, имеющих большой опыт работы и проходящих ежегодное повышение профессионального уровня



### Проверка знаний

Специалисты ИПБ России разработали оригинальные, практикоориентированные задачи и тесты для проверки навыков и знаний кандидатов на ваши вакансии

## Как пользоваться сервисом

1. Зарегистрируйтесь в личном кабинете работодателя
2. Создайте свою вакансию или выберите кандидата при помощи функций поиска
3. Пригласите кандидата на собеседование или отправьте ему предложение пройти тестирование



25  
лет

Развиваем  
бухгалтерскую  
профессию  
ИПБ России

# РЕДАКЦИЯ ЖУРНАЛА «Вестник профессиональных бухгалтеров» ПРИГЛАШАЕТ АВТОРОВ К СОТРУДНИЧЕСТВУ

Подробная информация по оформлению и порядку представления статей, а также правила направления, рецензирования и опубликования статей размещены на нашем сайте:



☎ 8 800 500-54-51

✉ [vestnik@ipbr.org](mailto:vestnik@ipbr.org)

## ФАКТЫ О ЖУРНАЛЕ:



С 1 декабря 2015 года включен в Перечень рецензируемых научных изданий, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертаций на соискание ученой степени кандидата наук, на соискателя ученой степени доктора наук (Перечень ВАК).



Импакт-фактор РИНЦ 2022 – 0,521.



Журнал занимает 45-е место в рейтинге SCIENCE INDEX за 2022 год по тематике «Организация и управление» и 259-е место в рейтинге SCIENCE INDEX за 2022 год по тематике «Экономика. Экономические науки».



Публикация статей осуществляется на бесплатной основе.



## Некоторые вопросы отражения требований раздела 17 МСФО «Основные средства» для МСП в законодательстве Азербайджана

### Several Disclosing Issues of the Requirements of Section 17 (Fixed Assets) of IFRS for SMEs in the Azerbaijan Legislation

Азербайджанский государственный экономический университет (UNEC), Азербайджанская Республика, Баку

**Яшар Атакиши оглы Кельбиев**

док. экон. наук по философии, профессор, заведующий кафедрой «Экономические и технологические науки»  
e-mail: y.kelbiyev@gmail.com

**Эльхан Орхан оглы Джафаров**

доктор философии по экономике, доцент кафедры «Экономические и технологические науки»  
e-mail: elkhan.jafarov@inbox.ru

AZ1052, Азербайджанская Республика, г. Баку, ул. А. Алиева, д. 26, кв. 813.  
Тел. + (994) 50 319-20-23.

Azerbaydzhanskiy gosudarstvennyy ekonomicheskiy universitet, Azerbaijan State University of Economics (UNEC), Republic of Azerbaijan, Baku

**Yashar A. Kelbiev**

Doctor of Economics, Professor, Head of the Economic and Technological Sciences Department  
e-mail: y.kelbiyev@gmail.com

**Elkhan O. Jafarov**

Doctor of Economics, Associate Professor at the Economic and Technological Sciences Department  
e-mail: elkhan.jafarov@inbox.ru

apt. 813, 26 A. Aliyev st., Baku AZ1052, Republic of Azerbaijan.  
Phone + (994) 50 319-20-23.

**Аннотация.** Актуальность научного исследования обусловлена ролью малого и среднего бизнеса (МСБ) в мировой экономике в условиях глобализации экономических отношений и, как следствие этого, необходимостью поиска путей повышения качества подготовки финансовой отчетности в соответствии с МСФО для МСП. Целью работы является выявление различных концептуальных принципов по признанию и оценке элементов финансовой отчетности в представленных отдельных разделах МСФО для МСП, приведение в единое соответствие которых позволит определенным образом повысить сопоставимость и качественные характеристики финансовых показателей в подготовленных финансовых отчетах предприятиями МСБ.

Основу методологического подхода составляет:

- анализ нормативно-правовых актов регулирующих деятельность предприятий МСБ;
- отражение особенностей применения требований МСФО для МСП в Законе Азербайджанской Республики «О бухгалтерском учете»;
- отражение особенностей применения амортизации основных средств, их переоценки в правилах ведения бухгалтерского учета, утвержденных в соответствии с МСФО для МСП;
- отражение особенностей применения финансового и налогового учета в нормативно-правовых актах в признании и оценке основных средств МСП.

**Abstract.** The relevance of scientific research is due to the role of small and medium-sized businesses (SMEs) in the world economy in the context of the globalization of economic relations and, as a result, the need to find ways of improving the quality of financial statements preparation in accordance with IFRS for SMEs.

The purpose of the work is to identify various conceptual principles for the recognition and measurement of the elements of financial statements in the presented separate sections of IFRS for SMEs; and by bringing them into uniform compliance it will in a certain way improve the comparability and quality characteristics of financial indicators in financial statements prepared by SMEs.

