



www.auditrf.ru • ISSN 2227-9288

2 (186) • 2023

АУДИТ



**Цифровая трансформация экономики
продолжает набирать обороты и аудит
не может оставаться в стороне**

Кирилова Анна Борисовна, Генеральный директор ООО «Аудит-НТ»

Входит в «Перечень ВАК ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертации на соискание ученой степени доктора и кандидата наук» – [http://vak.ed.gov.ru].

Редакционная коллегия

Чая Владимир Тигранович, главный редактор, д.э.н., профессор, академик РАЕН, главный научный сотрудник кафедры учета, анализа и аудита экономического факультета МГУ имени М.В. Ломоносова, вице-президент, учредитель СРО Аудиторская ассоциация «Содружество», chaya@auditor-sro.org

Добровский Василий Сергеевич, генеральный директор Издательского дома «АУДИТ», первый заместитель главного редактора, audit@auditrf.ru

Бариленко Владимир Иванович, д.э.н., профессор Департамента бизнес-аналитики Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, заслуженный работник высшей школы Российской Федерации, vbarilenko@yandex.ru

Вахрушина Мария Арамовна, д.э.н., профессор Департамента бизнес-аналитики Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, vakhrushina@mail.ru

Гузов Юрий Николаевич, к.э.н., доцент, первый зам. декана экономического факультета Санкт-Петербургского государственного университета, аудитор, guzov@mail.ru

Ефимова Ольга Владимировна, д.э.н., профессор, Департамента бизнес-аналитики Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, oefimova2002@mail.ru

Керимов Вагиф Эльдар оглы, д.э.н., профессор, Департамента бизнес-аналитики Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, oefimova2002@mail.ru

Кобозева Надежда Васильевна, к.э.н., доцент Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве Российской Федерации. Директор по контролю качества аудиторской деятельности СРО Аудиторская ассоциация «Содружество», nadezdakob@yandex.ru

Конкин Виталий Викторович, к.э.н., Первый заместитель директора Дирекции планирования и финансирования АО «Первый канал», konkin1tv@mail.ru

Кутер Михаил Исаакович, д.э.н., профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета, заслуженный работник Высшей школы РФ, попечитель международной академии истории бухгалтерии США

Николаев Виктор Алексеевич, д.э.н., профессор кафедры менеджмента РАНХиГС при Президенте РФ, Институт бизнеса и делового администрирования, nikolaevva@mail.ru

Сидорова Марина Ильинична, д.э.н., доцент, профессор Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, sidorova2003@list.ru

Суйц Виктор Паулевиц, д.э.н., профессор кафедры учета, анализа и аудита экономического факультета МГУ имени М.В. Ломоносова

Хорин Александр Николаевич, д.э.н., профессор МГУ имени М.В. Ломоносова, член-корреспондент академии менеджмента и рынка, действительный член международной Академии информатизации, член-корреспондент Академии экономических наук и предпринимательской деятельности, ahd_kafedra@mail.ru

Чечина Мария Владимировна, ответственный секретарь, info@auditrf.ru

Чупахина Наталья Ильинична, д.э.н., профессор кафедры «Экономика и менеджмент» Старооскольского технологического института им. А.А. Угарова (филиала) «МИСиС», st_chupahina@mail.ru

Юмтарова Наталья Александровна, к.э.н., ведущий специалист отдела международной отчетности и контроля АО «Биннофрам», natalia.yumtarova@gmail.com

Международный редакционный совет

Аваков Сергей Юрьевич, д.э.н., профессор, ректор Таганрогского института управления и экономики, заслуженный работник высшей школы Российской Федерации, s.avakov@tmei.ru

Алиев Зубайир Магомеддирович, к.э.н., Член Правления - ревизор СООО «Галерея Концепт», z-m-aliev@mail.ru (Республика Беларусь)

Беридзе Теимураз, д.э.н., профессор факультета экономики и бизнеса Тбилисского государственного университета имени Иванэ Джавахишвили

Гаспарян Мартик Юрикович, д.э.н., профессор, академик, вице-президент Международной академии духовного единства народов мира, член Экспертного Совета Контрольно-счетной палаты г.Москвы

Гогия Кама Алексеевна, Председатель государственного комитета Республики Абхазия по статистике, д.э.н., почетный профессор Абхазского государственного университета, член-корр. РАЕН

Жолаева Маргарита Ахантаевна, доктор PhD, доцент кафедры учета, анализа и аудита Евразийского национального университета имени Л.Н. Гумилева (Республика Казахстан)

Кваташидзе Надежда Викторовна, ассоциированный профессор бухгалтерского учета и аудита факультета экономики и бизнеса Тбилисского государственного университета имени Иванэ Джавахишвили

Кумар Раджив, доктор, второй секретарь международного отдела Министерства Науки и образования Индии

Лукашев Андрей Иванович, к.э.н., доцент, заведующий кафедрой «Бюджета и казначейства» Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова

Мельник Маргарита Викторовна, д.э.н., профессор кафедры «Аудит и контроль» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации

Николаев Игорь Алексеевич, д.э.н., профессор Высшей школы экономики, директор Института стратегического анализа компании ФБК Грант Торнтон (Российская Федерация)

Новрузов Вахид Тапдыг оглы, д.э.н., Председатель Палаты Аудиторов Азербайджанской Республики, профессор

Панков Виктор Васильевич, д.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета и налогообложения РЭУ им. Г.В. Плеханова

Рябухин Сергей Николаевич, д.э.н., председатель Комитета по бюджету и финансовым рынкам Совета Федерации Федерального Собрания Российской Федерации

Соловьева Ольга Витальевна, д.э.н., профессор, заведующая кафедрой учета, анализа и аудита экономического факультета МГУ им. М.В.Ломоносова

Сосновский Александр Викторович, д.фил. н., профессор, приват-доцент Института международной политики и экономики в Гамбурге, директор и главный редактор немецкого интернет-журнала «World Economy»

Суварян Юрий Михайлович, д.э.н., профессор, академик-секретарь Отделения арменоведения и общественных наук, член Президиума НАН РА, зав. кафедрой управления Армянского государственного университета экономики

Тулаходжаева Миновар Махкамовна, д.э.н., профессор Ташкентского Государственного Экономического Университета, Председатель Совета Национальной Ассоциации Бухгалтеров и Аудиторов Узбекистана

Харабадзе Елена Аслановна, профессор, эмеритус-профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита факультета экономики и бизнеса Тбилисского государственного университета имени Иванэ Джавахишвили

Хурумова Ирина Вольфовна, координатор международного редакционного совета, генеральный директор ООО «Аудит Хаус»

Оглавление

Тема номера

Развитие аудита в условиях цифровой трансформации экономики

Автор: Кириллова А.В. 2

Поздравляем 4

«История в перьях». Начало...

Автор: Вольфсон В.В. 6

Бухгалтерский учет

Аудит

Анализ подходов Федерального казначейства и саморегулируемой организации аудиторов...

Автор: Жук А.Ю. 7

Об ответственности на рынке аудиторских услуг

Автор: Гутцайт Е.М. 11

Методическое обеспечение налогового аудита как самостоятельного направления...

Авторы: Удoviкова А.А., Марченкова И.Н. 16

Современные методические подходы к планированию и проведению аудита расчетов с персоналом по оплате труда

Авторы: Шабанникова Н.Н., Гамидова Н.Г. 21

Аудит: оценка соблюдения принципов устойчивого развития

Автор: Ерохина Е.И. 29

Концептуальные основы и модели процессов риск-ориентированного внутреннего аудита

Автор: Луканов В.Е. 33

Десять важных процедур при подготовке к аудиту на предприятии

Автор: Жизсаров М.Ж. 36

Экономический анализ

Практические вопросы финансового анализа инвестиционных проектов: проблемы и решения

Авторы: Грачёва М.В., Александров Д.С. 39

Использование цифровых активов для снижения санкционных рисков при расчетах за российский экспорт

Авторы: Филимонова Н.Н., Соломатина Т.Б., Кунин А.А. 45

Оценка антикризисных мер зарубежных правительств по поддержке автомобильной промышленности в условиях мирового экономического кризиса 2008–2009 гг.

Авторы: Грибина Е.Н., Савченко Е.О. 49

Управленческий учет

Советский нормативный метод и сетевое планирование как инструменты внутреннего контроля...

Авторы: Потапов Ю.А., Ветрова И.Ф. 54

Бухгалтерский учет

Адаптация практического применения современных стандартов по бухгалтерскому учету...

Автор: Дёмина И.Д. 60

Менеджмент

Профессиональная компетентность в современных условиях

Автор: Илларионов Ю.Н. 63

Издатель: ООО «АСПЕКТ», 127247, г. Москва, Дмитровское шоссе, д.100, стр. 2, оф. 2312, auditrf.ru, E-mail: info@auditrf.ru. Учредители: Добровенский В.С., ООО «ЖЕБУР». Редакция не несет ответственности за содержание опубликованной рекламы, не ведет переписку. Мнение редакции может не совпадать с мнением авторов. Ответственность за достоверность фактов несут авторы публикуемых материалов. Все права защищены. При полном или частичном использовании материалов ссылка на журнал «АУДИТ» обязательна. Журнал зарегистрирован Комитетом РФ по печати. Свидетельство № 015245 от 4 сентября 1996 г. Зарегистрировано Комитетом Российской Федерации по печати и информации. Индекс по каталогам: ООО «Урал-Пресс» – индекс 47480 – печатная форма, 001311 – электронная версия. ОАО Агентство «Роспечать» – индекс 20475 – печатная форма, 47480 – электронная версия. Формат 84x108/16. Подписано в печать 22.06.2022 г. Общий тираж до 1750 экз. Заказ №

Редакция оставляет за собой право самостоятельно подбирать к авторским материалам иллюстрации, вносить необходимые стилистические и орфографические правки без согласования с автором. Поступившие в редакцию материалы будут свидетельствовать о согласии авторов принять требования редакции.

Table of contents

Issue theme

Development of audit in the conditions of the digital transformation of the economy

Author: Kirillova A.V. 2

Congratulations 4

History in feathers. Start...

Author: Volfson V.V. 6

Accounting, Statistics

Analysis of the approaches of Federal treasury and the auditors self-regulatory organization...

Author: Zhuk A.Y. 7

About responsibility in the market of audit services

Authors: Gutzait E.M. 11

Methodological support of tax audit as an independent direction of audit activity

Authors: Udovikova A.A., Marchenkova I.N. 16

The modern methodological approaches to planning and carrying out an audit of payments with staff

Author: Shabannikova N.N., Gamidova N.G. 21

Audit: assessment of compliance with the principles of sustainable development

Author: Erokhina E.I. 29

Conceptual foundations and models of risk-based internal audit processes

Author: Lukanov V.E. 33

Ten Important Procedures in Preparing for an Audit at the enterprise

Author: Zhizsarov M.Z. 36

Practical issues of financial analysis of investment projects: problems and solutions

Authors: Grachova M.V., Aleksanov D.S. 39

Usage digital assets to reduce sanctions risks when paying for Russian export

Authors: Filimonova N.N., Solomatina T.B., Kunin A.A. 45

Assessment of anti-crisis measures of foreign governments to support the automotive industry in the context of the global economic crisis of 2008–2009

Authors: Gribina E.N., Savchenko E.O. 49

The Soviet normative method and network planning as internal control tools in a market economy

Authors: Potapov Y.A., Vetrova I.F. 54

Adaptation of the practical application of modern standards on accounting of IA and OS in the conditions of conducting ITS

Author: Demina I.D. 60

Management

Professional competence in modern conditions

Author: Illarionov Y.N. 63

Publisher «ASPECT» Ltd, Office 2312, 100/2, Dmitrovskoye Highway, Moscow,

127247, URL: auditrf.ru, E-mail: info@auditrf.ru

Establishes: V.S. Dobrovensky, «ZHEBUR», LLC.

The editorial staff disclaims any responsibility for the published advertising and does not hold correspondence. The editorial opinion may differ from the authors' opinions. All rights reserves. Reference to the «AUDIT journal is mandatory when using materials fully or partially.

The journal is registered by the Committee of the Russian Federation on Press. No. 015245 Certificate of 4th September 1996. Registered by the Committee of the Russian Federation on Press and Information.

Catalogue index:

«UralPress», LLC – index 47480 – hard copy, index 001311 – electronic copy. «Rospechat» Agency, OJSC – index 20475 – hard copy, index 47480 – electronic copy.

Format 84*108/16. Signed to print 22.06.2022

General circulation – 1750 copies. Order No.

КИРИЛЛОВА Анна Борисовна,
Генеральный директор
Общества с ограниченной ответственностью
«Аудит – новые технологии»,
kirillova.ab@msk.audit-nt.ru

Развитие аудита в условиях цифровой трансформации экономики

Аннотация. Сегодня цифровые технологии активно охватывают все сферы деятельности современного общества. Аудит не является исключением. Это прежде всего связано с современными тенденциями компьютеризации бухгалтерского учета и системы налогообложения, повышением трудоемкости выполнения аудиторских процедур. Разработка и внедрение таких информационных технологий требуют немалых ресурсов: технологических, трудовых, материальных, финансовых, образовательных, технических. Информационные технологии, ориентированные на цифровое развитие аудита, приведут к трансформационным изменениям в методологии проведения аудиторских проверок. Автоматизированная обработка данных, электронный документооборот, удаленный доступ к любой информационно-аналитической системе, использование экономико-математических методов анализа при выполнении аудиторских процедур позволяют повысить эффективность аудиторских проверок.

Ключевые слова: аудит, аудиторские проверки, аудиторские, процедуры, цифровая трансформация, цифровая экономика, автоматизация, цифровой аудит.

KIRILLOVA Anna Borisovna,
General manager
Limited Liability Companies
«Audit – new technologies»,
?????.ru

Development of audit in the conditions of the digital transformation of the economy

Abstract. Digital technologies today cover all spheres of activity of modern society. Auditing is no exception. This is due to modern trends in computerization of accounting and taxation systems, an increase in the complexity of performing audit procedures. The development and implementation of information technologies require a lot of resources: technological, labor, material, financial, educational, technical.

Digital information technologies will lead to transformational changes in audit methodology. To increase the efficiency of audits allow: automated data processing; electronic document management; remote access to the client information and analytical system; use of economic and mathematical methods of analysis to perform audit procedures.

Keywords: audit, audit checks, audit procedures, digital transformation, digital economy, automation, digital audit.

Цифровая трансформация экономики продолжает набирать обороты, вовлекая в поистине масштабный процесс все большее число участников. И аудит не может оставаться в стороне, адаптируясь к условиям быстро меняющейся бизнес-среды. Задача аудиторских организаций состоит в том, чтобы своевременно реагировать на все изменения и вызовы.

Цифровая трансформация аудита повышает прозрачность и увеличивает качество аудиторских процедур, обеспечивает

заинтересованным лицам более высокую степень уверенности в отношении финансовой отчетности аудируемых лиц. В свою очередь, системное и сбалансированное развитие информационных технологий для аудита, цифровая трансформация аудиторской отрасли изменяют не только применяемые методы и модели в аудите, но и саму долгосрочную концепцию развития аудиторской отрасли. Соответственно, цифровая трансформация аудиторской организации – это стратегический управле-

мый процесс преобразования бизнес-модели организации с применением цифровых технологий. На наш взгляд, цель такой цифровой трансформации – создание обновленной бизнес-модели аудиторской организации, способной эффективно работать, устойчиво и сбалансированно развиваться в условиях современной цифровой экономики.

Для оказания качественных аудиторских услуг в условиях все возрастающей конкуренции необходимо менять подходы

к трудоемким процессам и процедурам, используя возможности информационных технологий. Автоматизация процессов позволяет избавиться от рутинных процедур и уделять больше внимания выявлению рисков и углубленному анализу информации, требующих профессионального суждения.

Автоматизация на уровне информационных систем позволяет своевременно контролировать качество оказываемых услуг на всех этапах выполнения заданий в результате автоматического документирования аудиторских процедур, что позволяет сократить трудозатраты и повысить конкурентоспособность.

Аудит вынужден искать пути решения множества задач одновременно в связи с ростом объемов обрабатываемых данных и применением заказчиками услуг различных программных продуктов для ведения учета.

Одним из возможных путей решения этих задач мы видим поиск и создание механизмов унификации и автоматизации, что приводит к повышению качества оказываемых услуг на фоне снижения затрат.

С целью снижения рисков и повышения качества оказываемых услуг аудит в нынешних реалиях должен располагать знаниями о различных цифровых технологиях, которые используются заказчиками аудиторских услуг в процессе хозяйственной деятельности.

Для решения стоящих перед аудиторскими компаниями задач требуются немалые инвестиции в создание, развитие и поддержание в актуальном состоянии автоматизированной информационной системы. Создание используемой нашей аудиторской компанией информационной системы осуществлено в 2017 году, и как и любая информационная система она развивается и поддерживается, обеспечивая возможность учитывать все изменения как в области оказания аудиторских услуг, так и в изменении используемых нашими заказчиками автоматизированных учетных систем.

При создании, развитии и поддержании автоматизированной системы преимуществом является командная работа методологов, аудиторов, консультантов, архитекторов, разработчиков и специалистов других направлений. Только совместная работа позволила создать информационную систему, отвечающую требованиям времени.

Накопленный аудиторами опыт и знания в области применяемых в той или иной отрасли цифровых и инновационных технологий позволил использовать лучшие решения на всех этапах – от начала процесса планирования до завершения аудиторских заданий. Опыт и знания обеспечили возможность создания простой и универсальной системы сбора, обработки, анализа и документирования выполняемых процедур. Мы, как и все сообщество аудиторов, много времени тратим на необходимые, но рутинные процедуры документирования



Кириллова Анна Борисовна,

Генеральный директор Общества с ограниченной ответственностью «Аудит – новые технологии», работает в компании с 2009 года.

Образование высшее, экономическое. В 1989 году закончила Ленинградский орден Трудового Красного Знамени финансово-экономический институт им. Н.А. Вознесенского, диплом с отличием, специальность – планирование промышленности.

В 1995 году получен квалификационный аттестат аудитора, в 2012 году – единый квалификационный аттестат аудитора, является действующим аудитором, также имеет аттестат налогового консультанта и аттестат профессионального бухгалтера.

Внешняя деятельность: член Комитета по бюджету СРО ААС.

оказываемых услуг. С помощью цифровых технологий, используемых в созданной информационной системе, задача автоматизации документирования решена, причем, независимо от используемых нашими клиентами программных продуктов и систем учета.

Созданная и используемая нами информационная система названа просто АИС «Аудит». В АИС «Аудит» решены не только вопросы документирования, но и многие другие задачи, например:

- в режиме реального времени внутри закрытой информационной сети реализован обмен информацией между участниками аудиторской проверки, что позволяет часть работы выполнять дистанционно и более эффективно задействовать участников проверки;

- реализован блок договорной работы, позволяющий не только учитывать условия конкретного контракта, но и автоматически заполнять необходимые поля в рабочих документах аудитора, не тратя время на ручной ввод, что также позволяет избежать технических ошибок;

- блок документирования дает возможность выгружать необходимую информацию в любом формате (автоматически, либо с использованием настроек) независимо от используемых заказчиками автоматизированных учетных систем или программных продуктов. Эта возможность не только существенно сокращает трудозатраты, но и исключает технические ошибки, присущие при неавтоматизированном вводе информации;

- система позволяет использовать привычную для аудиторской компании методологию. Все используемые в системе шаблоны с легкостью можно заменить в зависимости от методологии документирования, которая используется в компании проводящей аудит;

- блок управления проектами и персоналом, позволяющий осуществлять одновременное планирование проверок большого объема и осуществлять непрерывный контроль исполнения заданий.

АИС «Аудит» позволяет выполнять аудит в несколько этапов, а также при выполнении некоторых аудиторских процедур в дистанционном режиме.

Если говорить о комплексной системе внедрения средств автоматизации в деятельность аудиторской организации при проведении аудиторских проверок и оказании сопутствующих аудиту услуг, то необходимо, чтобы она была основана на принципах:

- системности, т.е. все элементы системы автоматизации деятельности должны быть взаимосвязаны, что обеспечит последовательность проведения всех процедур и исключит двойное выполнение каких-либо задач;

- надежности, выражающейся в устойчивости как к внешним, так и внутренним угрозам безопасности;

- актуальности, связанной с изменениями законодательства;

- гибкости, заключающейся в возможности изменения структуры или функционала в зависимости от потребностей аудиторской компании;

- экономической эффективности внедрения, которая должна выражаться в повышении качества оказываемых услуг, одновременно с уменьшением времени на проведение и документирование аудиторских и сопутствующих аудиту услуг и снижении затрат.

Аудиторская деятельность является отдельной отраслью экономики, которая неразрывно связана с цифровизацией не только в Российской Федерации, но и в мире. Перемещение деятельности любой организации в электронную среду проходит через три стадии:

- автоматизацию;
- цифровизацию;
- цифровую трансформацию.

Сегодня аудит все еще находится лишь на первой стадии, т.е. происходит делегирование задач комплексным электронным системам, осуществляющим хранение, обработку и передачу информации в соответствии с выбранным алгоритмом работы.

По мнению специалистов, в перспективе сфера аудиторских услуг достигнет стадии цифровой трансформации, т.е. изменится вся система управления аудиторской организацией. Однако стоит отметить, что несмотря на все новые возможности, открывающиеся в перспективе развития автоматизации и цифровизации аудита, существует множество вызовов, в том числе недостаточное осознание участниками, оказывающими аудиторские и сопутствующие аудиту услуги, того, что информационные технологии являются помощниками, а не полноценной заменой аудиторской деятельности, так как итоговые решения в процессе проведения аудита должен принимать именно аудитор на основе профессиональных знаний и опыта.

Задачи получения необходимых знаний и компетенций, на наш взгляд, можно решить, включая в программы повышения квалификации аудиторов соответствующие темы, а также проводя практикумы и семинары.

Мы отслеживаем изменения, происходящие в области информационных систем, связанные с бурной цифровизацией в различных областях. Применение цифровых технологий в аудиторской деятельности – это вопрос, широко обсуждаемый в профессиональной среде.

В плане мероприятий по реализации Концепции развития аудиторской дея-

тельности в Российской Федерации до 2024 года [1] в качестве одного из приоритетных направлений выделено совершенствование практики оказания аудиторских услуг, ожидаемым результатом реализации которого должны стать обеспечение применения электронных технологий, анализ данных при оказании аудиторских услуг, для того, чтобы их использование на практике расширилось с перспективой выхода российского программного обеспечения на мировой рынок аудита [3].

Внедрение в аудиторскую деятельность цифровых технологий способствует развитию инструментов реализации аудиторских процедур, что позволяет повысить уровень автоматизации трудовых функций аудитора как высококвалифицированного специалиста. Процесс автоматизации аудита как один из этапов его цифровизации является положительной вехой на пути развития аудиторской деятельности, ведущей к повышению эффективности деятельности и качества всех услуг, оказываемых аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами.

Литература

1. Об утверждении Плана мероприятий по реализации Концепции развития аудиторской деятельности в Российской Федерации до 2024 года [Приказ Минфина России от 12.02.2021 N 68]. – URL:

<http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 21.04.2023).

2. Зарубин Д.Н. Аудит в цифровой экономике как объект методологического анализа // Научный электронный журнал «Оригинальные исследования». – 2022. – № 1. Том 12. – С. 76-86.

3. Кудряшова А.В., Уточкина Л.А. Развитие аудиторской деятельности: вызовы, возможности, перспективы в условиях цифровизации экономики развития // Вестник Воронежского государственного университета. – 2022. – № 2. – С. 57-70.

References

1. On approval of the Action Plan for the implementation of the Concept of Development of Auditing Activities in the Russian Federation until 2024 [Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated 12.02.2021 N 68]. – URL: <http://www.consultant.ru/> (accessed: 04/21/2023).

2. Zarubin D.N. Audit in the digital economy as an object of methodological analysis // Scientific Electronic Journal "Original research". – 2022. – No. 1. Volume 12. – Pp. 76-86.

3. Kudryashova A.V., Utochkina L.A. Development of audit activity: challenges, opportunities, prospects in the conditions of digitalization of the development economy // Bulletin of the Voronezh State University. – 2022. – No. 2. – Pp. 57-70.

Уважаемый Евгений Михельевич!

Редакция журнала «Аудит» поздравляет с юбилеем уважаемого Евгения Михельевича Гутцайта, доктора экономических наук, ведущего научного сотрудника Научно-исследовательского финансового института Министерства финансов России!

Примите наши искренние пожелания крепкого здоровья, счастья, благополучия и успехов во всем!

Пусть хорошее настроение, семейное благополучие и жизненная энергия всегда будут с Вами. А успех и творческий энтузиазм пусть всегда сопутствуют в работе и научной деятельности.

Мы от всей души желаем Вам долгих и счастливых лет в жизни и в профессии! Опыт и знания, которыми Вы щедро делитесь с коллегами – бесценны!

С уважением,

Главный редактор журнала «АУДИТ» В.Т. Чая
Генеральный директор ИД «АУДИТ» В.С. Добровенский



Поздравляем!

Указом Президента России Владимира Путина присвоено почётное звание «Заслуженный деятель науки Российской Федерации»

Александр Евгеньевичу СУГЛОБОВУ,

доктору экономических наук, профессору, руководителю Всероссийского научно-исследовательского института организации производства, труда и управления в сельском хозяйстве – филиала Федерального государственного бюджетного научного учреждения «Федеральный научный центр аграрной экономики и социального развития сельских территорий – Всероссийский научно-исследовательский институт экономики сельского хозяйства».

Отмечен основной научный вклад Александра Евгеньевича в формирование нового научного направления – информационная и экономическая безопасность предпринимательства. Составлены научно-методические рекомендации по вопросам устойчивого развития и безопасности функционирования предприятий агропромышленного комплекса с учетом специфики регионов.

А.Е. Суглобов ведет большую научно-педагогическую работу, под его руководством защитили диссертационные работы 25 кандидатов и четыре доктора экономических наук. Является автором 250 публикаций. Имеет научную школу. Является руководителем и членом авторских коллективов разработавших учебники и учебные пособия.

Редакция журнала «Аудит» поздравляет Александра Евгеньевича от всей души с присвоенным званием!

С уважением,

*Главный редактор журнала «АУДИТ» В.Т. Чая
Генеральный директор ИД «АУДИТ» В.С. Добровенский*



Панфилова Татьяна Михайловна



заместитель руководителя.
Курирует и контролирует деятельность отделов:

- по надзору за аудиторской деятельностью;
- государственной гражданской службы и кадров;
- административно-финансового отдела;
- ведения федеральных реестров.

Координирует деятельность

Молодежного совета и Совета по истории.

Информирование аудиторскими организациями Росфинмониторинга о сомнительных операциях, совершаемых клиентами банка

Аудиторские организации при проведении аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности банка должны провести оценку всех рисков легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, или финансирования терроризма при рассмотрении совершенных банком операций. И при наличии любых оснований полагать, что сделки или финансовые операции аудируемого лица могли или могут

быть осуществлены в целях легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, или финансирования терроризма, обязаны уведомить об этом Росфинмониторинг согласно Федеральному закону «Об аудиторской деятельности» и Федеральному закону «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма».

При этом Федеральный закон «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» не уточняет, какие финансовые операции аудируемого лица, подлежат анализу со стороны аудиторской организации.

В случае, если сомнительная операция совершена клиентом банка, а не самим банком, обращаем внимание на положения Федерального закона «О банках и банковской деятельности», в соответствии с которым банк для извлечения прибыли как основной цели своей деятельности осуществляет банковские операции.

В статье 5 Федерального закона «О банках и банковской деятельности» приведен исчерпывающий перечень банковских операций и других сделок банка. При этом, в законе не содержится разграничения о сделках и операциях, совершаемых от имени клиента банка и от имени самого банка. Соответственно, сведения о сомнительных операциях и сделках, совершаемых клиентами банка, подлежат передаче в Росфинмониторинг.

Данная позиция Управления была поддержана судебными инстанциями.

ВОЛЬФСОН Вадим Владимирович,
Книжный Мастер,
Директор и идейный вдохновитель
Музея просвещения «Книжная галерея Вольфсона»,
yaknizhnik@yandex.ru

«История в перьях» Начало...

Итак, мой друг, читатель, начнём. Это было приблизительно в 1748 году. Да-да, не раньше и не позже появились первые металлические перья, и они были самодельными и продавались по шиллингу за штуку в городе Ахен. Успехом, к слову сказать, данное изобретение не пользовалось и про него на время забыли. Однако господин Гаррис из Бирмингема в 1780 году вновь изготовил некоторое количество металлических перьев для знаменитого химика Джозефа Пристли, но также впустую. А вот в 1808 году некий учитель каллиграфии господин Бюргер из города Кенигсберг дал объявление в газете, что изготовил металлические перья, но был осмеян и растерял всех своих учеников. Но время шло, и вот, мой добрый друг, в 1830 году в Бирмингеме некий Джон Перри взял патент на усовершенствованный способ изготовления металлического пера, и история, сделав крутой вираж, пошла по удивительному пути, и началась она – «История в перьях».

Библия. Первая Книга Царств, глава 28. После смерти пророка Самуила, войска филистимлян пошли войной на Израиль. Саул, царь Израиля, собрав весь народ, встал своим войском на хребте Гильбоа к западу от реки Иордан. Боясь поражения, Саул обратился к Богу, пытаясь узнать исход битвы, но молчал Господь и молчали пророки. И тогда приказал он слугам своим – «сыщите мне женщину волшебницу, и я пойду к ней, и спрошу её». Задача оказалась сложной, ибо, как говорит Библия, царь после смерти Самуила, изгнал из страны всех волшебников и магов. Слуги всё же отыскали недалеко от лагеря в селении Аэндор волшебницу, и Саул, сменив царские одежды на простые, взяв с собой охрану, тёмной ночью отправился к ней.

Короче, мучил он эту волшебную тётю вопросами разными и в результате выпросил у неё, чтобы она вызвала дух Самуила и спросила у того, что делать-то и как быть? Если завтра война, если завтра в по-



ВОЛЬФСОН Вадим Владимирович

Окончил Московский институт инженеров транспорта.

Член Российского книжного союза, член Московского союза художников, лауреат премий «Книга года», «Человек года», участник многих российских и международных выставок. Создатель и директор «Книжная галерея Вольфсона». Лектор, просветитель и коллекционер.

ход? И явился на зов сам Самуил и сказал Саулу – «отнимет Господь царство из рук твоих и отдаст его ближнему твоему, Давиду. Дурак ты, говорил Саулу Самуил (этого в Библии нет), дурак ты и есть, ибо говорил тебе Господь, не ходи ко всяким гадалкам, да волшебницам заграничным за советами – «завтра ты и сыны твои будете со мною»...

Так сказал Самуил. И на следующий день, сыновья Саула – Ионафан, Аминадав и Малхисуа были убиты, а сам Саул покончил с собой.

С тех пор той самой Аэндорской волшебнице выпала «честь» стать самым первым из известных медиумов.

И вот теперь я представляю тебе, мой заставший дыхание читатель, знаменитое,

необычайное, опасное, не прямое, редкое перо – перо, которое имел право брать в руки только тот, кто не боялся вслух называть себя медиумом и чародеем, кто имел в душе своей и в уме своём храбрость неуместную, кто осмеливался послушаться Бога и заниматься гаданиями, да предсказаниями нелепыми. Это перо хранится взаперти, в отдельной коробочке, коробочка та спрятана в специальный ящик и редкому гостю я показываю его и рассказываю эту поучительную историю.

Перо № 39 той самой первой компании PERRY&Co — «MEDIUM» — хитрое, косое, лукавое, тайное английское перо...

«История в перьях» – Требуйте продолжения!



*ЖУК Алексей Юрьевич,
заместитель начальника Отдела
по надзору за аудиторской деятельностью УФК по г. Москве,
аспирант базовой кафедры бюджета и казначейства
РЭУ им. Г.В. Плеханова,
alexeyzhuk16@yandex.ru*

Анализ подходов Федерального казначейства и саморегулируемой организации аудиторов при проведении внешнего контроля деятельности аудиторских организаций

Аннотация. Основной задачей аудиторской деятельности является обеспечение реализации прав пользователей бухгалтерской отчетности на получение объективной информации о финансовом положении организаций. Таким образом, ключевой вопрос аудита – доверие пользователей БФО к качеству работы аудиторов и аудиторских организаций. Одним из основных способов повышения доверия общества к аудиту является внешний контроль деятельности аудиторов и аудиторских организаций. В настоящее время в Российской Федерации внешний контроль деятельности аудиторских организаций осуществляют несколько органов, которые используют различные подходы и методы контроля. В связи с этим в данной статье проводится анализ подходов Федерального казначейства и саморегулируемой организации аудиторов при проведении внешнего контроля деятельности аудиторских организаций, выявляется ряд проблем, связанных с его проведением, и предлагаются возможные пути их решения.

Ключевые слова: аудит, внешний контроль деятельности аудиторских организаций, Федеральное казначейство, саморегулируемая организация аудиторов, Банк России, государственный контроль, надзор, качество аудита.

*ZHUK Alexey Yurievich,
Deputy Head of the Department for Supervision
of Audit Activities of the UFK in Moscow,
postgraduate student Plekhanov Russian University of Economics,
alexeyzhuk16@yandex.ru*

Analysis of the approaches of Federal treasury and the auditors self-regulatory organization in realizing external control of the activities of audit organizations

Abstract. The main objective of audit activity is to ensure the implementation of the rights of accounting statements users to obtain objective information about the financial position of organizations. Thus, the key issue of the audit is the trust of accounting statements users in the quality of the work of auditors and audit organizations. One of the main ways to increase the company's confidence in the audit is external control of the activities of auditors and audit organizations. Currently, in Russian Federation, external control of the activities of audit organizations is carried out by several bodies that use different approaches and methods of control. In this regard, this article analyzes the approaches of Federal Treasury and the auditors self-regulated organization when realizing external control of the activities of audit organizations, identifies a number of problems associated with its realization, and suggests possible ways to solve them.

Keywords: audit, external control of audit organizations, Federal Treasury, auditors self-regulating organization, Bank of Russia, state control, supervision, audit quality.

ВВЕДЕНИЕ

Основной задачей аудиторской деятельности является обеспечение реализации прав пользователей бухгалтерской отчетности на получение объективной информации о финансовом положении организаций [1]. Пользователь бухгалтерской отчетности должен быть уверен в том, что в ней достоверно отражены имущество и обязательства организации, а также иметь понимание, способна ли организация продолжать непрерывно свою деятельность в обозримом будущем.

Этапы развития аудита во многом коррелируют с периодами становления государственного финансового контроля в нашей стране [2].

В настоящее время аудит представляет собой независимую проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее – БФО) аудируемого лица. По результатам такой проверки составляется аудиторское заключение, в котором содержится выраженное аудитором мнение о достоверности проверенной отчетности.

Неудивительно, что ключевой вопрос аудита – доверие пользователей БФО к качеству работы аудиторов и аудиторских организаций и объективности мнений, выраженных в выпускаемых ими аудиторских заключениях.

Одним из основных способов повышения доверия общества к аудиту является внешний контроль деятельности аудиторов и аудиторских организаций (далее – ВКД) [3].

В соответствии с действующим законодательством ВКД осуществляют саморегулируемая организация аудиторов (далее – СРО) и уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору, которым с 2016 г. является Федеральное казначейство. В декабре 2021 г. в Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее – Федеральный закон «Об аудиторской деятельности») внесены

изменения, согласно которым полномочиями по осуществлению надзора за деятельностью аудиторских организаций наделяется и Банк России.

При этом СРО осуществляет ВКД в отношении всех своих членов (аудиторов и аудиторских организаций), а Федеральное казначейство – только в отношении тех аудиторских организаций (далее – АО), которые проводят обязательный аудит БФО общественно значимых организаций (далее – ОЗО), так как нарушение обязательных требований при аудите БФО данных юридических лиц влечет риски причинения вреда (ущерба) охраняемым законом ценностям. К компетенции Федерального казначейства относится ведение реестра АО, оказывающих аудиторские услуги ОЗО, СРО же ведет реестр всех аудиторов и АО, являющихся ее членами.

В свою очередь Банк России осуществляет надзор исключительно за деятельностью АО в части оказания ими аудиторских услуг ОЗО на финансовом рынке. Кроме того, Банк России ведет специальный реестр таких АО, а также осуществляет информационный обмен, в ходе которого запрашивает у АО информацию, такую как сведения о фактах завышения (занижения) стоимости активов и обязательств, несоблюдении обязательных нормативов либо требований финансовой устойчивости и платежеспособности, системе управления рисками и качестве внутреннего контроля аудируемых финансовых организаций. В отличие от Федерального казначейства и СРО Банком России осуществляются только внеплановые надзорные мероприятия в части соблюдения обязательных требований при оказании конкретной аудиторской услуги конкретной ОЗО на финансовом рынке [4].

Ниже представлены формы осуществления ВКД Федеральным казначейством, СРО и Банком России (табл. 2).

В ходе проведения мероприятий ВКД Федеральным казначейством анализируется работа АО в целом, в связи с чем осуществляется проверка не только заданий по аудиту БФО ОЗО, но и иных аудиторских заданий, аудиторские заключения по которым выданы в течение проверяемого периода, а также других материалов, касающихся деятельности АО [5].

Таким образом, возникает риск дублирования контрольной деятельности Федерального казначейства и СРО, что влечет за собой увеличение административной нагрузки на объекты контроля.

ПОРЯДОК ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ВКД ФЕДЕРАЛЬНЫМ КАЗНАЧЕЙСТВОМ И СРО

Предметом ВКД, осуществляемого Федеральным казначейством, является соблюдение АО обязательных требований (Приказ Федерального казначейства от 9.08.2022 № 226 «Об утверждении Перечня правовых актов, содержащих обязательные требования, соблюдение которых оценивается при осуществлении внешнего контроля деятельности аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям»), а также исполнение решений Федерального казначейства о применении мер воздействия, принимаемых по результатам ВКД.

При осуществлении ВКД Федеральное казначейство и его территориальные органы проводят профилактические мероприятия (информирование, обобщение правоприменительной практики, объявление предостережения, профилактический визит) и контрольные (надзорные) мероприятия (далее – КНМ), предусматривающие взаимодействие с АО. КНМ проводятся в виде документарных (плановых и внеплановых) или выездных (плановых и внеплановых) проверок.

Процесс организации и проведения плановых проверок ВКД можно разделить на этапы, которые в целом характерны как для Федерального казначейства, так и для СРО (рис. 1).

Федеральное казначейство осуществляет планирование проверок ВКД с учетом рисков причинения вреда (ущерба) охраняемым законом ценностям, которые подразделяются на следующие категории риска: чрезвычайно высокий, высокий, средний и низкий.

Порядок отнесения АО к той или иной категории риска установлен Положением о внешнем контроле деятельности аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям (федеральном государственном контроле (надзоре)), утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 25.06.2021 № 1009 (далее – Положение № 1009).

Вид и периодичность КНМ и профилактических мероприятий зависит от того, к какой категории риска отнесена АО. Например, в отношении АО, отнесенной к категории

Табл. 1.

Осуществление контроля Федеральным казначейством, СРО и Банком России*.

Контрольный орган	Объект контроля	Ведение реестра
СРО	Аудиторы и АО (члены СРО)	Реестр всех аудиторов и АО, являющихся членами СРО
Федеральное казначейство	АО, оказывающие аудиторские услуги ОЗО	Реестр АО, оказывающих аудиторские услуги ОЗО
Банк России	АО, оказывающие аудиторские услуги ОЗО на финансовом рынке	Реестр АО, оказывающих аудиторские услуги ОЗО на финансовом рынке

Табл. 2.

Формы контрольных мероприятий*.

Форма ВКД	Федеральное казначейство	СРО ААС	Банк России
Профилактические мероприятия (информирование, обобщение правоприменительной практики, объявление предостережения, профилактический визит)	Проводит	Не проводит	Не проводит
Документарные (плановые и внеплановые) проверки	Проводит	Проводит	Проводит только внеплановые проверки
Выездные (плановые и внеплановые) проверки	Проводит	Проводит	

чрезвычайно высокого риска, выездные проверки проводятся ежегодно, а профилактические мероприятия – не реже одного раза в три года, но не чаще одного раза в год.

Основанием для осуществления внеплановой проверки является:

- наличие у Федерального казначейства сведений о причинении АО вреда (ущерба) или об угрозе причинения вреда (ущерба) охраняемым законом ценностям либо выявление соответствия АО параметрам, утвержденным индикаторами риска нарушения обязательных требований, или отклонения АО от таких параметров (в соответствии с Перечнем индикаторов риска нарушения обязательных требований по внешнему контролю деятельности (федеральному государственному контролю (надзору) аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям, утвержденным приказом Минфина России от 23.06.2021 № 90н);

- поручения Президента Российской Федерации или Правительства Российской Федерации о проведении КНМ в отношении конкретной АО;

- требование прокурора о проведении КНМ в рамках надзора за исполнением законов, соблюдением прав и свобод человека и гражданина по поступившим в органы прокуратуры материалам и обращениям;

- истечение срока исполнения АО предписания, вынесенного Федеральным казначейством

В ходе проведения КНМ осуществляются следующие действия: осмотр, опрос, получение письменных объяснений, истребование документов, экспертиза. По результатам КНМ оформляется акт.