The basis of the methodological approach is:

- analysis of laws and regulations governing the activities of SMEs;
- disclosure of the specifics of applying the IFRS requirements for SMEs in the Law on Accounting of the Republic of Azerbaijan
- disclosure of the specifics of the application of fixed assets depreciation, their revaluation in the accounting rules approved in accordance with IFRS for SMEs;
- disclosure of the application features of financial and tax accounting in laws and regulations in the part of recognition and measurement of SMEs fixed assets.

The main results obtained from this work should be considered the proposals for improving the regula



Основными результатами, полученными в этой работе, следует считать предложения по совершенствованию нормативно-правовой базы, регулирующей деятельность МСП по ведению финансового и налогового учета основных средств в соответствии с требованиями МСФО для МСП:

- в Законе Азербайджанской Республики «О бухгалтерском учете»;
- в правилах (инструкциях), отражающих учет амортизации и переоценки основных средств;
- в Налоговом Кодексе Азербайджанской Республики по уменьшению возможных несоответствий между налоговым и финансовым учетом.

Результаты научной работы, а также сформулированные на их основе предложения имеют практическое значение для руководителей МСБ, ведущих бухгалтерский учет и составляющих финансовую отчетность по МСФО для МСП, профессиональных бухгалтерских и аудиторских организаций, а также соответствующих органов, осуществляющих регулирование деятельности указанных структур.

**Ключевые слова:** МСФО; МСФО для МСБ; МСБУ 16; амортизация; переоценка; финансовый учет; налоговый учет.

## Введение

Целенаправленное и последовательное привлечение заемного и акционерного капиталов транснациональных компаний, осуществляющих свою деятельность как внутри страны, так и за ее пределами, в основном и предопределили глобализацию экономических отношений, которые, в свою очередь, обеспечили интеграцию международных рынков товаров, услуг и капитала.

Указанные изменения оказали существенное влияние на порядок представления финансовой отчетности, что, несомненно, привело к разработке новой концепции по разработке и представлению финансовой информации, отражающей сопоставимость и прозрачность финансовой отчетности по единым стандартам.

Таким образом, за разработку единых международных стандартов, отражающих в себе концепцию большей сопоставимости на глобальном уровне финансовой отчетности всех компаний, выступили как надзорные органы, так и составители финансовой отчетности.

Разработка и представление качественной финансовой информации на базе новой финансовой отчетности по единым международным стандартам позволила международным рынкам капитала оценивать и сравнивать результаты деятельности различных компаний, а компаниям, соответственно, – оценивать и сравнивать привлечение капитала, затраты на финансирование более показательным, результативным и эффективным способом.

В результате мировая система финансовой отчетности перестала характеризоваться большим

quantity framework governing the activities of SMEs in maintaining financial and tax accounting for fixed assets in accordance with the requirements of IFRS for SMEs:

- in the Law on Accounting of the Republic of Azerbaijan;
- in the rules (instructions) indicating the accounting for depreciation and revaluation of fixed assets;
- in the Tax Code of the Republic of Azerbaijan to reduce possible inconsistencies between tax and financial accounting.

The results of the scientific work, as well as the formulated proposals are of practical importance for the management of SMEs who maintain accounting records and prepare financial statements in accordance with IFRS for SMEs, professional accounting and audit organizations, as well as the relevant bodies regulating the activities of these structures.

**Keywords:** IFRS; IFRS for SMEs; IAS 16; depreciation; revaluation; financial accounting; tax accounting.

количеством разрозненных национальных стандартов. Согласно данным Совета по МСФО, из года в год наблюдается неуклонный рост юрисдикций, требующих внедрения МСФО от всех или почти всех структур, представляющих свою отчетность на рынках капитала соответствующих юрисдикций.

В настоящее время МСФО применяются в 168 странах мира<sup>1</sup>.

Кроме того, наблюдаемое в последние годы целенаправленное и последовательное распространение международных региональных проектов, содержащих геополитические и геоэкономические интересы, широкое применение современных коммуникационных технологий, осуществление инвестиций через глобальную электронную сеть, особенно в развитых странах, создали благоприятные условия для активного участия в этих проектах малых и средних предпринимателей.

С этой целью 9 июля 2009 года Фонд МСФО выпустил «Международные стандарты финансовой отчетности для малых и средних предприятий»<sup>2</sup>.

Несмотря на то, что МСФО для МСП были подготовлены на основании требований МСФО, они были приняты как отдельный продукт от полного комплекта указанных стандартов.

Здесь, в отличие от полного набора МСФО, некоторые темы (такие, как расчет прибыли на акцию, подготовка сегментной и промежуточной финансовой отчетности, учет долгосрочных

<sup>1</sup> IFRS. Режим доступа: <https://www.ifrs.org/use-a-round-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/> (дата обращения: 18.10.2023).

<sup>2</sup> IFRS. Режим доступа: <https://www.ifrs.org/projects/completed-projects/2009/ifrs-for-smes-standard/> (дата обращения: 18.10.2023).

активов, предназначенных для продажи и прекращения деятельности, концепции поддержания капитала) не представлены, поскольку они не отражали специфические особенности деятельности малых и средних предприятий.

С учетом отмеченных особенностей в МСФО для МСП, концепции признания и оценки активов, обязательств, доходов и расходов были разработаны и приняты в полном комплекте не для всех разделов отмеченного документа. В то время как по МСФО, указанные концепции считаются обязательными в процессе применения каждого соответствующего стандарта МСФО.

По этой причине, в отличие от требований МСФО, финансовая отчетность, подготовленная на основе МСФО для МСП, в определенной степени требует меньшего раскрытия информации, рассматривается, как менее сложный документ с точки зрения его применения, и состоит из 35 разделов [1].

В настоящее время в условиях глобализации экономики МСФО для МСП приняты в юрисдикциях более чем 80 стран и используются миллионами компаний<sup>3</sup>.

### **Отражение особенностей применения требований МСФО для МСП в Законе Азербайджанской Республики «О бухгалтерском учете»**

В Азербайджане с интеграцией экономики страны в мировую экономику 29 июня 2004 года был принят Закон Азербайджанской Республики «О бухгалтерском учете», предусматривающий на начальном этапе осуществления реформы в области бухгалтерского учета составление и публикацию финансовой отчетности в соответствии с МСФО только со стороны Структур Общественного Интереса (СОИ)<sup>4</sup> [2,3,4].

На втором этапе этой реформы, в связи с активным участием МСП нашей страны в ряде региональных глобальных проектах, в указанный Закон от 4 мая 2018 года были внесены коренные изменения по расширению сферы влияния МСФО для указанных категорий субъектов бухгалтерского учета в соответствии с требованиями которого [5]:

- МСФО для МСП являются международными стандартами, предназначенными для субъектов малого и среднего предпринимательства, принятыми международной организацией, специализирующейся в данной области. (статья 2.15);
- субъекты малого, среднего и крупного предпринимательства признаются на последнюю дату отчетного периода на основании критериев распределения этих субъектов, утверждаемых Кабинетом

<sup>3</sup> IFRS. Режим доступа: <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/2019-comprehensive-review-of-the-ifs-for-smes-standard/request-for-information/#> (дата обращения: 18.10.2023).

<sup>4</sup> Law of the Republic of Azerbaijan «About accounting». Режим доступа: <https://maliyye.gov.az/static/13/muhasibat-ucotu> (дата обращения: 18.10.2023).

Министров Азербайджанской Республики (статья 2.16), и должны составлять свою финансовую отчетность на основе МСФО для МСП (статья 10). В части реализации указанной статьи приняты соответствующие нормативные правовые акты. Для реализации:

- Статьи 2.15 в соответствии со статьей 4.3.1 Закона «О бухгалтерском учете» был осуществлен перевод МСФО для МСП на базе заключенного договора между Министерством финансов Азербайджанской Республики и Фондом МСФО;
- Статьи 2.16 Постановлением Кабинета министров Азербайджанской Республики за № 556 от 21 декабря 2018 были утверждены «Критерии разделения субъектов предпринимательства на микро, малые, средние и крупные»<sup>5</sup>;
- Статьи 10 Решением Коллегии Министерства финансов Азербайджанской Республики № Q-15 от 09 декабря 2019 года были утверждены «Правила ведения бухгалтерского учета по Международным Стандартам Финансовой Отчетности для Субъектов Малого и Среднего Предпринимательства»<sup>6</sup>.
- В соответствии со статьей 11.02 Закона «О бухгалтерском учете» для субъектов малого, среднего и крупного предпринимательства был определен отчетный период, обязывающий их осуществлять ведение бухгалтерского учета и составлять ежегодную финансовую отчетность по МСФО для МСП начиная с 2020 года.

По нашему мнению, согласно статье 10.1 указанного Закона субъекты крупного предпринимательства должны составлять финансовую отчетность в соответствии с МСФО исходя из юридического статуса их функционирования.

Здесь СОИ, существенным образом влияющие на формирование фискальной политики и составляющие финансовую отчетность по МСФО согласно статье 2.1.9 этого Закона, будут определяться из числа субъектов крупного предпринимательства.

При этом в соответствии с принципом сопоставимости, изложенным в Концептуальных основах МСФО, считаем целесообразным применение системы показателей по единым критериям определения для всех субъектов предпринимательства.

### **Отражение особенностей применения требований МСФО для МСП в соответствующих правилах ведения бухгалтерского учета**

«Правила ведения бухгалтерского учета по Международным Стандартам Финансовой Отчетности для Субъектов Малого и Среднего

<sup>5</sup> Decision of the Cabinet of Ministers of the Republic of Azerbaijan № 556 of dated december 21, 2018. Режим доступа: <https://maliyye.gov.az/static/13/muhasibat-ucotu> (дата обращения: 18.10.2023).