Приказом Федерального казначейства от 04.02.2022 № 7н утверждена форма проверочного листа (списка контрольных вопросов), применяемого при осуществлении Федеральным казначейством ВКД. Контрольные вопросы, содержащиеся в проверочном листе, касаются соблюдения АО обязательных требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

В случае наличия нарушений обязательных требований в деятельности АО Федеральное казначейство может применить в отношении объекта контроля следующие меры воздействия:

- вынести предупреждение в письменной форме о недопустимости нарушения обязательных требований;

- вынести предписание, обязывающее АО устранить выявленные Федеральным казначейством нарушения и устанавливающее сроки устранения таких нарушений;

- направить СРО обязательное для исполнения предписание о приостановлении членства АО в СРО;

- направить СРО обязательное для исполнения предписание об исключении сведений об АО из реестра аудиторских организаций.

Применение той или иной меры воздействия зависит от характера выявленных Фе-

деральным казначейством нарушений обязательных требований.

Например, впервые либо повторно совершенные существенные и несущественные нарушения, которые АО может устранить в течение установленного срока, влекут за собой применение Федеральным казначейством меры в виде предписания об устранении выявленных нарушений, а за уклонение от проведения внешней проверки, повлекшее невозможность проведения или завершения такой проверки, сведения о такой АО по предписанию Федерального казначейства могут быть исключены из реестра аудиторов и аудиторских организаций.

Кроме того, Федеральное казначейство наделено полномочиями по составлению протоколов об административных правонарушениях в отношении объектов ВКД в соответствии с Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях.

Так, административная ответственность наступает в случае воспрепятствования АО законной деятельности должностного лица Федерального казначейства, а также непредставления, несвоевременного представления, представления в неполном объеме или в искаженном виде сведений, представление которых предусмотрено законом и необходимо для осуществления Федеральным казначейством законной деятельности.

В отличие от Федерального казначейства СРО осуществляет ВКД в отношении всех АО, индивидуальных аудиторов и аудиторов – членов СРО.

Предметом ВКД, осуществляемого СРО, является соблюдение АО, аудитором обязательных требований и требований, установленных СРО (Правила организации и осуществления внешнего контроля деятельности членов, утвержденные решением Правления СРО ААС от 19.11.2021 (протокол № 535)), а также исполнение решений СРО о применении мер дисциплинарного воздействия, принимаемых по результатам ВКД.

СРО ААС осуществляет ВКД своих членов в форме выездных (плановых и внеплановых) и документарных (плановых и внеплановых) проверок.

План ВКД в СРО ААС составляется на основе циклического или риск-ориентированного подходов. Циклический подход предполагает установление в соответствии с требованиями Федерального закона «Об аудиторской деятельности» максимального периода (пять лет), по истечении которого внешняя проверка объекта ВКД проводится в обязательном порядке, в то время как риск-ориентированный подход предполагает проведение внешних проверок не реже одного раза в три года и не чаще одного раза в год в отношении объектов ВКД в зависимости от наличия рисков их аудиторской деятельности и риска возможного нарушения ими обязательных требований.

При отборе заданий в ходе проведения СРО ААС внешней проверки деятельности

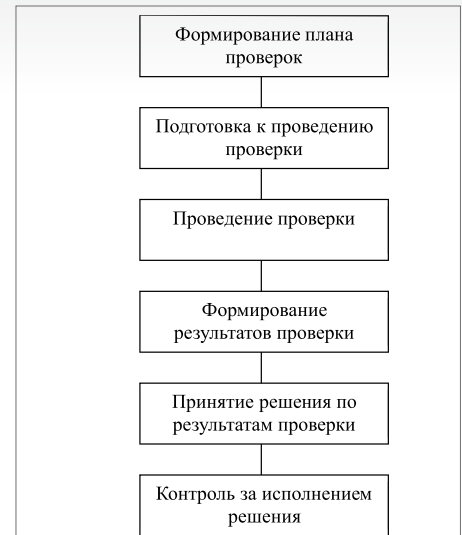


Рис. 1. Основные этапы осуществления плановых проверок ВКД Федеральным казначейством и СРО ААС.

аудиторской организации за период, в отношении которого ранее Федеральным казначейством проведен ВКД, в перечень отобранных заданий не включаются те задания, которые были отобраны и проверены Федеральным казначейством.

Кроме того, в целях предотвращения риска дублирования контрольной деятельности в 2021 г. введен механизм, предусматривающий возможность признания результатов внешних проверок Федерального казначейства СРО. СРО ААС вправе признать плановую внешнюю проверку деятельности АО, осуществленной в случае, если в соответствующем периоде в отношении деятельности такой аудиторской организации Федеральным казначейством осуществлена плановая внешняя проверка.

Однако признание результатов внешних проверок Федерального казначейства СРО является ее правом, а не обязанностью, т.е. СРО может принять решение о зачете результатов проверок Федерального казначейства, сохранив за собой право в определенных случаях проводить плановые проверки АО независимо от проведения плановых проверок Федеральным казначейством.

Так, была проведена проверка СРО ААС при том, что Управлением Федерального казначейства по г. Москве 2021 году уже проводились проверки деятельности данных АО за аналогичный период.

Таким образом, АО не застрахована от того, что в отношении одного и того же периода ее деятельности будет проведена проверка и СРО, и Федерального казначейства.

В случае признания результатов плановой внешней проверки деятельности АО, осуществленной Федеральным казначейством, СРО ААС не реже чем один раз в пять лет проводит специальную плановую проверку ВКД, в ходе которой на основании специальной программы проверки осуществляются контрольные мероприятия с целью проверки соблюдения членом СРО ААС

обязательных требований по вопросам, которые не включаются в предмет проверки, проводимой Федеральным казначейством (например, в части проверки деятельности аудиторов, работавших в аудиторской организации в проверяемый период, или уплаты членских взносов).

Проверка ВКД члена СРО ААС проводится уполномоченным экспертом или группой уполномоченных экспертов, возглавляемой руководителем группы. Уполномоченные эксперты являются членами СРО ААС из числа практикующих аттестованных аудиторов.

Необходимо отметить тот факт, что работа по проведению аудиторских проверок БФО организаций носит сезонный характер.

Организации, БФО которых подлежит обязательному аудиту, стремятся пройти аудиторскую проверку и получить аудиторское заключение до конца первого квартала года, следующего за отчетным, так как обязательное аудиторское заключение относится к материалам, которые должны быть представлены акционерам (участникам) общества на собрании по итогам года.

Для акционерных обществ, обязанных раскрывать отчетность вместе с аудиторским заключением в соответствии с положением Банка России от 27.03.2020 г. № 714-П «О раскрытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг», получить аудиторское заключение необходимо не позднее 29 апреля включительно в високосном году и не позднее 30 апреля включительно в остальные годы.

Кроме того, организации, подлежащие обязательному аудиту, обязаны представить экземпляр отчетности с аудиторским заключением о ней в ФНС России.

В связи с вышеизложенным пик работы аудиторов приходится на первые три месяца рабочего года. Как отмечалось выше, уполномоченные эксперты СРО являются практикующими аудиторами, т.е. не имеют достаточных временных ресурсов для участия в первом квартале года в ВКД, осуществляемом СРО.

Проводя сравнение подходов, применяемых непосредственно при осуществлении проверок ВКД Федеральным казначейством и СРО, нельзя не отметить, что у СРО ААС имеется детальный порядок отбора аудиторских заданий и заданий по оказанию сопутствующих услуг, который устанавливает виды заданий, подлежащих проверке и анализу, объем выборки в зависимости от количества аудиторских заключений, выданных АО за проверяемый период, а также предписывает при отборе конкретных аудиторских заданий применять профессиональное суждение уполномоченного эксперта, основанное на риск-ориентированном подходе. Данный порядок также содержит перечень аудиторских заданий, которые включаются в выборку в первую очередь.

У Федерального казначейства аналогичный порядок отсутствует, что влечет риск включения в выборку избыточного (недо-

статочного) объема аудиторских заданий и заданий по оказанию сопутствующих услуг, либо формирования выборки, которая не является репрезентативной, т.е. не позволяет сделать объективные выводы о соблюдении (не соблюдении) проверяемой АО обязательных требований.

Кроме того, для каждого объекта контроля СРО ААС составляет программу проверки с учетом особенностей проверяемой АО, что также повышает качество проверочного мероприятия.

Если рассматривать вопрос разработки и внедрения порядка, в соответствии с которым Федеральное казначейство осуществляло бы отбор аудиторских заданий в рамках ВКД, необходимо предусмотреть, чтобы такой порядок содержал бы и методику применения риск-ориентированного подхода в рамках проверки конкретного аудиторского задания.

Рассмотрим пример. У аудируемого лица имеется значительный объем подверженных обесценению запасов, который, ко всему прочему, увеличивался на протяжении нескольких отчетных периодов.

В соответствии с Международным стандартом аудита 501 «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина от 09.01.2019 № 2н) в случае, если запасы существенны для БФО, аудитор должен собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении наличия и состояния запасов путем:

- присутствия при проведении инвентаризации запасов, за исключением случаев, когда это практически неосуществимо;

- проведения аудиторских процедур в отношении итоговых данных о запасах в организации, чтобы определить, точно ли она отражает фактические результаты подсчета в ходе инвентаризации.

Если присутствие при проведении инвентаризации запасов является практически неосуществимым, аудитор должен провести альтернативные аудиторские процедуры, чтобы собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении наличия и состояния запасов.

Учитывая наличие подверженных обесценению запасов, аудитор обязан проверить, формировались ли аудируемым лицом резервы под обесценение и не содержит ли БФО существенных искажений в связи с тем, что резервы под обесценение запасов не сформированы либо сформированы не в полном объеме.

Таким образом, при проведении ВКД в данном конкретном случае должностному лицу Федерального казначейства целесообразно применить риск-ориентированный подход и осуществить проверку аудита запасов вместо того, чтобы проверять, например, аудит основных средств, где риски существенных искажений в данных обстоятельствах значительно ниже.

СРО ААС помимо плановых осуществ-

ляет и внеплановые проверки по следующим основаниям:

- обнаружение уполномоченными органами СРО ААС признаков нарушения членом СРО ААС обязательных требований, в том числе на основании поступившей в СРО ААС жалобы (заявления, обращения) на действия (бездействие) члена СРО ААС, сведений, полученных из средств массовой информации, иных источников;

- истечение срока исполнения членом СРО ААС предписания, обязывающего члена СРО ААС устранить выявленные нарушения обязательных требований, вынесенного по результатам внешней проверки деятельности и устанавливающего сроки устранения данных нарушений (если контроль за исполнением меры не осуществляется в рамках плановой внешней проверки, назначенной с использованием риск-ориентированного подхода);

- истечение срока приостановления членства, в период которого член СРО ААС обязан устранить выявленные по результатам внешней проверки деятельности нарушения обязательных требований, явившиеся основанием применения меры дисциплинарного воздействия (если контроль за исполнением меры не осуществляется в рамках плановой внешней проверки, назначенной с использованием риск-ориентированного подхода);

- иные основания, установленные законодательством Российской Федерации.

Результаты внешней проверки СРО ААС оформляются в виде письменного Отчета о внешней проверке, в котором оценивается качество аудиторской деятельности по пятибалльной шкале и делается заключение о наличии (отсутствии) нарушений.

СРО ААС выдают следующие документы АО, подтверждающие прохождение ВКД за проверяемый период:

- свидетельство о прохождении внешнего контроля деятельности – выдается членом СРО ААС, по результатам ВКД которых существенные нарушения не выявлены.

- выписка из протокола заседания Комиссии по контролю деятельности об утверждении результатов ВКД – выдается члену СРО ААС, по результатам ВКД которого выявлены существенные устранимые (неустранимые), грубые нарушения.

В зависимости от результатов проверки СРО ААС рассматривает вопрос о необходимости применения мер дисциплинарного воздействия к проверенному члену СРО ААС. При этом объект ВКД должен разработать план мероприятий по устранению нарушений, выявленных в ходе проверки ВКД и недопущению впредь, совершенствованию системы внутреннего контроля, а СРО ААС в свою очередь осуществляет мониторинг действий, предпринятых проверенным объектом ВКД.

ВЫВОДЫ

Анализ подходов СРО и Федерального казначейства при осуществлении ВКД, прове-

денный в данной статье, позволил выявить следующие проблемы и возможные пути их решения.

Существующий порядок, предусматривающий возможность признания СРО результатов внешних проверок Федерального казначейства за аналогичный период деятельности, не исключает случаев проведения проверок АО в отношении одного и того же периода ее деятельности и СРО, и Федеральным казначейством. На наш взгляд, целесообразно внести изменения в законодательство, в соответствии с которыми результаты проверок Федерального казначейства будут признаваться СРО в обязательном порядке. В дальнейшем предлагается рассмотреть вопрос о передаче Федеральному казначейству исключительных полномочий по проведению проверок АО, оказывающих аудиторские услуги ОЗО, либо проработать возможность проведения совместных проверочных мероприятий в отношении таких АО Федеральным казначейством и СРО.

В связи с тем, что уполномоченные эксперты, проводящие ВКД, являются членами СРО ААС из числа практикующих аттестованных аудиторов, а работа по проведению аудиторских проверок носит сезонный характер, возникает ситуация, при которой уполномоченные эксперты не имеют достаточных временных ресурсов для участия в осуществлении ВКД в первом квартале рабочего года.

Возможным решением проблемы могло бы стать формирование структурного

подразделения СРО, сотрудники которого не являлись бы работниками АО, а осуществляли ВКД членом СРО на постоянной основе, при этом стаж работы в данном структурном подразделении засчитывался бы как стаж осуществления аудиторской деятельности. Вместе с тем необходимо учитывать, что это приведет к дополнительным финансовым затратам СРО на содержание такого структурного подразделения (выплата зарплат сотрудникам), что в конечном итоге отразится на целевом взносе, который АО обязана уплатить СРО за организацию и осуществление ВКД.

Что касается непосредственно процесса осуществления ВКД, следует отметить положительную практику СРО ААС в части использования детального порядка отбора аудиторских заданий и заданий по оказанию сопутствующих аудиту услуг. Разработка и внедрение в работу такого порядка позволила бы при осуществлении Федеральным казначейством ВКД формировать репрезентативную выборку и не запрашивать в ходе проверки избыточный объем материалов, создавая тем самым излишнюю нагрузку на объект контроля. В целях повышения качества проводимого Федеральным казначейством ВКД разработанный порядок также должен содержать методику применения риск-ориентированного подхода в рамках проверки конкретного аудиторского задания.

Литература

1. Исаев Э.А. Внешний контроль качества работы аудиторских организаций: пробле-

мы и перспективы развития // Бюджет. – 2016. – № 12.

2. Лукашов А.И. Институциональная эволюция государственного финансового контроля в России // Аудит. – 2022. – № 6 (184).

3. Чая В.Т., Кобозева Н.В. Внешний контроль как инструмент повышения качества аудиторских услуг // Аудитор. – 2018. – № 12. – С. 5-9.

4. Чая В.Т., Шкромюк Л.Ю., Кобозева Н.В., Трансформация системы внешнего контроля качества аудиторской деятельности // Аудит. – 2022. – № 6 (184). – С. 24-30.

5. Жук А.Ю. Риск-ориентированный подход при планировании мероприятий государственного контроля аудиторских организаций // Финансы. – 2022. – № 8. – С. 26-31.

References

1. Isaev E.A. External quality control of audit organizations: problems and prospects of development // Budget. – 2016. – No. 12.

2. Lukashov A.I. Institutional evolution of state financial control in Russia // Audit. – 2022. – No. 6 (184).

3. Chaya V.T., Kobozeva N.V. External control as a tool for improving the quality of audit services // Auditor. – 2018. – No. 12. – Pp. 5-9.

4. Chaya V.T., Kobozeva N.V., Shkromyuk L.Yu. Transformation of the external quality control system of audit activity // Audit. – 2022. – No. 6 (184). – Pp. 24-30.

5. Zhuk A.Yu. Risk-oriented approach in the planning of state control activities of audit organizations // Finance. – 2022. – No. 8. – Pp. 26-31.

Аудит 5.2.3

УДК 657.6
ББК 65.052.8

ГУТЦАЙТ Евгений Михельевич,
д.э.н., ведущий научный сотрудник
Научно-исследовательского финансового института
Министерства финансов России,
egutzait@nifi.ru

Об ответственности на рынке аудиторских услуг

Аннотация. В статье анализируются возможности распространенных в экономических исследованиях нормативного и позитивного подходов для усиления ответственности сторон, связанных с выполнением аудиторских услуг, за некачественность этих услуг – в первую очередь, по линии использования штрафных санкций по решению суда. Ввиду сложности оценки стоимостного ущерба у пользователей аудита на практике за некачественные аудиторские услуги в статье предлагается и обосновывается использование санкций, пропорциональных полученному аудиторами гонорару за такие услуги. Обсуждается соотношение санкций к аудиторами и к хозяйствующим субъектам, допустившим искажение своей отчетности. Рассматривается ряд организационных вопросов, связанных с практическим внедрением предлагаемых санкций.

Ключевые слова: аудит, аудиторская организация, аудиторские услуги, гонорар, некачественная аудиторская услуга, ответственность, правило 10 гонораров, рынок аудиторских услуг.

GUTZAIT Evgenii M.,
 Doctor of Economic Sciences, Leading Researcher,
 Scientific and Research Financial institute,
 Ministry of Finance Russian Federation,
 egutzait@nifi.ru

About responsibility in the market of audit services

Abstract. The article analyzes the possibilities of normative and positive approaches common in economic studies to strengthen the responsibility of the parties involved in the performance of audit services for the poor quality of these services – primarily through the use of penalties by court order. In view of the complexity of assessing the cost damage to audit users in practice for poor quality audit services, the article proposes and justifies the use of sanctions proportional to the fees received by auditors for such services. The ratio of sanctions to auditors and to economic entities that have allowed the distortion of their reporting is discussed. A number of organizational issues related to the practical implementation of the proposed sanctions are considered.

Keywords: audit, audit organization, auditing services, fee, low-quality audit service, liability, 10 fee rule, audit services market.

Повышение качества аудиторских услуг (АУ) всегда было одной из главных проблем как теории аудита, так и аудиторской практики. Далеко не последнее (а часто просто первое) место в решении этой проблемы занимает усиление ответственности сторон, так или иначе связанных с выполнением АУ, за некачественность этих услуг. Анализу возможностей нормативного и позитивного подходов в указанном усилении, в первую очередь, по линии организации стоимостных штрафных санкций посвящена настоящая статья.

Сразу заметим, что реализовать инструмент штрафных санкций от некачественности АУ по решению суда через оценку стоимостного ущерба у пользователей аудита на практике, как правило, чрезвычайно трудно – ввиду огромной сложности получения такой оценки¹. Поэтому в статье основное внимание уделяется предлагаемому автором другому такому инструменту, а именно штрафным санкциям, пропорциональным полученному аудиторской организацией (АО²) гонорару за некачественные АУ (главным образом, за некачественные аудиторские проверки – АП); в отличие от оценки стоимостного ущерба у пользователей аудита получение информации об этом гонораре никаких трудностей для суда не представляет.

Ответственность на рынке аудиторских услуг в сопоставлении с другими факторами, влияющими на качество этих услуг.

Рассмотрим кратко факторы, влияющие на качество АУ. Это ответственность сторон, квалификация исполнителей, размер гонораров, принятая политика АО (и ИА), организация оказания АУ, их технология и т.д.

Что касается фактора ответственности сторон, то речь должна идти здесь не только о субъектах рынка аудиторских услуг (РАУ), т.е. об АО и ИА, но и об их клиентах. Действительно, в [1, с. 2] подчеркивается, что ответственность по ст. 159 Уголовного кодекса РФ «несут не только аудиторы, но и их клиенты, если будет доказано, что они заказали аудит, четко понимая, что в реальности все аудиторские процедуры не осуществляются. Такой „аудит“ потребителям аудиторских услуг бывает нужен для выигрыша в тендерных процедурах, получения кредита и т.п.». Заметим, что в рынках обычно выделяются три главных стороны: субъекты (продавцы), объекты (клиенты) и регуляторы; последние могут быть как государственные, так и общественные. У регуляторов в конкретных конфликтных ситуациях нет юридической ответственности – есть, по нашему мнению, лишь своего рода моральная ответственность³ за недостаточно эффективное регулирование рынка. Кроме того, надо выделять и инфраструктуру рынков, куда входят вузы, научные организации, методические центры, издательства и т.д.; их ответственность, на наш взгляд, по большому счету аналогична ответственности регуляторов⁴.

Естественно, на качество АУ существенно влияет квалификация исполнителей, причем не только аудиторы – хотя бы потому, что при оказании прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг, перечисленных в [4, ст. 1, ч. 7], руководитель работ не обязательно должен иметь аттестат аудитора. Третьим фактором обозначим размер гонораров за АУ; он влияет на их

качество как непосредственно, так и через квалификацию исполнителей. В роли четвертого фактора представляется принятая техническая политика субъекта РАУ, которая может быть различной в разных секторах рынка; например, некая АО может весьма тщательно проводить аудит общественно значимых организаций (ОЗО), но не столь тщательно аудит остальных клиентов. Как пятый и шестой факторы упомянем организацию и технологию оказания АУ (имеется в виду кооперация АО, степень использования удаленной работы и т.п.).

Перечень факторов здесь носит явно открытый характер. Но существенно то, что совершенствовать эти факторы обычно можно по большому счету независимо один от других. Например, улучшать ответственность сторон оказания АУ логично производить без сколько-нибудь серьезной увязки с повышением квалификации исполнителей АУ. Это большая удача и с позиций практики, и с позиций теории: вместо совершенствования одной большой системы иметь возможность улучшать порознь несколько систем меньших по размеру. Ведь в технических и естественных науках иногда с большим трудом удается вместо исследования и решения большой системы перейти без особых потерь к исследованию и решению нескольких меньших по размерности систем⁵. В нашем случае возможность раздельного рассмотрения часто лежит на поверхности.

⁵ Например, иногда оказывается возможным разделить систему дифференциальных уравнений, описывающих колебания локомотива в горизонтальной и в вертикальной плоскостях, на две системы дифференциальных уравнений независимых колебаний в указанных плоскостях, что может упростить дальнейшее исследование.

¹ О чем подробно будет сказано ниже.

² Или индивидуальным аудитором (ИА).

³ Плюс для полноты картины добавим ответственность перед своими вышестоящими инстанциями.

⁴ Инфраструктура РАУ подробно описана в [2, с. 60-63] и [3, с. 587-591].

Развернутое сравнение роли перечисленных факторов (тем более их ранжирование по важности в различных ситуациях), а главное – их возможностей на пути повышения качества АУ, представляет, на наш взгляд, одну из главных проблем и отечественного и мирового аудита. Но даже и без такого сравнения важность фактора ответственности сторон АУ – особенно в случае АП – довольно очевидна. За отсутствием статистического изучения выдачи со стороны АО положительных аудиторских заключений на недостоверную проверяемую отчетность нам пришлось собрать в [3, с. 722-730] большое число высказываний в аудиторской литературе о наличии такой практики в нашей стране. Следует, однако, оговориться, что в услугах, сопутствующих аудиту, в прочих аудиторских услугах и в иных формах подтверждения отчетности (информации) ввиду отсутствия столь сильной мотивации подобные ошибки в целом распространены гораздо меньше, нежели в АП.

Анализ ответственности на рынке аудиторских услуг с позиций нормативного и позитивного подходов.

Различные виды ответственности на РАУ (за уклонение от ежегодных аудиторских проверок субъектами обязательного аудита (СОА), за некачественное оказание АУ, за непрохождение АО и ИА внешнего контроля качества работы, за разглашение аудиторской тайны и т.д.) полезно, по нашему мнению, рассматривать – аналогично многим другим проблемам экономики – на основе как нормативного, так и позитивного подходов⁶. Нормативный подход в экономике⁷ основан на изучении того, что и как должно быть в рассматриваемой области (например, в аудите), позитивный – что и как имеет место в реальной действительности. Ряд примеров практического применения этих подходов, в том числе относящихся к АУ и к особенностям их проявления в нашем аудите, приведен в [3, с. 107-108].

Основные задачи в рамках нормативного подхода следующие. Каковы цели предлагаемой нормативной системы (закона, акта) и реализуемы ли они на практике? Если нет, то какую другую систему можно предложить для достижения поставленных целей? Если да (т.е. реализуемы), то какой ее вариант позволяет лучше достичь этих целей? И каковы будут побочные последствия реализации выбранного варианта? При нормативном подходе могут быть вынесены оценки – справедливо или несправедливо, плохо или хорошо, допустимо или

⁶ Тем более, что как будет показано ниже, в этой проблеме результаты применения нормативного и позитивного подходов в нашей стране резко различаются.

⁷ Оба эти подхода работают не только в экономике, но в данной статье мы ограничиваемся ей, точнее узким ее сектором АУ.

недопустимо [5, с. 78]. На наш взгляд, это полезные дополнительные задачи в рамках нормативного подхода. Например, в [1, с. 5] Б. Федосимов справедливо замечает «Я категорически против фиксированных штрафов для аудиторских фирм, ведь, к примеру, штраф в размере 500 тысяч абсолютно безболезнен для крупной аудиторской фирмы, но может привести к остановке деятельности маленькой аудиторской фирмы. Именно поэтому я за небольшой процентный штраф от выручки аудиторской фирмы – это однозначно сделает штрафы одинаково значимыми как для маленькой, так и для огромной аудиторской фирмы»⁸.

Что касается позитивного подхода, то согласно М. Фридмену, «Позитивная экономическая наука принципиально независима от какой-либо этической позиции или нормативных суждений... Короче говоря, позитивная экономическая наука является или может являться «объективной» наукой точно в том же смысле, как и любая из физических наук»⁹. Другими словами, у этих наук разные предметы изучения, методы исследования и пр., но и те и другие изучают объективную так или иначе сформировавшуюся реальность, абстрагируясь от нормативных актов, участвовавших в ее формировании, от этических позиций и т.п. Необходимо отметить важное для сравнения этих двух подходов обстоятельство, что мир норм зачастую гораздо привлекательнее для исследователей нежели реальный мир с его сложностями, недостатками, возможным недовольством различных структур и конфликтами¹⁰.

Рассмотрим сначала положение дел с ответственностью за уклонение от ежегодных аудиторских проверок со стороны СОА. Как указано в [1, с. 3-4] «Юридическое лицо, которое подлежит обязательному аудиту, но не провело его, подлежит привлечению к ответственности согласно ст. 15.11 КоАП РФ, поскольку под грубым нарушением требований к бухгалтерскому учету понимается непредставление аудиторского заключения о бухгалтерской (финансовой) отчетности» – в случае, если оно является СОА. И далее там сказано, что в настоящее время указанная статья применяется не очень активно.

Исследования, проводимые в рамках позитивного подхода, последнее ярко иллюстрируют. Доля СОА, от него уклоняющихся, у экспертов сильно различается: по одним оценкам она составляет более двух третей [7, с. 11], по другим согласно опросу

⁸ По аналогии логично было бы с позиций эффективности мероприятия по-разному штрафовать за нарушение правил дорожного движения богатых и остальных водителей (и в других тому подобных ситуациях), но реализация этого подхода натолкнулась бы на огромные технологические трудности.

⁹ Цитируется по [6, с. 84].

¹⁰ См. подробнее [3, с. 108-109].

малых и средних компаний – 53 % [8, с. 121] и т.д., но в любом случае она не пренебрежимо мала, а близка к половине – возможно, переваливая за нее. Главная причина такого массового уклонения лежит на поверхности: мизерные штрафы за него¹¹.

Поэтому можно поддержать предложение об автоматическом отслеживании СОА, которые не сделали обязательный аудит, и автоматическому возбуждению административных расследований при выявлении таких фактов [1, с. 4], но с таким добавлением. Выше приводилось замечание Б. Федосимова о небольшом процентном штрафе от выручки аудиторской фирмы в общем случае, что делает штрафы значимыми как для малой, так и для огромной аудиторской фирмы. Аналогичный механизм и с аналогичной целью логично, по нашему мнению, запустить по отношению и к СОА за уклонение от обязательного ежегодного аудита – чувствительный процентный штраф от, например, прошлогодней выручки этого субъекта.

Но все-таки центральным вопросом в проблеме ответственности на РАУ является, на наш взгляд, ответственность за некачественные АУ. Здесь тоже применение нормативного и позитивного подходов дает существенно различные результаты. Как указано в [1, с. 4], «Согласно ч. 1 ст. 15 ГК РФ, лицо, право которого нарушено, может требовать полного возмещения причиненных ему убытков, если законом или договором не предусмотрено возмещение убытков в меньшем размере».

К сожалению, на практике обычно оценить размер убытков от некачественности АУ проблематично. Например, банк выдает кредит хозяйствующему субъекту (ХС), опираясь не только на аудиторское заключение по его бухгалтерской отчетности, ввиду чего объяснять все убытки банка некачественностью данной АУ нелогично. Аналогичная ситуация в отношении вложения инвестиций в такой ХС. Выделить же долю некачественной АУ в общем размере убытка, как правило, нереально¹². К тому же число внешних пользователей аудита зачастую гораздо больше, чем один ХС¹³. Заметим попутно, что задача оценки изменения стоимостного ущерба от изменения вероятности ошибочной идентификации состояния бухгалтерской отчетности ХС (а именно это делают и качественные

¹¹ Которые в соответствии с [9, с. 38] были – десятилетие тому назад – в сотни раз меньше стоимости самой проверки. Сегодня мало что изменилось – согласно [10, с. 18], они составляют всего порядка 5 – 10 тыс. руб.

¹² В условиях нашей страны сюда надо добавить слабое доверие к решениям судов по такого рода вопросам. Его повышение до уровня доверия в странах с развитой рыночной экономикой весьма длительный процесс.

¹³ Поскольку в это число входят контрагенты данного ХС, его реальные и потенциальные инвесторы и т.д.

и некачественные АП – первые понижают, а вторые повышают эту вероятность) обычно чрезвычайно сложна с научно – методических позиций. Поэтому (а также по ряду других причин) наказания за некачественные АУ на практике согласно [11, с. 49] отсутствуют.

Во всяком случае в литературе весьма часто встречаются высказывания о большом распространении некачественных АУ, в первую очередь АП (как указывалось выше, они собраны вместе в [3, с. 722-730]), а о наказаниях за них штрафами и другими мерами – почти полное молчание. В качестве редкого примера обратного приведем удовлетворение иска к АО в 2019 году, поскольку последняя решила, что допущение о непрерывности деятельности ХС (страховая компания) соблюдается, тогда как ранее у него была отозвана лицензия на осуществление страховой деятельности [12, с. 99-101].

Вряд ли здесь может оказать серьезную помощь такая разрешенная [4, ст. 17, ч. 8] конструкция как компенсационный фонд саморегулируемых организаций аудиторов (СРОА). Хотя финансовое положение провинившейся АО он может облегчить, но рассуждая, что в случае даже частичного удовлетворения иска членам СРОА надо будет дополнительно раскошелиться на пополнение компенсационного фонда, ее руководство стало бы чересчур часто при разборчивом вставать на сторону провинившейся АО. Другими словами, к описанным выше трудностям и к корпоративной солидарности добавился бы еще материальный интерес и вместо выбивания с РАУ носителей некачественного аудита страна получила бы их закрепление на этом рынке¹⁴.

Наконец, полезно привести здесь четкое высказывание из [13, с. 4]. «В настоящее время я не вижу финансового интереса для пострадавших от некачественного аудита бороться за свои права. Весь фонд СРО сейчас составляет примерно 3 млн руб.¹⁵ Какое крупное предприятие пойдет судиться с аудиторской фирмой, если сочтет, что она выдала заведомо ложное заключение, недобросовестно выполнила свои обязательства и т.п.? Чего можно будет добиться от этой фирмы в суде? Максимум – отзыва лицензии. Судиться с таким ответчиком просто экономически нецелесообразно: выигрывать нечего.»

¹⁴ Да и с теоретических позиций непонятно, почему другие АО должны расплачиваться за «проколовшуюся». Слишком уж это напоминает круговую поруку в российской крестьянской общине прошлых веков, вынужденную вносить недоимку за отдельные неблагополучные дворы, или наказание футбольной команды за бесчинства ее фанатов. Подробнее см. в [3, с. 511-512].

¹⁵ В настоящее время размер фонда исчисляется десятками миллионов рублей, но на канву рассуждений цитируемого автора это, по нашему мнению, большого влияния не оказывает.

Возможность и процедуры реализации ответственности за некачественные аудиторские услуги через полученный за них гонорар.

Поэтому представляется целесообразным, ничуть не отвергая в теории подход к штрафным санкциям за некачественные АУ на основании причиненных ими убытков, ввести и другой подход к штрафным санкциям за некачественные АУ – на основании гонорара, полученного за оказание таких услуг. Поскольку обычно стоимостная оценка ущерба в аудите затруднительна, то целесообразно, на наш взгляд, законодательно установить право суда определять размеры штрафа в пределах, скажем, десятикратной величины гонорара. Хотя 10 – цифра условная, для краткости назовем этот подход «правилом десяти гонораров», полученного АО (или индивидуальным аудитором)¹⁶.

Это уже будет другая категория ответственности (ограниченная ответственность), пусть – по мнению многих специалистов – несколько менее соответствующая принципам экономических отношений. Зато величина полученного гонорара является четкой, не допускающей никаких произвольных толкований базой отсчета. Размер коэффициента от нуля до десяти (или до другой цифры, которая впоследствии окажется более подходящей) такие толкования, конечно, допускает, но в данном случае это будет не минусом, а достоинством. При явных признаках недобросовестности АО этот коэффициент логично сделать близким к десяти (тем более, если она является «рецидивистом» и уже платила штраф по решению суда за некачественный аудит или, если выяснится, что АО проводила некачественный аудит некоего ХС в течение нескольких лет¹⁷), а при наличии серьезных смягчающих вину обстоятельств – гораздо ниже; идентификация таких ситуаций для суда обычно не должна быть слишком сложным делом, особенно если учесть возможность широкого привлечения экспертов, в частности из СРОА¹⁸. Можно также надеяться, что по прошествии сравнительно небольшого времени практика наработает некоторое количество типовых ситуаций, облегчающих суду и экспертам выбор значения указанного коэффициента.

«Правило десяти гонораров» полезно еще по одной причине. Среди пользователей аудита распространено мнение, что

¹⁶ Т.е. это будет выбор суда. Если суд считает, что он может оценить полный ущерб от конкретного некачественного аудита, то он вправе исходить из принципа неограниченной ответственности аудитора. Но он вправе в ином случае согласно нашему предложению воспользоваться «правилом десяти гонораров».

¹⁷ Такое обстоятельство нередко выясняется в случае банкротства этого ХС.

¹⁸ Которая, как мы надеемся, будет относиться положительно к описанной процедуре.

ответственность за существенные искажения бухгалтерской отчетности ХС должен нести не только он сам, но и пропустившая их АО. В частности, это недвусмысленно было высказано президентом корпорации «Хеог» госпожой Малкахи – см. [14, с. 38]. В условиях признания совместной материальной ответственности ХС и АО «правило десяти гонораров» может оказаться для суда очень удобной конструкцией: аудиторы возмещают ущерб в указанных пределах (при «черном» аудите это будет близко к десяти гонорарам, а при смягчающих вину обстоятельствах¹⁹ – значительно меньше), а какая-то часть ущерба ложится на плечи ХС, допустившего – сознательно или из-за недостатка квалификации сотрудников – существенные искажения своей бухгалтерской отчетности. С оценкой этой части ущерба ситуацию можно, на наш взгляд, существенно упростить. По нашему мнению, обычно в принципе нельзя сказать, чей «прокол» больше: бухгалтерии ХС или АО (эти «проколы» по сути своей, наверное, несравнимы – как метры и килограммы); поэтому штраф в отношении ХС рационально в таких случаях просто приравнять к штрафу в отношении АО²⁰.

В предыдущем разделе статьи упоминалась польза штрафа от выручки аудиторской фирмы – поскольку это однозначно делает штрафы одинаково значимыми как для маленькой, так и для огромной аудиторской фирмы (см. [1, с. 5]). Видно, что и «правило десяти гонораров» по большому счету в известном плане удовлетворяет этому условию одинаковой значимости; ведь и гонорары у крупных АО за АП обычно значительно выше, чем у средних и малых – в основном, из-за более масштабной клиентуры.

Очевидно, что «правило десяти гонораров» неплохо работает и при других видах аудиторских услуг (налоговых, консультационных, аудит интегрированной отчетности и т.д.). И в еще более общем случае, когда имеет место работа, нуждающаяся во внешней проверке (РНВП)²¹. Если некоторая организация проверяла, например, обоснованность тарифов ЖКХ и выполнила эту работу доказательно некачественно, то штрафные санкции по принципу «пра-

¹⁹ Выяснение причин таких искажений для суда зачастую не имеет смысла.

²⁰ А в тех случаях, когда некто решит, что он может аргументированно установить, чей «прокол» больше и насколько, пусть выводит размер штрафования аудируемого лица, отталкиваясь от величины штрафа АО – хотя, по нашему мнению, эта задача весьма сложна. Просматривается в этом приравнивании некоторая аналогия с правилом Лапласа из теории вероятностей: если трудно что-нибудь сказать о величине вероятности нескольких событий, то их можно считать равновероятными. См. подробнее в [3, с. 498-501].

²¹ Это понятие введено в [3, с. 214-215]; на наш взгляд, его практическая реализация была бы весьма полезна.

вило десяти гонораров» представляются нам вполне уместными и эффективными. Добавим, что здесь просматривается один нюанс. При различных РНВП могут изначально быть разные – кроме десяти – штрафные коэффициенты; например, в случае «прокола» проверки внутренних экологов внешними специалистами по оценке уровня особо вредных веществ в окружающей среде с этих внешних специалистов-экологов логично брать штраф, больший чем десяти гонораров.

Таким образом, в аудите «правило десяти гонораров» действует не прямо на проводящих свою работу аудиторов и не как элемент внешнего контроля качества их работы. Оно направлено, в основном, на руководство АО, заставляя его менять свою стратегию в сторону цивилизованного поведения на РАУ.

Некоторые дополнительные замечания.

Естественно, штраф в пользу потерпевших в рамках «правила десяти гонораров» представляется более удачной конструкцией, чем штраф в пользу государства: у потерпевших пользователей бухгалтерской отчетности и аудита мотивация в меркантильном плане сильнее, чем у государственных структур (плюс к тому зачастую присутствует большая злость на виновников понесенного ущерба). В итоге страна при этом будет иметь больший прогресс в совершенствовании бухгалтерского учета и аудита.

Что касается внедрения правила «10 гонораров», то его немного лучше начинать с вопиющих ситуаций. Например, в [1, с. 5] описан случай, когда АО при штатной численности в четыре аудитора сумела за один год выдать более трех тысяч аудиторских заключений: мало кто будет возражать против изгнания таких производителей АУ с рынка из-за опасения, что подобный подход будет применен впоследствии и к ним. (Кстати, заметим, что когда эксперты объясняют судье наличие вопиющей ситуации, то он без особых колебаний выберет коэффициент, близкий к 10.)

«Правило десяти гонораров» удобно еще и тем, что при нем обычно сразу не изгоняется проштрафившаяся АО с рынка АУ: нужно для этого, как правило, «проколоться» не один раз. Значит, у таких АО есть шансы своевременно изменить свою стратегию. В [15, с. 16] приведен пример, когда одна из крупнейших аудиторских фирм – Lazanthyol Norwath – обанкротилась из-за проигрыша более 100 судебных дел об ущербе. Представляется, что в наше время 100 – это чересчур много, а одно – слишком мало (тем более, что это одно будет возмещением ущерба с ограниченной ответственностью).

В аудите «правило десяти гонораров» с немалой вероятностью может стол-

кнуться с ситуацией, когда число лиц, потерпевших ущерб, значительно больше единицы. Здесь имеет место общий в юриспруденции случай – например, сгорел развлекательный центр, разорился банк и т.д., а ущерб при этом понесло много физических и юридических лиц. В этой ситуации не видно, по нашему мнению, никакой аудиторской специфики: в отношении возмещения ущерба для различных лиц должны действовать общие нормы и правила.

При обилии ситуаций с РНВП могут встретиться такие, когда нет договора. Тогда в качестве базы для применения «правила десяти гонораров» в ряде случаев можно брать себестоимость внешней проверки – например, регулярное измерение загрязнения окружающей среды государственными (или иными) экологами. Договора здесь может и не быть, но себестоимость годового массива проверок приблизительно оценить можно, после чего становится возможной оценка себестоимости и одной проверки. А штрафные санкции при этом естественно будет относить не ко всем, а только к некачественным проверкам экологов. (Вообще отсутствие договора на оказание аудиторских услуг у внешнего их пользователя не должно быть препятствием для него к подаче судебного иска; достаточным условием для права такой подачи должно быть, по нашему мнению, обоснованное утверждение о связи ущерба у пользователя аудиторских услуг с некачественностью оказания самой услуги).