<sup>6</sup> Decision № Q-15 of the Board of the Ministry of Finance of the Republic of Azerbaijan dated december 09, 2019. Режим доступа: <https://maliyye.gov.az/static/13/muhasibat-ucotu> (дата обращения: 18.10.2023).



Предпринимательства», были разработаны и утверждены с внедрением МСФО для МСП на втором этапе реформирования бухгалтерского учета с целью регулирования коммерческой деятельности отмеченных субъектов предпринимательства.

Эти правила, в ряде случаев, были максимально приближены к МСФО и по этой причине частично отражали концептуальные требования, заложенные в соответствующих разделах МСФО для МСП.

В соответствии с пунктом 35 МСБУ 16, после переоценки объекта основных средств, балансовая стоимость такого актива корректируется до его переоцененной стоимости с учетом следующих способов на дату переоценки актива:

(а) валовая балансовая стоимость корректируется в соответствии с результатом переоценки балансовой стоимости актива. Например, валовая балансовая стоимость может быть пересчитана на основе наблюдаемых рыночных данных либо она может быть пересчитана пропорционально изменению балансовой стоимости. Накопленная амортизация на дату переоценки корректируется таким образом, чтобы она была равна разнице между валовой балансовой стоимостью и балансовой стоимостью актива после учета накопленных убытков от обесценения;

либо

(б) накопленная амортизация вычитается из валовой балансовой стоимости актива<sup>7</sup>.

Указанный концептуальный подход, по полной версии МСФО, был отражен в вышеотмеченных Правилах ведения бухгалтерского учета по Международным Стандартам Финансовой Отчетности для Субъектов Малого и Среднего Предпринимательства, где отмечается, что балансовая стоимость объекта земли, здания и оборудования должна быть доведена до его переоценочной стоимости, и на дату переоценки актив учитывается одним из следующих способов:

- способ обнуления накопленной амортизации;
- способ пропорциональной корректировки к первоначальной стоимости актива и сумме накопленной амортизации (пункт: 12.31.1).

В соответствие же с пунктом 17.15В раздела 17 МСФО «Основные средства» для МСП предприятие с применением модели переоценки должно оценить объект основных средств, справедливая стоимость которого может быть надежно оценена по переоцененной стоимости на дату переоценки за вычетом любой последующей накопленной амортизации и последующих накопленных убытков от обесценения. Переоценка основных средств должна производиться с достаточной периодичностью, чтобы остаточная стоимость существенно не отличалась от ее справедливой стоимости на отчетную дату.

<sup>7</sup> МСБУ 16. Режим доступа: <http://www.ifrs.org> (дата обращения: 18.10.2023).

Здесь ничего не говорится о способах проведения переоценки основных средств с учетом специфических особенностей функционирования МСП.

Основываясь на использовании более простых подходов для отражения учета активов по справедливой стоимости после проведения их переоценки, считаем, что из существующих по МСБУ 16 двух способов переоценки, способ обнуления накопленной амортизации для МСП является наиболее приемлемым, с последующим внесением изменений в пункте 17.15В раздела 17 МСФО «Основные средства» для МСП [6].

Аналогично можно проанализировать амортизацию основных средств в Разделе 17 МСФО «Основные средства» для МСП в сравнении с требованиями МСБУ 16.

В соответствии с пунктом 62 МСБУ 16 для распределения амортизируемой величины актива на протяжении срока его полезного использования могут применяться различные методы амортизации. К ним относятся линейный метод, метод уменьшаемого остатка и метод списания стоимости пропорционально объему продукции.

В соответствие же пунктом 17.22 раздела 17 МСФО «Основные средства» для МСП предприятие должно выбрать метод амортизации, отражающий схему, в которой оно рассчитывает потреблять будущие экономические выгоды от актива. Возможные методы амортизации включают линейный метод, метод уменьшаемого остатка и метод, основанный на использовании, такой как метод единиц продукции.

Здесь предлагаемые к использованию возможные методы учета амортизации утверждены в полном соответствии с МСФО, что противоречит концептуальным особенностям применения МСФО для МСП, о чем было сказано выше.

На наш взгляд, учитывая особенности функционирования деятельности МСП, обусловленные их гибкостью в проведении бюджетно-финансовой политики по выявлению новых источников дохода с организацией бизнес-структур в различных сферах экономики и, как следствие этого, соответствующих рынков сбыта на потребление более эффективных видов продукции и услуг с минимальными капитальными затратами на краткосрочной основе, среди предложенных методов амортизации можно оставить метод уменьшаемого остатка.