Литература

1. В гостях у редакции: Федосимов Борис Александрович // Аудит. – 2021. – № 4. – С. 2-6.
2. Щепотьев А.В. Инфраструктура аудиторской деятельности: понятие и составляющие элементы // Аудиторские ведомости. – 2009. – № 2. – С. 60-63.
3. Гутцайт Е.М. Теоретические основы аудита. – 3-е изд., доп. и перераб. – М.: ООО «САМ Полиграфист», 2022.
4. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307 – ФЗ (в ред. от 16. 04. 2022).
5. Журавлева Г.П. и др. Экономическая теория. Микроэкономика – 1, 2. – М.: Дашков и Ко, 2005.
6. Худокормов А. Г. Экономическая теория: Новейшие течения Запада. – М.: ИНФРА– М, 2009.
7. Никифоров С.Л. Российский аудит: когнитивный диссонанс. – Казань, 2017.
8. Ханферян В. Принудительное торможение // Эксперт. – 2010. – № 11. – С. 100-22.
9. Перелетова И.В. Ответственность аудиторов и консалтинговых компаний за свои рекомендации // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2008. – № 4. – С. 38-42.

10. Фомина Д.С. Регулирование и контроль качества в сфере аудиторской деятельности: реформа 2018 – 2019 г. г. // Аудит. – 2017. – № 11. – С. 13-19.

11. Толмачева Э. Юридическая ответственность в сфере аудита // Закон. – 2003. – № 2. – С. 46 – 49.

12. Медведев А.Н. Аудиторы перед судом // Бухгалтерский учет. – 2019. – № 12. – С. 96-102.

13. Шапигузов С.М. Аудиторские СРО: организационно – технический год // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2010. – № 2. – С. 3-5.

14. Рыцарева Е. Наши клиенты держались молодцом // Эксперт. – 2002. – № 36. – С. 38 – 40.

15. Готтлиб М. Роль и обязанности аудиторов в США // Бухгалтерский учет. – 1993. – № 12. – С. 13 – 16..

References

1. Visiting the editors: Fedosimov Boris Aleksandrovich // Audit. – 2021. – No. 4. – Pp. 2-6.
2. Shchepotiev A.V. Infrastructure of audit activity: concept and constituent elements // Auditorskie Vedomosti. – 2009. – No. 2. – Pp. 60-63.
3. Gutsait E.M. Theoretical foundations of audit. – 3rd ed., add. and rework. – M.: SAM Polygraphist LLC, 2022.
4. Federal Law «On Auditing Activities» dated December 30, 2008 No. 307 – FZ (as amended on April 16, 2022).
5. Zhuravleva G.P. etc. Economic theory. Microeconomics – 1, 2. – M.: Dashkov and Co., 2005.
6. Khudokormov A.G. Economic theory: The latest trends in the West. – M.: INFRA-M, 2009.
7. Nikiforov S.L. Russian audit: cognitive dissonance. – Kazan, 2017. – 160 p.
8. Khanferyan V. Forced braking // Expert. – 2010. – No. 11.– Pp. 100-122.
9. Perelotova I.V. Responsibility of auditors and consulting companies for their recommendations // Financial and accounting consultations. – 2008. – No. 4. – P. 38-42.
10. Fomina D.S. Regulation and quality control in the field of auditing: reform 2018 – 2019 // Audit. – 2017. – No. 11. – P. 13-19.
11. Tolmacheva E. Legal responsibility in the field of audit // Law. – 2003. – No. 2. – Pp. 46-49.
12. Medvedev A.N. Auditors before the court // Accounting. – 2019. – No. 12. – P. 96-102.
13. Shapiguzov S.M. Audit SROs: organizational and technical year // Financial and accounting consultations. – 2010. – No. 2. – Pp. 3 - 5.
14. Rytsareva E. Our clients did well // Expert. – 2002. – No. 36. – P. 38 – 40.
15. Gottlieb M. The role and responsibilities of auditors in the US // Accounting. – 1993. – No. 12. – Pp. 13-16.

Аудит 5.2.3

УДОВИКОВА Алла Александровна,
к.э.н., доцент кафедры экономики, форматики и математики
Старооскольского филиала
ФГАОУ ВО «Белгородский государственный национальный
исследовательский университет» (СОФ НИУ «БелГУ»),
udovikova@yandex.ru

МАРЧЕНКОВА Ирина Николаевна,
к.э.н., доцент кафедры экономики, информатики и математики
Старооскольского филиала
ФГАОУ ВО «Белгородский государственный национальный
исследовательский университет» (СОФ НИУ «БелГУ»),
i.marchenkova@mail.ru

Методическое обеспечение налогового аудита как самостоятельного направления аудиторской деятельности

Аннотация. В статье рассмотрены методические основы налогового аудита, которые являются основным механизмом снижения финансовых рисков путем подтверждения достоверности исчисления и уплаты налоговых платежей и их оптимизации. Данный вид аудита выступает многофункциональным инструментом в управлении экономическими субъектами в части налогов и налогообложения. Налоговый контроль помогает реализовать защиту имущественных интересов собственников, с одной стороны, и выполнение социально-экономических задач государства – с другой.

Ключевые слова: налоговая нагрузка, налоговый аудит, риск, оптимизация налогообложения, налоговая декларация, налоговая отчетность, налоговые регистры.

UDOVIKOVA Alla Alexandrovna,
Candidate of Economic Sciences, associate Professor
of the Department of Economics, computer science and mathematics
of the Starooskolsky branch of Federal State Autonomous educational
institution «Belgorod State national research University»,
udovikova@yandex.ru

MARCHENKOVA Irina Nikolaevna,
Candidate of Economic Sciences, associate Professor
of the Department of Economics, computer science and mathematics
of the Starooskolsky branch of Federal State Autonomous educational
institution «Belgorod State national research University»
i.marchenkova@mail.ru

Methodological support of tax audit as an independent direction of audit activity

Abstract. The article discusses the methodological foundations of tax audit, which are the main mechanism for reducing financial risks by confirming the reliability of the calculation and payment of tax payments and their optimization. This type of audit is a multifunctional tool in the management of economic entities in terms of taxes and taxation. Tax control helps to realize the protection of property interests of owners, on the one hand, and the fulfillment of socio-economic tasks of the state – on the other.

Keywords: tax burden, tax audit, risk, tax optimization, tax declaration, tax reporting, tax registers.

Современные реалии ведения финансово-хозяйственной деятельности российских предприятий характеризуются высоким уровнем налоговой нагрузки, поэтому налоги занимают значительную часть расходов. Нарушения методики исчисления налогов и сборов ведут к предъявлению налоговыми органами штрафных санкций, что резко уменьшает прибыль организации. Поэтому налоговый аудит является основным механизмом снижения финансовых рисков путем подтверждения достоверности исчисления и уплаты налогов и сборов и их оптимизации.

В российской аудиторской практике налоговый аудит выделился в самостоятель-

ный вид аудита и является одной из наиболее востребованных аудиторских услуг. По экспертным оценкам почти 30% выручки российских аудиторских компаний приходится на налоговый аудит.

Налоговый аудит предполагает проверку правильности исчисления и уплаты налогов. Следует отметить, что проверкой правильности исчисления и уплаты налогов занимаются также налоговые органы, подобные задачи решаются и в ходе проведения обязательного аудита (рис. 1).

Выделение налогового аудита в отдельный вид контроля, повышенное внимание к нему со стороны собственников, акционеров, менеджмента компаний во многом

объясняется тем, что российское налоговое законодательство является достаточно сложным, противоречивым, подверженным многочисленным изменениям, так как практически ежегодно меняется содержание налоговых деклараций и порядок их заполнения [6].

Однако между налоговым и обязательным аудитом, а также между налоговым контролем имеются существенные различия в целях проверки, в формировании плана и программы проверки, в оформлении результатов проверки и степени их публичности, в периоде аудита и др.

Планирование аудита состоит в определении его стратегии и тактики, выборе

методов и процедур, позволяющих наиболее эффективно достичь поставленной цели – подтверждения достоверности бухгалтерской отчетности. Рекомендации по планированию аудита финансовой отчетности приведены в МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» [2].

Аудирование включает в себя следующие основные этапы (рис. 2).

В МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» не содержатся указания относительно предварительного планирования. Однако в аудиторской практике этот этап применяется. Следовательно, целесообразно предусмотреть в составе внутрифирменных стандартов аудиторской организации данный этап предварительного планирования аудита. Предполагается, что информация, полученная аудитором в ходе этапа предварительного изучения экономического субъекта, позволит ему определить существенные условия договора на проведение проверки (длительность, стоимость) [2].

Важнейшим этапом аудиторского задания является оценка системы внутреннего контроля (далее – СВК). Это позволяет аудитору выявить риски существенных искажений и сфокусировать усилия на наиболее проблемных аспектах учета и формирования финансовой отчетности [7].

Система внутреннего контроля – один из наиболее эффективных инструментов, позволяющих обнаружить сильные и слабые стороны экономического субъекта, выявить пути повышения эффективности его деятельности. Основными задачами СВК являются предотвращение рисков финансово-хозяйственной деятельности и повышение эффективности работы компаний. От того, насколько высока эффективность разработанной системы контроля, зависят результаты финансовой деятельности организации, уровень достоверности ее финансовой отчетности. В Российской Федерации необходимость аудита СВК регламентируется Международным стандартом аудита 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» [3].

Рассмотрим элементы системы внутреннего контроля.

1. Контрольная среда. Руководством осуществляется доведение до всеобщего сведения сотрудников организации и поддержание в коллективе принципа честности и других этических ценностей. В организации осуществляется разделение ответственности и полномочий сотрудников в ходе осуществления деятельности и установление иерархии их подотчетности, которое закреплено в должностной инструкции, в договоре о материально-ответственном лице. Кроме того, разработаны и применяются соответствующие внутренние документы.

2. Процесс оценки рисков организации. Работу по выявлению и оценке рисков хозяйственной деятельности, имеющих отношение к бухгалтерской отчетности, прово-

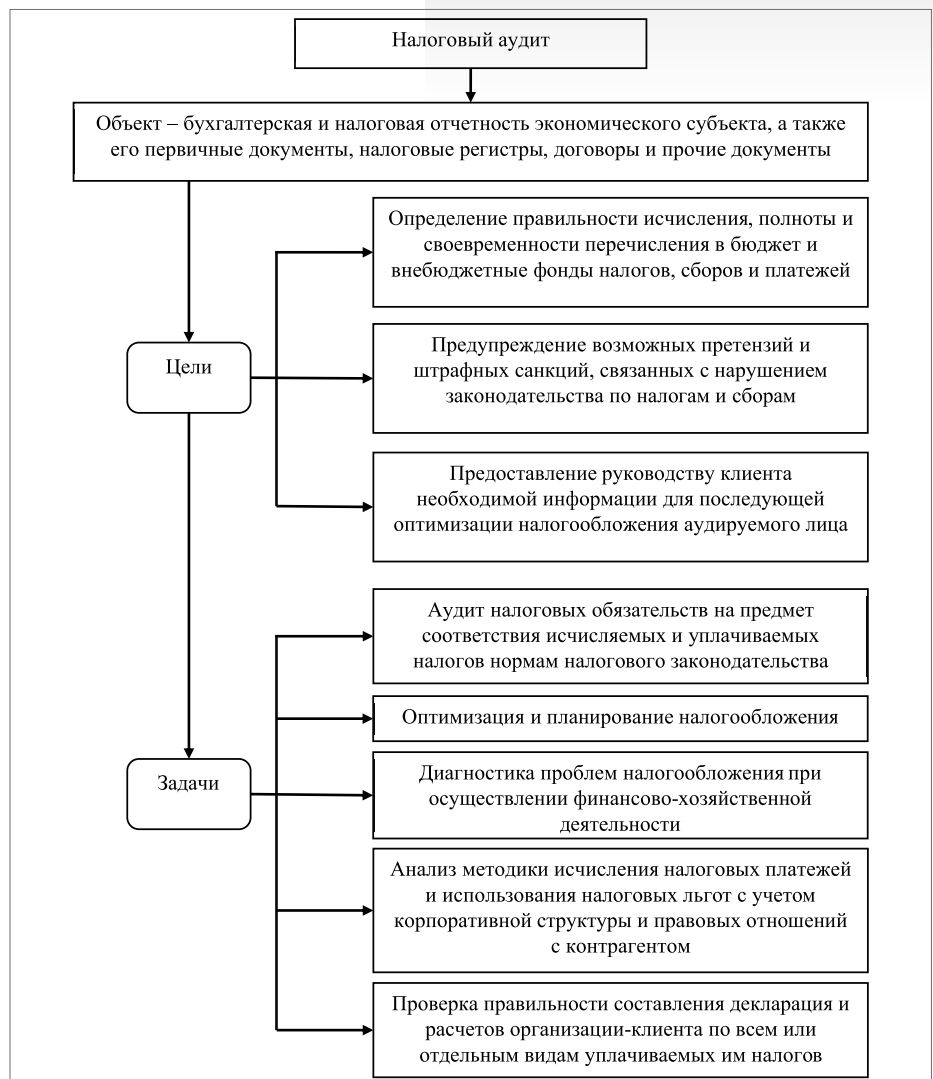


Рис. 1. Концептуальная модель системы налогового аудита.

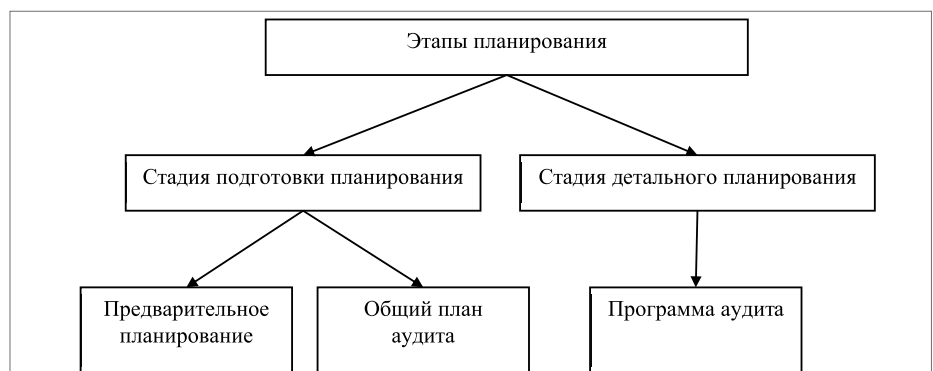


Рис. 2. Основные стадии и этапы планирования аудита.

дить на периодической основе необходимо ежегодно. При выявлении возможных рисков рассматривается степень их важности, вероятность их возникновения и способы управления ими. Осуществляются соответствующие действия для устранения выявленных рисков, а также их возможных последствий.

3. Контрольные действия. В организации применяются следующие контрольные действия (процедуры внутреннего контроля):

- обзорные проверки и анализ фактических показателей в сравнении со сметными и прогнозными показателями;
- анализ фактических показателей в сравнении с показателями за предыдущие периоды;
- соотнесение между собой различных данных (управленческих и финансовых), анализ их соответствия, выводы об обнаруженных расхождениях и предпринимаемые в этих случаях корректирующие действия;

Табл. 1.

Программа налогового аудита.

Содержание	Источник информации	Примечания
Первый этап		
Оценка системы внутреннего налогового контроля	Регистры бухгалтерского и налогового учета	Результаты оценки
Определение формы и способов ведения налогового учета	Учетная политика в целях налогообложения	Результаты оценки
Выяснение видов налогов и сборов, по которым ведутся расчеты с бюджетом	Регистры бухгалтерского и налогового учета	Расчеты по налогам (на прибыль, НДС, на имущество, земельный налог)
Второй этап		
Аудит расчетов по налогу на прибыль: – проверка правильности формирования налогооблагаемой базы; – проверка правильности исчисления налога на прибыль; – проверка правильности заполнения декларации по налогу на прибыль; – проверка правильности и своевременности уплаты налога	Налоговые декларации, оборотно-сальдовая ведомость по счету 90, оборотно-сальдовая ведомость по счету 91, обороты счета 90, анализ счета 09	Результаты проверки
Аудит расчетов по налогу на добавленную стоимость: – проверка правильности формирования налогооблагаемой базы; – проверка правильности применения вычетов; – проверка правильности исчисления налога; – проверка правильности заполнения декларации по налогу; – проверка правильности и своевременности уплаты налога	Налоговые декларации, книга покупок, книга продаж, обороты счета 68.02, оборотно-сальдовая ведомость по счету 90	Результаты проверки
Аудит расчетов по налогу на имущество предприятия: – проверка правильности формирования налогооблагаемой базы; – проверка законности применения льгот; – проверка правильности исчисления налога; – проверка правильности заполнения декларации по налогу; – проверка правильности и своевременности уплаты налога.	Налоговые декларации, Ведомость амортизации основных средств	Результаты проверки
Аудит расчетов по земельному налогу: – проверка правильности формирования налогооблагаемой базы; – проверка правильности исчисления налога; – проверка правильности заполнения декларации по налогу; – проверка правильности и своевременности уплаты налога	Налоговые декларации	Результаты проверки
Третий этап		
Обработка и анализ результатов проверки операций по учету расчетов с бюджетом	Рабочие документы аудитора	-
Составление аудиторского отчета и передача пакета документов по проверке расчетов с бюджетом по налогам и сборам руководителю группы	Отчет аудитора, Рабочие документы аудитора	-

– сопоставление внутренних данных со сведениями, полученными из внешних источников информации;
– проверка арифметической точности бухгалтерских записей;
– обзорная проверка счетов, составление оборотных ведомостей;
– проведение периодических инвентаризаций и другие.

4. Мониторинг средств контроля. Мониторинговые мероприятия включают использование информации, полученной извне. При осуществлении мониторинга руководство учитывает сообщения внешних аудиторов, касающиеся системы внутреннего контроля.

После завершения предварительного знакомства с бизнесом клиента и факторами, влияющими на его деятельность, необходимо оценить возможность проведения аудита. Если принимается решение, что проведение аудита возможно с должным уровнем качества, то формируется состав аудиторской группы, заключается договор и составляется специальное аудиторское задание.

Следующим шагом является определение уровня существенности. Существенность является одним из наиболее значимых понятий в теории и практике аудита,

важнейшим элементом планирования аудиторской проверки и оценки полученных в результате аудита результатов. Согласно Международному стандарту аудита 320 «Существенность при планировании и проведении аудита», под существенностью понимаются искажения, включая пропуски, если обоснованно можно ожидать, что они в отдельности или в совокупности повлияют на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности [4].

Таким образом, прикладное значение принципа существенности состоит в оценке искажений, не подвергшихся исправлению, а также в определении максимального уровня ошибок, которые в совокупности не приведут к искажению мнения пользователей финансовой отчетности.

Более подробная методика определения общего (приемлемого) уровня существенности изложена в Методических рекомендациях по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг. В п. 2.1.2 Методических рекомендаций предложены следующие базовые показатели: объем реализации без НДС, себестоимость реализованной продукции (работ, услуг), бухгалтерская прибыль,

валюта баланса, внеоборотные активы и чистая прибыль, из которых аудитор по своему профессиональному суждению выбирает подходящие показатели [5]. Однако и в этом документе не даны рекомендации о минимально необходимом количестве базовых показателей, влиянии отраслевых особенностей, порядке расчета приемлемого уровня существенности при наличии убытка в финансовой отчетности аудируемого лица за отчетный год.

Общеизвестным является факт обратной зависимости между существенностью в аудите и уровнем аудиторского риска. Так, при более строгих критериях существенности, определенных аудитором, уровень аудиторского риска будет ниже, а при менее строгих критериях существенности аудиторский риск будет расти.

Аудиторский риск предусматривает вполне определенный, допустимый в рамках проведения качественного аудита риск того, что ошибка будет пропущена аудитором или риск того, что он опровергнет достоверность отчетности, в которой на самом деле существенные ошибки отсутствуют. Любой профессионал рискует, выражая свое мнение в условиях объективных ограничений, которые свойственны как аудиту, так и финансовым показателям,

Табл. 2.

Предварительное тестирование системы внутреннего налогового контроля.

Содержание	Да	Нет
1. Оформление и представление налоговой отчетности		
1.1. Оформлены ли налоговые декларации должным образом:		
– соответствует ли форма той, которая принимается налоговыми органами согласно действующим нормативным документам,		
– заполнена ли декларация без помарок, исправлений,		
– есть ли подписи должностных и ответственных лиц.		
– есть ли отметка налогового органа о приеме декларации		
1.2. Соблюден ли срок сдачи налоговой декларации		
1.3. Представлялись ли дополнительные налоговые декларации за данный налоговый (отчетный) период		
1.4. Организовано ли хранение налоговой отчетности в отдельных папках с разбивкой по налоговым (отчетным) периодам		
2. Организация системы налогового учета и отчетности		
2.1. Имеется ли должностная(ые) инструкция(ии) работника(ов), ответственного(ых) за составление налоговой отчетности		
2.2. Имеется ли должностная инструкция работника, ответственного за представление налоговой отчетности		
2.3. Имеется ли должностная инструкция работника, контролирующего правильность, полноту, достоверность составления налоговой отчетности и своевременность ее представления		
2.4. Имеется ли структура организации с указанием места и соподчиненности звеньев, ответственных за налоговую отчетность		
2.5. Оформляются ли приказы на замещение и исполнение обязанностей лиц, ответственных за составление налоговой отчетности лиц на период их отсутствия (отпуск, болезнь и т.п.)		
2.6. Занимается ли составлением отчетности работник высшей бухгалтерской квалификации (высшее экономическое образование, стаж работы по специальности более 3 лет)		
2.7. Проводится ли повышение квалификации, обучение, посещение семинаров для работников, занимающихся составлением налоговой отчетности не реже, чем один раз в год		
2.8. Является ли организация подписчиком изданий по бухгалтерскому учету и налогообложению		
2.9. Является ли организация пользователем (с правом обновления) программ «Консультант Плюс» и (или) «Гарант»		
2.10. Формируется ли налоговая отчетность в электронном виде с использованием лицензированного программного продукта, приобретенного у официального дилера с правом регулярного обновления		
2.11. Ограничен ли доступ к электронной версии налоговой отчетности (наличие списка пользователей и паролей)		
3. Контроль со стороны налоговых органов		
3.1. Выявлены ли ошибки при камеральной проверке налоговым органом (отсутствуют постановления налогового органа и требования по устранению ошибок в налоговой отчетности)		
3.2. Проводилась ли выездная налоговая проверка за данный период		
3.3. Выявлены ли при проведении выездной налоговой проверки за данный период нарушения		

которые он подтверждает. В отношении показателей, используемых в налогообложении, также действуют ограничения и неопределенности, влияющие на аудиторский риск [8].

В соответствии с МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» аудиторский риск – риск того, что при существенно искаженной финансовой отчетности аудитор сформулирует ошибочное аудиторское мнение. Аудиторский риск представляет собой производную от рисков существенного искажения и риска необнаружения [1].

Для оценки и расчета компонентов аудиторского риска не существует единых методик, что связано с большим разнообразием ситуаций, касающихся учета и раскрытия операций, неповторимостью каждого клиента, а также с присущей любой отрасли спецификой и особенностями профессионального суждения аудитора. Исходя из вышесказанного, этот вопрос решается аудиторской фирмой или индивидуальным аудитором самостоятельно, путем разработки специальной методики и закрепления ее во внутрифирменном стандарте. Такие сведения являются конфиденциальными, поэтому для дальнейшего анализа примем 5%-ное значение ауди-

торского риска, что соответствует мировой практике и международным стандартам.

Методика проведения налогового аудита, план и программа проверки разрабатываются каждой аудиторской организацией, исходя из особенностей полученного задания. Создать универсальную методику налогового аудита затруднительно, так как, несмотря на единство налоговой системы в нашей стране, каждый хозяйствующий субъект имеет свою специфику и особенности налогообложения. Поэтому практически каждая аудиторская организация в своих внутренних стандартах разрабатывает методику налогового аудита для разных типов организаций, систем налогообложения. Это могут быть различные аналитические таблицы, тесты, справочные материалы, формы рабочих документов и так далее.

Детальный подход к ожидаемому характеру, временным рамкам и объему работ по тем объектам аудита, которые были определены в специальном задании на проведение налогового аудита, описываются в плане и программе аудита (табл. 1).

Выводы аудитора по каждому разделу аудиторской программы, документально отраженные в рабочих документах, являются фактическим материалом для составления аудиторского отчета.

После окончания процесса планирования общий план и программа проверки должным образом документируются и визируются руководством аудиторской организации. При необходимости, можно согласовывать общий план и программу с руководством аудируемого лица.

Планирование аудиторских процедур осуществляется в течение всего периода проведения аудита. План аудита выступает в качестве инструкции и средства контроля качества аудиторской проверки и должен отвечать критериям оптимальности, а также снижать трудозатраты при проведении аудиторских процедур.

Следует отметить, что разработанные аудитором стратегия и план аудиторской проверки должны обновляться и изменяться по мере необходимости в ходе проведения аудита.

Аудиторская проверка системы расчетов с бюджетом по налогам и сборам начинается с аудита учетной политики для целей налогообложения.

На этапе исследования учетной политики требованиям законодательства все элементы, раскрытые в документе, оцениваются на их соответствие нормативным актам. Если обнаружены расхождения с требованиями нормативно-правовой базы, аудитор определяет, насколько существенны

Табл. 3.

Регистр-расчет налога на имущество организаций.

№ п/п	Объект	Имя номер	Дата ввода в эксплуатацию	Данные для расчета среднегодовой стоимости имущества за налоговый период (руб.)					Среднегодовая стоимость (руб.)	Преобладает ли стоимость (руб.)	Доля стоимости на территории субъекта РФ	Налоговая база (руб.)	Ставка налога	Исчисленная сумма налога (руб.)	I авансовый платеж (руб.)	II авансовый платеж (руб.)	III авансовый платеж (руб.)	Сумма авансов. платежей (руб.)	Сумма налоговой льготы (руб.)	Исчисленная сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (руб.)
				01.01	01.02	...	01.12	31.12												
1	2	3	4	5	6	...	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29
				сумма (гр. 5-17) / 13					Льготированная стоимость (гр. 5-17) / 13	(Правильная ярдовая дробь)	(гр. 18 - гр. 19) * гр. 20	5%	гр. 21 * гр. 22	сумма (гр. 5-8) / 4 * гр. 22 / 4	сумма (гр. 5-11) / 7 * гр. 22 / 4	сумма (гр. 5-14) / 10 * гр. 22 / 4	гр. 24 * гр. 25 * гр. 26	гр. 23 - гр. 27 * (100 - 5% налоговой льготы)	гр. 23 - гр. 27 * (гр. 27 - гр. 28)	
Итого (строка декларации)				Раздел 2 стр. 020	Раздел 2 стр. 030	...	Раздел 2 стр. 130	Раздел 2 стр. 140	Раздел 2 стр. 150	Раздел 2 стр. 170	Раздел 2 стр. 180	Раздел 2 стр. 190	Раздел 2 стр. 210	Раздел 2 стр. 220			Раздел 2 стр. 240	Раздел 2 стр. 250	Раздел 1 стр. 010	

Табл. 4.

Регистр-расчет земельного налога.

№ п/п	Объект	Кадастровый номер земельного участка	Дата регистрации	Дата снятия с учета	Категория земель (код)	Кадастровая стоимость (руб.)	Доля налога в границах земельного участка	Преобладает ли стоимость (руб.)	Налоговая база (руб.)	Ставка налога	Категория земель владения	Коефф. кадастра	Коефф. кадастра	Исчисленная сумма налога (руб.)	Коефф. прироста	Коефф. кадастра	Налоговая база (руб.)	Исчисленная сумма налога (руб.)	Исчисленная сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (руб.)	Авансовый платеж (руб.)	Сумма авансов. платежей (руб.)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	
						(Правильная ярдовая дробь)		(гр. 7 - гр. 8) - гр. 9	5%	гр. 12 / число мес. в налоговом периоде	число полных мес. для данной категории земель / число мес. в налоговом периоде	(гр. 10 * гр. 11 - гр. 13) / 150	(12 - число мес. в налоговом периоде)	гр. 15 - гр. 18	гр. 20 / 4	гр. 20 - гр. 21 * 3						
Итого (строка декларации)						Раздел 2 стр. 080	Раздел 2 стр. 090	Раздел 2 стр. 060	Раздел 2 стр. 080	Раздел 2 стр. 110	Раздел 2 стр. 120	Раздел 2 стр. 130	Раздел 2 стр. 140	Раздел 2 стр. 145	Раздел 2 стр. 150	Раздел 2 стр. 160	Раздел 2 стр. 170	Раздел 2 стр. 190, или стр. 210, или стр. 230, или стр. 245	Раздел 2 стр. 250	Раздел 1 стр. 021 (сумма всех разделов 2 стр. 250)	Раздел 1 стр. 023 (стр. 025, стр. 027)	Раздел 1 стр. 030

последствия данных расхождений и выделяет зоны высокого риска существенных искажений в отчетности. В сложившейся ситуации, аудиторю следует оценить возможность внесения изменений в учетную политику, если такая возможность не представляется, то отразить это в аудиторском заключении, выразив при этом отрицательное мнение. В любом случае результаты исследования должны быть отражены в общем плане и программе аудиторской проверки.

Заключительным этапом налогового аудита является подготовка и представление руководству аудируемой компании предусмотренного договором отчета или заключения, в котором указываются все выявленные нарушения, даются рекомендации по исправлению ошибок, оптимизации налогообложения. Форма представления результатов налогового аудита может быть различной.

Следует предусмотреть во внутрифирменных стандартах аудиторских организаций необходимость осуществления в рамках налогового аудита оценки системы внутреннего налогового контроля с помощью теста, который представлен в табл. 2.

В этих регистрах имеются все необходимые данные для определения расчетных показателей, приведены формулы, по которым находятся показатели, а также указаны номера строк налоговых деклараций по налогу на имущество организаций и земельному налогу. Они заполняются на основании содержащихся в регистрах дан-

ных. Предложенные регистры полностью учитывают особенности налогового учета и соответствуют требованиям налогового законодательства.

Использование рекомендованных регистров дает возможность предотвратить возникновение ошибок в налоговом учете при расчете имущественных налогов. Это позволит правильно рассчитать налоговую базу по налогу на имущество организаций и земельному налогу, и, как следствие, предотвратить начисление налоговыми органами штрафов и пеней в случае нарушения правил учета.

Обобщив результаты исследования, отметим, что любая организация в течение всей своей деятельности взаимодействует с различными бюджетными фондами, регулярно отчисляя налоги и сборы. И данное взаимодействие должно вестись в строгом соответствии с законодательными актами Российской Федерации. Чтобы выявить различные ошибки еще до того, как они могут привести компанию к разного рода ответственности, проводится регулярный налоговый аудит. Именно данный вид аудита призван выявить несоответствия в исполнении налогового законодательства.

Как уже говорилось выше, несмотря на единство налоговой системы в нашей стране, на сегодняшний момент не существует универсальной методики налогового аудита поскольку каждый экономический субъект имеет свою специфику и особенности налогообложения. Исходя из этого, практически каждая аудиторская организация

во внутренних стандартах разрабатывает методику налогового аудита для разных типов организаций и систем налогообложения. Рекомендованные в статье налоговые регистры дают возможность предотвратить возникновение ошибок в налоговом учете при расчете имущественных налогов. Данные регистры могут быть интегрированы в систему учета любого хозяйствующего субъекта, который является налогоплательщиком имущественных налогов, что значительно улучшит систему внутреннего налогового контроля.

Литература

1. Об аудиторской деятельности: Закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ (в ред. от 11 июня 2021 г. № 358-ФЗ) // – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/.
2. Международный стандарт аудита 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита»: приказ Минфина России от 09.01.2019 г. № 2н // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк «Версия Проф».
3. Международный стандарт аудита 300 «Планирование аудита финансовой отчетности»: приказ Минфина России от 09.01.2019 г. № 2н // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк «Версия Проф».
4. Международный стандарт аудита 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка

рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»: приказ Минфина России от 09.01.2019 г. № 2н // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк «Версия Проф».

5. Международный стандарт аудита 320 «Существенность при планировании и проведении аудита»: приказ Минфина России от 09.01.2019 г. № 2н // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк «Версия Проф».

6. Методические рекомендации по проверке налога на прибыль и обязательств перед бюджетом при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг: протокол Совета по аудиторской деятельности при Минфине России от 22.04.2004 г. № 25 // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк «Версия Проф».

7. Аудит : учебник для вузов / Н. А. Казакова [и др.] – ; под общ. ред. Н.А. Казаковой. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Издательство «Юрайт», 2021.

8. Шеремет А. Д., Суйц В.П. Аудит : учебник / 7-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2020 – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1086762> (дата обращения: 14.10.2021).

9. Штефан М.А., Замотаева О.А., Максимова Н.В. Основы аудита : учебник

и практикум для вузов / Под общ. ред. М.А. Штефан. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Издательство «Юрайт», 2021.

References

1. About audit activity [Electronic resource]: feder. Law No. 307-FZ of December 30, 2008 (as amended. dated June 11, 2021, No. 358-FZ) // Reference legal system «Consultant Plus». Sec. «Legislation». http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/.

2. International Auditing Standard 200 «The main objectives of an independent auditor and conducting an audit in accordance with international auditing standards» [Electronic resource]: Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation No. 2n dated 09.01.2019 // Reference legal system «Consultant Plus». Sec. «Legislation». Inform. bank «Version Prof».

3. International Standard of Audit 300 «Planning of audit of financial statements» [Electronic resource]: Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation No. 2n dated 09.01.2019 // Legal reference system «Consultant Plus». Sec. «Legislation». Inform. bank «Version Prof».

4. International Auditing Standard 315 (revised) «Identification and assessment of risks of material misstatement through the study of an organization and its environment» [Electronic resource]: Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation No. 2n

dated 09.01.2019 // Reference and legal system «Consultant Plus». Sec. «Legislation». Inform. bank «Version Prof».

5. International Audit Standard 320 «Materiality in planning and conducting an audit» [Electronic resource]: Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation No. 2n dated 09.01.2019 // Legal reference system «Consultant Plus». Sec. «Legislation». Inform. bank «Version Prof».

6. Methodological recommendations on the verification of income tax and obligations to the budget when conducting an audit and providing related services [Electronic resource]: Minutes of the Audit Activity Council under the Ministry of Finance of the Russian Federation No. 25 dated 22.04.2004 // Reference legal system «Consultant Plus». Sec. «Legislation». Inform. bank «Version Prof».

7. Audit: textbook for universities / N.A. Kazakova [et al.]; under the general editorship of N. A. Kazakova.- 3rd ed., reprint. and add.- Moscow: Yurayt Publishing House, 2021.

8. Sheremet A.D., Suits V. P. Audit : textbook. – 7th ed., reprint. and add. – Moscow: INFRA-M, 2020. – URL: <https://znanium.com/catalog/product/1086762> (date of application: 14.10.2021).

9. Stefan M.A., Zamotaeva O.A. Maksimova N.V. Fundamentals of auditing : textbook and workshop for universities / Under the general editorship of M.A. Stefan. – 2nd ed., reprint. and add. – Moscow : Yurayt Publishing House, 2021.

Аудит 5.2.3

ШАБАННИКОВА Наталья Николаевна,
к. э. н., доцент,
ФГБОУ ВО «Орловский государственный аграрный университет имени Н. В. Парахина»,
agoshkova_nataliya@mail.ru

ГАМИДОВА Нелли Георгиевна,
к. э. н., доцент,
ФГБОУ ВО «Орловский государственный аграрный университет имени Н. В. Парахина»,
nozdrunova_n@mail.ru

Современные методические подходы к планированию и проведению аудита расчетов с персоналом по оплате труда

Аннотация. Бухгалтерский учет расчетов с персоналом по заработной плате является одним из наиболее трудоемких участков учетной работы, требующим постоянного контроля со стороны руководства. Это объясняется большим объемом и разнообразием хозяйственных операций по учету труда и заработной платы, необходимостью формирования значительного числа отчетов по налогу на доходы физических лиц, взносам в пенсионный фонд. Кроме того, кредиторская задолженность перед персоналом по заработной плате показывается в пассиве бухгалтерского баланса и оказывает влияние на финансовое состояние предприятия в целом. В связи с этим актуальным является обоснование методики аудита расчетов с персоналом по заработной плате, направленной на формирование эффективной системы внутреннего контроля этого участка учетной работы. В статье рассмотрены современные методические подходы к аудиту расчетов с персоналом по оплате труда, сформулированы направления совершенствования методики аудита в условиях применения риск-ориентированного подхода.

В частности, даны предложения по оценке системы внутреннего контроля операций по расчетам с персоналом, составлена карта оценки рисков, общий план аудита с учетом предполагаемых зон рисков, разработаны формы рабочих документов аудитора. Теоретическая и практическая значимость выполненного исследования заключается в том, что сформулированные в статье научно-практические рекомендации по совершенствованию методики аудита расчетов с персоналом по заработной плате будут способствовать усилению внутреннего контроля начисления и выплаты вознаграждений работникам и прочих операций с персоналом.

Ключевые слова: расчеты с персоналом по оплате труда, аудиторские процедуры, план аудита, карта оценки рисков.

SHABANNIKOVA Nataliya Nikolaevna,
candidate of economic sciences, associate professor
FSBEI HE «OrelStateAgrarianUniversity»,
agoshkova_nataliya@mail.ru

GAMIDOVA Nelly Georgievna,
candidate of economic sciences, associate professor
FSBEI HE «OrelStateAgrarianUniversity»,
nozdrunova_n@mail.ru

The modern methodological approaches to planning and carrying out an audit of payments with staff

Abstract. The accounting for payroll settlements with personnel is one of the most time-consuming areas that requires constant monitoring by management. This situation is explained by the large volume and variety of business operations for accounting for labor and wages, as well as the need to generate a significant number of reports on taxes and fees, contributions to the pension fund. In addition, accounts payable to personnel for remuneration are presented in the liabilities side of the balance sheet and, the refore, have a significant impact on the financial condition of an economic entity. In this regard, the justification of the methodology for auditing payroll settlements with personnel, aimed at creating an effective system of internal control over accounting for labor and wages, is relevant. The theoretical and methodological foundations of the audit of payroll settlements with personnel are considered, the directions for improving the audit methodology in the context of applying the risk-based approach are formulated in the article. In particular, proposals for assessing the internal control system for payroll operations with personnel were given, a risk assessment map, and a general audit plan, taking into account the expected risk areas, were drawn up. The the oretical and practical significance of the study is that the scientific and practical recommendations formulated in the article on improving the methodology for auditing payroll settlements with personnel will help strengthen internal control over the accrual and payment of wages and other operations with personnel.

Keywords: payroll calculations, audit procedures, audit plan, risk assessment map.

Одно из центральных мест в системе бухгалтерского учета и управления любой организации занимают расчеты с персоналом по заработной плате. Усложнение производственной структуры, постоянное изменение нормативной базы, регулирующей учет и налогообложение труда и заработной платы, приводят к увеличению трудоемкости учетной работы на данном сегменте. Поэтому возникает необходимость обеспечения контроля за использованием средств фонда оплаты труда, правильностью расчета налогов и взносов с сумм начисленной заработной платы. Усилению контроля будет способствовать регулярный внутренний и внешний аудит расчетов с персоналом по оплате труда.

В процессе подготовки к аудиту руководителю аудиторской группы необходимо обосновать методические подходы к ауди-

ту расчетов по заработной плате, т.е. установить совокупность приемов и способов проведения проверки. В частности, аудиторы планируют методы предварительной оценки системы внутреннего контроля, определяют подходы к составлению общей стратегии и плана аудита, методы сбора и документирования аудиторских доказательств. По мнению аудиторов-практиков [2; 6; 7; 9], проведение аудита расчетов по заработной плате может быть основано на трех базовых подходах: подтверждающий аудит; системно-ориентированный подход к аудиту; риск-ориентированный подход, каждый из которых имеет свои преимущества и недостатки.

Подтверждающий аудит предполагает детальную проверку бухгалтерской документации и отчетности организации в целом без ориентации на систему внутренне-

го контроля и особенности хозяйственной деятельности аудируемых лиц.

Системно-ориентированный подход к аудиту основан на предварительном изучении системы внутреннего контроля с целью последующего определения состава и объема аудиторских процедур, что позволяет адаптировать план аудита под особенности производственной и хозяйственной деятельности клиента.

Риск-ориентированный подход к аудиту предусматривает предварительную оценку бизнеса аудируемого лица, направленную на выделение зон риска и дальнейшую разработку стратегии аудита с ориентацией на областях с более вероятным риском. Подходы к аудиту, применяемые в аудиторской практике, представлены в табл. 1.

В последние годы при планировании и проведении проверок аудиторы отдают

Табл. 1.

Подходы к аудиту расчетов с персоналом по оплате труда.