Отметим, что с внедрением МСФООС, на втором этапе реформирования бухгалтерского учета Решением Коллегии Министерства финансов Азербайджанской Республики от 18 октября 2018 года были внесены изменения в Инструкцию по нормам амортизации, применяемым к основным средствам и нематериальным активам в организациях, которые составляют годовую финансовую отчетность в соответствии с Национальными Стандартами Бухгалтерского Учета (НСБУ) для бюджетных организаций.

В результате чего эти нормы были утверждены на основе требований МСФООС<sup>8</sup>.

В соответствии с пунктом 1.4 данной Инструкции иные субъекты бухгалтерского учета вправе использовать при составлении годовой финансовой отчетности, утвержденные указанным нормативно-правовым актом нормы амортизации.

Однако, ссылаясь на отсутствие утвержденных норм амортизации, регулирующих деятельность субъектов бухгалтерского учета в соответствии с МСФО для МСП, налоговые органы, в силу своих внутриведомственных интересов, требуют от этих предприятий вести учет амортизации основных средств на базе налогового законодательства.

По нашему мнению, решение указанного вопроса связано с разработкой и утверждением Инструкции о применении единых норм амортизации к основным средствам для всех субъектов бухгалтерского учета, составляющих финансовую отчетность на базе МСФООС, МСФО. МСФО для МСП, с учетом особенностей их функционирования.

### Концептуальные различия по отражению особенностей основных средств в налоговом и финансовом учете в субъектах МСП

Амортизация, рассчитанная по методу уменьшаемого остатка на базе налогового учета, не отражает концептуальные требования по МСФО для МСП.

Законом Азербайджанской Республики № 905-IQ от 11 июля 2000 года «Об утверждении, введении в действие Налогового кодекса Азербайджанской Республики и связанных с ним вопросах правового регулирования» был принят Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики.

С учетом последних изменений 2023 года в соответствии со статьями:

- 13.2.17: основные средства – материальные активы со сроком полезного использования более одного года и стоимостью более 500 манатов, которые подлежат амортизации в соответствии со статьей 114 настоящего Кодекса;
- 14.3, 114.3-1 и 114.3-2: годовые нормы амортизации амортизируемых активов для коммерческих предприятий определяются с применением скользящего метода в процентном соотношении<sup>9</sup>.

В соответствии же с пунктом 17.18 раздела 17 МСФО «Основные средства» для МСП предприятие должно распределять амортизируемую

стоимость актива на систематической основе в течение срока его полезного использования.

Применение предприятиями амортизации основных средств на базе налогового учета, в сравнении с финансовым учетом, существенно отличается по своей сути и характеризуется следующими концептуальными особенностями:

1. утвержденные с применением скользящего метода нормы, в процентном соотношении которые не распределяют амортизируемую стоимость актива на систематической основе в течение срока его полезного использования. По этим нормам амортизации актив может быть списан:
  - раньше установленного срока использования в соответствии с паспортными данными его эксплуатации, включая незаконное изъятие актива в результате финансовых нарушений;
  - позже установленного срока эксплуатации с проведением капитального ремонта, обеспечивающего дальнейшее функционирование актива. В этом случае предприятие будет осуществлять свою деятельность с использованием изношенных основных средств, не обеспечивающих эффективную реализацию продукции (работ, товаров, услуг).
2. под материальными активами со сроком полезного использования более одного года и стоимостью более 500 манатов могут подразумеваться запасы, которые при полном списании их в процессе производства товаров (работ), оказания услуг, учитываются в виде основных средств и подлежат амортизации.
3. под материальными активами со сроком полезного использования более одного года и стоимостью менее 500 манатов могут подразумеваться основные средства, которые полностью отражаются в затратах на производство товаров и на оказание услуг.

Во всех перечисленных случаях наблюдаются определенные как по содержанию, так и по сущности значительные концептуальные отклонения в исчислении амортизации основных средств, не отвечающие концепциям и принципам МСФО для МСП.

Так, с применением учета амортизации основных средств на базе налогового законодательства не обеспечивается представление финансовой отчетности в соответствии с требованиями раздела 2 (концепции и принципы) МСФО для МСП. Здесь финансовая отчетность не отражает в себе качественные характеристики финансовой информации, такие как уместность, существенность, надежность, полнота, сопоставимость.

Концептуальные отклонения между налоговым и финансовым учетом наблюдаются также и в статье 115 Налогового Кодекса Азербайджанской Республики.

На втором этапе реформирования национальной системы бухгалтерского учета Решением Коллегии Министерства Финансов Азербайджанской

<sup>8</sup> Decision of the Collegium of the Ministry of Finance of the Republic of Azerbaijan №Q-09 dated October 18, 2018. Режим доступа: <https://maliyye.gov.az/static/13/muhasibat-ucotu> (дата обращения: 18.10.2023).

<sup>9</sup> Law of the Republic of Azerbaijan № 905-IQ dated July 11, 2000. Legislative collection of the Republic of Azerbaijan, 2000 № 8, Article 583. Режим доступа: <https://e-qanun.az/framework/46948> (дата обращения: 18.10.2023).