Критерии сравнения	Подходы к аудиту расчетов с персоналом по оплате труда		
	Подтверждающий аудит	Системно-ориентированный подход к аудиту	Риск-ориентированный подход к аудиту
1. Цель проведения аудита	Подтверждение достоверности хозяйственных операций в части кредиторской задолженности по заработной плате на основе изучения соответствия учетных регистров требованиям законодательства	Подтверждение достоверности операций в части кредиторской задолженности по заработной плате на основе оценки эффективности системы внутреннего контроля	Подтверждение достоверности хозяйственных операций в части кредиторской задолженности по заработной плате на основе оценки рисков искажения бухгалтерской отчетности
2. Основной объект аудита	Бухгалтерская отчетность. Первичные документы и учетные регистры	Бухгалтерская отчетность. Система внутреннего контроля	Бухгалтерская отчетность. Система внутреннего контроля. Система управления рисками
3. Значение понимания бизнеса клиента	Понимание деятельности аудируемого лица не обязательно	Понимание деятельности аудируемого лица является основой для выражения мнения аудитора	Понимание деятельности аудируемого лица в целях выявления и оценки рисков в хозяйственной деятельности проверяемого субъекта
4. Процедуры аудита	Процедуры сопоставления первичных документов, регистров учета расчетов по заработной плате, отчетности с установленными нормами законодательства	Тестирование системы внутреннего контроля расчетов с персоналом по заработной плате, применение аудиторских процедур по существу	Оценка рисков существенного искажения отчетности в части краткосрочных обязательств перед персоналом по заработной плате

предпочтение риск-ориентированному подходу. Данный подход может быть эффективен как при проведении внутреннего контроля расчетов с персоналом по заработной плате, так и при внешних аудиторских проверках. Основными объектами аудита при применении риск-ориентированного подхода, помимо документации, отчетности и системы внутреннего контроля клиента, становится система управления рисками. Методика риск-ориентированного аудита может быть реализована в двух вариантах: упрощенном и расширенном. При применении упрощенного варианта составляется перечень наиболее рискованных хозяйственных операций по сегменту проверки с целью концентрации работы аудиторской группы в этом направлении. Однако на практике достаточно тяжело определить число факторов риска и полностью учесть риски по всем проверяемым операциям. При использовании расширенного варианта риск-ориентированного подхода формируется карта оценки рисков, включающая подробный перечень рисков с оценкой вероятности их возникновения. В ходе выделения зон риска следует руководствоваться результатами оценки системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля предприятия, опытом предыдущих проверок. Оценка риска в учете расчетов по заработной плате предполагает исследование не только информации, отраженной в системе бухгалтерского учета, но и другой связанной информации (приказ об учетной политике, график документооборота, штатное расписание и другие) [5; 10; 12].

Содержание риск-ориентированного подхода к аудиту расчетов с персоналом по заработной плате показано на рисунке 1. Аудит с применением риск-ориентированного подхода позволит аудитору оптимизировать проведение аудиторской проверки, снизить трудозатраты на проведение аудита, что, в конечном итоге, позволит в оптимальные

сроки сформировать объективное мнение о правильности организации учета начисления и выплаты вознаграждений работникам и достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица в части кредиторской задолженности по оплате труда.

Как показывает практика аудиторских проверок, применение при планировании риск-ориентированного подхода и проведении аудита не требует значительных финансовых вложений, но позволяет повысить качество полученных результатов, сократить время на проведение проверки. Преимущество риск-ориентированного подхода к аудиту в отличие от традиционной методики заключается в следующем: учитываются возможные риски, связанные с операциями расчетов по заработной плате; обеспечивается контроль за эффективностью принимаемых мер по управлению зонами риска; сокращается трудоёмкость проведения аудита. К недостаткам риск-ориентированного подхода можно отнести сложность выделения зон риска для конкретной организации, а также необходимость построения плана аудита в соответствии с запланированным уровнем риска. При подготовке и проведении аудита расчетов с персоналом по заработной плате целесообразно придерживаться следующей последовательности этапов.

1. Предварительная оценка системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета в целом по предприятию и по учету расчетов с персоналом по заработной плате.

2. Сбор и анализ информации по учету расчетов с персоналом по заработной плате.

3. Сегментирование бухгалтерской информации, выделение циклов хозяйственных операций.

4. Анализ рисков по циклам проверяемых хозяйственных операций, составление карты (матрицы) оценки рисков.

5. Разработка и утверждение общей стратегии и плана аудита расчетов с персоналом по заработной плате.

6. Формирование индивидуальных заданий аудиторам, оформление рабочих документов и отчета по результатам проверки [15; 16; 18].

На первом этапе при установлении надежности и возможных рисков системы внутреннего контроля расчетов по заработной плате аудиторы изучают: содержание учетной политики; уровень квалификации работников бухгалтерии; качество оформления бухгалтерских и кадровых документов; наличие и соблюдение утвержденного графика документооборота; рабочие корреспонденции счетов по учету расчетов с персоналом по оплате труда; применяемую методику расчета удержаний из заработной платы, пособий по временной нетрудоспособности, отпускных.

С целью оценки системы внутреннего контроля проводится тестирование. Примерная форма теста оценки эффективности системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета труда и заработной платы показана в табл. 2. В представленном тесте максимальное количество баллов по результатам оценки составляет 30 баллов. При этом сумма баллов может попасть в следующие интервалы: от 25 до 30 баллов – высокий уровень эффективности системы внутреннего контроля; диапазон от 16 до 25 баллов свидетельствует о среднем уровне эффективности системы контроля; менее 15 баллов – низкий уровень эффективности [4; 8].

Оценка эффективности системы внутреннего контроля (табл. 2) показала, что в аудируемой организации разработаны и регулярно пересматриваются локальные нормативные акты по оплате труда, контролируется соблюдение штатного расписания, применяются типовые формы первичных документов, организован аналитический учет по каждому сотруднику. Однако в аудируемой организации не утвержден график документооборота и рабочие корреспонденции счетов по учету расчетов по



Рис. 1. Содержание риск-ориентированного подхода к аудиту расчетов с персоналом по оплате труда

заработной плате, не проводятся внутренние проверки списочного состава сотрудников, не регулярно осуществляется сверка данных аналитического и синтетического учета труда и заработной платы. По результатам проведенного тестирования общая сумма баллов эффективности системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета составила 19 при максимально возможной 30 баллов. Проведенная оценка свидетельствует о среднем уровне эффективности системы контроля, сложившемся в проверяемой организации. В связи с этим аудиторам необходимо увеличить объем планируемых аудиторских процедур для сбора достаточных аудиторских доказательств и

формирования объективного мнения о достоверности операций по учету расчетов по заработной плате.

На следующем этапе проверки аудиторы осуществляют предварительный сбор и анализ информации по сегменту расчетов с персоналом по заработной плате, выделяют циклы проверяемых хозяйственных операций (цикл начисления заработной платы; цикл расчета и отражения в учете удержаний из заработной платы; цикл выплаты заработной платы). Каждый цикл является для аудитора отдельным направлением проверки, в ходе которого проверяются типовые бухгалтерские записи и документы. Аудитору следует обратить

внимание на нетипичные для организации хозяйственные операции, объем которых является достаточно значительным. Такие сведения также необходимы для оценки планируемого аудиторского риска в целях сосредоточения внимания на проблемных зонах [4; 17; 19]. Области рисков и оценка степени вероятности их наступления отражаются в карте (матрице) оценки рисков (табл. 3).

Оценка возможных рисков должна осуществляться через взаимосвязь факторов, указывающих на предполагаемые причины неточностей в исследуемой информации. Очень важно обеспечить непротиворечивость рисков различных циклов проверки, для того чтобы результаты аудита позволили достичь поставленных целей и задач. Информация о результатах анализа рисков отражается в плане аудита расчетов с персоналом по заработной плате, примерная форма которого показана в табл. 4.

По результатам оценки рисков для каждого проверяемого цикла хозяйственных операций обосновывается уровень риска и его вероятность (высокая, средняя, низкая). При этом вероятность риска искажений считается высокой, если были случаи ошибок в прошлые отчетные периоды или ожидаются в течение одного года, средняя вероятность – при возможности наступления риска в ближайшие 1-3 года, низкая – при вероятности риска более трех лет. С учетом установленного уровня риска и его вероятности планируется дальнейший объем аудиторских процедур. Основными направлениями аудита расчетов с персоналом по заработной плате в соответствии с планом могут быть следующие: проверка правильности начисления заработной платы; аудит расчета и отражения в учете удержаний из заработной платы; проверка выплаты заработной платы; проверка отчислений по социальному страхованию; проверка прочих операций по расчетам с персоналом; подготовка отчета аудитора о проделанной работе.

Достаточное внимание в ходе аудита должно быть уделено проверке правильности и достоверности учета личного состава (табл. 5). При этом подробно изучаются следующие документы: Приказы (распоряжения) о приеме на работу (форма №Т-1); Личные карточки (форма № Т-2); Приказы (распоряжения) о предоставлении отпуска (форма № Т-6) и другие. Как видим, в результате проверки первичной документации по учету личного состава выявлены следующие нарушения: в некоторых Приказах о приеме на работу отсутствует дата ознакомления сотрудника с приказом, в Личных карточках на момент проверки не внесены изменения в сведения о сотруднике.

Аудит оформления первичных учетных документов предполагает, в первую очередь, проведение проверки документов по существу, т.е. на предмет установления законности осуществляемых операций по

Табл. 2.

Тест оценки эффективности систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета расчетов с персоналом по оплате труда.

Факторы	Оценка эффективности системы внутреннего контр			Оценка, баллов
	Высокая (2)	Средняя (1)	Низкая (0)	
I. Система внутреннего контроля				
Наличие локальных нормативных актов по оплате труда	Разработаны и регулярно пересматриваются	Разработаны, пересматриваются один раз в год	Отдельные документы отсутствуют или устарели	Высокая (2)
Проверка списочного состава работников	Ежемесячно	Один раз в полугодие - год	Не проверяется	Низкая (0)
Проверка подсчета среднесписочной численности	Регулярно на основе данных проверки списочного состава	В конце года	Не контролируется	Высокая (2)
Контроль за соблюдением штатного расписания	Строго контролируется отделом кадров	Контролируется, но имеются единичные несоответствия	Численность штата и оклады не соответствуют штатному расписанию	Высокая (2)
Проверка начисленной оплаты труда	Регулярно контролируется	Выборочно, два-три раза в год	Выборочно, один раз в год	Средняя (1)
Проверка правильности использования тарифов, расценок при начислении заработной платы	Проверяются регулярно	Проверяются выборочно	Не контролируются	Высокая (2)
Проверка правильности удержаний из заработной платы	Регулярно контролируется главным бухгалтером	Выборочно, два-три раза в год	Выборочно, один раз в год	Средняя (1)
Сверка данных аналитического и синтетического учета	Ежемесячно	Ежеквартально	В конце года при обнаружении ошибок или не проводится	Низкая (0)
<i>Итоговая оценка эффективности системы внутреннего контроля Средняя (10)</i>				
II. Система бухгалтерского учета				
Квалификация бухгалтера по оплате труда	Высшее, опыт работы более трех лет на данном предприятии, регулярное повышение квалификации	Среднее специальное, опыт работы более трех лет, повышение квалификации более пяти лет назад	Отсутствие высшего и среднего специального образования, стаж работы менее трех лет	Средняя (1)
Обеспеченность нормативными документами	Обеспечены через справочно-информационные электронные базы	Периодически закупаются новые законодательные и нормативные документы	Отсутствуют или устарели	Высокая (2)
Формы применяемых первичных документов	Используются типовые формы, оформлены правильно	Используются типовые формы, некоторые недостатки в оформлении	Используются произвольные формы или отсутствуют обязательные реквизиты	Высокая (2)
График документооборота по изучаемому участку	Разработан и соблюдается	Разработан, случаются незначительные отклонения в сроках сдачи	Не разработан или разработан, но не соблюдается	Низкая (0)
Наличие рабочих корреспонденций счетов	Разработаны подробные рабочие корреспонденции	Разработаны, не содержат всех возможных операций	Не разработаны	Низкая (0)
Организация аналитического учета расчетов по заработной плате	Организован по каждому работнику по видам начислений и удержаний	Имеются незначительные недостатки в организации аналитического учета	Существенные недостатки в организации аналитического учета	Высокая (2)
Наличие сведений в отчетности о расчетах по заработной плате	Представлены в соответствующих формах отчетности и пояснительной записке	Имеются сведения только в основных формах бухгалтерской отчетности	Отсутствуют	Высокая (2)
<i>Итоговая оценка эффективности системы бухгалтерского учета Средняя (9)</i>				

начислению и выплате заработной платы, целесообразности их проведения. Кроме того, осуществляется формальная проверка документов с целью оценки правильности заполнения обязательных реквизитов. По результатам проверки составляется рабочий документ по форме, представленной в табл. 6.

На следующем этапе аудитору необходимо проверить правильность бухгалтерских записей по учету расчетов с персоналом по заработной плате. Проверка сопровождается арифметическим пересчетом количественных и стоимостных показателей в документах по начислению заработной платы различным категориям работников (табл.7). В рабочем документе отражаются хозяйственные операции по начислению и выплате заработной платы, а также удержанию из заработной платы сумм налога

на доходы физических лиц (НДФЛ) по данным проверяемой организации и по данным аудитора. Проверка показала, что все бухгалтерские записи по учету расчетов с персоналом по заработной плате сделаны правильно, отклонений не выявлено.

Важным направлением аудита расчетов с персоналом по заработной плате по опыту аудиторов (Султанова Г.С., Рашкуева Ш.Т., Толлегиной К.Р., Федоровой И.Ю.) [10; 11; 14] является проверка правильности расчета сумм удержаний из заработной платы сотрудников организации. Выделяют следующие виды удержаний: обязательные (НДФЛ; удержания по решению суда и другие); удержания, осуществляемые работодателем, такие как невозвращенные подотчетные суммы, излишне перечисленные суммы в пользу работника и так далее. При этом аудитор проверяет наличие доку-

ментов, подтверждающих обоснованность и законность удержаний, а также своевременность и правильность отражения их в учете. При проверке удержаний из заработной платы аудитор изучает следующие документы: расчетные ведомости, лицевые счета, главную книгу по счетам 50, 51, 68, 69, 70, 71, 76, регистры налогового учета по НДФЛ.

В ходе проверки организации синтетического и аналитического учета расчетов с персоналом по заработной плате аудитору необходимо сопоставить суммы оборотов и остатков по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» на начало отчетного периода в регистрах аналитического и синтетического учета. Аудитор сверяет остатки на начало и конец проверяемого периода по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» по данным регистров аналитиче-

Табл. 3.

Карта (матрица) оценки рисков хозяйственных операций по расчетам с персоналом по заработной плате.

Проверяемый цикл операций	Область риска	Оценка вероятности риска
Цикл проверки начисления заработной платы различным категориям работников	1. Проверка обоснованности начисления заработной платы отдельным категориям работников	Низкая
	2. Отражение в учете операций по начислению заработной платы отдельных категорий работников	Низкая
Цикл проверки операций расчета и отражения в учете удержаний из заработной платы	1. Расчет и отражение в учете налога на доходы физических лиц	Средняя
	2. Учет удержаний по исполнительным листам	Средняя
Цикл проверки выплаты заработной платы	1. Учет выплаты заработной платы наличными из кассы	Средняя
	2. Учет выплаты заработной платы безналичным способом	Средняя
Цикл проверки расчета и перечисления взносов по социальному страхованию	1. Учет операций по отчислениям в фонд социального страхования	Высокая
	2. Учет операций по отчислениям в пенсионный фонд	Высокая
Цикл проверки учета прочих операций по расчетам с персоналом	1. Проверка операций по депонированию заработной платы	Низкая
	2. Проверка операций по выданным займам сотрудникам	Низкая

Табл. 4.

План аудита расчетов с персоналом по заработной плате с учетом оценки уровня рисков.

Планируемые виды работ по зонам риска	Способ проверки (сплошная/выборочная)	Период выполнения	Исполнитель из состава аудиторской группы	Рабочий документ аудитора
Проверка правильности начисления заработной платы отдельным категориям работников	Выборочная	13.04.2022	Иванов И. П.	РДА-1
Проверка отражения в учете операций по начислению заработной платы отдельным категориям работников	Выборочная	13.04.2022	Петров А. Д.	РДА-2
Проверка расчета и отражения в учете налога на доходы физических лиц	Сплошная	13.04.2022	Сидоров О. В.	РДА-3
Аудит операций учета удержаний по исполнительным листам	Сплошная	14.04.2022	Иванов И. П.	РДА-4
Аудит учета выплаты заработной платы наличными из кассы	Сплошная	14.04.2022	Петров А. Д.	РДА-5
Аудит учета выплаты заработной платы безналичным способом	Сплошная	14.04.2022	Сидоров О. В.	РДА-6
Проверка учета операций по отчислениям в фонд социального страхования	Сплошная	15.04.2022	Иванов И. П.	РДА-7
Проверка учета операций по отчислениям в пенсионный фонд	Сплошная	15.04.2022	Петров А. Д.	РДА-8
Проверка операций по депонированию заработной платы	Выборочная	15.04.2022	Сидоров О. В.	РДА-9
Проверка операций по выданным займам сотрудникам	Выборочная	16.04.2022	Петров А. Д., Сидоров О. В.	РДА-10
Оформление результатов аудита: - оформление отчета аудитора	-	17.04.2022	Иванов И. П.	ОА-1

Табл. 5.

Рабочий документ аудитора «Результаты проверки первичной документации по учету личного состава».

Наименование документа, по которому выявлено нарушение	Дата составления документа	Номер документа	Виды нарушений, выявленных в документах
1. Приказ о приеме на работу	18.10.2021	15-К	Отсутствует дата ознакомления сотрудника с приказом
2. Личная карточка	18.10.2021	Табельный номер сотрудника - 63	На момент проверки не внесены изменения в личные сведения о сотруднике
3. Приказ (распоряжение) о прекращении трудового договора	25.10.2021	18-К	Подпись в документе не соответствует расшифровке
4. Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска	27.10.2021	29-К	Отсутствует дата ознакомления сотрудника с приказом

ского учета (например, Карточка счета 70, Анализ счета 70), с данными Главной книги и бухгалтерским балансом (табл. 8). Проверка сальдо по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» показала, что остатки по данному счету по регистрам аналитического учета, по данным главной книги и в бухгалтерском балансе по строке «Кредиторская задолженность: расчеты

с персоналом по оплате труда» совпадают. В случае установления расхождений следует применить дополнительные аудиторские процедуры в данном направлении (прослеживание, формальная проверка документов, арифметическая проверка документов и другие процедуры) с целью выявления преднамеренных или случайных ошибок.

В ходе проверки сегмента расчетов с персоналом по заработной плате аудиторами привлекается информация из различных источников. В экономической литературе источники аудиторских доказательств представляют собой перечень бухгалтерских документов, регистров учета и нормативно-правовых документов. Можно согласиться с мнением ученых Ибрагимовой А.А.,

Табл. 6.

Рабочий документ аудитора «Аудит оформления первичных учетных документов по расчетам с персоналом по оплате труда».

Дата проведения	Объект проверки	Наименование подтверждающего документа	Дата составления документа	Номер документа	Содержание хозяйственной операции	Заключение аудитора по результатам проверки
15.04.2022	Начисление и выплата заработной платы	Расчетно-платежная ведомость	28.02.2021	2	Начисление заработной платы за февраль 2021 г.	Нарушений не выявлено
15.04.2022	Начисление и выплата заработной платы	Платежная ведомость	28.02.2021	2	Выплата заработной платы за февраль	Нарушений не выявлено

Табл. 7.

Рабочий документ аудитора «Проверка бухгалтерский записей по учету расчетов с персоналом по оплате труда».

Содержание хозяйственной операции	По данным предприятия			По данным аудитора		
	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Дебет	Кредит	Сумма,
Начислена заработная плата работникам основного производства	20	70	505653	20	70	505653
Удержан НДФЛ с сумм заработной платы работников организации	70	68	65734	70	68	65734
Депонированы суммы оплаты труда	70	76-4	9900	70	76-4	9900
Выдана заработная плата	70	51	430118	70	51	430118

Табл. 8.

Рабочий документ аудитора «Сверка остатков по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» по данным бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности».

Номер счета и наименование учетного регистра	Остаток на начало отчетного периода, тыс. руб.		Остаток на конец отчетного периода, тыс. руб.	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Остаток по счету 70 (по данным регистра аналитического учета)	-	313 646	-	280 307
Сальдо по счету 70 по данным Главной книги	-	313 646	-	280 307
Данные строки «Кредиторская задолженность: перед персоналом организации» бухгалтерского баланса	-	313 646	-	280 307
Выявленное расхождение	-	-	-	-

Штефан М. А., Федотовой А.Д., Макеенко Г.И. [1; 3; 13] которые считают, что основными источниками аудиторских доказательств в ходе аудита расчетов по заработной плате должны быть: первичные документы; регистры аналитического и синтетического учета; бухгалтерская отчетность. Кроме того, во время проверки необходимо запрашивать документы, регламентирующие бухгалтерский учет на проверяемом предприятии (учетная политика, график документооборота, рабочие корреспонденции счетов и другие), внеучетную информацию по разделу аудита (учредительные документы, трудовые договора, документы кадрового учета), нормативные документы, результаты применения аналитических процедур, письменные разъяснения и устные высказывания сотрудников и третьих лиц, результаты сопоставления одних документов организации с другими, а также с внешними данными. Информационная база аудита расчетов с персоналом по заработной плате показана на рис. 2.

Таким образом, регулярная проверка расчетов с персоналом по заработной плате позволит усилить внутривозможный контроль на данном участке учетной работы, снизить риск ошибок при формировании отчетов по налогу на доходы физических лиц, взносам в пенсионный фонд,

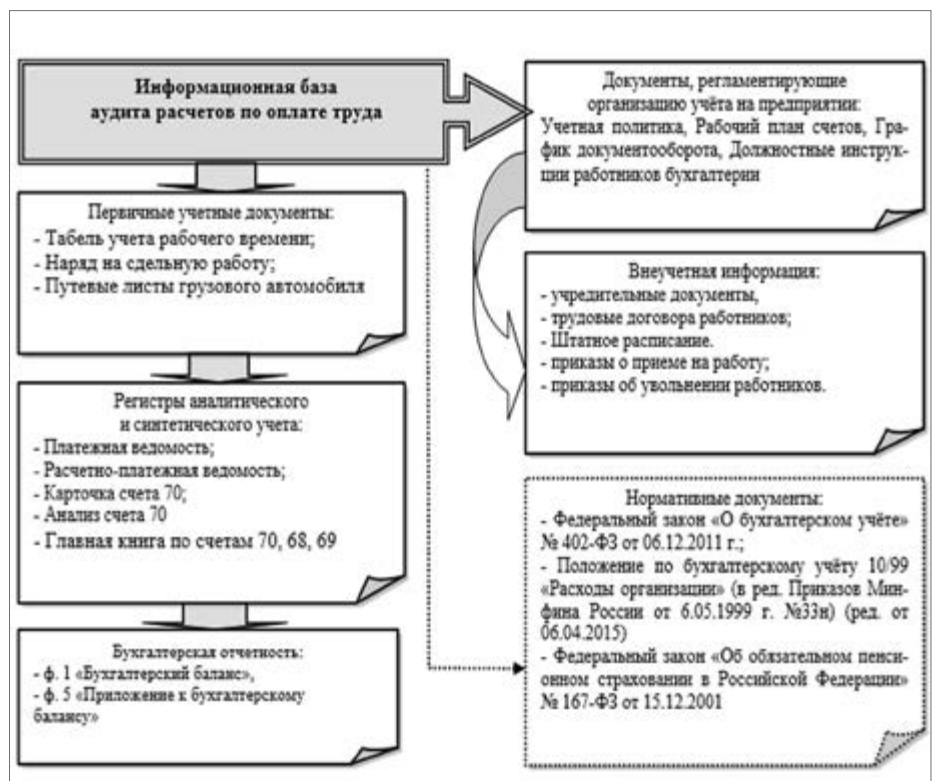


Рис. 2. Информационная база аудита расчетов с персоналом по оплате труда

контролировать уровень кредиторской задолженности перед персоналом в бухгалтерской отчетности. При организации и планировании аудита расчетов с персоналом по оплате труда эффективно применение риск-ориентированного подхода, который дает возможность учесть предполагаемые риски при планировании аудита и осуществлять их контроль в ходе проверки, а также позволяет оптимизировать сроки проверки за счет более тщательного тестирования зон риска, что в целом будет способствовать повышению эффективности системы бухгалтерского учета и контроля организации.

Литература

1. Аудит в 2 ч. Часть 1: учебник и практикум для вузов / под редакцией М. А. Штефан. – 3-е изд., перераб. и доп. — Москва : Издательство Юрайт, 2022. – URL: <https://urait.ru/bcode/490244> (дата обращения: 25.01.2022).
2. Золотарева Г.И., Кокорина Д.А. Выбор инструментов аудита расчетов с персоналом по оплате труда // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. – 2021. – № 26. – С. 35-43.
3. Ибрагимов А.А. Бухгалтерский учет и аудит оплаты труда // Мировая наука. – 2019. – № 5 (26). – С. 316-318.
4. Мусаев Т.К. Последовательность проведения аудита расчетов с персоналом по оплате труда // Известия Дагестанского ГАУ. – 2021. – № 1 (9). – С. 152-161.
5. Образцова О.Ф. Методика риск-ориентированного планирования проверок внутреннего аудита // Аудиторские ведомости. – 2016. – № 10. – С. 29-9.
6. Овсийчук В.В., Лысаковская Е.В. Информационная база и практика её применения для аудита расчетов с персоналом по оплате труда // Вестник Академии управления и производства. – 2022. № 3. – С. 65-76.
7. Овчаренко О.В. Эволюция методологии аудита в контексте риск-ориентированного подхода // Учет и статистика. – 2013. – № 2 (30). – С. 93-100.
8. Осканова К.М., Осканова Л.М., Гойгова М.Г. Внутренний аудит расчетов с персоналом по оплате труда // Инновации. Наука. Образование. – 2022. – № 49. – С. 514-520.
9. Петух М.В. Риск-ориентированный подход к построению стратегии аудита оценочных обязательств по расходам на персонал // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2021. – № 9. – С. 49-57.
10. Султанов Г.С., Рашкуев Ш. Т. Методика внутреннего аудита в организациях на основе риск-ориентированного подхода // Экономика и предпринимательство. – 2020. – № 6 (119). – С. 1199-1206.
11. Толпегина К.Р. Аудит операций по учету расчетов с персоналом по оплате тру-

да // Наука и инновационные технологии. – 2022. – № 1 (22). – С. 248-252.

12. Сидоренко О.В., Шабанникова Н.Н. Риск-ориентированный подход к проведению внутреннего аудита операций с основными средствами // Аудит. – 2018. – № 6. – С. 15-23.
13. Федотова А.Д., Макеенко Г.И. Практический аудит расчетов с персоналом по оплате труда // Инновационные научные исследования. – 2021. – № 2-2 (4). – С. 57-61.
14. Федорова И.Ю. Аудит расчетов с персоналом по оплате труда в коммерческих организациях производственной и непроизводственной сфер деятельности // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. – 2021. – № 26. – С. 184-187.
15. Халитова А.З. Риск-ориентированный подход к организации и проведению внутреннего аудита организации // Академическая публикастика. – 2022. – № 6-2. – С. 136-140.
16. Хусаинова Э.Ю., Суранаев Т.Дж. Применение риск-ориентированного подхода при организации деятельности современного внутреннего аудита // Наука и инновационные технологии. – 2020. – № 2 (15). – С. 223-230.
17. Шабанникова Н.Н. Методические основы сегментирования бухгалтерской информации при аудите операций с основными средствами // Аудит. – 2018. – № 4. – С. 26-34.
18. Шабанникова Н.Н., Гамидова Н.Г. Внутренний инновационный аудит в условиях применения риск-ориентированного подхода // Аудит. – 2022. – № 3. – С. 2-8.
19. Шабанникова Н.Н. Научно-методические подходы к организации учета операций с основными средствами в условиях перехода на новые федеральные стандарты // Аудит. – 2021. – № 10. – С. 39-46.

References

1. Audit at 2 pm Part 1: textbook and workshop for universities / edited by M. A. Stefan. - 3rd ed., revised. and additional - Moscow: Yurayt Publishing House, 2022. – URL: <https://urait.ru/bcode/490244> (date of access: 25.01.2022).
2. Zolotareva G.I., Kokorina D.A. Choice of tools for auditing payroll settlements with staff // Accounting, analysis and audit: problems of theory and practice. – 2021. – № 26. – Pp. 35-43.
3. Ibragimova A.A. Accounting and audit of wages // World science. – 2019. – № 5 (26). – Pp. 316-318.
4. Musaev T.K. The sequence of the audit of settlements with personnel for wages // News of the Dagestan State Agrarian University. – 2021. – № 1 (9). – Pp. 152-161.
5. Obraztsova O.F. Methods of risk-based planning of internal audit audits. Auditorskie

Vedomosti. – 2016. – № 10. – Pp. 29 - 39.

6. Ovsyichuk V.V., Lysakovskaya E.V. Information base and practice of its application for the audit of payroll settlements with staff // Bulletin of the Academy of Management and Production. – 2022. – № 3. – Pp. 65-76.
7. Ovcharenko O.V. Evolution of the audit methodology in the context of the risk-based approach // Accounting and statistics. – 2013. – № 2 (30). – Pp. 93-100.
8. Oskanova K.M., Oskanova L.M., Goigova M.G. Internal audit of payroll settlements with staff // Innovations. The science. Education. – 2022. – № 49. – Pp. 514-520.
9. Petykh M.V. Risk-oriented approach to building an audit strategy for estimated liabilities for personnel costs // Accounting in agriculture. – 2021. – № 9. – Pp. 49-57.
10. Sultanov G.S., Rashkuev Sh.T. Methods of internal audit in organizations based on risk-based approach // Economics and Entrepreneurship. – 2020. – № 6 (119). – Pp. 1199-1206.
11. Tolpegina K.R. Audit of operations for accounting of settlements with personnel for wages // Science and innovative technologies. – 2022. – № 1 (22). – Pp. 248-252.
12. Sidorenko O.V., Shabannikova N.N. Risk-oriented approach to internal audit of operations with fixed assets // Audit. – 2018. – № 6. – Pp. 15-23.
13. Fedotova A.D., Makeenko G.I. Practical audit of settlements with personnel for wages // Innovative scientific research. – 2021. – № 2-2 (4). – Pp. 57-61.
14. Fedorova I.Yu. Audit of payroll settlements with personnel in commercial organizations of industrial and non-productive spheres of activity // Accounting, analysis and audit: problems of theory and practice. – 2021. – № 26. – Pp. 184-187.
15. Khalitova A.Z. Risk-oriented approach to organizing and conducting an internal audit of an organization // Academic journalism. – 2022. – №. 6-2. – Pp. 136-140.
16. Khusainova E.Yu., Suranaev T.J. The use of a risk-based approach in organizing the activities of modern internal audit // Science and innovation technologies. – 2020. – №. 2 (15). – Pp. 223-230.
17. Shabannikova N.N. Methodological bases of segmentation of accounting information in the audit of operations with fixed assets // Audit. – 2018. – № 4. – Pp. 26-34.
18. Shabannikova N.N., Gamidova N.G. Internal innovation audit under the conditions of risk-based approach // Audit. – 2022. – № 3. – Pp. 2-8.
19. Shabannikova N.N. Scientific and methodological approaches to the organization of accounting for operations with fixed assets in the context of the transition to new federal standards // Audit. – 2021. – № 10. – Pp. 39-46.

ЕРОХИНА Екатерина Игоревна,
к.э.н., доцент базовой кафедры
финансовой и экономической безопасности
Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова,
Erokhina.EI@rea.ru

Аудит: оценка соблюдения принципов устойчивого развития

Аннотация. В данной статье рассмотрены факторы, влияющие на возникновение ESG-рисков с позиции внутреннего аудита. Можно констатировать, что смещение фокуса повестки устойчивого развития на ведение социально-ответственного бизнеса, явилось ответной реакцией на глобальные потрясения 2020-2022 гг.: пандемии и пост пандемийного синдрома, обострения социально-экономических противоречий, санкционное давление и политика отмены России во всех.

Ключевые слова: ESG, аудит, аудиторская деятельность, нефинансовая отчетность, риски, устойчивое развитие.

EROKHINA Ekaterina Igorevna,
Candidate of Economic Science,
docent of the basic department of financial and economic security
Plekhanov Russian University of Economics,
Erokhina.EI@rea.ru

Audit: assessment of compliance with the principles of sustainable development

Abstract. This article discusses the factors influencing the occurrence of ESG risks from the perspective of internal audit. It can be stated that the shift in the focus of the sustainable development agenda to the conduct of socially responsible business was a response to the global shocks of 2020-2022: the pandemic and the post-pandemic syndrome, the aggravation of socio-economic contradictions, sanctions pressure and the policy of canceling Russia in all areas.

Keywords: ESG, audit, audit activity, non-financial reporting, risks, sustainable development.

Функционирование современного бизнеса невозможно без возникновения рисков в области устойчивого развития. Эколого-социальные факторы, лежащие в основе концепции устойчивого развития, такие как оценка компетентности и условий труда персонала организации, охрана окружающей среды, промышленная безопасность, а также взаимодействие со стейкхолдерами, в том числе в регионах присутствия – все это оказывает существенное влияние не только на финансовые результаты деятельности, но и напрямую влияет на устойчивость компании на рынке и в отрасли, в целом [9]. Тем не менее, изменения в геополитической ситуации, волатильность цен на нефть и газ, санкционное давление на российский бизнес и его собственников, заморозка отечественных активов, политика «отмены» – все это ключевым образом сказалось на пересмотре ESG-повестки не только в России, но и во всем мире. По итогам 2022 года на-

блюдается смещение вектора общемировых приоритетов: повторное открытие угольных и тепловых ТЭЦ и АЭС, модификация вектора экологических и климатических политик бизнеса, смещение приоритетов с экологии и управления на социальную сферу. Вне зависимости от изменения мирового порядка и стратегии в области устойчивого развития, ESG-риски все также останутся актуальными и, как следствие, все также потребуют анализа и последующей минимизации потенциальных рисков [10], что обуславливает актуальность данной статьи.

Подходы к оценке ESG-рисков с позиций внешнего и внутреннего аудита, со смещением фокуса на социальную ответственность, рассматриваются в работах отечественных авторов: Булыги Р.П. [1], Казаковой Н.А. [5, 6], Когденко В.Г. [7], Мельник М.В. [8] и др. [3, 4, 9, 10, 14].

В публикациях зарубежных авторов [2, 11, 13] фокус исследования также смещает-

ся в пользу снижения эффективности и отдачи от ESG. Авторы [2, 11] констатируют негативное воздействие от ESG-повестки на финансовые результаты европейского бизнеса, измеряемые рентабельностью активов, а также негативное воздействие от проведения и иных мероприятий, отличных от аудита и обзорных проверок, особенно, проверяемые компаниями большой четверки. Выявлена прямая зависимость объема инвестиций в ESG и увеличения выручки таких компаний. Рассмотренные факты подтверждают смещение роли ESG-повестки в сторону социальной ответственности в деятельности российских и зарубежных компаний и усилении роли корпоративной социальной ответственности бизнеса (далее – КСО).

В основе аудита соблюдения устойчивого развития лежит набор последовательных процедур в сфере устойчивого развития, а именно: разработка таких принципов,

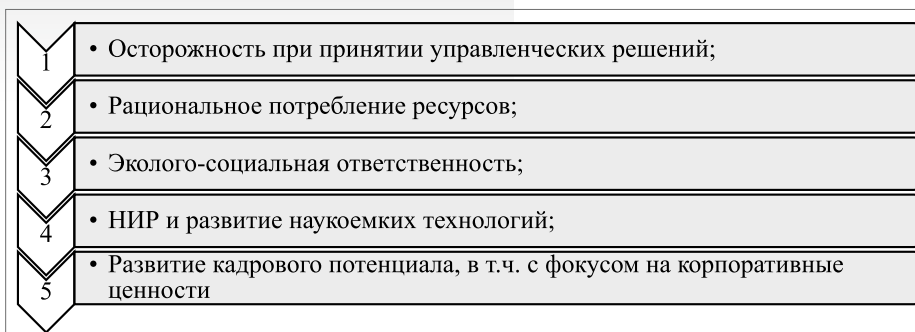


Рис. 1. Ключевые принципы устойчивого развития, оцениваемые в аудите.

Источник: составлено автором.

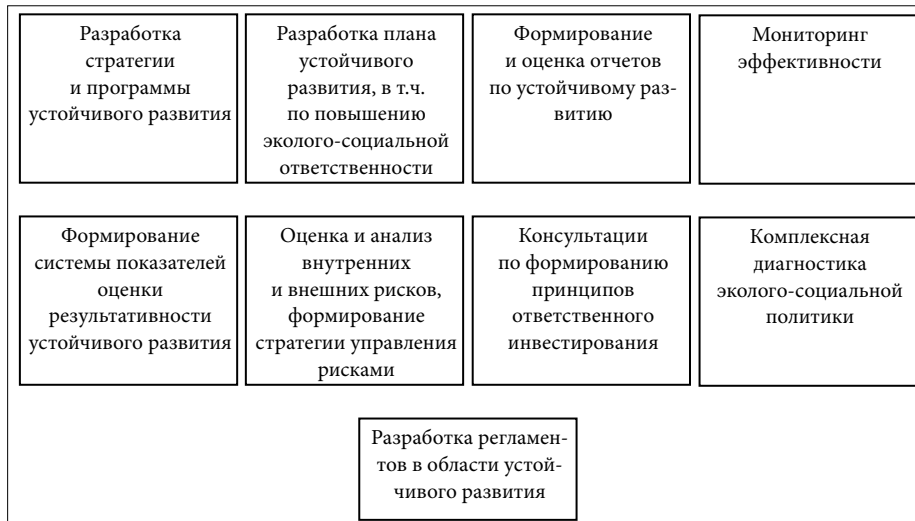


Рис. 2. Ключевые задачи аудита в области устойчивого развития.

Источник: составлено автором.



Рис. 3. Ключевые этапы работы аудитора, при формировании и оценке стратегии устойчивого развития бизнеса.

Источник: составлено автором по [9].

текущий и перспективный мониторинг за их реализацией, а также минимизация потенциальных рисков и мероприятия по их своевременной корректировке. На рис. 1 представлены ключевые принципы устойчивого развития, оцениваемые в аудите.

Осторожность при принятии управленческих решений подразумевает разумное функционирование бизнеса в условиях

постоянного изменения внешней и внутренней среды, а также экономико-политической сферы. Рациональное потребление ресурсов подразумевает использование ограниченного числа ресурсов, получаемых извне, а также планирование при использовании возобновляемых ресурсов. Рациональное потребление ресурсов предполагает объективную оценку воздействия

бизнеса на окружающую среду, а также мониторинг эффективности при минимизации последствий такого воздействия. Эколого-социальная ответственность заключается в разумном потреблении ресурсов на уровне не только отдельной компании, но и каждого сотрудника и подразделения. Помимо этого, немаловажную роль играют охрана труда и обеспечение производственной безопасности. НИР и развитие наукоемких производств заключается в разработке практического инструментария по повышению эффективности бизнеса, с применением современных технологий, снижающие потенциальные риски деятельности, а также снижающие уровень загрязнения окружающей среды. Развитие кадрового потенциала – стимулирование персонала не только к выполнению текущих и перспективных задач, но и доведение концепции устойчивого развития до каждого сотрудника, а также анализ понимания ценностей компании каждым отдельным сотрудником. Соблюдение и оценка всех принципов устойчивого развития подразумевает выстраивание существенного экономико-аналитического процесса, способного сопоставить принципы устойчивого развития с финансовыми показателями деятельности компании (рис. 1). На рис. 2 представлены основные задачи аудита в области устойчивого развития.

Анализируя ключевые задачи аудита в области устойчивого развития, внутренние аудиторы унифицируют финансовые процессы в аспектах устойчивого развития, а также синхронизируют внутренние бизнес-процессы с масштабами, бизнес-моделью и фазой развития компании. На основании оценки задач в области устойчивого развития, гармонизируется система взаимоотношения со стейкхолдерами, а также формируется система стратегического развития компании. На рис. 3 представлены ключевые этапы работы аудитора, при формировании и оценке стратегии устойчивого развития бизнеса.

На основании этапов работы аудитора, при формировании и оценке стратегии устойчивого развития бизнеса, реализуется стратегическое планирование целей и задач бизнеса, с использованием методов экономико – математического моделирования и статистической оценки.

Смещение вектора ESG в сторону ведения социально-ответственного бизнеса подразумевает: внедрение мероприятий по охране труда и здоровья персонала, разработка мотивационных мероприятий для персонала, разработку и внедрение социальных программ, а также развитие кадрового потенциала и обучающие программы для персонала. На основании проведенного анализа, сформируем рабочий документ внутреннего аудитора – Тест-оценка соблюдения принципов устойчивого развития (табл. 1) и Тест-оценка соблюдения принципов устойчивого развития в части социально-ответственного бизнеса – табл. 2).

Табл. 1.

Рабочий документ внутреннего аудитора – Тест-оценка соблюдения принципов устойчивого развития.

Принцип функционирования	Целевая установка	Нормативно-правовой документ / регламент	Рекомендация для аудитора
Внедрение принципов устойчивого развития и управление ESG-факторами	Принцип добровольности при принятии и внедрении	ISO 26000:2010 Guidance on social responsibility	Установить нормативно-правовые требования для всех ESG- факторов / рисков
	Проведение комплаенс-аудита	ГОСТ Р ИСО 26000-2012	
Присутствие и оценка участия в: ESG-рейтингах (рэнкингах) для повышения прозрачности бизнеса, репутации и инвестиционной привлекательности	Соблюдение нормативно-правовой базы	Конституция РФ	Необходимость сверки данных со стороны компаний с требованиями нормативно-правовой базы и результатами проверок различных уровней и инстанций, включая отчетность (статистическую, нефинансовую, независимые отчеты)
		Земельный кодекс РФ	
	Наличие максимальной информации о компании, информационное обеспечение	Лесной кодекс РФ Водный кодекс РФ	
	Наличие ответственного лица за участие в рейтингах / рэнкингах	Закон «О недрах» Закон «О животном мире»	
	Отлаженный документооборот	Закон «Об охране окружающей среды»	
Унификация ESG-терминологии	Внедрение и использование общепринятой терминологии	Словарь терминов, используемые в стандартах серии ISO	Сверка используемой терминологии с общепринятой и лучшими мировыми практиками
		Нормативно-правовая база по ESG	
Борьба с «зеленым отмыванием брендов» (greenwashing)	Эффективная маркетинговая и PR-служба	Нормативно-правовая база по ESG	Детальное изучение маркетинговой и PR-политики компании, сверка данных из различных источников, профессиональный скептицизм
	Внедрение реальных экологических и социальных инициатив		Оценка комплаенс-рисков
Внедрение принципов социальной ответственности бизнеса	Интеграция принципов социальной ответственности на всех этапах реализации стратегии устойчивого развития	Нормативно-правовая база по управлению рисками и внутреннему контролю	Оценка эффективности управления рисками Оценка внутреннего контроля и контрольных процедур
Разработка и публикация нефинансовой отчетности	Интеграция принципов устойчивого развития во все сферы деятельности, включая отчетность компаний	Нормативно-правовая база по нефинансовой отчетности (GRI, IR, SASB, COSO, TCFD)	Внедрение закона о нефинансовой отчетности Оценка комплаенс-рисков
Формирование и расчет качественных и количественных показателей в сфере ESG	Качественные показатели проиллюстрируют стратегические цели компании	Нормативно-правовая база по ESG	Оценка плановых и фактических показателей, сверка результатов и эталонными значениями
	Количественные показатели позволяют интегрировать заявленные цели в практическую деятельность и оценить их отдачу		Оценка достоверности и эффективности отобранных показателей
Внедрение концепции «двойной существенности»	Оценка влияния ESG-факторов на финансовые факторы	Рекомендации Банка России	Оценка положительного эффекта от влияния ESG-факторов
	Оценка влияния ESG- факторов на стейкхолдеров		Оценка целесообразности инвестиций и затрат на ESG

Источник: составлена автором

На основании данных табл. 1 внутренний аудитор определяет горизонт рисков, которые он должен выявлять и оценивать, представляя дополнительные возможности для помощи бизнесу и повышения предельной полезности от деятельности. Ключевой сложностью оценки устойчивого развития бизнеса является отсутствие практических руководств к деятельности внутренних аудиторов, а также отсутствие унифицированной методологии организации и оценки работы в области устойчивого развития, на основании нормативно-правовой базы и формировании единых критериев оценки, ориентирующихся на лучшие практики.

Рабочий документ внутреннего аудитора «Тест-оценка соблюдения принципов устойчивого развития в части ведения социально-ответственного бизнеса» (табл. 2) позволит провести экспресс-оценку компании со стороны внутреннего аудитора с точки зрения реализации политики социально-ответственного бизнеса. Анализируемые принципы будут способствовать

выявлению потенциальных рисков и «проблемных зон» устойчивого развития бизнеса. На основании полученных в ходе тестирования данных, внутренним аудитором формируется процесс мониторинга и оценки эффективности деятельности в условиях устойчивого развития, а руководство компании сможет разработать такие регламенты и стратегию развития, которая будет нацелена на соблюдение всех социально-ответственных требований.

У ESG-аспектов нет границ, а нарушение эколого-социального равновесия может повлечь за собой еще более серьезные последствия для общества и мировых экономик. Несмотря на противоречивость экономических процессов, геополитической обстановки и предпосылок для мировых кризисов различных отраслей, стратегия «устойчивости» в том или ином виде будет соблюдаться. Подтверждение этому – социально-ориентированный бюджет страны на 2023-2025 гг., в котором глобально гарантируется исполнение социальных обязательств на всех уровнях,

Исследование подготовлено в рамках реализации проводимой и финансируемой в РЭУ им. Г.В. Плеханова в 2020-2023 гг. научно-исследовательской работы «Мониторинг секторальных рисков финансовой безопасности в цифровой среде с использованием Гарвардской парадигмы отраслевого анализа».

Литература

1. Булыга Р.П., Сафонова И.В. Возможности развития ESG-повестки публичных акционерных обществ в новых реалиях // Самоуправление. – 2022. – № 3 (131). – С. 28-31.
2. Wang W., Yu Y and Li X (2022) ESG performance, auditing quality, and investment efficiency: Empirical evidence from China. Front. Psychol. 13:948674. doi: 10.3389/fpsyg.2022.948674. – Pp.1-14.
3. Ерохина Е.И., Казакова Н.А., Комиссарова И.П., Мельник М.В., Розуленко Т.М. Аудит: проблемы оценки качества: монография. – М.: Изд. «Научный консультант». – 2020.

Табл. 2.

Рабочий документ внутреннего аудитора – Тест-оценка соблюдения принципов устойчивого развития в части ведения социально-ответственного бизнеса.

Принцип социальной ответственности	Целевая установка	Рекомендация для аудитора
Соблюдение правовых требований	Отсутствие нарушений законодательства и нормативно-правовой базы	Тестирование системы внутреннего контроля в области соблюдения законодательства Изучение резолютивных документов по ведению бизнеса, включая штрафные санкции за их нарушения
Соблюдение этических и корпоративных требований	Соблюдение кодекса корпоративного поведения / этики	Сравнение результатов с лучшими практиками бизнеса
Соблюдение общественно-значимых принципов и недопущение конфликтов со стороны компании и стейкхолдеров	Избегание greenwashing Оценка маркетинговой и PR-стратегии бизнеса с точки зрения соблюдения не только целей компании, но и общественно-значимых принципов	Тестирование маркетинговой и PR-стратегии компании, для того, чтобы избежать поверхностного декларирования ценностей и «зеленого отмывания брендов», без фактической работы
Наличие разработок в области образования и здравоохранения	Оценка достоверности и качества имеющихся исследований	Тестирование внутренних регламентов и разработок с точки зрения достоверности и избегания формального подхода
Разработка решений в области использования природных ресурсов	Оценка достоверности и качества имеющихся исследований области охраны природы и ресурсов	Тестирование внутренних регламентов и разработок с точки зрения достоверности и избегания формального подхода
Разработка решений по минимизации социального неравенства, включая доступность социально важных услуг	Разработка программ и решений, минимизирующих элементы социального неравенства в коллективе и в обществе	Тестирование внутренних регламентов и разработок с точки зрения достоверности и избегания формального подхода
Создание комфортной среды для жизни и условий для саморазвития персонала в регионах присутствия	Внедрение политики и процедур для обучения, развития и формирования кадрового потенциала сотрудников	Тестирование политики и процедур для обучения, развития и формирования кадрового потенциала сотрудников с точки зрения достоверности и избегания формального подхода
Реализация благотворительных программ и программ поддержки нуждающихся	Формирование благотворительных программ и оценка степени их реализации	Оценка достоверности и степени ответственности реализуемых благотворительных программ
Развитие и внедрение инноваций	Создание регламентов по инновационным разработкам и новым технологиям	Тестирование регламентов по инновациям и оценка их достоверности Проверка наличия заимствований и копирование вновь созданных и созданных ранее разработок
Информационная открытость	Создание атмосферы прозрачности и открытости бизнеса для стейкхолдеров и инвесторов	Тестирование системы внутреннего контроля на достоверность по отношению к стейкхолдерам и обществу
	Публичное декларирование финансовых и нефинансовых результатов и подготовки нефинансовой отчетности	Сверка достоверности данных нефинансовой отчетности с данными аудиторов и независимых оценщиков
Самооценка принципов соблюдения социально-ответственного бизнеса и разработка контрольных мероприятий по их соблюдению	Реализация контрольно-оценочных процедур для подтверждения достоверности ведения социально-ответственного бизнеса	Оценка реализуемых процедур самооценки со стороны компании и сверка с данными из независимых источников

Источник: составлена автором

4. Ерохина Е.И. Разработка методического инструментария аудиторской деятельности для диагностики секторальный рисков финансовой безопасности экономических субъектов // Аудит. – 2021. – № 1. – С. 5-11.

5. Казакова Н.А. Институциональный аспект раскрытия ключевых вопросов аудита в аудиторском заключении // Аудитор. – 2022. – Т.8, № 4. – С. 18-23.

6. Казакова Н.А., Доан Тхи Лок. Анализ российских и зарубежных практик формирования корпоративной отчетности в области устойчивого развития / Н.А. Казакова, Лок Доан Тхи // Аудит. – 2021. – № 6. – С. 31-35.

7. Когденко В.Г., Казакова Н.А. Мониторинг основных параметров экологической безопасности промышленного производства / В.Г. Когденко, Н.А. Казакова // Экология и промышленность России. – 2021. – Т.25, № 3. – С. 60-65.

8. Мельник М.В., Дворецкая В.В. Аудит организационных процессов как фактор устойчивого развития организаций // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2022. – Т.3, № 5 (125). – С. 73-81.

9. Никифорова Е.В., Вокина Е.Б. Аудит как инструмент концепции устойчивого развития // Учет. Анализ. Аудит. – 2015. – № 2. – С. 37-44.

10. Оценка соблюдения принципов устойчивого развития: экологической, социальной и корпоративной ответственности (ESG) – URL: <https://www.audit-it.ru/articles/audit/a1011009/1060072.html> (дата обращения: 04.01.2023).

11. R.M.A. Zahid, M.K. Khan, W. Anwar et al., (2022). The role of audit quality in the ESG-corporate financial performance nexus: Empirical evidence from Western European companies, Borsa Istanbul Review. – URL: <https://doi.org/10.1016/j.bir.2022.08.011>, P.1-13.

12. Управление рисками устойчивого развития. – URL: <https://home.kpmg/kz/ru/home/services/advisory/risk consulting/sustainability/socio-economic-and-environmental-assessment.html> (дата обращения: 04.01.2023).

13. Q. Zhang and J.B. Wong (2022). ESG reputational risks and board monitoring committees. Finance Research Letters 50 (2022)

103325. – URL: <https://doi.org/10.1016/j.frl.2022.103325>.

14. Чукурова С.С. Внутренний аудит управленческого учета как комплексный инструмент в хозяйственной деятельности компании // Управленческий учет. – 2022. – № 9-3. – С. 325-330..

References

1. Bulyga R.P., Safonova I.V. Opportunities for the development of the ESG agenda of public joint-stock companies in the new realities // Self-governent. – 2022. – No. 3 (131). – Pp.28-31.

2. Wang W., Yu Y and Li X (2022) ESG performance, auditing quality, and investment efficiency: Empirical evidence from China. Front. Psychol. 13:948674. doi: 10.3389/fpsyg.2022.948674. – Pp.1-14.

3. Erokhina E.I., Kazakova N.A., Komissarova I.P., Melnik M.V., Rogulenko T.M. Audit: quality assessment problems: monograph. – M.: Ed. "Scientific consultant". – 2020.

4. Erokhina E.I. Development of methodological tools for auditing activities for diagnosing sectoral risks of financial security of eco-

nomic // Audit. – 2021. – № 1. – Pp. 5-11.

5. Kazakova N.A. Institutional aspect of disclosure of key audit issues in the audit report // Auditor. – 2022. – V.8, No. 4. – Pp. 18-23.

6. Kazakova N.A., Doan Thi Lok. Analysis of Russian and foreign practices of corporate reporting in the field of sustainable development // Audit. – 2021. – No. 6. – Pp. 31-35.

7. Kogdenko V.G., Kazakova N.A. Monitoring of the main parameters of the environmental safety of industrial production // Ecology and Industry of Russia. – 2021. – V.25. – No. 3. – Pp. 60-65.

8. Melnik M.V., Dvoretzkaya V.V. Audit of organizational processes as a factor of sustainable development of organizations // Econom-

ics and management: problems, solutions. – 2022. – Т3. – No. 5 (125). – Pp. 73-81.

9. Nikiforova E.V., Vokina E.B. Audit as a tool for the concept of sustainable development // Accounting. Analysis. Audit– 2015. – No. 2. – Pp. 37-44.

10. Assessment of compliance with the principles of sustainable development: environmental, social and corporate responsibility (ESG) – URL: <https://www.audit-it.ru/articles/audit/a1011009/1060072.html> (accessed: 04.01.2023).

11. R.M.A. Zahid, M.K. Khan, W. Anwar et al. The role of audit quality in the ESG-corporate financial performance nexus: Empirical evidence from Western European companies,

Borsa Istanbul Review. – URL: <https://doi.org/10.1016/j.bir.2022.08.011> – Pp.1-13.

12. Sustainable development risk management. – URL: <https://home.kpmg/kz/ru/home/services/advisory/risk-consulting/sustainability/socio-economic-and-environmental-assessment.html> (date of access: 04.01.2023).

13. Q. Zhang and J.B. Wong (2022). ESG reputational risks and board monitoring committees. Finance Research Letters 50 (2022) 103325. – URL: <https://doi.org/10.1016/j.frl.2022.103325>.

14. Chikurova S.S. Internal audit of management accounting as a complex toolkit in the economic activity of the company // Management accounting. – 2022. – No. 9-3. – Pp. 325-330.

Аудит 5.2.3

ЛУКАНОВ Валерий Евгеньевич,
студент экономического факультета
Московского государственного университета
имени М.В. Ломоносова

Концептуальные основы и модели процессов риск-ориентированного внутреннего аудита

Аннотация. В статье рассматриваются концептуальные основы и современные модели проведения риск-ориентированного внутреннего аудита, с учетом требований международных стандартов проведения аудита, основных принципов проведения риск-ориентированного внутреннего контроля и концепции трех линий защиты. Данная статья актуальна в связи с проблемой постоянного изменения бизнес-среды, укрупнением и усложнением бизнес-процессов, появлением новых рисков. Все это приводит к необходимости адаптации процесса внутреннего аудита к происходящим изменениям. Исследование проведено с учетом международных стандартов аудита и международных основ профессиональной практики внутреннего аудита.

Ключевые слова: внутренний аудит, риск-ориентированный подход, управление рисками, внутренний контроль.

LUKANOV Valeriy Evgenievich,
Student of the Faculty of Economics,
Lomonosov Moscow State University

Conceptual foundations and models of risk-based internal audit processes

Abstract. The article discusses the conceptual foundations and modern models of risk-based internal audit, taking into account the requirements of international standards for auditing, the basic principles of risk-based internal control and the concept of three lines of defense. This article is relevant in connection with the problem of constant changes in the business environment, the enlargement and complication of business processes, the emergence of new risks. All this leads to the need to adapt the internal audit process to the changes taking place. The study was conducted taking into account international auditing standards and the international fundamentals of professional internal audit practice.

Keywords: Internal audit, risk-based approach, risk management, internal control.

Концепция риск-ориентированного подхода строится на двух главных принципах:

- чем выше степень риска, тем более интенсивные меры по управлению риском требуется использовать;
- чем выше степень риска, тем больше ресурсов потребуется использовать для управления им.

Для того, чтобы максимизировать полезность такого подхода, требуется организация внутреннего аудита не только в системе внутреннего контроля, но и сама функция должна быть риск-ориентирована, аудиторы должны иметь глубокие знания и в тех областях, которые важны для компании, и непосредственно связаны со стратегией ее развития.

Современная теория и практика (в частности, стандарты COSOERM – Enterprise Risk Management, UK Corporate Governance Cadbury Act и другие) содержательно выделяют систему внутреннего контроля как наиболее широкое понятие, включающее в себя внутреннюю контрольную среду и корпоративное управление, собственно риски, их оценку и процедуры управления ими, включая контрольные процедуры как один из способов выявления и управления рисками.

Внутренний же аудит представляет собой функцию, параллельно с риск-менеджментом обеспечивающую эффективность системы внутреннего контроля и управления предприятием в целом. По определению Института внутренних аудиторов, внутренний аудит является деятельностью по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленных на совершенствование деятельности организации¹.

В качестве концептуальных основ развития риск-ориентированного внутреннего аудита можно рассмотреть две основные модели, основанные на:

- международных профессиональных стандартах внутреннего аудита, поскольку в них предусматривается реализация риск-ориентированного подхода посредством оценки рисков в ходе отдельных аудиторских процедур

- концепции системы контроля, ориентированного на риск, основанные на «трех линиях защиты», известная в профессиональном мире как модель COSO.

Институт внутренних аудиторов рекомендует применение основных инструментов риск-ориентированного процессного подхода к аудиту, таких как составление карт процессов, анализ рисков и внутренних контролей, наряду с тем, что внутренние аудиторы должны уметь анализировать и понимать систему управления, эффективно оценивать риски и внутренние контроли.

Перечень стандартов и руководств, в которых раскрывается тема оценки рисков, приведены ниже:

- Применимые стандарты и руководства²:
- 1) международные профессиональные стандарты внутреннего аудита:
 - 2100 – Сущность работы внутреннего аудита.

Внутренний аудит должен проводить оценку и способствовать совершенствованию процессов корпоративного управления, управления рисками и контроля в организации, используя систематизированный, последовательный и риск-ориентированный подход.

- 2210 – Цели аудиторского задания.

Для каждого аудиторского задания должны быть определены его цели.

- 2210.A1 - Внутренний аудитор должен провести предварительную оценку рисков, относящихся к объекту аудита. Цели ауди-

торского задания должны соответствовать результатам этой оценки;

- 2) дополнительное руководство Международного института внутренних аудиторов «Планирование аудиторского задания: Определение целей и объема» (август 2017 г.; «EngagementPlanning: Establishing Objectives and Scope»).

Как отмечается в [Internal Audit Manual & Charter 2021-2022]³, процесс проведения аудита состоит из нескольких этапов. В совокупности они называются циклом аудита и охватывают все аспекты аудита от первоначального плана до окончательного решения всех поднятых вопросов. Цикл аудита основан на стандартах эффективности⁴, изложенных в Международных стандартах ПА для профессиональной практики внутреннего аудита.

На рис. 1 представлена модель риск-ориентированного внутреннего аудита согласно концепции оценки риска, предусмотренных международными стандартами внутреннего аудита.

В рамках концепции внутреннего контроля в соответствии со стандартами COSOERM – Enterprise Risk Management система внутреннего контроля содержит следующие компоненты системы внутреннего контроля:

- контрольная среда;
- оценка риска;
- контрольные процедуры;
- информация и коммуникации;
- мониторинг.

Указанный компонентный набор конкретизируется в зависимости от соответствующих целей внутреннего контроля (операционные, финансовые, комплаенс) и направлений проверки (функции, подразделения), которые представляют собой соответствующие слои «куба COSO» (рис.2).

Идея модели трех линий защиты (рисунок 3) заключается в том, что для эффективного управления рисками и для контроля необходимо осуществление управления высшим руководством и советом директоров в рамках трех отдельных групп (или линий защиты) в пределах организации. Если организация сможет выстроить правильным образом структуру трех линий, то это даст возможность избежать дублирования и пробелов действий, а также гарантирует эффективное управление рисками и осуществление контроля. Обязанности каждой из групп следующие:

- 1) владение и управление рисками и контролем (первая линия – операционное руководство);
- 2) отслеживание рисков и работы системы контроля в целях поддержки менедж-

² The institute of Internal Auditors // Performance Standarts. – URL: <https://www.theiia.org/en/standards/what-are-the-standards/mandatory-guidance/standards/performance-standards/>

¹ The institute of Internal Auditors//definition of Internal Auditing. – URL: <https://www.theiia.org/en/standards/what-are-the-standards/definition-of-internal-audit/>



Рис. 1. Концепция риск-ориентированного внутреннего аудита, основанная на Международных стандартах ПА для профессиональной практики внутреннего аудита.

³ Internal Audit Manual & Charter 2021-2022 – 2021, September. – URL: https://www.ipc.nsw.gov.au/sites/default/files/2022-01/IPC_Internal_Audit_Manual_and_Charter_2021-2022.pdf

⁴ Сметанко А.В. Прикладные аспекты планирования риск-ориентированного внутреннего аудита по ключевым показателям эффективности // Вестник Финансового Университета. Серия Бухгалтерский учет, анализ и аудит – 2013 – № 3 – С. 85-98.

жмента (функции по управлению рисками, осуществлению контроля и обеспечению нормативно-правового соответствия, определенные менеджментом);

3) обеспечение независимого подтверждения совету и высшему руководству эффективности управления рисками и системы контроля (внутренний аудит)⁵.

Согласно данной концепции, первая линия защиты делегируется менеджерам низшего и среднего звена и носит в целом управленческий характер. Важно отметить, что ответственность за ее осуществление лежит прежде всего на собственнике бизнеса, который своими действиями создает потенциальные риски. Первая линия владеет рисками и отвечает за разработку и использование средств контроля организации для управления такими рисками⁶.

Вторая линия защиты в некотором роде схожа с первой. Ее также осуществляет менеджмент, и она носит управленческий характер, однако имеется существенное отличие: вторая линия защиты включает в себя различные подразделения, в том числе отвечающие за нормативно-правовое соответствие, и направлена на осуществление контроля за первой линией. Другими словами, контроль осуществляется по разным направлениям деятельности – управление рисками, правовые вопросы, проведение проверок, финансовый контроль, информационная безопасность и другие в зависимости от сферы деятельности организации; он находится под контролем руководства организации и удовлетворяет трем целям, содержащимся в Концептуальных основах, – операционным, обеспечению нормативно-правового соответствия и подготовке отчетности. Таким образом, вторая линия должна иметь более высокий уровень объективности и квалификации, а также предоставлять руководству компании информацию о рисках и системе контроля, которую не может подготовить первая линия.

Третья линия защиты представляет собой внутренний аудит, который характеризуется самым высоким уровнем объективности и независимости по сравнению с другими линиями защиты. Он не разрабатывает и не внедряет средства контроля, а лишь обеспечивает проверку эффективности применения всех средств, которые использовали предыдущие две линии. Внутренние аудиторы подотчетны только руководству компании и не несут ответственности за операции организации. Создание эффективной системы внутреннего аудита должно быть приоритетом для любой организации.

В связи с тем, что третью линию составляют внутренние аудиторы, нельзя не упомя-



Рис. 2. Система внутреннего контроля.

(А.Тихомиров "Ориентируясь на риски, или как оценивать внутренний контроль" – URL: https://www.iiu.ru/inner_auditor/publications/articles/upravlenie-riskami/a-tikhomirov-orientiruyas-na-riski-ili-kak-otseniv/).

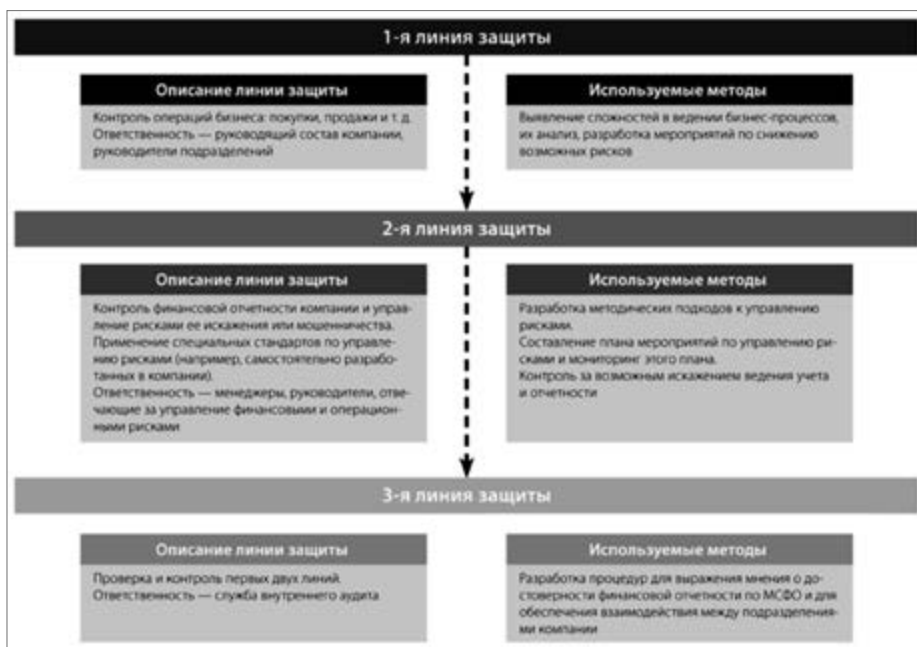


Рис. 3. Концепция внутреннего контроля, основанная на рисках.

нуть, что внешние аудиторы и контролируемые органы также могут играть важную роль при разработке и осуществлении контроля в организации. Они могут стать дополнительными линиями защиты, однако их деятельность должна быть направлена на более узкие и специфические цели, как, например, обеспечение нормативно-правового соответствия, в то время как три линии защиты должны работать со всеми рисками операционной деятельности, подготовкой отчетности и нормативно-правового соответствия организации. Важно отметить, что третьи лица не являются альтернативой штатной защите организации и не несут ответственности за риски и их управление внутри самой организации.

Целью создания данной модели являлось обеспечение наибольшей гибкости; каждая организация может ее адаптировать под свои размеры, сферу деятельности, подход к управлению рисками и т.п.

Вместе с тем, по мнению Р.В. Пашкова и Ю.Н. Юденкова, все три линии должны быть отделены друг от друга; ситуации, когда линии не отделены друг от друга, должны быть максимально краткосрочными⁷. Следует согласиться с данным мнением, поскольку в таком случае произойдет смешение обязан-

⁵ The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Комитет организаций – спонсоров Комиссии Тредвея). – URL: <https://www.coso.org/Pages/default.aspx>

⁶ Пашков Р.В., Юденков Ю.Н. Стратегия развития банка : монография / 2-е изд., доп. и перераб. – М. : РУСАЙНС, 2016. – С. 54 - 55.

⁷ Пашков Р.В., Юденков Ю.Н. Стратегия развития банка : монография / 2-е изд., доп. и перераб. – М. : РУСАЙНС, 2016. – С. 67.

ностей управленцев и аудиторов, что не способствует объективному осуществлению контроля и управлению рисками, а также составлению достоверной отчетности.

Таким образом, модель трех линий защиты содержит три уровня контроля, каждый из которых должен быть обособлен от остальных, иметь четкий план работы и подчиняться руководству организации. Если первые две линии защиты осуществляются менеджментом и являются ограниченно независимыми в своих действиях, то третья линия является внутренним аудитом организации, который независим от всех остальных подразделений и непосредственно подотчетен только руководству организации. Третьи лица, в том числе внешние аудиторы, могут являться дополнительными линиями защиты, однако вся ответственность, связанная с рисками и контролем, остается на самой организации.

Литература

1. The institute of Internal Auditors //

definition of Internal Auditing // Performance Standards.

2. Internal Audit Manual & Charter 2021 –2022 – 2021, September.

3. *Сметанко А.В.* Прикладные аспекты планирования риск-ориентированного внутреннего аудита по ключевым показателям эффективности // Вестник Финансового Университета. Серия Бухгалтерский учет, анализ и аудит – 2013. – № 3.

4. *Тихомиров А.* Ориентируясь на риски, или как оценивать внутренний контроль. – URL: https://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/publications/articles/upravlenie-riskami/a-tikhomirov-orientiruyas-na-riski-ili-kak-otseniv/

5. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Комитет организаций – спонсоров Комиссии Тредвея). – URL: <https://www.coso.org/Pages/default.aspx>

6. *Паишков Р.В., Юденков Ю.Н.* Стратегия развития банка : монография / 2-е изд., доп. и перераб. – М. : РУСАЙНС, 2016.

References

1. The institute of Internal Auditors // definition of Internal Auditing // Performance Standards.

2. Internal Audit Manual & Charter 2021-2022 – 2021, September.

3. *Smetanko A.V.* Applied aspects of risk-based internal audit planning by key performance indicators // Bulletin of the Financial University. Accounting, Analysis and Audit series – 2013 – No. 3

4. *Tikhomirov A.* Focusing on risks, or how to evaluate internal control. – URL: https://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/publications/articles/upravlenie-riskami/a-tikhomirov-orientiruyas-na-riski-ili-kak-otseniv/

5. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. [electronic resource].

6. *Pashkov R.V., Yudenkov Yu.N.* Development bank strategy: monograph / 2nd ed., DOP. and perab. – М. : RUSINES, 2016.

Аудит 5.2.3

*ЖИЗСАРОВ Мадина Жунусович,
генеральный директор ТОО «InsightAudit»,
директор Бизнес Академии «Inside», магистр экономики,
madi.zhizarov@yandex.kz*

Десять важных процедур при подготовке к аудиту на предприятии

Аннотация. Актуальность исследования проблемы подготовки к аудиту на предприятии обусловлена тем, что осуществление постоянного аудита предотвратит искажение учетных данных и уплаты штрафов за не правильное ведение бухгалтерского учета. В рамках статьи автор выявляет десять важных процедур при подготовке к аудиту на предприятии, к числу которых относят: контроль за соблюдением нормативной базы, проверка наличия источников информации для проведения аудита и доступа аудиторов к ним, определение степени независимости аудитора, определение уровня существенности, тестирование непрерывности деятельности аудируемого лица, внутренний аудит порядка применения контрольно-кассовой техники (ККТ), проверка осуществления кассовых операций, оценка неотъемлемого риска, определение стратегии аудита, составление ключевых вопросов для аудитора по рассматриваемой сфере.

Ключевые слова: аудит, подготовка, процедура, стратегия, тестирование, риск, законность.

*ZHIZSAROV Madi Zhunussovich,
«Insight Audit» LLC, General Director,
«Inside» Business Academy, Director, Master in Economics,
madi.zhizarov@yandex.kz*

Conceptual foundations and models of risk-based internal audit processes

Abstract. The relevance of the study of the problem of preparing for an audit at the enterprise is due to the fact that the implementation of a permanent audit will prevent the distortion of accounting data and the payment of fines

for incorrect accounting. Within the framework of the article, the author identifies ten important procedures in preparation for an audit at an enterprise, which include: monitoring compliance with the regulatory framework, checking the availability of information sources for auditing and access of auditors to them, determining the degree of independence of the auditor, determining the level of materiality, testing the continuity of the activity of the audited entity, internal audit of the procedure for applying the CCT, checking the implementation of cash transactions, assessing the inherent risk, determining the audit strategy, drafting key questions for the auditor in the area under consideration.

Keywords: audit, preparation, procedure, strategy, testing, risk, legality.

Процесс подготовки к аудиту на предприятии регламентирован системой нормативного регулирования, которая состоит из пяти уровней, представленных в табл. 1.

Кроме того, нормативная база по уровням, представленным в таблице 1, может быть расширена в зависимости от непосредственного объекта аудита. Так, например, в нормативную базу аудита расчетов с подотчетными лицами входят Налоговый кодекс Российской Федерации (первая и вторая части), федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изм. от 01.01.2020 г.), письмо Банка России от 06.09.2017 № 29-1-1-ОЭ/20462 «Об оформлении документов при выдаче наличных денег работнику под отчет», письмо Министерства финансов России от 17.01.2020 № 02-05-10/2286 «О применении бюджетной классификации РФ в отношении расходов на приобретение товаров, работ и услуг, в том числе через подотчетных лиц», письмо Минфина России от 10.01.2020 № 02-06-10/387 «О документальном подтверждении расходов на проезд при направлении подотчетного лица в командировку, если проездные документы приобретаются по госконтракту (агентскому договору)», письмо Минфина России от 22.01.2020 № 03-03-06/1/3298 «Об учете расходов, произведенных подотчетным лицом, в целях налога на прибыль», письмо Минфина России от 05.08.2019 № 03-01-15/58816 «О применении контрольно-кассовой техники (ККТ) при расчетах с подотчетным лицом организации» и другие [1].

Федеральные и отраслевые стандарты регламентируют деятельность организации на уровне государства, внутренние документы организации регламентируют порядок взаимодействия между сотрудниками и подразделениями, четко ограничивая границы полномочий. Эффективность деятельности напрямую зависит от слаженности работы сотрудников между собой. Если руководство получит недостоверную информацию, то не сможет выбрать оптимальный способ управления. В результате вся деятельность организации будет неэффективной.

Таким образом, первой важной процедурой при подготовке к аудиту на предприятии является чек-ап соответствия системы бухгалтерского учета и готовящейся процедуры аудита нормативно-правовой базе.

При подготовке аудита важно обратить внимание на наличие источников инфор-

мации и возможности доступа аудиторов к ним – это является второй процедурой. В частности, источниками информации могут выступать авансовые отчеты, приказы, документы, подтверждающие произведенные расходы (кассовые чеки, товарные чеки, счета-фактуры поставщиков; акты выполненных работ или оказанных услуг; квитанции; железнодорожные, авиали или автобусные билеты и др.), положение предприятия о расчетах с подотчетными лицами, регистры аналитического и синтетического учета по счетам 71, 10, 20, 26, 41, 60 и др., бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, отчет о движении денежных средств и др. [2]

При подготовке аудита важно определить степень независимости аудитора (четвертая процедура). Данные представлены в табл. 2.

Четвертой важной процедурой на подготовительном этапе является нахождение уровня существенности на предприятии, при этом используются базовые показатели бухгалтерской отчетности из бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах. Также проводится оценка непрерывности деятельности аудируемого лица (пятая процедура) (табл.3).

Немаловажной процедурой на этапе подготовки к аудиту является проведение внутреннего аудита порядка применения контрольно-кассовой техники (далее – ККТ) (шестая процедура), которая осу-

ществляется посредством ответа на вопросы, представленные в табл. 4.

При подготовке к аудиту важно оценить порядок осуществления кассовых операций – для реализации указанной процедуры (седьмой по счету в настоящей статье) можно использовать алгоритм, представленный в табл. 5.

На основе данных, представленных в табличной форме, можно оценить неотъемлемый риск, который находится путем деления количества положительных ответов на общее количество вопросов (восьмая процедура).

Далее необходимо определить стратегию аудита. Стратегия аудита заключается в оценке правильности и достоверности осуществляемых на предприятии расчетов с подотчетными лицами и их отражении в учете. Эта процедура является одной из важнейших на подготовительном этапе. Также одной из значимых процедур (десятой по счету в рассматриваемой статье) является составление вопросов для непосредственного проведения аудита. Так, например, осуществление аудита расчетов с подотчетными лицами заключается в следующем.

1. Проверка правильности документального оформления операций по выдаче денежных средств под отчет. На данном этапе необходимо проверить наличие Положения о расчетах с подотчетными лицами, в котором должно быть указано, кому и на какой срок могут выдаваться денежные средства

Табл. 1.

Система нормативного регулирования аудиторской деятельности в России.

Уровень регулирования	Основные нормативные документы
I	Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008 в редакции от 31.12.2017. Федеральный закон «О саморегулируемых организациях» № 315-ФЗ от 01.12.2007 в редакции от 03.07.2016
II	Постановления Правительства Российской Федерации Приказы Министерства Финансов Российской Федерации
III	Международные стандарты аудита
IV	Разработанные и утвержденные стандарты аудиторской деятельности саморегулируемой организации аудиторов
V	Документы, необходимые для реализации стандартов. Внутренние документы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов: стандарты аудиторской деятельности, правила контроля качества оказываемых услуг и прочее. Данные документы должны содержать сведения непосредственно по применению стандартов. К примеру, такие утвержденные внутренние документы должны определять применяемый уровень существенности при проведении аудиторских проверок или раскрывать понятие профессионального суждения, применимо к конкретным участкам аудита. Разрабатываются аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами и применяются в соответствии с внутренними требованиями

Табл. 2.

Тестирование независимости аудитора.

Наименование вопроса	Да	Нет
Имеет ли аудитор участие (акции) в аудируемой компании и связанных с ней?		+
Имеют ли члены семьи аудитора или совместно проживающие родственники долевое участие (акции) в аудируемых компаниях и связанных с ней?		+

Табл. 3.

Тестирование непрерывности деятельности аудируемого лица.

Наименование вопроса	Да	Нет
Организация будет продолжать осуществлять свою деятельность в течение 12 месяцев следующего года и не имеет намерения или потребности в ликвидации, прекращении деятельности или обращения за защитой от кредиторов?	+	
Организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем?	+	

под отчет, в какие сроки подотчетные лица должны отчитаться и какие подтверждающие документы должны быть предоставлены. В случае отсутствия такого Положения проверяется наличие приказа об установлении круга лиц, которым предоставлено право получать деньги под отчет на хозяйственные расходы. Также проверяются расходные кассовые ордера и наличие заявлений от работников с указанием подотчетных сумм, выданных на определенный срок и цели. Заявление должно быть подписано руководителем и содержать дату составления. В случае если подотчетные сум-

мы перечисляются на банковскую карточку работника, то такое заявление также должно быть написано. Кроме того, в платежном поручении должно быть указано назначение платежа, связанное с выдачей денежных средств под отчет.

2. Проверка соблюдения кассовой дисциплины. Наличие остатка допускается только в случае, если работника отправляют в командировку из предыдущего места командирования или сразу по прибытии из командировки.

3. Проверка документального оформления расходов, произведенных подотчет-

ными лицами. Подотчетное лицо обязано в течение трех рабочих дней после дня истечения срока, на который выданы наличные деньги под отчет, предъявить авансовый отчет и документы, подтверждающие произведенные расходы. Необходимо проверить целевое расходование средств и наличие оправдательных документов. Во избежание трудовых и налоговых споров организация должна прописать в Положении о расчетах с подотчетными лицами, какие документы работник должен привести в качестве подтверждения понесенных расходов. Работнику должны быть возмещены понесенные расходы при наличии подтверждающих документов (чеков, квитанций, актов, счетов-фактур и т.д.). В случае если документы оказались дефектными или подозрительными, данные расходы могут быть оплачены работнику, однако аудитор должен проверить, чтобы они не были включены в состав расходов для целей налогообложения. В случае отказа руководителем предприятия оплачивать данные расходы, работник может обратиться в суд за их возмещением.

4. Проверка обоснованности командировочных расходов. Работникам возмещаются расходы по проезду и найму жилого помещения, суточные, иные расходы, произведенные работником с разрешения руководителя организации. При наличии подтверждающих документов в полном объеме оплачиваются расходы по проезду

Табл. 4.

Внутренний аудит порядка применения ККТ.

Направления и вопросы тестирования	Ответы	Примечание	Рекомендация для аудитора	Рекомендация для аудитора
	Нет ответа	Да	Нет	
Зарегистрирована ли ККТ в соответствии с требованиями законодательства?		+		Примечаний нет
Каково состояние применяемой ККТ?				ККТ нового образца
Выдаются ли кассовые чеки покупателям?	+			Примечаний нет
Соответствует ли форма выданных кассовых чеков, требованиям нормативно-правовой базы?		+		Примечаний нет
Публикуется ли сданная бухгалтерская отчетность на сайте Росстата?			+	Примечаний нет

Табл. 5.

Внутренний аудит осуществления кассовых операций.

Направления и вопросы тестирования	Ответы	Примечание	Рекомендация для аудитора	Рекомендация для аудитора
	Нет ответа	Да	Нет	
Заключен ли с кассиром договор о полной материальной ответственности?		+		Примечаний нет
Установлен ли в организации лимит денежных средств в кассе?		+		Примечаний нет
Соответствует ли сумма денежных средств в кассе сумме, указанной в приказе?		+		Примечаний нет
Соблюдается ли порядок отражения поступления и выдачи денежных средств?		+		Примечаний нет
Соответствуют ли данные отчета кассира данным бухгалтерского учета?		+		Примечаний нет
Соблюдается ли порядок расчета наличными денежными средствами между юридическими лицами и с ИП?			+	Примечаний нет
Часто ли проводится инвентаризация денежных средств в кассе?				При смене ответственного лица; перед составлением отчетности

к месту командировки и обратно, расходы по проживанию, суточные. Необходимо обращать особое внимание на то, что если руководитель предприятия выплачивает суточные свыше 700 рублей за командировки по России и свыше 2500 рублей за заграничные командировки, то должен быть удержан налог на доходы физических лиц с сумм, превышающих указанные лимиты.