Республики за № Q-03 от 15 мая 2018 года были также совершенствованы «Правила отражения затрат на ремонт в бухгалтерском учете» в соответствии с требованиями МСФООС, МСФО, МСФО для МСФО<sup>10</sup>.

Согласно статье 114.6 Налогового Кодекса для целей начисления амортизации остаточная стоимость основных средств (активов) на конец налогового года состоит из следующей суммы (но не ниже нуля): остаточная стоимость основных средств (активов) на конец предыдущего года (остаточная стоимость после вычета суммы, начисленной за этот год амортизации), стоимость основных средств (активов), полученных в текущем году в соответствии со статьей 143 настоящего Кодекса, а также в соответствии со статьей 115 настоящего Кодекса в текущем году добавляется часть расходов на содержание, определенная сверх установленного лимита, и вычитается остаточная стоимость основных средств в случае предъявления, списания или остаточная стоимость составляет менее 500 манатов или 5 процентов от первоначальной стоимости в налоговом году. Прибавка от переоценки основных средств (актива) (положительная разница от переоценки) не прибавляется к остаточной стоимости основных средств (актива) на конец налогового года для целей начисления амортизации.

Это противоречит требованиям не только МСФО для МСП, а также МСФООС, МСФО.

В соответствии с разделом 17 МСФО «Основные средства» для МСП по пункту 17.10 компоненты первоначальной стоимости земли, зданий и оборудования состоят из следующего:

- (а) цена покупки после вычета любых торговых скидок, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку;
- (б) все прямые затраты, понесенные в связи с ведением актива до его надлежащего места эксплуатации и состояния, с тем чтобы его можно было использовать способом, определенным руководством предприятия; К таким затратам могут относиться затраты на подготовку площадки, доставку и погрузку/разгрузку, монтаж, пуско-наладку и эксплуатационные испытания объекта;
- (в) предварительная оценка суммы затрат, которые будут понесены в связи с обязательством, взятым на себя предприятием по проведению работ, таких как демонтаж и ликвидация, а также восстановление территории, на которой оно находится, в результате приобретения объекта или его использования в иных целях, не в целях создания резервов.

При этом в случае переоценки основных средств на основании пункта 17.15С МСФО

для МСП, если остаточная стоимость актива увеличилась в результате переоценки, это увеличение должно быть признано в составе прочего совокупного дохода и накоплено в капитале как увеличение переоценки. Однако увеличение признается в составе прибыли или убытка, после учета уменьшения переоценки актива, ранее признанного в составе прибыли или убытка.

Иными словами, в соответствии с требованиями МСФО финансовый учет должен вестись с целью отражения реального финансового положения предприятия, его активов, обязательств и капитала на момент составления финансовой отчетности. В то время как налоговый учет преследует иные цели, главная задача которых заключается в правильном исчислении всех подлежащих к уплате налогов и сборов, с последующим обеспечением контроля со стороны налоговых органов за правильностью исполнения указанных обязательств.

В этой связи, отражение всех требований по МСФО в налоговом законодательстве той или иной страны не представляется возможным в силу отсутствия стандартизации налоговых отношений в результате развития различного уровня экономик и, как следствие этого, установления соответствующей системы национальных налогов и сборов, которые не поддаются унификации.

Поэтому существующие концептуальные отклонения в налоговом и финансовом учете в оценке финансовых элементов финансовой отчетности, на наш взгляд, необходимо рассматривать в рамках установленных требований раздела 29 МСФО «Налоги на прибыль» для МСП.

## Выводы и предложения

Проведенное научное исследование и проведенный анализ на основе законодательных актов ведения финансового учета с применением МСФО для МСП позволил разработать следующие выводы и предложения.

Выводы:

1. Если в разделах МСФО для МСП отражаются требования по ведению финансового учета при подготовке финансовой отчетности на основе МСФО, то в принятых законодательных актах (законах, постановлениях, правилах, инструкциях) осуществляется регулирование деятельности предприятий МСП, а также ведение бухгалтерского учета посредством соответствующих бухгалтерских записей.

Однако было выявлено, что в указанных законодательных актах особенности ведения финансового учета, в ряде случаев, максимально приближены к МСФО и по этой причине частично отражают концептуальные требования, заложенные в разделе 17 МСФО для МСП.

<sup>10</sup> Decision of the Collegium of the Ministry of Finance of the Republic of Azerbaijan № Q-03 dated May 15, 2018. Режим доступа: <https://maliyye.gov.az/static/13/muhasibat-ucotu> (дата обращения: 18.10.2023).



2. Существующие концептуальные отклонения в налоговом и финансовом учете, в оценке финансовых элементов финансовой отчетности субъектов МСП, в целом не отвечают требованиям, представленным в разделе 29 МСФО «Налоги на прибыль» для МСП и, соответственно, требуют установления новых упрощенных подходов, допущений в указанных оценках.