5. Проведение инвентаризации кассы и расчетов с подотчетными лицами. На данном этапе проверяют соответствие фактической денежной наличности в кассе с данными бухгалтерского учета, а также выявляются наличие и сроки возникновения дебиторской и кредиторской задолженностей. В случае если у работника, согласно утвержденному авансовому отчету, возник перерасход, то эта сумма должна быть выплачена не позднее дня выплаты зарплаты [3].

Служба внутреннего аудита проверяет все направления деятельности коммерческой организации. Основные методы включают в себя финансовую проверку, проверку соблюдения действующего законодательства Российской Федерации, нормативных актов и внутренних нормативных документов коммерческой организации, операционную проверку, проверку соблюдения правил, порядков и процедур, принятых в коммерческой организации, проверку качества управленческой деятельности.

График проведения проверок составляется службой внутреннего аудита на основе методологии оценки управления банковскими рисками, принятыми в коммерческой организации, а также установленной периодичности проведения таких проверок.

План работы службы внутреннего аудита утверждается советом директоров коммерческой организации. Эти планы также могут быть согласованы с исполнительным органом. При этом служба внутреннего

аудита представляет совету директоров отчет о выполнении плана проверок с принятой в организации периодичностью (но не реже двух раз в год).

Основанием для проведения проверки может являться также письменное уведомление о существенных изменениях в системе внутреннего контроля или о назначении лиц на должность руководителя службы внутреннего аудита и о соответствии этих лиц квалификационным требованиям [4].

Таким образом, в ходе настоящей статьи были выделены десять важных процедур при подготовке к аудиту на предприятии:

- 1) контроль за соблюдением нормативной базы,
- 2) проверка наличия источников информации для проведения аудита и доступа аудиторов к ним,
- 3) определение степени независимости аудитора,
- 4) определение уровня существенности,
- 5) тестирование непрерывности деятельности аудируемого лица,
- 6) внутренний аудит порядка применения ККТ,
- 7) проверка осуществления кассовых операций,
- 8) оценка неотъемлемого риска,
- 9) определение стратегии аудита,
- 10) составление ключевых вопросов для аудитора по рассматриваемой сфере.

Рекомендуется внести указанные процедуры в чек-лист и использовать его при подготовке к аудиту на предприятиях коммерческой формы собственности.

Литература

1. Кононенко Н.А. Подготовка и содержание плана и программы аудита в части движения материальных ценностей // Актуальные вопросы взаимодействия, образования, науки и бизнеса. – 2018. – С. 120-124.

2. Калинина Е.А. Требования к подготовке, содержанию, оценке результативности и эффективности типового процесса «Внутренний аудит» на предприятии ТС АПК // Метрологическое обеспечение и менеджмент качества в инженерной сфере АПК. Сборник статей Всероссийской научно-практической конференции с международным участием. – 2018. – С. 102-104.

3. Черевадская О.Е. Некоторые особенности подготовки к составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности и аудиту // Налоговая политика и практика. – 2021. – № 2 (218). – С. 74-80.

4. Козлова Н.В. Подготовка и планирование операционного аудита // Проблемы и перспективы экономических отношений на пространстве ЕАЭС. – 2017. – С. 40-42.

References

1. Kononenko N.A. Preparation and content of the audit plan and program regarding the movement of material values // Topical issues of interaction, education, science and business. – 2018. – Pp. 120-124.

2. Kalinina E.A. Requirements for the preparation, content, evaluation of the effectiveness and efficiency of the standard process "Internal audit" at the enterprise of the TC agro-industrial complex // Metrological assurance and quality management in the engineering field of the agro-industrial complex. Collection of articles of the All-Russian scientific and practical conference with international participation. – 2018. – Pp. 102-104.

3. Cherevadsкая O.E. Some features of preparation for the preparation of accounting (financial) statements and audit // Tax policy and practice. – 2021. – № 2 (218). – Pp. 74-80.

4. Kozlova N.V. Preparation and planning of operational audit // Problems and prospects of economic relations in the EAEU space. – 2017. – Pp. 40-42.

Экономический анализ 5.2.3

ГРАЧЁВА Марина Владимировна,
д.э.н., профессор, научный руководитель
кафедры математических методов анализа экономики
МГУ им. М.В. Ломоносова
grachevamv@mail.ru

АЛЕКСАНОВ Дмитрий Семенович,
к.э.н., доцент, доцент кафедры
управления РГАУ-МСХА им. К.А. Тимирязева
daleksanov@mail.ru

Практические вопросы финансового анализа инвестиционных проектов: проблемы и решения

Аннотация. Финансовый анализ инвестиционных проектов включает расчет показателей, характеризующих деятельность предприятий-инициаторов, а также эффективность и риски самих проектов. В бизнес-планах отражаются данные, необходимые партнерам, чтобы знать, способен ли инициатор обеспечить надлежащий возврат полученных средств. Для этой цели достаточен анализ денежных потоков в ситуации «с проектом». Учет ситуации «без проекта» дает оценку влияния проекта на инициатора, выявляет особые виды рисков.

Экономический анализ 5.2.3

Ключевые слова: инвестиционный проект, финансовый анализ, оценка эффективности, ситуации «с проектом» и «без проекта», денежные потоки, чистые выгоды, прирост чистых выгод, анализ рисков, факторы риска, критические значения.

*GRACHEVA Marina Vladimirovna,
Doctor of Economics, Professor, Scientific Director
of the Department of Mathematical Methods of Economic Analysis
Moscow state University named after M. V. Lomonosov
grachevamv@mail.ru*

*ALEKSANOV Dmitry Semenovich,
candidate of economic Sciences, associate Professor
of the Department of management Russian state
agrarian University-MTAA named after K. A. Timiryazev,
daleksanov@mail.ru*

Practical issues of financial analysis of investment projects: problems and solutions

Abstract. The financial analysis of investment projects includes the calculation of indicators characterizing the activities of the initiator enterprises, as well as the effectiveness and risks of the projects themselves. The business plans reflect the data necessary for partners to know whether the initiator is able to ensure a proper refund of the funds received. For this purpose, an analysis of cash flows in the "project" situation is sufficient. Taking into account the situation "without a project" gives an assessment of the impact of the project on the initiator, identifies special types of risks.

Keywords: investment project, financial analysis, efficiency assessment, situations "with a project" and "without a project", cash flows, net benefits, net benefit gain, risk analysis, risk factors, critical values.

ВВЕДЕНИЕ

Поскольку инвестиционные проекты разной направленности и разного масштаба реализуются десятками, вопрос, который рассматривается в данной статье, весьма актуален, хотя не всегда осознается лицами, готовящими и принимающими решения относительно реализации этих проектов. При этом методические недочеты часто тиражируются, лишая инвестиционную деятельность должной результативности.

Предметом обсуждения является соблюдение принципа учета ситуаций «с проектом» и «без проекта», включенного в список основных положений официально действующей редакции методических рекомендаций [1], а также многих более поздних авторитетных публикаций [2, 3, 4].

Объектом, на материалах которого обсуждается данный вопрос, является проект организации переработки первичной сельскохозяйственной продукции (зерна), хотя Табл. 1.

Производство и реализация продукции (при выходе на проектную мощность).

Виды продукции	Объем производства и продаж, т	Средняя цена, руб./кг	Выручка, тыс. руб.	Структура выручки, % к всего
Зерно (без переработки)	60000	8,0	480 000	74,6
Сортовая мука (в/с I, II сорта)	8600	16,5	141 900	22,0
Отходы мукомольного производства (отруби, кормовая мучка и проч.)	X	X	21800	3,4
Всего	X	X	643 700	100,0

Источник: авторская разработка

поднимаемая проблема типична не только для проектов переработки.

Как известно, при анализе любого проекта, планируемого к реализации, инициатор должен обеспечить формирование комплекта документов, которые покажут потенциальным партнерам, что их участие в данном проекте является выгодным. Это требует предъявления доказательств финансовой реализуемости деятельности, в которой предстоит принять участие, а также эффективности и приемлемого уровня рисков этой деятельности. Основными документами такого рода являются бизнес-планы или технико-экономические обоснования проектов, содержание которых достаточно строго регламентировано [5, 6, 7]. Предполагается, что собственные интересы инициатор-заявитель обдумал и оценил, в том числе показатели эффективности и рисков именно со своих позиций, а не только с позиций кредиторов и других потенциальных партнеров.

Соблюдение упомянутых выше основных принципов оценки эффективности проектов помогает избежать ошибок недостаточно комплексного подхода, но практика показывает, что ряд важных моментов остается неучитенным, в том числе и потому, что инструктивные материалы банков, которые нельзя игнорировать, не требуют оценки проектов четко с позиции инициатора-заемщика, а в официальных методических рекомендациях данный подход отнесен к «особенностям» [1, стр. 146-149].

Содержание настоящей статьи должно показать, насколько важно оценивать эффективность деятельности предприятий-заемщиков при реализации проектов (что совпадает с требованиями к бизнес-планам) отдельно от эффективности проектов на основе сравнения денежных потоков тех же предприятий в ситуациях «с проектом» и «без проекта», насколько велика разница в оценке различных рисков многих событий при таком комплексном подходе.

ОСНОВНАЯ ЧАСТЬ

Для решения поставленных задач важно определиться с теми основами оценки инвестиционных проектов, которые практикам предлагает теория инвестиционного анализа. При этом, несмотря на то что вторая официальная редакция методических рекомендаций (далее МР-2), опубликованная в 2000 году [1], подвергается достаточно обоснованной критике с самых разных сторон [8, 9], авторы настоящей статьи придерживаются мнения, что данный документ

действительно нуждается в адаптации к конкретным задачам и обстоятельствам, но одновременно может служить хорошей основой необходимых уточнений и развития. Такая позиция изложена в авторских публикациях разных лет [10, 11, 12, 13] и сохраняется в данной статье.

Нет смысла и возможности перечислять все замечания и предложения по корректировке МР-2, которые частично учтены в третьей редакции (далее – МР-3) и в более поздних фундаментальных трудах известного авторского коллектива [2, 3]. В рамках настоящей статьи обратим внимание на одни из основных принципов оценки, который отнесен авторами к методическим принципам [3, с. 121-122]: сравнение ситуаций «с проектом» и «без проекта». Там, где о таком принципе в явной форме не говорится, обычно добавляют, что в денежных потоках следует учитывать только результаты реализации оцениваемого проекта. К сожалению, далее при описании алгоритмов формирования денежных потоков используются термины, характеризующие деятельность предприятий-участников проектов (например, объем производства, затраты на производство) вместо терминов, позволяющих судить о воздействии проекта на предприятия (прирост объемов производства, прирост затрат).

Отношение критикующих данный принцип к формулировкам МР-2 доходит до полного его отрицания [8], что, по нашему мнению, ошибочно. Наоборот, более четкое разделение денежных потоков предприятия в ситуациях «с проектом», «без проекта» и собственно проекта позволяет выявить важные закономерности, которые проявляются при анализе рисков, характерных для многих инвестиционных проектов и трудно объяснимых при отказе от такого разделения.

В качестве примера рассмотрим инвестиционный проект организации переработки зерна в муку, предназначенный для реализации одним из действующих зерновых холдингов Центрального федерального округа РФ (далее – ЦФО). Поскольку в настоящей статье внимание концентрируется на методических вопросах, для лучшего понимания сути предложенных реальных данные упрощены и округлены, расчетный период сокращен, а детальные сведения о предприятии не приводятся.

Для рассматриваемой темы важным является наличие у холдинга посевных площадей под зерновыми культурами (около 20 тыс. га) и достигнутый уровень урожайности зерновых (не менее 36 ц/га). К тому же холдинг располагает элеватором, мощность которого позволяет принимать на хранение не только собственное зерно, но и продукцию соседних хозяйств. Владение элеватором дает возможность сбыта зерна в периоды относительно высоких цен, а не «с поля».

Тем не менее, доступные рынки продуктов переработки зерна (муки, круп, комбикормов) выглядят более привлекательными. В связи с этим, а также для ди-

Табл. 2.

Производство и реализация продукции агрохолдинга (при выводе на проектную мощность), млн руб.

Статьи себестоимости	1-й год	2-й и следующие годы
Выручка от реализации продукции	504,9	554,9
Себестоимость производства и сбыта продукции	504,9	554,9
В том числе: затраты на производство и сбыт зерна	469,8	385,6
– затраты на производство и сбыт муки,	0,0	117,2
– амортизация основных средств.	35,1	52,1
Валовая прибыль	71,1	88,8
Рентабельность производства и сбыта продукции	14,1%	16,0%

Источник: авторская разработка

Табл. 3.

Основные денежные потоки холдинга в ситуации «с проектом», млн руб.

Показатели	Шаги расчетного периода (годы)					Итого
	1	2	3	4	5	
Капитальные затраты	34,0					34,0
Прирост рабочего капитала	16,5					16,5
Производственно-сбытовые затраты - всего	469,8	502,8	502,8	502,8	502,8	2481,0
в т. ч.: производство и продажа зерна	469,8	385,6	385,6	385,6	385,6	2012,3
производство и продажа муки	0,0	117,2	117,2	117,2	117,2	468,7
Выручка - всего	576,0	643,7	643,7	643,7	643,7	3150,8
в т. ч.: от продажи зерна	576,0	480,0	480,0	480,0	480,0	2496,0
от продажи муки ...	0,0	163,7	163,7	163,7	163,7	654,8
Чистые выгоды (ЧВ)	55,7	140,9	140,9	140,9	140,9	619,3
Накопленное сальдо	55,7	196,6	337,5	478,4	619,3	X
Дисконтированные ЧВ (ДЧВ)	54,6	135,4	132,8	130,2	127,6	580,6
ДЧВ нарастающим итогом	54,6	190,0	322,8	452,9	580,6	X

Источник: авторская разработка

версификации производственно-сбытовой деятельности руководство холдинга подготовило бизнес-планы соответствующих проектов организации переработки зерна, одним из которых является проект создания при элеваторе мукомольного цеха мощностью до 40 тонн зерна в смену или около 12 тыс. т в год при двусменной работе. Таким образом, по проекту основная часть урожая будет, как и ранее, реализована по ценам, характерным для регионального рынка зерна с учетом его качества (II-IV класс), а около 1/6 части собранного зерна будет после переработки поступать на рынок муки и продаваться по значительно более высоким ценам.

Основные фрагменты этого бизнес-плана представлены далее. В табл. 1 приведен расчет выручки от продаж основной продукции холдинга, включая зерно и результаты мукомольного производства. Выход муки из зернового сырья при современных технологиях достигает 78% по весу. Некоторую часть выручки обеспечивает используемые отходы.

На первый год проекта приходится его инвестиционная стадия, т. е. приобретение оборудования, его доставка, монтаж, обучение персонала, а также реконструкция помещений элеватора для установки мукомольного оборудования. Общий размер капитальных затрат составляет 34,2 млн руб.

Параллельно формируется запас необходимых оборотных средств, прирост которого с учетом оборачиваемости в стоимостном измерении оценивается в 16,5 млн руб. Производственно-сбытовая деятельность в первом году проекта сводится, как и ранее, к выращиванию и уборке зерновых, их сушке, очистке и закладке на хранение, а также отгрузке на реализацию по установленному графику. Выручка поступает только от продажи этого зерна.

Начиная со второго года, холдинг продает как зерно, так и полученную при его переработке муку. Увеличивается стоимость основных средств и размер амортизационных отчислений, добавляются производственно-сбытовые затраты на переработку, в состав которых включены затраты на производство зерна, используемого как сырье. Довольно заметно увеличивается выручка (табл. 2).

Полученные результаты характеризуют деятельность холдинга при реализации данного проекта как эффективную и финансово реализуемую. Действительно, предприятие такого масштаба вполне способно взять на себя все инвестиционные затраты. При этом накопленное сальдо даже в самый напряженный момент не опускается ниже нуля (минимум = +55,7 млн руб.). Одновременно показатели эффективности выглядят

Табл. 4.

Расчет показателей эффективности проекта на основе сравнения денежных потоков в ситуациях «с проектом» и «без проекта», млн руб.

Показатели	Шаги расчетного периода (годы)					Итого
	1	2	3	4	5	
Ситуация «без проекта»						
Выручка	576,0	576,0	576	576	576	2880,0
Производственно-сбытовые затраты	469,8	469,8	469,8	469,8	469,8	2348,9
Чистые выгоды (ЧВ)	106,2	106,2	106,2	106,2	106,2	531,1
Накопленное сальдо	106,2	212,4	318,6	424,9	531,1	X
Дисконтированные ЧВ (ДЧВ)	104,1	102,1	100,1	98,1	96,2	500,6
ДЧВ нарастающим итогом	104,1	206,2	306,3	404,4	500,6	X
Чистые выгоды в ситуации «с проектом»	55,7	140,9	140,9	140,9	140,9	619,3
Прирост чистых выгод (ПЧВ)	-50,5	34,7	34,7	34,7	34,7	88,2
Дисконтированный ПЧВ (ДПЧВ) при заданном значении Rate	-49,5	33,3	3	32,0	31,4	79,9
ДПЧВ нарастающим итогом	-49,5	-16,2	16,5	48,5	79,9	X
Проверка: ДПЧВ при Rate = IRR проекта	-32,1	14,0	8,9	5,6	3,6	0,0
NPV, млн руб. =	79,9		IRR, % =		57,5%	
PI =	2,614		BCR =		1,462	
минимум Н С, млн руб. =	+55,7		DPP, лет =		2,50	

Источник: авторская разработка

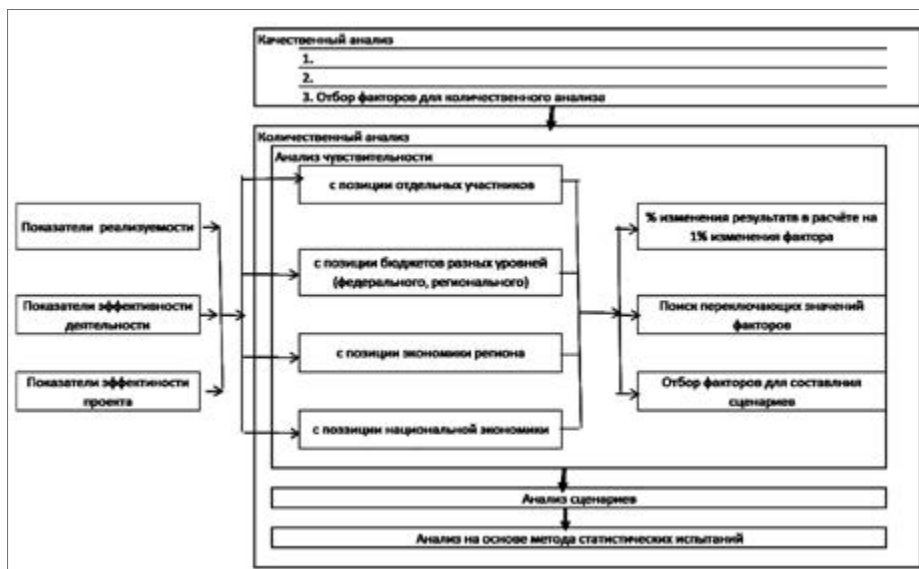


Рис. 1. Схема комплексного анализа рисков: этапы, методы, объекты.

Источник: авторская разработка

вполне удовлетворительно. Значение NPV равно +580,6 млн руб., а индекс доходности дисконтированных инвестиций (PI) показывает, что возврат на каждый вложенный рубль составляет 2,614 рубля за расчетный период. В таком случае базисный сценарий может быть признан приемлемым для дальнейшего анализа, т.е. анализа рисков.

Чуть позже мы вернемся к этому вопросу, но сначала в дополнение к полученным оценкам деятельности холдинга в ситуации «с проектом» проведем анализ эффективности проекта по правилам «для действующих предприятий» [1, 2], поскольку холдинг при отказе от реализации данного проекта все равно будет заниматься производством и сбытом своей продукции (табл. 4).

Сначала обратим внимание на денежные потоки предприятия в ситуации «без проекта». Видно, что при сохранении существующих пропорций, которому соответствует расчет в неизменных ценах, выручка в течение всего анализируемого периода будет превышать производственно-сбытовые затраты. Это позволяет считать такую деятельность эффективной и финансово реализуемой.

Минимум накоплений формально приходится на конец первого года деятельности и составляет +106,2 млн руб. Таким образом, если бы к началу расчетного периода предприятие при отказе от проекта не располагало ранее накопленными средствами, то и в этом случае необходимый кредит был бы оперативно погашен. Реально холдинг к концу 0-го года (к началу 1-го шага) имеет переходящий остаток средств для продолжения воспроизводственного процесса (не включен в таблицу для упрощения).

Значение суммы дисконтированных чистых выгод за расчетный период (NPV деятельности холдинга в ситуации «без проекта» = +500,6 млн руб.) положительно, что говорит об эффективности этой деятельности. Отношение суммы дисконтированных выгод к сумме дисконтированных затрат (BCR деятельности в ситуации «без проекта» = 1,226) больше единицы, что подтверждает эффективность этой деятельности. Значения таких показателей как IRR, PI и DPP для данного денежного потока не существуют.

В конце концов, сравнение планируемых денежных потоков холдинга в ситуациях «с проектом» и «без проекта» и расчет значений денежного потока «прирост чистых выгод», вызванный реализацией проекта свидетельствуют о том, что реализация проекта дает положительный эффект. Разница между NPV деятельности предприятия «с проектом» и NPV деятельности в ситуации «без проекта» составляет +79,9 млн руб. (+580,6 - 500,6 = +79,9) как и сумма дисконтированных приростов чистых выгод за весь расчетный период. Хорошо видно, что по итогам оценки за два года результат остается отрицательным (-16,2 млн руб.; инвестиции еще не окупилась), а к концу третьего года итог становится положительным (+16,5 млн руб.) и к концу расчетного периода составляет +79,9 млн руб. Срок окупаемости с учетом дисконтирования равен 2,5 года. Суммарный прирост дисконтированных выгод по отношению к сумме дисконтированных приростов затрат (BCR проекта) составляет 1,462. Средний темп накопления средств в рамках проекта (IRR проекта) составляет 57,5%. Проверочный расчет показывает, что если бы альтернативные возможности накопления средств холдингом были именно таковы, то реализация проекта принесла ему нулевой эффект (не лучше, но и не хуже). При заданном значении ставки дисконта индекс доходности инвестиций намного больше единицы (PI = 2,614), что в очередной раз подтверждает эффективность не только деятельности холдинга в ситуации «с проектом» и «без проекта», но и именно проекта – он вносит положительный вклад в результаты работы предприятия. При этом финансовая реализуемость проекта уже проверена. Минимальное значение накопленного сальдо, определенное на основе данных о чистых выгодах в ситуации «с проектом», больше нуля (+55,7 млн руб.).

Следовательно, базисный сценарий реализации проекта действительно выгоден всем потенциальным участникам. Инициатору (холдингу) он приносит улучшения в размере +79,9 млн руб., партнеры видят, что у инициатора на всех шагах расчетного периода и к его завершению должно быть достаточно средств для выполнения своих обязательств. Остается вопрос об устойчивости полученных оценок к возможным изменениям.

Как было отмечено выше, бизнес-планы являются одними из тех документов, с помощью которых инициаторы проектов пытаются объяснить своим потенциальным

партнерам, а также административным органам сущность своих предложений и убедить их в том, что соучастие в реализации данных предложений принесет этим партнерам существенные выгоды. Предприниматель хорошо продумал свои действия, надежно обеспечивает необходимыми ресурсами выполнение намеченных планов. Показатели эффективности и реализуемости деятельности инициатора в ситуации «с проектом» преследуют именно эти цели.

Анализ рисков инвестиционных проектов [1, 3, 11, 12, 14] является обязательной процедурой в составе многоэтапной работы по подготовке и обоснованию инвестиционных решений всеми участниками, начиная с отдельных хозяйствующих субъектов и заканчивая органами управления национальной экономикой. В учебно-научной и методической литературе по этим вопросам можно отметить относительное единодушие [3, 8, 9, 11, 14]. Практически все организации, связанные с финансированием и реализацией инвестиционных проектов, включают в свои инструктивные документы описание порядка и правил анализа рисков. Разногласия начинаются с вопросов, что и как принимать во внимание, какими методами выявлять риски, как их ранжировать и минимизировать, как проверить ответственность принимаемых для этого средств. Мало кто задумывается и о необходимости учитывать уникальность каждого проекта.

При общем понимании важности учета рисков отношение к конкретным методическим предложениям во многом определяется сферой деятельности, с которой их авторы лучше знакомы на основе своей практики. В связи с этим целесообразно обратиться вниманию на сильные стороны предлагаемых методов анализа рисков, не упуская из виду того, что в других случаях данные рекомендации могут не приносить пользы.

С учетом сказанного напомним основные положения методики анализа рисков инвестиционных проектов. Нельзя забывать, что анализ рисков любого проекта использует результаты финансового анализа проекта и фактически является его продолжением. Так, на рис. 1 приведена схема комплексного анализа, соответствующая авторскому подходу, который требует выделения качественного и количественного анализа рисков, а также рассмотрения рисков, связанных не только с возможными потерями и снижением эффективности, но и с недостаточным запасом ресурсов, требуемых для доведения намеченных планов до их логического завершения.

При этом рекомендуется следующий порядок процедур [14]. Сначала на основе разработки базисного (приемлемого всеми участниками) необходимо проведение так называемого «качественного анализа рисков», который, наряду с решением важных собственных задач, призван подготовить применение методов «количественного анализа».

Процедура проведения качественного анализа проектных рисков начинается

Табл. 5.

Производство и реализация продукции агрохолдинга (при выводе на проектную мощность), млн руб.

Параметр	% изменения NPV деятельности при изменении параметра на 1%	Критическое значение коэффициента при параметре	Ранг параметра
Цена на зерно	4,059	0,754	1
Цена на муку	1,013	0,050	3
Затраты на производство зерна	-3,273	1,306	2
Затраты на производство муки	-0,753	2,327	4
Инвестиционные затраты	0,085	12,726	5

Источник: авторская разработка

Табл. 6.

Влияние изменения параметров на эффективность проекта.

Параметр	% изменения NPV деятельности при изменении параметра на 1%	Критическое значение коэффициента при параметре
Цена на зерно	-4,485	1,223
Цена на муку	7,648	0,869
Затраты на производство зерна	3,931	0,745
Затраты на производство муки	-5,474	1,183
Инвестиционные затраты	-0,620	2,615

Источник: авторская разработка

Табл. 7.

Влияние изменения цен на зерно на эффективность проекта.

Параметр	NPV деятельности		Разница (NPV проекта)
	С проектом	Без проекта	
Базисный сценарий			
Выручка от продажи зерна (2-5гг)	480,0	576,0	-104,0
NPV деятельности	+580,0	+500,	+79,9
Повышение цены на зерно на 10%			
Выручка от продажи зерна	528,0	633,6	-105,6
NPV деятельности	+816,2	+772,1	+44,1
Повышение цены на зерно на 22,3%			
Выручка от продажи зерна	587,0	704,4	-117,4
NPV деятельности	1106,1	1106,1	0,0
Повышение цены на зерно на 30%			
Выручка от продажи зерна	624,0	748,8	-124,8
NPV деятельности	+1315,1	+1287,5	-27,6

Источник: авторская разработка

с идентификации рисков, включающей выявление конкретных видов рисков данного проекта и их описание (классификация рисков), а также исследование возможных причин их возникновения. Затем необходимо описать и провести стоимостную оценку как возможных последствий ущерба от реализации выявленных рисков, так и всех разработанных мероприятий по борьбе с рисками. Именно этот «стоимостной» аспект отражает специфическую особенность качественного подхода в риск-анализе.

Перед проведением качественного анализа необходимо выполнить «полный» SWOT-анализ, завершением которого является разработка стратегий преодоления слабостей и угроз, помогающая составить план мероприятий по управлению проектными рисками.

Существенную помощь в выявлении рисков оказывают имеющиеся в литературе [1, 2, 11, 14 и др.] различные классификации рисков. При этом важно помнить, что почти все классификации указывают лишь направ-

ление поиска рисков, их принадлежность к той или иной агрегированной группе. А в ходе идентификации проектных рисков, называя конкретные риски, нужно стремиться оперировать, прежде всего, простыми рисками (более неделимыми «квантами»).

Кроме того, необходимо понимать, что, если лица, проводящие качественный анализ, не обратят внимания на риски, связанные с возможными изменениями ситуации «без проекта», выявление и оценка количественных характеристик подобных рисков, скорее всего, не будут проведены. Как будет показано на нашем примере, это может оказаться большим упущением.

Пусть требуется проверить, насколько сильно меняют оценки, полученные для базисного сценария, возможные изменения ключевых параметров. В табл. 5 представлены наиболее важные оценки.

Значимость параметров, характеризующих производство и реализацию зерна максимальна. При этом снижение цены на

зерно на 24,6% (1 – 0,754) приведет к нулевой эффективности деятельности холдинга, реализующего данный проект. Каждый процент снижения этой цены будет вызывать снижение NPV деятельности предприятия в ситуации «с проектом» на 4,059%. В то же время значение данного показателя при снижении на 1% затрат на производство зерна будет увеличиваться на 3,273%. Соответственно, рост этих затрат на 30,6% приведет к нулевой эффективности деятельности холдинга. Наименее влиятельным параметром является размер инвестиционных затрат. Даже 12-кратное увеличение этих затрат не делает проект совершенно бесполезным для холдинга.

Значительную часть отмеченных воздействий можно было определить и без тонких расчетов. В частности ясно, что изменения, относящиеся к продукции с большим удельным весом (зерно, будет иметь самый высокий ранг по чувствительности. При этом направление изменений также вполне предсказуемо. Увеличение затрат снижает, а увеличение цен продаж повышает эффект для предприятия.

Совершенно иная картина открывается, если анализировать влияние вероятных изменений на оценки NPV самого проекта, т.е. на характер и силу воздействия тех же изменений на полезность проекта для предприятия (табл. 6).

В данном случае ранжирование параметров по степени влияния не так важно, как те направления изменений, которые представляют опасность. Так, рост любых цен реализации продукции холдинга положительно воздействует на оценки его деятельности, но одновременно рост цен на зерно снижает ценность проекта для холдинга. Аналогичное встречное изменение показателей эффективности происходит при снижении затрат на производство зерна для продажи без переработки. В то же время изменение параметров, связанных с производством и продажей муки, не вызывает никаких вопросов.

Рассмотрим этот момент более детально. Допустим, что, благодаря повышению квалификации работников зернового производства, им удалось снизить затраты на производство зерна на продажу на 30%. В таком случае в ситуации «с проектом» в 2-5 годах абсолютное снижение затрат на зерно составит 115,7 млн руб. (30% от 385,6 млн руб.). Если такое событие произойдет, в ситуации, когда наш проект не будет реализован, предполагаемая экономия затрат составит 141,0 млн руб. (те же 30%, но от 469,8 млн руб.). Таким образом, реализация проекта уменьшила бы эффект от снижения затрат, что и фиксирует отрицательное значение NPV проекта, т.е. негативное влияние проекта на показатели его эффективности.

Пока сокращение затрат на производство зерна составляет менее 25,5%, показатели эффективности проекта при удешевлении производства будут показывать усиление этого влияния. После этой границы, результаты удешевления «без проекта»

будут превышать аналогичные события «с проектом». Аналогичные противоречивые события будут возникать при росте цен на зерно, реализуемое без переработки, поскольку объем его продаж по проекту сокращается (табл. 7).

При реализации базисного сценария, несмотря на потери в выручке от реализации зерна, за счет более высоких цен на муку проект получает преимущество перед альтернативой (NPV = +79,9 млн руб.). С повышением цены на зерно это преимущество сокращается до нуля, если зерно, реализуемое без переработки, повысится в цене на 23,3%. В случае дальнейшего повышения цен проект будет приносить больше упущенных выгод с учетом того, что разницы в ценах на зерно и муку будет недостаточно для покрытия инвестиционных и дополнительных производственно-бытовых затрат, хотя мука заметно дороже зерна и для холдинга является более рентабельным видом продукции.

ВЫВОДЫ

Показателей эффективности, включаемых в состав типовых бизнес-планов, а также типовых методов анализа их чувствительности к возможным изменениям, явно недостаточно для грамотного управления проектами. В первую очередь необходимо комплексно учитывать принципы оценки, включенные в официальные методические рекомендации [1, 2] дополняя анализом рисков реализуемости, например, изложенным в инструкциях Россельхозбанка [6], а также в других учебно-методических пособиях [3, 10, 12, 14].

Литература

1. Методические рекомендации по оценке эффективности инвестиционных проектов: (Вторая редакция), / М-во экон. РФ, М-во фин. РФ, ГК по стр-ву, архит. и жил. политике; № ВК 477 от 21.06.1999 г.; рук. авт. кол: Коссов В.В., Лившиц В.Н., Шахназаров А.Г. – М.: ОАО НПО Изд. "Экономика", 2000.
2. Методические рекомендации по оценке эффективности инвестиционных проектов: (Третья редакция) <http://www.isa.ru/images/Documents/metod.zip>
3. Виленский П.Л., Лившиц В.Н., Смольяк С.А. Оценка эффективности инвестиционных проектов: Теория и практика. – М. Поли Принт Сервис, 2015.
4. Саркисов А.С. Финансирование капитальных вложений: жизненный цикл инвестиционного проекта. Взаимодействие с заинтересованными сторонами. Финансовый анализ проектов. Проектное финансирование. Оценка риска. – М.: Ленанд, 2019.
5. Внешэкономбанк. <https://yandex.ru/video/preview/15775336499496217257/>
6. Россельхозбанк. <https://www.rshb.ru/download-file/21475/>
7. Сбербанк. <https://yandex.ru/video/preview/8552021561101654319>
8. Царев В.В. Оценка экономической эффективности инвестиций. – СПб.: Питер, 2004.

9. Есипов В.В. Коммерческая оценка инвестиций: учебное пособие. – М.: КноРус, 2011.
 10. Грачева М.В. Проектный анализ. Финансовый аспект. Изд. 4-е, перераб. и доп. – М.: Изд. МГУ, 2018.
 11. Проектный анализ. Продвинутый курс: учеб. пособие / Под общ. ред. М.В. Грачевой. – Изд. МГУ, 2017.
 12. Алексанов Д.С., Кошелев В.М., Чекамарева Н.В. Анализ инвестиционных проектов в АПК: учебник. – ООО «Реарт», 2017.
 13. Грачева М.В., Алексанов Д.С. «Финансовый анализ инвестиционных проектов: основные правила формирования денежных потоков» (статья) // «Аудит», № 5, 2021.
 14. Риск-менеджмент инвестиционного проекта: учебник. / Под общ. ред. М.В. Грачевой. М.: ЮНИТИ-Дана, 2017.
- #### References
1. Methodological recommendations for evaluating the effectiveness of investment projects: (Second edition), / M-voekon. RF, M-in fin. RF, Civil Code on the page, archit. and housing policy; No. VK 477 of 21.06.1999; author's hand. number: Kossov V.V., Livshits V.N., Shakhnazarov A.G. – M.: JSC NPO Publishing House "Economics", 2000.
 2. Methodological recommendations for evaluating the effectiveness of investment projects: (Third edition) <http://www.isa.ru/images/Documents/metod.zip>
 3. Vilensky P.L., Livshits V.N., Smolyak S.A. Evaluation of the effectiveness of investment projects: Theory and practice. M., Poly Print Service, 2015.
 4. Sarkisov A.S. Financing of capital investments: the life cycle of an investment project. Interaction with stakeholders. Financial analysis of projects. Project financing. Risk assessment / – M. Lenand, 2019.
 5. Vnesheconombank. <https://yandex.ru/video/preview/15775336499496217257/>
 6. Rosselkhozadzor. <https://www.rshb.ru/download-file/21475/>
 7. Sberbank. <https://yandex.ru/video/preview/8552021561101654319>
 8. Tsarev V.V. Assessment of the economic efficiency of investments. – St. Petersburg: Peter, 2004.
 9. Esipov V.V. Commercial evaluation of investments: textbook. – М.: KnoРус, 2011.
 10. Gracheva M.V. Project analysis. The financial aspect. 4th edition, revised and supplemented. – Moscow: Publishing House of Moscow State University, 2018.
 11. Project analysis. Advanced course: textbook. / Under the general editorship of M.V.Gracheva. – Moscow State University Publishing House, 2017.
 12. Aleksanov D.S., Koshelev V.M., Chekamareva N.V. Analysis of investment projects in agriculture: textbook. – LLC "Reart", 2017.
 13. Gracheva M.V., Aleksanov D.S. "Financial analysis of investment projects: basic rules for the formation of cash flows // Audit Magazine, number 5, 2021.
 14. Risk management of an investment project: textbook / Under the general editorship of M.V. Gracheva. – М.: UNITY-Dana, 2017.

Экономический анализ 5.2.3

*ФИЛИМОНОВА Надежда Николаевна,
к.э.н., доцент, доцент кафедры
«Финансы и банковское дело»
АНО ВО Российский Новый Университет (РосНОУ),
filimonova-nadin@yandex.ru*

УДК 336.7

*СОЛОМАТИНА Тамара Борисовна,
к.э.н., доцент кафедры
«Финансы и банковское дело»
АНО ВО Российский Новый Университет (РосНОУ),
Solomatina-Tamara@rambler.ru*

*КУНИН Арсений Александрович,
учащийся,
Российский новый университет (РосНОУ),
a.kunin03@yandex.ru*

Использование цифровых активов для снижения санкционных рисков при расчетах за российский экспорт

Аннотация. В статье рассматриваются финансовые санкции, введенные против РФ и усложняющие внешнеэкономическую деятельность нашей страны. Кроме того, рассмотрены способы минимизации санкционных рисков при расчетах за российский экспорт токсичными валютами посредством расчетов цифровыми финансовыми активами.

В процессе исследования авторами были выявлены достоинства и недостатки криптовалют для расчетов за российский экспорт с недружественными странами. Проведен сравнительный анализ криптовалют, по результатам которого для расчетов по трансграничным платежам оптимальными признаны следующие криптовалюты Polkadot и XLM Stellar. С целью диверсификации цифровых активов, используемых для расчетов за российский экспорт, было предложено использовать цифровой рубль при создании Банком России соответствующей нормативно-правовой базы.

Ключевые слова: криптовалюты, риски, трансграничные платежи, цифровой рубль, цифровые финансовые активы, экспорт.

*FILIMONOVA Nadezhda Nikolaevna,
Cand.Sci. (Econ.), Assoc. Prof. of the Department
«Finance and Banking» «Russian New University (RosNOU)»,
filimonova-nadin@yandex.ru*

*SOLOMATINA Tamara Borisovna,
Cand.Sci. (Econ.) of the Department
«Finance and Banking» «Russian New University (RosNOU)»,
Solomatina-Tamara@rambler.ru*

*KUNIN Arseniy Alexandrovich,
Student
«Russian New University (RosNOU)»,
a.kunin03@yandex.ru*

Usage digital assets to reduce sanctions risks when paying for Russian export

Abstract. The article discusses the financial sanctions imposed against the Russian Federation and complicating the foreign economic activity of our country. In addition, ways to minimize sanctions risks in settlements for Russian exports with toxic currencies through settlements with digital financial assets are considered.

In the course of the study, the authors identified the advantages and disadvantages of cryptocurrencies for settlements for Russian exports with unfriendly countries are revealed. A comparative analysis of cryptocurrencies was carried out, according to the results of which the following cryptocurrencies were recognized as optimal for settlements on cross-border payments: Polkadot and XLM Stellar. For the purpose of diversification digital assets used for payments for Russian exports, we suggest using the digital ruble when the Bank of Russia creates an appropriate regulatory framework.

Keywords: cryptocurrencies, risks, cross-border-payments, digital ruble, digital financial assets, export

Введение. В настоящее время выручка за российский экспорт в основном поступает в недружественных валютах, принимая во внимание антироссийские санкции, актуальным становится вопрос об использовании цифровых активов для снижения санкционных рисков при расчетах за российский экспорт токсичными валютами.

Рассмотрим финансовые санкции, введенные против Российской Федерации и усложняющие внешнеэкономическую деятельность нашей страны. На рис. 1 представлены страны, которые ввели наибольшее количество санкций.

В свою очередь, наименьший «вклад» к созданию антироссийских санкций внесли страны Латинской Америки, страны БРИКС, значение которых достаточно велико для российской экономики.

Для дальнейшего рассмотрения вопроса санкционного давления на Россию стоит рассмотреть сами санкции более подробно. На рис. 2 приведены наиболее значимые финансовые санкции, введенные ЕС.

Рассмотрение финансовых санкций имеет большое значение для минимизации рисков заморозки недружественных валют, поступающих при расчетах за российский экспорт.

С переходом к рыночной экономике началась интеграция России в мировое хозяйство. Внешнеторговый оборот Российской Федерации неуклонно возрастал за прошедшие 15 лет, также как и сальдо торгового баланса. В 2005 г. были достигнуты рекордные показатели экспорта и импорта. Цены на экспортируемые товары с 2002 г. росли быстрее, чем цены на импортируемые.

Рост экспорта в основном был связан с повышением контактных цен на основные товары, главным образом нефть и нефтепродукты. В структуре экспорта преобладают следующие виды товаров: углеводороды; черные и цветные металлы; химическое сырье; минеральные удобрения; лесо- и пиломатериалы; целлюлозно-бумажная продукция, что видно на рис.3.

В настоящее время экспорт в страны дальнего зарубежья имеет тенденции к росту, а в страны СНГ постепенно снижается [3].

Основные валюты, в которых в настоящее время осуществляются расчеты за российский экспорт: доллары США, евро, юани и рубли. В связи с чем возникают риски блокировки активов российских компаний, номинированных в недружественных валютах.

Для минимизации санкционных рисков при расчетах за российский экспорт становится более значительной роль цифровых финансовых активов. Одной из разновидностей цифровых финансовых активов является криптовалюта.

К преимуществам криптовалюты можно отнести следующие (рис. 4).

Стоит рассмотреть недостатки криптовалют для расчетов за российский экспорт с недружественными странами:

- нет гарантий сохранности электронных крипто кошельков из-за отсутствия регуляторных механизмов;
- возможность негативных действий со стороны национальных регуляторных органов;
- высокая волатильность [4].

Можно констатировать, что главной проблемой, стоящей перед использованием криптовалюты как инструмента для трансграничных платежей за российский экспорт, выступает, собственно, сам выбор подходящей криптовалюты, а «основой любой криптовалюты является технология распределенного реестра, которая заменяет собой всех посредников между пользователями валют и обеспечивает безопасность проведения транзакций – по аналогии с тем, как это сегодня делают банки и платежные системы, но в идеале проще и быстрее» [7].

Чтобы лучше разобраться в ситуации с криптовалютами проведем анализ семи криптовалют, среди которых: XLM Stellar, Ethereum, Ripple, BinanceCoin(BNB), Polkadot, Theta, Tether USDТ.

Начнем анализ с рассмотрения таких криптовалют как Stellar и Ripple, в создании которых принял участие Джек Мак-

Калеб. В 2012 году была создана компания Open Coin, которая и стала создателем криптовалюты Ripple. Изначально Ripple создавалась как дополнение к биткоину, но подверглась критике из-за отсутствия возможности майнинга и централизованности ресурсов сети в руках Open Coin. На фоне этого все большую популярность обретает новое творение Джеда МакКалеба XLM Stellar. Уже через год после ее создания для нее был разработан собственный протокол, и единственное что Stellar «унаследовала» от Ripple это невозможность майнинга и фиксированное количество монет. Компания Stellar разработала множество мер для предотвращения потери децентрализации, сама компания владеет 5% от общего количества монет. На рис. 5 представлен график курса XLM.

Несмотря на затянувшееся падение курса, многие эксперты сходятся в том, что XLM имеет высокие перспективы к повышению курса. Именно криптовалюта компании Stellar кажется наиболее привлекательной для оплаты российского экспорта, благодаря ее высокой ликвидности. Курс криптовалюты XLM в январе-октябре 2022 года приведен на рис. 5.

Ethereum – вторая по популярности криптовалюта в мире, недавно перешедшая на новый алгоритм POS. Сейчас результат от перехода до конца не ясен, в теории новый алгоритм имеет достаточно много преимуществ:

- более высокий уровень энергоэффективности и масштабируемости,
- PoS позволяет запустить больше узлов, что ведет к большей децентрализации.

Эфириум является главным конкурентом биткоина благодаря функциям, выходящим за пределы платежных операций: токены стандарта ERC-20, умные контракты, децентрализованные приложения, децентрализованные финансовые инструменты и биржевые инвестиционные фонды. Чтобы сделать вывод о том, подходит ли эфириум как криптовалюта для оплаты российского экспорта, необходимо дождаться конкретных результатов от перехода на новый алгоритм. В это время все больший интерес привлекает другой проект.

В январе 2016 года Гэвин Вуд ушел из Эфириума, чтобы заняться созданием нового проекта. Главной причиной стала низкая масштабируемость эфириума, которая не устраивала Гэвина. Большое количество децентрализованных приложений приводит к низкой пропускной способности, поэтому Гэвин решил создать более масштабируемую платформу. Уже в 2016 году для новой криптовалюты Polkadot была разработана собственная сеть, блокчейн-инфраструктура и новая удобная среда для блокчейн-разработок. Главная сеть

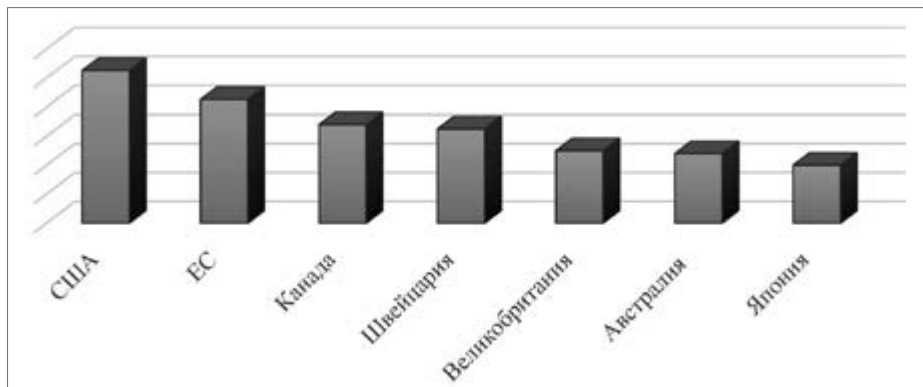


Рис. 1. Список стран, которые ввели наибольшее количество санкций против РФ.

начала свою работу в 2020 году, уже в августе 2020 монеты поступили в свободный доступ на криптобиржи. Аналитики считают Polkadot одним из наиболее успешных проектов, объединяющих в себе несколько блокчейнов. Polkadot стал принципиально новым проектом и интерес к нему будет только возрастать.

Крупнейшая криптовалютная биржа Binance выпустила свой собственный токен. Главное преимущество токена – это возможность совершать сделки на бирже со скидкой. Он позволяет оплачивать функции на созданных компанией блокчейн-цепочках BinanceChain и Binance Smart Chain. К угрозам для Binancesoin как средства оплаты российского экспорта относятся высокая централизованность и столкновение с регулятивными препятствиями в разных странах мира в том числе, в США, Германии и Японии. Эти факты тоже не позволяют рассчитывать на Binancesoin.

Достаточно интересным является криптопроект Theta [10], благодаря которому появляется возможность проводить более быстрые и дешевые трансляции. Используя блокчейн-алгоритмы Theta создает высокопроизводительную сеть доставки видеоконтента. Здесь стоит отметить сервис Theta.tv, осуществляющий потоковую передачу видеоигр, являющийся одной из главных опор сети, и сотрудничающий с такими компаниями, как Twitch, Sony и Samsung. Внедрение новых технологий на видеопространстве приводит к тому, что централизованные центры обработки данных не могут обеспечить должным качеством удаленные от них регионы, именно эту проблему и призвана решить Theta, создав P2P ячеистую сеть.

Проект имеет достаточно большие перспективы: создание децентрализованной потоковой сети может полностью заменить текущую сеть доставки контента, что безусловно повысит курс самой криптовалюты.

Стейблкоин USDT занимает третье место в мире по капитализации после биткоина и эфириума, наибольший интерес к криптовалюте вызывает возможность ее наиболее легкого конвертирования в обычную валюту, благодаря ее тесной связи с долларом США. В условиях падения биткоина интерес инвесторов к другим криптовалютам возрастает, и USDT тоже не остается в стороне. Компания Tether часто делала заявления, что будет блокировать кошельки пользователей, если такой запрос поступит от властей США. Здесь остро стоит вопрос с санкциями против РФ, ничто не мешает США выпустить новый пакет санкций, и Tether заблокируют кошельки российских пользователей так же, как недавно заблокировали кошельки тех, кто использовал биткоин-миксер Tornado Cash, попавший в санкционный список в августе 2022. Так, было заблокировано свыше 700 кошельков, на которых хранились активы на сумму свыше 420 млн долл. Этот факт не

Первый пакет санкций	1) Заморозка активов депутатов Госдумы и частных организаций. 2) Ограничения на доступ России к финансовому рынку Евросоюза.
Второй пакет санкций	1) Персональные санкции против высшестоящих должностных лиц предусматривающие заморозку их активов. 2) Запрет европейским банкам принимать депозиты от россиян свыше 100 тыс. €, продавать им ценные бумаги, номинированные в евро.
Третий пакет санкций	1) Отключение некоторых российских банков от системы SWIFT 2) Заморозка активов высокопоставленных российских чиновников и олигархов
Пятый пакет санкций	1) Запрет на транзакции с 4 крупнейшими российскими банками. 2) Расширение запрета на продажу банкнот и ценных бумаг.
Шестой пакет санкций	1) Введение санкций против 18 юридических лиц, включая Национальный расчетный депозитарий.
Седьмой пакет санкций	1) Расширение запрета на прием депозитов у российских предприятий, учрежденных в третьих странах
Восьмой пакет санкций	1) Запрет россиянам иметь криптоактивы в странах ЕС, независимо от объема.

Рис. 2. Основные финансовые санкции, введенные Европейским Союзом против Российской Федерации.

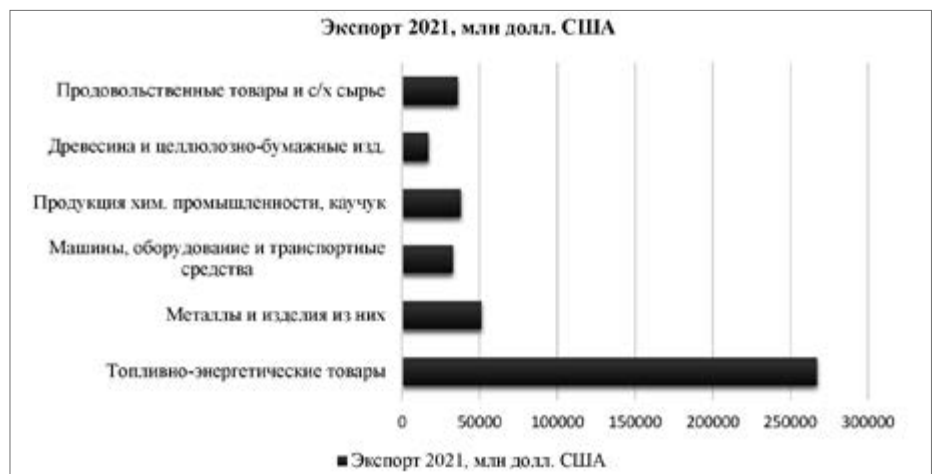


Рис. 3. Структура российского экспорта за 2021 г. (в млрд долл.) [8].

позволяет рассчитывать на USDT, как на криптовалюту, подходящую для оплаты российского экспорта.

Подводя итоги на основании проведенного анализа, следует сказать, что, безусловно у криптовалют много достоинств, однако в качестве средства для трансгра-

ничных платежей они все же не совершенны. При рассмотрении цифровых финансовых активов стоит обратить внимание не только на криптовалюты, но и на такую концепцию, как цифровой рубль. Кроме этого, существуют определенные риски, связанные с обращением криптовалют.



Рис. 4. Основные преимущества криптовалюты.



Рис. 5. Курс криптовалюты XLM в январе-октябре 2022 года [11].



Рис. 6. Основные риски, связанные с обращением криптовалют [12].

Так, к основным рискам можно отнести представленные на рис. 6.

Выделяют также риск кибербезопасности, который «связан с получением доступа к конфиденциальной информации и использования этой информации для злонамеренных действий, например вымогательства и предотвращения нормальных бизнес-процессов» [5]. Так, «за последние несколько лет развитие компьютерных, в том числе Интернет-технологий, достигло колоссальных масштабов, а их использование во всех сферах цифровой экономики стало главной тенденцией развития информационного общества. Растущее применение Интернет-технологий для организации экономических отношений породило и новую специфическую область криминальной активности – киберпреступность, которая стала негативным последствием развития цифровой экономики стран мирового сообщества» [1].

В 2020 году количество IT-преступлений в России выросло на 83,9% по сравнению с 2019 годом [9]. Удельный вес киберпреступлений составил 19,9% от общего числа преступлений в стране.

Кибератаки – один из цифровых рисков, которые могут привести к остановке бизнеса и его операций. Компаниям необходимо рассматривать свою организацию в целом и уметь определять, где может возникнуть риск, и внедрять процессы для его снижения.

Как показывает практика, «быстро меняющиеся реалии цифровой экономической системы приводят к тому, что законодательство и формирование базы прецедентов значительно отстает от изменений, происходящих в экономической среде, и этот разрыв в случае, если не будет качественной разработки и проработки правовых норм, обеспечивающих цифровые процессы в системе хозяйствования, будет возможностью для преступной деятельности, в том числе киберпреступности» [6].

В настоящее время Банком России почти завершена подготовка к внедрению цифрового рубля. Как предполагается, цифровой рубль сможет стать новой дополнительной формой национальной валюты. Цифровой рубль будет иметь уникальный цифровой код. Для контроля над механизмом технологической реализации цифрового рубля можно будет задействовать децентрализованный (распределенный) реестр (DTL) [2]. Для использования цифрового рубля для трансграничных платежей Банку России необходимо разработать необходимую нормативно-правовую базу.

Учитывая результаты проведенного исследования, считаем целесообразным для минимизации санкционных рисков использовать для расчетов по трансграничным платежам следующие криптовалюты: Polkadoti XLMStellar. С целью диверсификации цифровых активов, используемых для расчетов за российский экспорт, предлагаем использовать цифровой рубль при создании Банком России соответствующей нормативно-правовой базы.

Литература

1. Актуальные финансовые и управленческие проблемы развития отраслей, агломераций и предприятий РФ в условиях цифровизации экономики / Л.С. Артамонова, Р.Р. Бигеев, О.В. Борисова [и др.]; под редакцией И.В. Политковской, Т.А. Шпилькиной М.А. Жидковой, В.И. Прусовой. – М.: ООО «Русайнс», 2022.
2. Егорова. С.Ю., Соломатина Т.Б. Внедрение цифрового рубля как фактор развития экономики России // В сборнике: Цивилизация знаний: российские реалии. Сборник трудов XXII Международной научной конференции.– Киров, 2021. – С. 206-209.
3. Регент Т.М. Мировая экономика : учебник. – М. : Изда. РосНОУ, 2007.
4. Соломатина Т.Б. Применение международного опыта для минимизации риска использования цифровых активов и их учета // Вестник Российского нового университета. Серия: Человек и общество. – 2020.– № 3. – С.100-103
5. Филимонова Н.Н., Егоров А.Ю. Проблема технологического развития экономики РФ на современном этапе развития // В сборнике: Актуальные тренды в экономике и финансах Материалы международной научно-практической конференции / Под редакцией В.А. Ковалева, А.И. Ковалева. – 2019.– С. 105-108
6. Филимонова Н.Н., Ким М.Э. Значение трансформации рисков в условиях цифровой экономики // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2022. № 1-2(83). – С. 102-106.
7. Шпилькина Т.А., Жидкова М.А., Долина О.Н., Рыбьякова О.И. Особенности обращения криптовалют и их значение в мировой финансовой системе // Двадцать четвертые апрельские экономические чтения: материалы международной научно-практической конференции, Омск, 12 апреля 2018

года. – Омск: Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Омский филиал. – 2018. – С. 118-123.

8. О внешней торговле в 2021 году. – URL: https://rosstat.gov.ru/storage/mediabank/26_23-02-2022.html

9. Оценены потери российской экономики от киберпреступности. – URL: <https://www.rosbalt.ru/business/2020/06/18/1849615.html>

10. Перспективные криптовалюты в 2022 году. – URL: <https://livetouring.org/samye-perspektivnye-kriptovaljuty/>

11. Прогноз криптовалюты Xlm на 2022 год и обзор. – URL: <https://luchshie-akcii.ru/prognoz-kriptovalyuty-xlm-2022>

12. *Джонатан Г.-М.* [и др.]. Влияние организационной структуры на согласование бизнеса и ИТ: оглядываясь назад, чтобы смотреть вперед // Международный журнал ИТ. Согласование бизнеса и управления. – 2018. – № 9. – С. 15-29.

References

1. Actual financial and managerial problems of the development of industries, agglomerations and enterprises of the Russian Federation in the conditions of digitalization of the economy / L.S. Artamonova, R.R. Bigeev, O.V.

Borisova [et al.]; edited by I.V. Politkovskaya, T.A. Shpilkina, M.A. Zhidkova, V.I. Prusova. – М.: Rusains LLC, 2022.

2. *Egorova S.Yu., Solomatina T.B.* Introduction of the digital Ruble as a factor in the development of the Russian economy // In the collection: Civilization of knowledge: Russian realities. Proceedings of the XXII International Scientific Conference. – Kirov. – 2021. – Pp. 206-209.

3. *Regent T.M.* World economy. Uchebnik. – М.: Publishing House RosNOU, 2007.

4. *Solomatina T.B.* Application of international experience to minimize the risk of using digital assets and their accounting // Bulletin of the Russian New University. Series: Man and Society. – 2020. – No 3. – Pp.100-103

5. *Filimonova N.N., Egorov A.Yu.* The problem of technological development of the Russian economy at the present stage of development // In the collection: Current trends in economics and finance Materials of the international scientific and practical conference / Edited by V.A. Kovalev, A.I. Kovalev. – 2019. – Pp. 105-108

6. *Filimonova N.N., Kim M.E.* The significance of risk transformation in the digital economy //

Economics and Business: theory and practice. – 2022. – No1-2(83). – Pp. 102-106.

7. *Shpilkina T.A., Zhidkova M.A., Dolina O.N., Rybyakova O.I.* Features of cryptocurrency circulation and their significance in the global financial system // The twenty-fourth April Economic Readings: Proceedings of the International Scientific and Practical Conference, Omsk, April 12, 2018. – Омск : Financial University under the Government of the Russian Federation, Omsk Branch, 2018. – Pp. 118-123.

8. On foreign trade in 2021. – URL: https://rosstat.gov.ru/storage/mediabank/26_23-02-2022.html

9. The losses of the Russian economy from cybercrime are estimated. – URL: <https://www.rosbalt.ru/business/2020/06/18/1849615.html>

10. Promising cryptocurrencies in 2022. – URL: <https://livetouring.org/samye-perspektivnye-kriptovaljuty/>

11. Xlm cryptocurrency forecast for 2022 and review. – URL: <https://luchshie-akcii.ru/prognoz-kriptovalyuty-xlm-2022>

12. *Jonathan G.-M.* [et al.]. Organizational Structures Influence on Business-IT Alignment: Looking Back to Look Forward // International Journal of IT/Business Alignment and Governance. – 2018. – No. 9. – Pp. 15-29.

Экономический анализ 5.2.3

ГРИБИНА Е.Н.,

к.э.н., чл.-корр. РАЕН, доцент кафедры государственного управления и публичной политики Института общественных наук ФГБОУ ВО «Академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ», gribina-en@ranepa.ru

САВЧЕНКО Е.О.,

к.полит.н., доцент кафедры экономики и менеджмента Смоленского филиала (СФ) Финансового университета при Правительстве РФ [^] savchenko_eugene@mail.ru

Оценка антикризисных мер зарубежных правительств по поддержке автомобильной промышленности в условиях мирового экономического кризиса 2008–2009 гг.

Аннотация. Статья посвящена государственной поддержке автомобильной отрасли со стороны правительств зарубежных стран в условиях мирового экономического кризиса 2008–2009 гг. и ее особенностям. Вкратце рассмотрен опыт кризисной ситуации, в которой оказался Chrysler в 1979–1980 гг., а также меры, принятые в отношении автомобильной промышленности в 2008–2009 гг. в целом и в отношении Chrysler и General Motors, в частности. В статье указывается на необходимость и неизбежность в кризисных условиях бюджетных интервенций. Накопленный опыт вывода предприятий автомобильной промышленности из кризиса особенно актуален для Российского автопрома в условиях кризиса и экономических санкций.

Ключевые слова: экономический кризис 2008–2009 гг., государственная поддержка правительства, автомобильная промышленность, экономическая помощь, антикризисное финансирование.

*GRIBINA E.N.,
Candidate of Economics, Corresponding Member RANS,
Associate Professor of the Department Public Administration
and Public Policy Institute of Social Sciences
FGBOU VO "Academy of National Economy
and public service under the President of the Russian Federation,
gribina-en@ranepa.ru*

*SAVCHENKO E.O.,
Candidate of Political Sciences, Associate Professor of the Department
of Economics and Management
Smolensk branch (SF) of the Financial University
under the Government of the Russian Federation,
savchenko_eugene@mail.ru*

Assessment of anti-crisis measures of foreign governments to support the automotive industry in the context of the global economic crisis of 2008–2009

Abstract. The article is devoted to the state support of the automotive industry by the governments of foreign countries in the context of the global economic crisis of 2008–2009. and its features. The experience of the crisis situation in which Chrysler found itself in 1979–1980, as well as the measures taken in relation to the automotive industry in 2008–2009, is briefly reviewed. in general and with respect to Chrysler and General Motors in particular. The article points out the necessity and inevitability of budgetary interventions in crisis conditions. The accumulated experience of leading the automotive industry out of the crisis is especially relevant for the Russian automotive industry in the context of the crisis and economic sanctions.

Keywords: economic crisis of 2008–2009, state support of the government, automotive industry, economic assistance, anti-crisis financing.

Учитывая кризисные тенденции в российской экономике и их очевидно долгосрочный характер, а также их негативное влияние на все отрасли экономики, включая автомобильную промышленность, в настоящее время тема антикризисной политики федерального правительства РФ является актуальной, и это обуславливает изучение соответствующего опыта передовых стран Запада – в частности, Соединенных Штатов Америки.

Проблематику госрегулирования автотранспортной промышленности в США в кризисных условиях 2008–2009 гг. можно назвать не получившей широкого освещения в российской научной литературе. В частности, М.В. Васильев анализирует истоки кризиса в автотранспортной промышленности США, которые побудили компании рынка (General Motors, Ford, Chrysler) в конце 2008 г. в экстренном порядке обратиться за финансовой помощью к федеральному правительству США. Автор также дает оценку эффективности различных бизнес-моделей, действовавших в автомобильной промышленности Соединенных Штатов в период данного кризиса [2].

Д.М. Эткин рассматривает общее положение дел в автомобильной отрасли США накануне мирового финансово-экономического кризиса 2008–2009 гг., а также предпосылки, обусловившие возникновение серьезных проблем, которые привели к банкротству крупных компаний сектора (в частности, General Motors) [3].

Обращаясь к англоязычным источникам, следует отметить, что данная проблематика активно освещалась как в западной периодической [14; 22, 26], так и научной

печати [13; 15; 27]. Многие из указанных материалов содержат критическую позицию касательно предоставления федеральным правительством США столь масштабных антикризисных пакетов, поскольку авторы полагают, что вмешательство правительства в экономику (пусть даже и в условиях кризиса) неприемлемо по причине того, что наносит ущерб как авторитету, так и самим рыночным принципам [16]. Однако автор одной из таких работ (Д. Мэги), признает, что правительство США сыграло очень важную роль в преодолении финансового кризиса [16].

Были и те, кто выступил в поддержку решения правительства США о предоставлении необходимой помощи и о вмешательстве в бизнес [18]. В частности, Р. Саломон указывает, что, хотя принятые федеральным правительством меры были жесткими, но необходимыми. Он уверен, что именно они оказались способны решить застарелые проблемы американского автопрома, отмечая, что правительство гарантировало продолжение работы General Motors через продолжение процедуры банкротства и последующую реструктуризацию бизнеса [18].

Также следует обратить внимание на статью А. Аакена и Дж. Куртца, в которой достаточно подробно рассматривается проблематика помощи федерального правительства США автопроизводителям [4]. Исследователи раскрывают содержание таких программ, как Troubled Asset Relief Program (TARP) и American Recovery and Reinvestment Act of 2009 (ARRA).

Статьи Г. Сидака и Д. Тиса, а также Дж. Дайнана и Ш. Гамкара также анали-

зируют проблемы General Motors [7; 20]. Г. Сидак и Д. Тис полагают, что проблема автопроизводителей США заключается в неэффективном управлении и в неспособности менеджеров оперативно и результативно отреагировать на ситуацию вокруг компаний, поскольку они не придают должного значения новым тенденциям [20]. Авторы дают интересное обоснование государственной помощи таким компаниям, указывая причину: они «слишком велики, чтобы обанкротиться» (too big to fail). Они считают, что это вступает в конфликт с эволюционными процессами на рынке, и поэтому данная политика в долгосрочной перспективе не может быть эффективной.

Дж. Дайнан и Ш. Гамкар пишут о крупных рыночных интервенциях федерального правительства после коллапса банка Lehman Brothers в сентябре 2008 года [7]. Они обращают внимание и на программу TARP, на которую было выделено 700 млрд долларов и отмечают, что уже в декабре 2008 г. возникла безотлагательная необходимость поддержки автопроизводителей. На эти цели было выделено 13,4 млрд долларов, и еще 4 млрд долларов весной 2009 г.

Важной вехой стало принятие в 1966 г. закона о безопасности дорожного движения и автомобильного транспорта (National Traffic and Motor Vehicle Safety Act), что привело к ужесточению стандартов в сфере обеспечения безопасности дорожного движения. Данный закон предусматривал создание регулирующего органа – Национального бюро дорожной безопасности (National Highway Safety Bureau), которое позднее было переименовано в Главное управление по обеспечению безопасности

дорожного движения (National Highway Traffic Safety Administration). Именно оно было ответственным за разработку и внедрение федеральных стандартов в сфере обеспечения безопасности автомобилей.

В том же году был принят закон о безопасности на дорогах (The Highway Safety Act), который, прежде всего, предусматривал усиление уровня безопасности на дорогах США. Он стал основанием для принятия Руководства по унифицированным техническим средствам организации дорожного движения, что, в частности, подразумевало введение на всей территории страны дорожных знаков единого образца.

Принятие таких законов, как Закон о чистоте воздуха (1963 г., Clean Air Act) и Закон о контроле за загрязнением воздуха автотранспортом (1965 г., Motor Vehicle Air Pollution Control Act) привело к тому, что в США в общенациональном масштабе была введена система контроля за выбросами в атмосферу, к отказу от использования бензина с примесью свинца, к снижению содержания серы в топливе и к более широкому использованию каталитических нейтрализаторов отработавших газов.

В 1970 г. на основании Закона о национальной экологической политике (National Environmental Policy Act) было создано Агентство по защите окружающей среды (Environmental Protection Agency, EPA), которое отвечало за реализацию соответствующего законодательства и могло накладывать санкции в случае его невыполнения. Таким образом, в случае несоответствия продукции установленным параметрам по выбросам в атмосферу на автопроизводителей мог быть наложен штраф.

В 1975 г. также был принят закон об энергетической политике и энергосбережении (Energy Policy and Conservation Act), цель которого заключалась в повышении производства энергии, снижении соответствующего спроса, увеличении энергоэффективности. Он также предоставлял федеральному правительству дополнительные полномочия в случае нарушения поставок энергоносителей. Закон, в частности, привел к введению в 1975 г. норм, регулирующих средний расход топлива автомобилей (Corporate Average Fuel Economy, CAFE). За определение этих норм в зависимости от типа транспортного средства ответственность несло министерство транспорта, которое делегировало эти полномочия Главному управлению по обеспечению безопасности дорожного движения (то есть данные нормы были едиными для всех штатов).

В 1970–1980-е гг. наблюдалось усиление косвенного вмешательства федерального правительства США в деятельность автопроизводителей. Дополнительным фактором данной тенденции выступила и политика последних. Так, в указанный период наблюдалось резкое падение качества американских автомобилей. Однако автопроизводители не горели желанием устранять недостатки,

что вызвало волну судебных исков. При этом федеральные власти в лице Федеральной комиссии по торговле постарались максимально дистанцироваться от проблемы (как и Главное управление по обеспечению безопасности дорожного движения). Однако позднее вышеназванной комиссии все же пришлось принять меры, хотя данное вмешательство было ограниченным и малоэффективным [6].

Кроме того, в 1970–1980 гг. в связи с активным проникновением на американский рынок иностранных автопроизводителей (прежде всего, японских) Федеральная комиссия по торговле занималась вопросами одобрения сделок по созданию совместных предприятий между американскими и иностранными автопроизводителями [12].

Что же касается прямого вмешательства, то даже угроза банкротства Chrysler Corporation в 1979 г. не заставила федеральное правительство США активно вмешаться в ситуацию при том, что данный вопрос активно обсуждался в прессе [17]. Речь шла о предоставлении федеральным правительством с одобрения Конгресса кредитных гарантий компании, при этом последняя должна была принять ряд антикризисных мер, включая сокращение рабочих мест и зарплаты. В итоге 19 декабря 1979 г. Сенат США одобрил выделение на спасение компании 3,3 млрд долл.

Однако в 1980 г. ситуация вокруг Chrysler Corporation ухудшилась, что вынудило федеральное правительство в лице министерства финансов активно вмешаться в ситуацию. Так, именно это ведомство на протяжении длительного времени вело переговоры с банками по вопросу о предоставлении компании средств. К 1 июня 1980 г. с большинством из банков была достигнута соответствующая договоренность, предусматривавшая выделение Chrysler 5 млрд долл. [24].

Следует отметить, что как до кризиса вокруг Chrysler, так и во время, и после него в США не было создано единого антимонопольного ведомства или же единого регулирующего автомобильную промышленность органа, при этом сложившаяся ситуация сохраняется и в настоящее время. Различными аспектами регулирования автотранспорта занимаются, например, министерство транспорта США, EPA и др.

К основным федеральным документам общего характера, регулирующим деятельность компаний в США, следует отнести:

- Конституцию США, которая дает Конгрессу право принимать законы в отношении банкротства;
- Глава 11 Свода законов США, которая предусматривает, что в случае, если компания не может обслуживать свои обязательства (в том числе и перед кредиторами), то она может инициировать в федеральном суде процедуру банкротства, предусматривающей реорганизацию бизнеса. Именно на основании Главы 11 крупные компании, как правило, проходят процедуру бан-

кротства (например, Washington Mutual, Lehman Brothers Holdings и др.), поскольку она позволяет сохранить бизнес, хотя и с делистингом акций (в случае, если они торгуются на фондовой бирже);

- иные федеральные законы (Emergency Economic Stabilization Act of 2008);
- исполнительные указы президента страны (executive orders), нормативно-правовые акты отдельных ведомств (министерства финансов, министерства юстиции и др.).

Проведенный анализ источников показал, что администрация президента Дж. Буша-младшего не предприняла каких-либо специальных мер по защите национальных автопроизводителей от кризиса. Только в свете усиления негативных тенденций после банкротства крупного банка Lehman Brothers, которое последовало 15 сентября 2008 г., федеральное правительство США осознало необходимость принятия антикризисных мер.

Так, федеральный закон о выкупе федеральным правительством проблемных активов (The Emergency Economic Stabilization Act of 2008) был принят в достаточно короткие сроки: законопроект был внесен 29 сентября 2008 г., а уже 3 октября 2008 г. он был подписан президентом страны.

Первоначально он касался только финансовой сферы (в его рамках предусматривалось создание программы TARP), однако позднее средства программы TARP были выделены и автопроизводителям (так, министерство финансов США приобрел долговые обязательства GM и Chrysler). 19 декабря 2008 г. президент Дж. Буш-мл. заявил об одобрении соглашения, в рамках которого компаниям отрасли на основании закона о функционировании программы TARP выделялось 17,4 млрд долл. [19].

Программа TARP дала министерству финансов право выкупа проблемных активов объемом до 700 млрд долл. В рамках TARP в декабре 2008 г. оно учредило программу финансирования автомобильной отрасли Automotive Industry Financing Program (AIFP), на которую предусматривалось выделение 81 млрд долларов. в целом [21, р. 33]. Объем и характер помощи зависел от следующих критериев:

- фактор размера – автопроизводитель занимает значительную долю рынка (на столько значительную, что его коллапс повлиял бы на отрасль в целом);
- серьезность последствий – финансовый коллапс автопроизводителя означал бы потерю работы для многих (в случае коллапса GM и Chrysler работу потеряли бы 3 млн человек, напрямую или косвенно связанных с бизнесом компаний);
- влияние на кредитные рынки – финансовый коллапс автопроизводителя означал бы подрыв кредитных рынков США и привел бы к существенному росту нестабильности;
- возможность автопроизводителя получить доступ к альтернативным источникам

капитала и ликвидности, чтобы вновь стать прибыльным, несмотря на крупные финансовые потери.

В рамках программы AIFP министерство финансов выделило автопроизводителям значительные средства, которые направлялись на функционирование компаний отрасли в течение первого квартала 2009 г. (т.е. это было определенное промежуточное решение, пока шла выработка детальных планов по сохранению бизнеса компаний).

Также была учреждена программа финансовой помощи поставщикам автокомплекующих Supplier Support Program, в рамках которой предусматривалось выделение порядка 5 млрд долл. Также были запущены программы Warranty Commitment Program, Initiative to Support and Revitalize Auto Industry Workers and Communities. Всего по состоянию на апрель 2009 г. министерство финансов США в рамках AIFP выделило автопроизводителям и связанным с ними компаниям 36,4 млрд долл. [21, p. 2].

Таким образом, администрация президента Дж. Буш-мл. заложила основы антикризисной политики в отношении автопроизводителей, хотя и с некоторым опозданием. На тот момент оценка ситуации оказалась ошибочной, впоследствии американским автопроизводителям (преимущественно GM) со стороны федерального правительства потребовалась более масштабная помощь.

Так, например, указом Б. Обамы от 6 февраля 2009 г. №13501 (Establishing the President's Economic Recovery Advisory Board) был создан Консультативный совет при президенте по вопросам восстановления экономики страны (President's Economic Recovery Advisory Board), а указом от 23 июня 2009 г. №13509 (Establishing a White House Council on Automotive Communities and Workers) Совет при администрации президента по вопросам автомобильной промышленности (White House Council on Automotive Communities and Workers) [9, 10]. Кроме этого, на основании указов президента были внесены поправки в работу уже действующих органов (например, Национального экономического совета) [8].

Принимая во внимание тенденцию к ухудшению ситуации, автопроизводители запросили дополнительную финансовую помощь у федерального правительства США. В качестве условия выделения антикризисных средств министерство финансов потребовало от GM и Chrysler предоставить план по выходу из кризиса до 17 февраля 2009 г. что и было сделано.

Очевидно, что сложившаяся в автомобильной промышленности США тяжелая ситуация требовала новых мер. Так, 20 февраля 2009 г. на уровне федерального правительства была создана Рабочая группа по проблемам автомобильной промышленности (Presidential Task Force on the

Auto Industry (Auto Task Force)), одним из сопредседателей которой был министр финансов США Гайтнер Т., фактически возглавивший ее. Ее основная цель заключалась в спасении Chrysler и General Motors, для чего предусматривалось выделение масштабного финансового антикризисного пакета. Таким образом, можно утверждать, что антикризисные меры разрабатывались и осуществлялись на базе министерства финансов США, которое действовало в рамках законодательства о программе TARP.

Следует отметить, что с точки зрения динамики кризиса данная группа была сформирована достаточно поздно – только 20 февраля 2009 г. [25]. В этот период негативные тенденции в экономике и автомобильной отрасли уже достигли своего апогея. Практически сразу же данная группа приступила к анализу предложений по реструктуризации, направленных Chrysler и GM 17 февраля 2009 г. в министерство финансов США.

При предоставлении средств федерального правительства компаниям-автопроизводителям новое руководство министерства финансов выдвинуло довольно жесткие условия:

- ограничения выплат топ-менеджменту;
- достижение соглашения с держателями облигаций;
- договоренности с работниками – в том числе и в отношении снижения уровня оплаты труда;
- договоренности с профсоюзами;
- проведение крупных сделок (свыше 100 млн долл.) только с согласия министерства финансов США;
- ограничение расходов (в том числе и на рекламу);
- обязательное представление планов по реструктуризации компании;
- обязательно представление промежуточной финансовой отчетности (включая прогнозы по показателю денежных средств на неделю).

По итогам деятельности Рабочей группы были сделаны рекомендации, касавшиеся, в частности, улучшения структуры фонда оплаты труда и необходимости разработки более экономичных автомобилей на перспективу. В марте 2009 г. она выступила с инициативой выделения 5 млрд долл. для поставщиков автомобильных комплектующих. В целом, следуя рекомендациям Рабочей группы, федеральное правительство США к концу мая 2009 г. выделило автопроизводителям примерно 25 млрд долл. К середине июля 2009 г., когда и GM, и Chrysler успешно прошли процедуру банкротства и реструктуризации, а деятельность Рабочей группы была прекращена.

Следует отметить, что автопроизводителям не удалось соблюсти все требования Рабочей группы, предъявленные в феврале 2009 г., в полной мере, что привело к ухудшению ситуации и последующей процедуре банкротства. Для каждого крупного

автопроизводителя реализовывался свой план – в зависимости от положения дел.

Что касается Chrysler, то 16 января 2009 г. министерство финансов США одобрило займ в 1,5 млрд долл. для подразделения Chrysler Financial [23]. 30 апреля 2009 Chrysler подала документы на процедуру банкротства, для реализации которой министерство выделило 6,6 млрд долл. Правительство США получило 9,9% акций компании, а доля Fiat S.p.A. выросла на 20 % в результате договоренности о предоставлении компанией бесплатной лицензии на использование всей своей интеллектуальной собственности и производственных ноу-хау [5]. После прохождения процедуры банкротства у Fiat S.p.A. было 58,5% Chrysler Corporation, а остальное – у UAW-RMB (объединенный фонд пенсионного медицинского страхования работников автопромышленности).

В отношении General Motors план заключался в разделении активов компании на две части – т.н. «Старую компанию» (OldCo) и «Новую компанию» (NewCo). В OldCo должны были войти убыточные активы компании и пройти реструктуризацию с последующей ликвидацией под руководством Э. Коха из AlixPartners, которая специализировалась на крупных банкротствах. Из прибыльных активов должна была быть создана NewCo. Это произошло после одобрения соответствующего плана федеральным правительством и заинтересованными сторонами. 10 июля 2009 г. NewCo вышла из-под защиты кредиторов [1].

Федеральное правительство США выделило GM 30 млрд долларов на время процедуры банкротства и реорганизации, а также взяло на себя гарантии по обязательствам компании. Взамен оно получило 60% акций компании. Правительство Канады приобрело 12%, фонд здравоохранения и пенсий GM получил 17,5%, а держатели облигаций получили оставшееся. Через некоторое время федеральное правительство реализовало свои акции на бирже. Что касается компании Ford, то следует отметить, что у нее ситуация была значительно лучше по сравнению с конкурентами.

Принятые меры показывают, что у федерального правительства США не было единой стратегии спасения автопроизводителей и что применявшиеся стратегии зависели от конкретных обстоятельств каждой компании и изменялись по ходу разворачивания кризиса.

Основной для антикризисных мер в целом, а также для спасения автомобильной отрасли, в частности, стал закон о программе выкупа проблемных активов (TARP), принятый 3 октября 2008 г., управление которой осуществлялось министерством финансов США. Все последующие программы и инициативы были созданы и реализованы на ее основе.

При этом речь шла о том, что федеральное правительство США предоставляло

автопроизводителям средства на возмездной основе. Условия предоставления средств содержали, в частности, реструктуризацию операций и иные требования, включая отставку гендиректоров (например, Рика Вагонера из GM). Их невыполнение и привело к более активному вмешательству федерального правительства.

Так, оно инициировало банкротство GM, создание новой компании и последующий выкуп ее акций. В новую GM (NewGM) вошли только прибыльные и стратегически важные бренды компании (например, Buick, Cadillac, Chevrolet и др.). GM закрыла 11 заводов, 40 % из 6000 дилерских центров и сократила более 20000 рабочих мест [11]. В случае с Chrysler условия предоставления средств сводились по большей части к более тесному сотрудничеству с Fiat SpA и выполнению социальных обязательств. Стоит сказать, что 11,2 млрд долларов из займа объемом 12,5 млрд долларов по программе TARP компания Chrysler выплатила уже в мае 2011 г., на шесть лет ранее установленного срока.

Мировой финансовый кризис 2008-2009 гг. так или иначе затронул всех участников экономической системы зарубежных стран. Компании, которые казались для самих себя и для окружающих непоколебимыми, внезапно оказались на грани ликвидации. В такой серьезной ситуации только федеральное правительство могло взять на себя колоссальные риски, связанные с выделением средств проблемным фирмам и ликвидацией последствий. Крах компаний-автопроизводителей означал бы серьезный удар по экономике США, а также масштабную социальную напряженность. Поэтому федеральное правительство не могло позволить данным компаниям рухнуть, и для каждого крупного игрока американского автопрома была выработана отдельная стратегия. К 2013 г. программу TARP можно было считать успешно завершенной, так как компании, получившие государственные средства, вернули все, что полагалось согласно первоначальным договоренностям. Стоит отметить, что программа спасения компаний-автопроизводителей обернулась для американских налогоплательщиков убытком в 9,2 млрд долларов, однако общественность осознавала необходимость данных мер также, как и государство.

Рассмотренная и проанализированная ситуация подчеркивает необходимость своевременного вмешательства государства в деятельность критически важных отраслей и отдельных компаний в случае возникновения кризисной ситуации.