Предложения:

1. В целях определения юридического статуса субъектов бухгалтерского учета в применении МСФО для МСП согласно:
  - статье 10.1 Закона «О бухгалтерском учете» субъекты крупного предпринимательства должны составлять финансовую отчетность в соответствии с МСФО исходя из юридического статуса их функционирования;
  - статье 2.1.9 Закона «О бухгалтерском учете» СОИ, будут определяться из числа субъектов крупного предпринимательства;
  - с целью обеспечения принципа сопоставимости по Концептуальным Основам МСФО критерии определения для СОИ в статье 2.1.9 Закона «О бухгалтерском учете» следует привести в соответствие с критериями, утвержденными Постановлением Кабинета министров

### Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

### Библиографический список

1. Сəfərov E.O., Musayeva N.M. Kicik və orta sahibkarlıq subyektlərinin maliyyə hesabatlarına dair bəzi məsələlər. *Mühasibat ucotu və audit və iqtisadi təhlil nəzəri və elmi-praktiki jurnalı* // *Audit*. – 2022. – №4(38). – səh. 3-17.
2. Сəfərov E.O., Abdullayeva F.Ə. Məmmədyarov M.C. Azərbaycanca mühasibat ucotu sahəsində islahatların aparılması // *Maliyyə və ucot jurnalı*. – 2011. – №3. – səh.9-24.
3. Джафаров Э.О. Реформирование бухгалтерского учета в Азербайджане на базе МСФО // *Международный бухгалтерский учет*. – 2008. – №6(114). – С. 29-36.
4. Джафаров Э.О. Государственное регулирование подготовки и представления финансовой отчетности в Азербайджане на базе МСФО и МСФООС // *Международный бухгалтерский учет*. – 2011. – №6(156). – С. 59-63.
5. Сəfərov E.O., Rzayeva K. «Kicik və Orta Sahibkarlıq Subyektləri üçün Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartları»nın Tətbiqinə Dair Məsələlər // *V İqtisadiyyat Və İdarəetmə Sahəsində Tədqiqatçıların Beynəlxalq Elmi Konfransı*. – Bakı 2023. – səh. 659-668.

Азербайджанской Республики за № 556 от 21 декабря 2018 года.

2. учитывая отличные от МСФО более упрощенные концепции, принципы, допущения в оценке элементов финансовой отчетности по МСФО для МСП, обусловленные особенностями функционирования деятельности МСП, среди предложенных методов можно оставить по:
  - переоценке основных средств способ обнуления накопленной амортизации;
  - амортизации метод уменьшаемого остатка и внести соответствующие изменения по пунктам 17.15В, 17.22 МСФО для МСП;
  - внести соответствующие изменения в «Правила ведения бухгалтерского учета по Международным Стандартам Финансовой Отчетности для Субъектов Малого и Среднего Предпринимательства», а также утвердить соответствующие правила по учету амортизации для субъектов МСП.
3. Для приведения существующих отклонений между финансовым и налоговым учетом в соответствие с требованиями, представленными в разделе 29 «Налоги на прибыль» МСФО для МСП, внести соответствующие изменения в статьи 114 и 115 Налогового Кодекса Азербайджанской Республики. 📌

### Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, declare with full responsibility that there is no actual or potential conflict of interest with any third party that may arise as a result of the publication of this article. This statement applies to the conduct of scientific work, the collection and processing of data, the writing and preparation of an article, and the decision to publish a manuscript.

### References

1. Jafarov E.O., Musayeva N.M. Some Questions Regarding the Financial Statements of Small and Medium Enterprises. *Theoretical and Scientific-Practical Journal of Accounting, Auditing and Economic Analysis*. *Audit*, 2022, no. 4(38), pp. 3-17.
2. Jafarov E.O. Abdullayeva F.A., Mammadyarov M.C. Carrying out Reforms in the Field of Accounting in Azerbaijan. *Journal of Finance and Accounting*, 2011, no. 3, pp. 9-24.
3. Jafarov E. O. Reformirovaniya buhgalterskogo ucheta v Azerbaydzhane na baze MSFO [Reforming Accounting in Azerbaijan on the basis of IFRS]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet – International Accounting*, 2008, no. 6(114), pp. 29-36 (in Russ.).
4. Jafarov E.O. Gosudarstvennoe regulirovanie podgotovki i predstavleniya finansovoy otchyotnosti v Azerbaydzhane na baze MSFO i MSFOOS [State Regulation of the Preparation and Presentation of Financial Statements in Azerbaijan based on IFRS and IPSAS]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet – International Accounting*, 2011, no. 6(156), pp. 59-63 (in Russ.).
5. Jafarov E.O., Rzayeva K. Implementation Issues of International Financial Reporting Standards for Small and Medium Enterprises. *V International Scientific Conference of Economics and Management Researchers*, Baku, 2023, pp. 659-668.

6. Созонов А.С. Обзор, оценка и перспективы применения МСФО для малого и среднего бизнеса в мире // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – Том 20. – Вып. 5. – С. 281-293.

#### Для цитирования

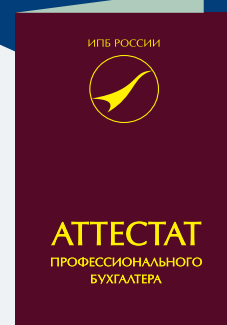
Кельбиев Я.А., Джафаров Э.О. Некоторые вопросы отражения требований раздела 17 МСФО «Основные средства» для МСП в законодательстве Азербайджана // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2023. – №5. – С. 41-48.

6. Sozonov A.S. Obzor, otsenka i perspektivy primeneniya MSFO dlya malogo i srednego biznesa v mire [IFRS Review, Assessment and Application Prospects for Small and Medium-Sized Businesses in the World]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet – International Accounting*, 2017, Vol. 20, iss. 5, pp. 281-293 (in Russ.).

#### For citation

Kelbiyev Ya.A., Jafarov E.O. Nekotorye voprosy otrazheniya trebovaniy razdela 17 MSFO "Osnovnye sredstva" dlya MSP v zakonodatel'stve Azerbaydzhana [Several Disclosing Issues of the Requirements of Section 17 (Fixed Assets) of IFRS for SMEs in the Azerbaijan Legislation]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2023, no. 5, pp. 41-48 (in Russ.).

## Аттестат ИПБ России 8-го уровня квалификации. Специальное предложение для обладателей документов международных сертификационных систем



Вы прошли обучение по какой-либо программе международной сертификационной системы, включающей изучение консолидированной финансовой отчетности, но не сдавали экзамен в данной системе?

Или у вас уже есть документ признанной международной сертификационной системы, включающей изучение консолидированной финансовой отчетности, и подтверждающий сдачу экзамена в данной системе?

Для обладателей документов международных сертификационных систем, включающих изучение МСФО, действует специальное предложение по получению аттестата главного бухгалтера организации, составляющей консолидированную финансовую отчетность, соответствующего самому высокому квалификационному уровню профессионального стандарта «Бухгалтер».

Вы можете получить аттестат главного бухгалтера организации, составляющей консолидированную финансовую отчетность на особых условиях.

Подробная информация размещена на сайте ИПБ России.



☎ 8 800 500 54 51

✉ info@ipbr.org

Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (ИПБ России) – крупнейшее некоммерческое профессиональное объединение бухгалтеров и других специалистов финансово-экономических служб, субъект негосударственного регулирования бухгалтерского учета, учрежден в апреле 1997 года при поддержке Министерства финансов РФ



ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ ОБЪЕДИНЕНИЕ

**ИПБ России**

- Свыше **50** территориальных организаций профессиональных бухгалтеров
- Около **300** центров подготовки
- Более **60 000** членов



8 800 500-54-51



info@ipbr.org



www.ipbr.org







Профессиональный бухгалтер – это специалист, который достигает и постоянно поддерживает высокий уровень профессиональной компетенции в области бухгалтерского учета и смежных областях, действует в соответствии с кодексом этики, честно и добросовестно выполняет взятые на себя, в том числе добровольно, обязательства





## ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЙ БУХГАЛТЕР

- решает стратегические задачи
- консультирует руководство по финансовым вопросам и принимает решения на основе своих знаний и опыта
- ориентируется в современном законодательстве
- оптимизирует бизнес-процессы
- ГОТОВИТ документацию и пояснения для контролирующих органов
- обладает обоснованным профессиональным суждением

**АТТЕСТАТ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО  
ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЕРА  
(ВНУТРЕННЕГО АУДИТОРА)  
ПОДТВЕРЖДАЕТ, ЧТО ЕГО ОБЛАДАТЕЛЬ**

-  знает, как организовать эффективную систему внутреннего контроля на предприятии
-  ориентируется в вопросах правового регулирования внутреннего контроля и внутреннего аудита
-  умеет осуществлять проверки и оформлять их результаты в соответствии с установленными требованиями
-  разделяет высокие моральные принципы и соблюдает нормы профессиональной этики

# АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ ПОЗВОЛЯЕТ

-  быть уверенным в завтрашнем дне
-  иметь интересную и перспективную работу
-  получать достойную зарплату
-  полностью реализовать себя в профессии

## РАБОТОДАТЕЛИ ЦЕНЯТ АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ



Москва, ул. Тверская, 22Б, стр. 3  
8 800 500-54-51  
[info@ipbr.org](mailto:info@ipbr.org)  
[www.ipbr.org](http://www.ipbr.org)  
[vk.com/ipb\\_russia](https://vk.com/ipb_russia)  
[t.me/ipbrussia](https://t.me/ipbrussia)