Литература / References

1. Бигмэн Д. Как спасли GM: подлинная история самого важного банкротства в истории США // Forbes. // www.forbes.ru/kompanii/potrebitelskii-rynok/246867-kak-spasli-gm-nerasskazannaya-istoriya-krupneishego-bankrotstva (дата обращения 23.07.2022).

2. Bigman D. How GM was saved: the true story of the most important bankruptcy in US history // Forbes. // www.forbes.ru/kompanii/potrebitelskii-rynok/246867-kak-spasli-gm-nerasskazannaya-istoriya-krupneishego-bankrotstva (accessed 07/23/2022).

3. Васильев М.В. Американский автопром в условиях кризиса: три формы эволюции // США и Канада: экономика, политика, культура. – 2010. – № 6. – С. 95-112.

4. Vasiliev M.V. American auto industry in crisis: three forms of evolution // USA and Canada: economics, politics, culture. – 2010. – No. 6. – P. 95-112.

5. Эткин Д.М. Об истоках кризиса американского автомобилестроения // Журнал автомобильных инженеров. – 2011. – № 3 (68). – С. 20-27.

6. Etkin D.M. On the origins of the crisis in the American automotive industry // Journal of automotive engineers. – 2011. No. 3 (68). – Pp. 20-27.

7. Aaken A., Kurtz J. Prudence or discrimination? Emergency measures, the global financial crisis and international economic law // Journal of International Economic Law. 2009 Vol 12 Issue 4. Pp. 859-894.

8. Automotive industry financing program [Electronic resource] // U.S. Department of the treasury URL: <http://www.treasury.gov/initiatives/financial-stability/programs/Other%20Programs/aifp/Pages/autoprogram.aspx> (accessed 23.07.2022).

9. deCourcy Hinds M. The Saga of The G.M. Diesel: Lemons, Lawsuits and Soon an F.T.C. // The New York Times. – 27.03.1983.

10. Dinan J., Gamkhar Sh. The State of American Federalism 2008–2009: The Presidential Election, the Economic Downturn, and the Consequences for Federalism // The Journal of American Federalism 2009. Vol 39. Issue 3 PP. 369-407.

11. Executive order 13499 (Further Amendments to Executive Order 12835, Establishment of the National Economic Council).

12. Executive order 13501 (Establishing the President's Economic Recovery Advisory Board).

13. Executive order 13509 (Establishing a White House Council on Automotive Communities and Workers).

14. GM emerges from bankruptcy [Electronic resource] // REUTERS [Official website] URL: <http://www.reuters.com/>

[article/2009/07/10/gm-bankruptcy-idUSLA6417720090710](http://www.reuters.com/article/2009/07/10/gm-bankruptcy-idUSLA6417720090710) (accessed 23.07.2022).

15. Hershey-jr R. D. G.M.-Toyota Plan for Joint Venture Approved by F.T.C. // The New York Times. – 23.12.1983.

16. Horton B.J. The Tarp Bailout Of GM: A Legal, Historical, And Literary Critique // Texas Review of Law & Politics. 2010. Vol. 14 Issue 2, Pp. 217-276;

17. King Jr. N., Terlep Sh. GM Collapses into government's arms [Electronic resource] // The Wall Street Journal [Official website]. URL: <http://www.wsj.com/articles/SB124385428627671889> (accessed 24.07.2022);

18. Kryzkowski B. Keeping Current: Crash Course Domino effect to GM, Chrysler bankruptcies // Quality Progress. 2009. Vol. 42, Issue 7. P. 12.

19. Magee D. Uncle Sam as GM'S Ceo: Not a Good Thing // Advertising Age. 2009. Vol. 80, No 12.

20. Martin L. The crunch at Chrysler. Can Washington afford to throw the floundering firm a lifesaver? // The Globe and Mail. – 22.08.1979.

21. Salomon R. The Obama Administration Got It Right // Advertising Age. 2009. Vol. 80, No 12.

22. Sanger D.E., Herszenhorn D.M., Vlasic B. U.S. near deal for loans to carmakers // International Herald Tribune. – 19.12.2008. – P. 11.

23. Sidak G., Teece D. Dynamic Competition in Antitrust Law // Journal of Competition Law & Economics. – 2009. – Vol. 5, Issue 4. – Pp. 581-631.

24. Summary of Government Efforts and Automakers' Restructuring to Date. April, 2009.

25. The bankruptcy of General Motors [Electronic resource] // The Economist. – <http://www.economist.com/node/13782942> (accessed 23.07.2022).

26. Treasury announces TARP [Electronic resource] // U.S. Department of the treasury. – <http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Pages/hp1362.aspx> (accessed 23.07.2022).

27. Treasury Deputy Sec Robert Carswell says Federal Government has reached... // The New York Times. – 31.05.1980.

28. United States Department of The Treasury Section 105(a) Troubled Assets Relief Program Report to Congress for the Period February 1, 2009 to February 28, – 2009.

29. Vlasic B., Austen I., G.M. Draws Another \$4 Billion From Treasury [Electronic resource] // The New York Times. <http://www.nytimes.com/2009/05/23/business/global/23auto.html> (accessed 22.07.2022);

30. Warburtont A.J. Understanding the Bankruptcies of Chrysler and General Motors: a Primer // Syracuse Law Review. – 2010. – Vol. 60, – No. 3.

Управленческий учет 5.2.3

ПОТАПОВ Юрий Александрович,
аспирант Финансового университета
при Правительстве РФ,
аудитор в ПАО МГТС,
Ypotapov10@gmail.com

Научный руководитель:
ВЕТРОВА Ирина Федоровна,
д.э.н., профессор Департамента аудита
и корпоративной отчетности

Советский нормативный метод и сетевое планирование как инструменты внутреннего контроля в условиях рыночной экономики

Аннотация. В данной статье рассматриваются инструменты учета, планирования и контроля, разработанные и применявшиеся в хозяйственно-управленческой практике централизованной плановой экономики СССР в различные периоды. Рассматриваемые инструменты широко применялись в целях управления народным хозяйством и отдельными его субъектами в плановой экономике, однако интерес к ним пропал с возвратом к рыночной экономической модели. В условиях современной рыночной экономики и цифровизации управления, рассматриваемый опыт социалистической плановой экономики может быть эффективно применен в целях осуществления внутреннего контроля и управления хозяйственной деятельностью экономических субъектов в широком смысле

Ключевые слова: советский нормативный метод учета, сетевое планирование и управление, нормативный контроль, внутренний контроль, плановая экономика.

POTAPOV Yury Alexandrovich,
PhD student of the Financial University
under the Government of the Russian Federation,
Auditor at MGTS JSC
Ypotapov10@gmail.com

Academic supervisor:
VETROVA Irina Fedorovna,
Doctor of Economics, Professor of the audit
and corporate reporting Department

The Soviet normative method and network planning as internal control tools in a market economy

Abstract. This article discusses the accounting, planning and control tools developed and used in the economic and managerial practice of the centralized planned economy of the USSR in various periods. The tools in question were widely used for the management of the national economy and its economic subjects, but interest in them disappeared with the return to the market economic model. In the conditions of a modern market economy and digitalization of management, the considered experience of the socialist planned economy can be effectively applied for the purposes of internal control and manage the economic activities of economic entities in a broad sense.

Keywords: soviet normative accounting method, network planning and management, normative control, internal control, planned economy.

В 1990-е годы возврат России к рыночной экономике, начавшийся, по разным оценкам, уже с экономической реформы Косыгина-Либермана и усилившийся во второй половине 1980-х годов, привел к радикальным изменениям в методах и системах управления как на государственном уровне, так и на уровне отдельных предприятий. В России с возвратом к рыночной экономической модели резко снизился интерес ко многим аспектам практики управления плановой экономикой, включая опыт применения сетевого планирования

и нормативного метода учета затрат. Одной из причин этого стал переход от централизованных к децентрализованным формам управления, а также активное продвижение в обществе стереотипных суждений о неэффективности централизованного планирования и управления. Однако в современной рыночной экономике, где применяются цифровые технологии и инновационные методы управления на их основе, советский опыт применения нормативного метода учета затрат или сетевого планирования остается актуальным для внедрения

в государственную и частную хозяйственную деятельность.

Пренебрежительное отношение к централизованной плановой системе хозяйствования, вызванное, отчасти, объективными социально-экономическими причинами, значительно повлияло на стремление современной российской науки, государства и бизнеса исследовать обширный советский опыт в области учета, планирования, контроля, методов принятия решений и цифровизации управления. При этом современными исследователями

в значительной степени игнорируется тот факт, что многие передовые советские практики получили развитие и успешно применялись за рубежом. Инструменты, подобные сетевому планированию и нормативному методу, остаются актуальными для исследования, осмысления, адаптации и применения в современной рыночной экономике.

Система учета стандарт-кост возникла и получила широкое распространение в хозяйственной практике американских экономических субъектов в первой половине XX века. Стандарт-кост служил инструментом управления финансово-хозяйственной деятельностью предприятий, хотя в то время управленческий учет еще не был научно и практически осмыслен и разработан. В то же время в СССР, начиная с конца 1920-х – начала 1930-х годов появился нормативный учет, который развивался параллельно с американской системой стандарт-кост. Несмотря на то, что нормативный учет не был основан на американской системе, он впоследствии интегрировал результаты критической оценки достоинств и недостатков стандарт-кост [9]. В условиях социалистической плановой экономики нормативный учет стал частью системы управленческого учета, хотя на практике и в нормативной базе относился к бухгалтерскому учету, который применяли руководители предприятий в целях контроля и управления. Нормативный метод являлся инструментом управления и контроля, о чем говорится в «Основных положениях по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях», разработанных Госпланом, Минфином, Госкомцен и ЦСУ СССР [1].

В 1960 году заместитель министра финансов СССР Ф. Урюпин подчеркнул важность нормативного метода, отметив, что его практическое применение предприятиями способствует укреплению хозяйственного расчета и снижению себестоимости продукции. Данный метод учета позволяет выявлять резервы и экономить ресурсы, обеспечивает эффективный контроль за уровнем себестоимости продукции путем выявления отклонений фактических затрат от установленных норм и предотвращения непроизводительных расходов и потерь [1].

В Письме Минфина СССР от 3 октября 1960 года № 346 отмечается необходимость расширения применения нормативного метода и рекомендуется министерствам, ведомствам и совнархозам как можно скорее перевести на нормативный метод учета все предприятия с мелко- и крупносерийным, массовым производством в отраслях машино- и приборостроения, а также применить нормативный учет на предприятиях текстильной, швейной, обувной, резиновой промышленности и в строительстве [1]. К 1983 году в советском законодательстве нормативный метод был четко определен как «совокупность способов и приемов учета и контроля выполнения заданий по сниже-

нию себестоимости продукции» и признавался важным инструментом управления и контроля затрат предприятия.

Основные задачи нормативного метода учета затрат заключаются в своевременном выявлении и предотвращении нерационального использования ресурсов в процессе производства, а также выявлении имеющихся производственных резервов в виде материальных, трудовых и финансовых ресурсов, а также возможностей рационализации технологических процессов для сокращения себестоимости и достижения экономии. На основе системы прогрессивных норм расхода различных ресурсов, нормативный метод предусматривает предварительный расчет себестоимости выпускаемой продукции, что позволяет при последующем анализе фактических и нормативных показателей выявлять отклонения от принятых норм как по факту, так и в процессе производства посредством текущего операционного контроля, а затем проводить анализ причин выявленных отклонений, которые могут быть как негативными, так и позитивными [9, 12, 13].

Отклонения, выявляемые с помощью нормативного метода, обычно являются результатом нерациональной организации процессов, несвоевременного снабжения ресурсами, неправильной технической подготовки, а также некорректного расчета и определения норм. Это особенно ярко проявляется в условиях рыночной экономики и нестабильной конъюнктуры, которые характеризуются стихийностью и непредсказуемостью на рынке.

Учет отклонений должен быть организован таким образом, чтобы ответственные лица и структурные подразделения, занимающиеся контролем и анализом, могли своевременно и без препятствий выявлять причины отклонений, места их возникновения, определять ответственных лиц и оценивать влияние отклонений на изменение себестоимости. Как указано в соответствующих советских нормативных документах: «Точный учет отклонений и их контроль позволяют эффективно бороться с причинами, вызывающими отклонения от установленных норм».

Нормативный метод предусматривает использование лимитов затрат на оплату труда, расход материалов и других ресурсов для контроля соблюдения расходных смет по управлению и обслуживанию производства. Также проводится текущий контроль затрат на эксплуатацию и обслуживание оборудования, общехозяйственные расходы и расходы по отдельным структурным подразделениям. Оперативный контроль основывается на штатных расписаниях, лимитных картах расхода ресурсов и других документах.

Лимитные карты и требования используются как основные документы для оформления отпуска ресурсов в производство. Применение лимитных карт способствует упрощению процедуры оформления

и обеспечивает надлежащий контроль за отпуском материалов в производство. Лимитные карты позволяют контролировать отпуск ресурсов на повседневной основе путем сопоставления и анализа установленных лимитов с фактическими значениями, отраженными в учете за весь отчетный период. Таким образом, использование лимитных карт и требований в нормативном методе позволяет осуществлять более эффективный контроль за использованием ресурсов в производстве.

Для эффективного применения нормативного метода учета необходимо соблюдение определенных условий. Важными условиями являются:

а) фиксация отклонений фактических затрат от действующих норм расхода в системе учета в процессе производства. Это означает, что в процессе учета необходимо точно регистрировать все отклонения от установленных норм расхода ресурсов;

б) изменение и учет изменений действующих норм расхода ресурсов могут изменяться в процессе развития производства или в связи с рационализацией процессов. Важно пересматривать, обновлять нормы и нормативы и учитывать эти изменения в нормативных калькуляциях;

в) отражение изменений действующих норм в нормативных калькуляциях на начало отчетного периода. При внесении изменений в нормы расхода ресурсов необходимо обновлять нормативные калькуляции, чтобы они отражали актуальные значения на начало отчетного периода.

В условиях цифровизации экономики и применения передовых технологий, таких как Интернет вещей (IoT), искусственный интеллект (ИИ), анализ больших массивов данных и автоматизация процессов, возможности учета, планирования и контроля как элементов управления, значительно расширяются. Эти технологии позволяют собирать большой объем данных в реальном времени, проводить анализ и предоставлять актуальную информацию для принятия решений. Однако помимо технического развития, необходимо развивать функции учета, контроля и анализа для эффективного мониторинга и управления процессами производства. Для этого рекомендуется принять следующие меры.

1. Детальная регламентация процессов. Систематизация и стандартизация производственных процессов помогают установить четкие правила и последовательность действий. Это повышает эффективность, предсказуемость и повторяемость процессов.

2. Унификация и регламентация учетно-аналитических операций. Внедрение единых стандартов и процедур в учетной и аналитической деятельности облегчает сбор, обработку и сопоставление данных. Такая единая система позволяет улучшить точность и своевременность информации, а также сравнивать показатели по различным структурным подразделениям и временным периодам.

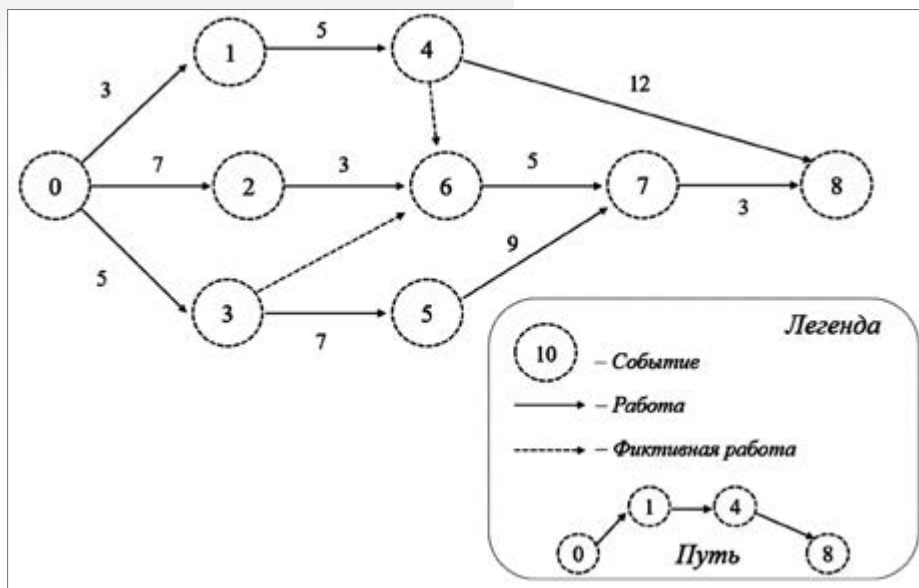


Рис. 1. Пример схемы сетевого процессного планирования.

Источник: составлено автором.

3. Система нормативного учета на базе цифровизации и автоматизации. Цифровые технологии позволяют создать систему нормативного учета, где фактические затраты сравниваются с установленными нормами. Автоматизация процессов сбора данных и расчетов упрощает процедуры и снижает вероятность ошибок.

Советский опыт применения нормативного метода учета затрат требует адаптации к современным экономическим условиям. В современной рыночной экономике, особенно в контексте цифровизации и технологического прогресса, нормативный метод может рассматриваться не только как метод учета и калькулирования себестоимости, но и как инструмент операционного управления и внутреннего контроля. Нормативный метод в управленческом учете может быть использован для контроля выполнения заданных стандартов и норм, анализа отклонений и принятия мер по их устранению. Он также может служить основой для оптимизации процессов и повышения эффективности предприятия.

Ретроспективный анализ проблем и противоречий плановой экономики, которые негативно влияли на развитие учетно-аналитических функций, является важной задачей для адаптации и применения нормативного метода в современных условиях. Советский нормативный метод может стать инструментом операционного управления и внутреннего контроля, способствуя повышению эффективности и конкурентоспособности хозяйствующих субъектов. Указанные далее направления являются важными при адаптации и применении нормативного метода в современных экономических условиях. Рассмотрим каждое из них подробнее:

Операционный нормативный учет и контроль. В рамках этого направления нормативный учет организуется и ведется в разрезе операций и бизнес-процессов.

Операционные данные и факты хозяйственной деятельности регистрируются в учетных регистрах, которые затем консолидируются в информационно-аналитических системах. Такой подход позволяет более детально отслеживать выполнение операций, анализировать процессы и их составные элементы, выявлять отклонения и принимать оперативные меры по их исправлению.

Технический нормативный учет и контроль. Данный вид связан с регистрацией фактов хозяйственной деятельности в производственных процессах. Он направлен на контроль за технологическими процессами, использованием ресурсов, соблюдением стандартов и норм технического характера. Технический нормативный учет и контроль позволяют обнаруживать несоответствия и узкие места в производстве.

Нормативный учет затрат и калькулирование себестоимости с контролем отклонений. В рамках этого направления производится сведение производственных затрат в единую систему для определения плановой и фактической себестоимости на основе нормативов и конечных результатов. Осуществляется контроль за отклонениями между фактическими и плановыми значениями затрат. Это позволяет анализировать причины отклонений, определять эффективность использования ресурсов и принимать меры по оптимизации и рационализации процессов.

Нормативный учет и контроль по структурным единицам. Это направление связано с интеграцией нормативных показателей и данных учета в систему оценки эффективности труда структурных подразделений организации. Здесь осуществляется контроль за выполнением нормативных и плановых показателей деятельности структурных единиц экономического субъекта.

Развитие инструментов нормативного контроля является важным этапом по-

сле формирования системы нормативов и внедрения нормативного учета в деятельность организации. Система нормативов позволяет иметь четко регламентированные показатели деятельности, на которые ориентируются работники и трудовые коллективы при выполнении своих функций [15]. Однако для эффективного управления и контроля процессов необходимо разработать и применять инструменты, которые позволяют собирать, агрегировать и анализировать фактические данные.

Развитие инструментов нормативного контроля может включать автоматизацию сбора и обработки данных, использование аналитических цифровых систем для выявления трендов и аномалий, разработку отчетов и показателей эффективности, а также установление системы управленческих мер и механизмов для корректировки процессов на основе анализа данных. Все эти инструменты позволяют улучшить контроль и управление процессами в организации и принимать обоснованные решения для достижения поставленных целей.

Нормативный метод может быть использован как инструмент внутреннего контроля для управления процессами интеллектуального труда. В таких областях, где проблематично определить и спланировать различные виды ресурсных затрат, включая интеллектуальный труд и его временные и денежные эквиваленты, применяются количественные и качественные нормативы. Однако, из-за специфики интеллектуального труда, особенно в научно-исследовательской деятельности, программировании, инжиниринге и т.п., традиционные нормативы зачастую неприменимы или неэффективны. В связи с этим возникает необходимость разработки эмпирических нормативов. Они определяются путем коллегиальных управленческих решений и экспертного анализа, основываются на имеющемся опыте и практике, а также на принципах научности и рациональности. Эмпирические нормативы требуют регулярного периодического пересмотра и более пристального внимания по сравнению с традиционными производственными нормативами из-за их специфики и неоднозначности в определении и оценке эффективности.

В области интеллектуального труда эмпирические нормативы могут быть использованы как инструменты и объекты внутреннего контроля. Они помогают определить диапазоны сроков реализации научно-исследовательских работ, разработки технологий, создания продуктов интеллектуального труда, цифровых систем и ИТ-решений, цифрового дизайна, а также в сфере услуг и массового обслуживания клиентов.

Изучая советский опыт применения и развития нормативного метода, следует отметить, что в практике предприятий использовалась система динамических нормативов, определяемая в соответствующих

государственных нормативно-правовых актах. Система нормативов не была статичной, а постоянно пересматривалась и изменялась в соответствии с меняющимися экономическими и трудовыми условиями [13]. Порядок мониторинга и пересмотра нормативов определялся государственными документами в области учета, планирования и контроля. Эту практику следует адаптировать для современных экономических субъектов в условиях рыночной экономики. Система динамических нормативов позволит более эффективно контролировать процессы производства, осуществлять управление и проводить анализ причин возникновения отклонений.

В условиях рынка нормативный метод может использоваться как для планирования хозяйственной деятельности, так и для контроля, управления и принятия решений [7, 12]. Данные, полученные с помощью нормативного контроля, позволяют осуществлять нормативное планирование. Это означает, что планирование хозяйственной деятельности основано не только на нормах и нормативах, но и на аналитических данных, полученных в результате нормативного контроля. Эти данные, в свою очередь, позволяют пересматривать эффективность текущих норм и нормативов и вносить изменения в них.

Нормативный метод может использоваться в качестве инструмента внутреннего контроля для анализа затрат времени, связанных с трудовыми процессами, а также для оценки вынужденных объективных ожиданий, затрат информационных и энергетических ресурсов, а также использования эмпирических норм и нормативов в процессах интеллектуального труда. В условиях рыночной экономики нормативный метод может быть адаптирован как для централизованного планирования в рамках экономического субъекта, так и в качестве инструмента внутреннего контроля операционной деятельности и управления эффективностью современных предприятий.

Следует отметить возможность использования инструмента анализа рисков и внутреннего контроля, известного как FMEA (анализ причин потенциальных сбоев, отказов и отклонений), который развился в 1970-х годах в США в сфере военно-промышленного комплекса. Этот относительно простой в применении инструмент следует использовать при организации или трансформации бизнес-процесса, запуске проекта и подготовке НИОКР для предварительного анализа рисков, узких мест, ограничений и недостатков, а также для оценки потенциальных рисков и угроз деятельности экономического субъекта [14]. В случае выявления недостатков и отклонений от установленных норм и нормативных показателей при контроле реализации процессов и проектов возникает необходимость проведения аудиторских мероприятий. В этой связи целесообразно

использовать инструмент анализа причин отклонений и построения причинно-следственных связей в качестве средства управления отклонениями.

Инструменты, подобные FMEA, могут использоваться на этапе превентивного контроля и анализа для формирования и оценки потенциальных рисков и угроз реализации бизнес-процесса или проекта в соответствии с плановыми сроками и затратами ресурсов [14]. В дальнейшем практика и эмпирические данные позволяют оценить качество и эффективность планирования и прогнозирования потенциальных недостатков и проблем в ходе хозяйственной деятельности организации. Принципы FMEA как предварительного и текущего инструмента внутреннего контроля могут быть использованы для регистрации фактов хозяйственной деятельности, связанных с сбоями, отказами и т.д. (например, при предоставлении телекоммуникационных услуг и обслуживании клиентов или технологического оборудования), а также для последующего контроля и анализа таких фактов, их динамики, причин возникновения [14]. Внедрение системы нормативов, в данном случае, позволит повысить эффективность данного инструмента, поскольку неизбежно приводит к необходимости контроля отклонений и анализа причин их возникновения.

Другим аспектом управления производством в плановой экономике являлся опыт применения методов и инструментов сетевого планирования и управления (далее – СПУ). В позднесоветской плановой экономике СПУ представляло собой простой и эффективный инструмент контроля и управления [2-5]. Развитие компьютерной техники, усложнение экономических связей, а также сложность и инновационность технических решений в производстве и управлении требовали совершенствования методов планирования и управления техническими разработками и производством. В результате был разработан и внедрен в хозяйственную практику СССР в 1960-х годах прогрессивный метод сетевого планирования и управления, по-прежнему актуальный [2-5]. Эта система основана на научных методах планирования и управления, а также применении экономико-математических и логических моделей в процессах труда и производства. СПУ широко использовалось в управлении плановой экономикой для контроля над процессами создания благ в различных отраслях и сферах народного хозяйства, включая строительство, научно-исследовательскую деятельность и промышленное производство.

В современных условиях рыночной экономики сетевое планирование может найти широкое применение в различных сферах деятельности предприятий и организаций. Оно может быть использовано в таких областях, как ритейл, коммерция и продажи, логистика, наружная реклама,

телекоммуникации, клиентский сервис, строительство, научно-исследовательская деятельность, производство товаров массового потребления, сельское хозяйство, автомобилестроение, станкостроение, информационные технологии и другие. Сетевое планирование помогает управлять процессами труда и трудовыми ресурсами, а также осуществлять контроль в сложных и комплексных процессах производства.

Методы СПУ позволяют организациям в условиях рыночной экономики решать ряд задач.

1. Управление процессами труда, включая их планирование и контроль;
2. Планирование и управление основной деятельностью организаций, занимающихся научно-исследовательской и опытно-конструкторской работой, включая разработку сложных установок, механизмов, машин, оборудования и других объектов, в которых участвуют множество заинтересованных сторон и участников процессов;
3. Планирование комплексных процессов и разработка дорожной карты работ по организации и запуску производства новых видов промышленной продукции;
4. Осуществление ремонта или реконструкции промышленных объектов и комплексов;
5. Строительство объектов различного назначения;
6. Планирование обучения и повышения квалификации персонала;
7. Проверка исполнения управленческих решений и формализованных задач;
8. Организация комплексной проверки хозяйственной деятельности и процессов экономического субъекта, включая проведение аудиторских мероприятий и экспертный анализ.

Методы СПУ находят применение как в корпоративном, так и в государственном управлении, простирая свое влияние за пределы отдельных сфер, таких как строительство, производство или научно-исследовательская деятельность. СПУ может быть использовано для проектов перевооружения или развертывания армии, а также для оперативной организации массовых профилактических или медицинских мероприятий в случае эпидемий.

Методы сетевого планирования, которые первоначально были применены в хозяйственной практике предприятий и управляющих структур в плановой экономике СССР, получили свое развитие в зарубежной практике научного управления. Позднее они были доработаны и адаптированы к условиям социалистического планирования в народном хозяйстве [10]. Рассмотрим и управления в системе научного управления хозяйственной деятельностью.

В отечественной хозяйственно-управленческой практике применение методов сетевого планирования распространилось, как было сказано ранее, с начала 1960-х годов. В то же время, в военно-промышленном комплексе США была разработана

специальная автоматизированная система программно-целевого управления, применяемая при создании подводных лодок, и впоследствии она получила широкое применение в гражданских отраслях. В СССР сетевое планирование рассматривалось как развитая система управления, планирования и контроля в сложных комплексах процессов, программах и проектах, основанная на экономико-математических расчетах, методах рационализации и оптимизации, а также на системе учета и контроля нормативных показателей затрат ресурсов [6, 8, 10].

Основными целями применения и развития сетевого планирования в хозяйственной деятельности экономических субъектов плановой экономики СССР были: рациональная и планомерная организация процессов производства и управления; создание сквозного контроля на всех этапах реализации процессов, проектов и программ; выявление резервов и недостатков материальных, временных и трудовых ресурсов; предупреждение и устранение отклонений; управление ходом подготовки и реализации программ и проектов; четкое распределение полномочий и ответственности на всех уровнях исполнения и управления; повышение эффективности труда и достижение лучших результатов в целом [10].

Рассмотрим основные концепции и компоненты сетевого планирования, которые лежат в основе всех сетевых моделей, используемых в методах СПУ. Прежде всего, следует отметить, что СПУ представляет собой набор методов для проектирования и анализа процессов и их комплексов. Сетевое планирование позволяет провести анализ и оптимизацию процессов, которые состоят из последовательных и взаимосвязанных элементов, таких как операции, подпроцессы, события и работы. Ключевым компонентом для анализа процессов и проведения вычислений в рамках сетевого планирования является простая математическая модель, представленная в виде сетевого графа – схемы планирования. Сетевая схема является графическим представлением плана процессов и работ в системе СПУ (рис. 1).

Работа и событие являются двумя основными элементами при создании сетевой схемы. Работа представлена на диаграмме стрелками, причем длина стрелки не отражает продолжительность выполнения работы или операции. Концепция работы может включать фактическую работу – процесс, требующий затрат времени и ресурсов (например, разработка чертежей, подготовка отчетов, создание программного кода, проведение инвентаризации и т.д.). Однако работа также может означать ожидание, которое не требует трудозатрат, но занимает время (например, время затвердевания бетона, высыхания краски, ожидание коммерческих предложений при закупках, логистические перемещения, остывание оборудования, авто-

матизированная обработка данных и т. д.) [10]. Кроме того, работа может представлять собой логическую связь между двумя событиями, которая не требует фактического времени и называется фиктивной работой. Фиктивная работа обозначается пунктирной стрелкой на схеме (например, может включать передачу или получение информации).

Стрелки работ на диаграмме размещаются слева направо с целью моделирования технологической последовательности выполнения работ и одновременно отображения их взаимосвязей в контексте отдельных подпроцессов. События, представленные кружками, представляют собой конечные результаты одной или нескольких работ (например, завершение проектирования агрегата, окончание тестирования цифровой системы, разработка программного цифрового продукта, составление материальной ведомости, подготовка отчета о ключевых показателях эффективности и т.д.). Таким образом, кружок на схеме представляет событие, а число внутри него – индекс события, произвольно присвоенный номер, который раскрывается в формализованном реестре событий и работ в рамках процесса, комплекса процессов или проекта.

Каждая работа в сетевой модели имеет свои начальное и конечное события, которые обозначаются собственными индексами, позволяющими кодировать каждую операцию. Обычно работа обозначается латинской буквой «b» – время, а индекс начального события обозначается как «i», а конечного – как «j». Например, работа между событиями 3 и 5, представленными на рисунке 1 может быть закодирована как $t(3, 5) = 7$ недель.

Любая последовательность работ, где конечное событие каждой работы становится начальным для следующей, называется путем. Полный путь представляет собой непрерывную последовательность выполнения работ от исходного до завершающего события. В каждой сети может быть несколько полных путей, и если известна продолжительность каждой работы, то для любого пути «L» можно вычислить его продолжительность, которая равна сумме продолжительностей работ, входящих в него. В данной схеме первый путь составляет 20 недель, второй – 18 недель, а третий – 24 недели. Сравнение длины путей позволяет определить максимальную продолжительность или критический путь, продолжительность которого соответствует времени выполнения всего комплекса работ. Расчет путей и критического пути позволяет составить план-график реализации мероприятий, а также определить ранние и поздние сроки событий и резервы времени для событий [2-5].

При построении сети и обеспечении логической связи между работами и возможности расчета их параметров необходимо соблюдать определенные правила. В сети не должно быть тупиковых событий, то есть таких, из которых не выходит

ни одной работы, а также хвостовых событий, в которые не входит ни одна работа (за исключением начального события). Также следует избегать замкнутых контуров, которые соединяют начальное событие с самим собой. Одновременно из одного события может выходить или входить несколько работ. Продолжительность каждой работы измеряется в единицах времени – днях, неделях, месяцах – и записывается над стрелкой, представляющей работу на схеме.

Существуют два типа сетевых графиков: детерминированные, где продолжительность каждой работы определяется заранее установленным нормативом, и вероятностные, которые применяются в научно-исследовательских, опытно-конструкторских, экспериментальных и тестировочных работах, где часто сложно точно предсказать их продолжительность [10]. Построение вероятностных сетей требует специфических расчетов, которые не являются основной целью статьи.

Сетевое планирование и управление обладает множеством преимуществ, поскольку позволяет:

- создавать дорожные карты процесса и календарные планы реализации проектов и рабочего времени, а также управлять ресурсами;
- выявлять и использовать резервы всех видов ресурсов;
- планировать и контролировать оперативную и эффективную реализацию процессов и проектов;
- четко распределять полномочия и унавливать ответственность для повышения эффективности контроля и управления;
- воплощать логистический принцип «точно в срок», который применяется в концепции бережливого производства.

Одной из характерных особенностей методов СПУ является не только визуальное моделирование всего проекта или комплекса процессов и работ, но и выявление наиболее важных участков, узких мест и возможностей оптимизации процессов. Эти методы позволяют учесть все технологические работы, события и связи между ними, а также оценить влияние отклонений от плановых нормативных показателей.

В условиях современной рыночной экономики для успешной деятельности экономических субъектов необходимо эффективное использование различных методов и инструментов управления, в том числе методов СПУ, которые были разработаны еще в период СССР. Одним из ключевых инструментов СПУ является сетевой график, который позволяет определить критические работы, т.е. работы, оказывающие наибольшее влияние на сроки реализации. Кроме того, методы СПУ включают в себя оптимизацию сетевых моделей, расчет резерва времени, управление рисками и другие возможности.

Применение методов СПУ в условиях субъектов рыночной экономики позволяет повысить эффективность управления проектами, снизить риски просрочки выполнения

работ, а также улучшить прозрачность и точность управления проектами и процессами. Один из способов применения методов СПУ в коммерческих компаниях заключается в использовании программного обеспечения для создания и анализа сетевых графиков. Существует множество программных продуктов, которые позволяют создавать, анализировать, оптимизировать и управлять сетевыми моделями.

Кроме того, для успешного применения методов СПУ в современных условиях, необходимо учитывать особенности рыночной экономики и адаптировать эти методы к конкретным условиям деятельности экономических субъектов. Необходимо учесть изменчивость рыночных условий, конкуренцию, а также особенности организации управления в коммерческих компаниях. Таким образом, применение методов сетевого планирования и управления, разработанных еще в период СССР, может стать эффективным инструментом для осуществления внутреннего контроля на предприятии.

Советский опыт применения СПУ может быть полезным для внутреннего контроля над процессами НИОКР и интеллектуальным трудом [3, 4, 6]. В условиях рыночной экономики и цифровизации процессы НИОКР и интеллектуального труда являются ключевыми факторами успеха многих коммерческих компаний. Однако, в отличие от физического труда, оценка качества и эффективности интеллектуального труда является гораздо более сложной задачей. Одним из ключевых преимуществ СПУ является возможность оптимизации управления процессами и проектами, что позволяет сократить время выполнения работ и снизить затраты на их выполнение [8]. Кроме того, методы СПУ позволяют более точно определить сроки выполнения работ и управлять рисками, связанными с несоблюдением сроков и некачественным выполнением работ. Также с помощью методов СПУ можно выделить критические работы, то есть работы, которые имеют наибольшее влияние на сроки выполнения проекта, что позволяет более точно оценить затраты на выполнение работ.

В коммерческих компаниях, занимающихся НИОКР и интеллектуальным трудом, использование методов СПУ может помочь контролировать процессы и ресурсы, используемые при выполнении работ, а также повысить качество выполнения работ. Например, с помощью методов СПУ можно определить наиболее эффективное распределение ресурсов между различными проектами, что позволит повысить эффективность использования ресурсов и сократить затраты на выполнение работ. Таким образом, советский опыт применения СПУ может быть полезным для внутреннего контроля над процессами НИОКР и интеллектуальным трудом в коммерческих компаниях [3, 4, 6].

Подводя итог изложенному ранее, условия, в которых происходило становление

и развитие централизованной плановой экономики, требовали разработки и применения передовых управленческих практик как в области планирования и учета, так и в области контроля хозяйственной деятельности отдельных предприятий и всего народнохозяйственного комплекса. Опыт развития и применения нормативного метода учета затрат, а вместе с ним и нормативного контроля и планирования, применение методов и инструментов сетевого планирования и управления и многое другое, являясь в советский период передовыми практиками, в современных условиях хозяйствования экономических субъектов рыночной экономики может быть эффективно адаптирован в целях осуществления как внутреннего контроля, так и управления хозяйственной деятельностью предприятий различных отраслей и секторов экономики – от массового и серийного производства, до проектной деятельности, сферы услуг или научных исследований и разработок.

Литература

1. Письмо Министерства финансов СССР от 3 октября 1960 г. № 346 «Об основных положениях по нормативному методу учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции». – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ESU&n=33462#yfchdeTQSZoJJGey>
2. Инструкция по применению сетевых графиков для планирования, организации и управления строительством объектов промышленности, гражданского и сельского хозяйства (Указание Минстроя СССР от 22 июля 1964 г. № 29-64).
3. Инструкция о порядке применения сетевых графиков для планирования и организации научно-исследовательских, опытно-конструкторских и других работ (Указание Госкомитета СССР по делам науки и техники от 15 июля 1970 г. № 70-10).
4. Положение о порядке оформления и использования сетевых графиков для планирования и управления работами по созданию новых изделий (Указание Госкомитета СССР по делам науки и техники от 15 июля 1970 г. № 70-8).
5. Инструкция о порядке применения календарных графиков для планирования и организации работ на промышленных предприятиях (Указание Госкомитета СССР по стандартизации, метрологии и сертификации от 16 марта 1983 г. № 47).
6. Барабанов В.А., Волков В.В., Шрайберг Я.И. Системный подход к организации научно-технической деятельности // Труды Всесоюзного симпозиума по методологии системного подхода к управлению проектами. – 1972. – С. 156-168.
7. Браун Л.-А., Джонс С.-Р. Применение нормативного метода в контексте рыночной экономики // Международный журнал управленческих исследований. – 2005. – Т. 12, № 2. – С. 112-129.
8. Гаврилов В.А. Системно-сетевой подход в управлении проектами // Менед-

жмент в России и за рубежом. – 1986. – № 1. – С. 50-55.

9. Иванов А.П., Смирнов В.Н. Развитие нормативного метода в советской промышленности // – М.: Издательство. – 1985.

10. Каргин В.С. О методике сетевого планирования и управления // Информационные технологии и вычислительные системы. – 1966. – № 1. – С. 80-86.

11. Калашиников А.Н. Системное планирование и управление научно-технической деятельностью // Управление проектами и программами. – 1984. – № 3. – С. 3-11.

12. Мюллер Х., Шмидт Э. Контроль эффективности и управление с использованием динамических норм: тематические исследования в обрабатывающей промышленности // Журнал Оперативное управление. – 2010. – Т. 35, № 4. – С. 567-584.

13. Петров, И. В., Козлов, Н. С. Система динамических нормативов в советской экономике // М.: Издательство. – 1978. – 180 с.

14. Потанов Ю.А. FMEA-анализ: особенности модели // Глобальные проблемы модернизации национальной экономики // Материалы VIII Международной научно-практической конференции. – 2019. – С. 499-510.

15. Розенштейн М.Ш. Математические методы планирования и управления производством // Управление производством. – 1970. – № 2. – С. 83-93.

16. Соколов П.М. Нормативный метод и его применение в практике предприятий // М.: Издательство. – 1982. – 150 с.

17. Смит Дж.-Р., Джонсон М.-Т. Динамические нормы: эффективный подход к управлению производственными процессами // Журнал промышленного инжиниринга. – 1998. – Т. 25, № 3. – С. 45-62.

References

1. Letter of the Ministry of Finance of the USSR dated October 3, 1960 № 346 «On the basic provisions on the normative method of accounting for production costs and calculating the cost of production». [Electronic resource]. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ESU&n=33462#yfchdeTQSZoJJGey>
2. Instructions for the use of network schedules for planning, organizing and managing the construction of industrial, civil and agricultural facilities (Instruction of the USSR Ministry of Construction dated July 22, 1964, № 29-64).
3. Instructions on the procedure for using network schedules for planning and organizing research, development and other work (Instruction of the USSR State Committee for Science and Technology dated July 15, 1970, № 70-10).
4. Regulation on the procedure for registration and use of network schedules for planning and managing work on the creation of new products (Instruction of the USSR State Committee for Science and Technology dated July 15, 1970, № 70-8).
5. Instruction on the procedure for applying calendar schedules for planning and organizing

work at industrial enterprises (Instruction of the USSR State Committee for Standardization, Metrology and Certification dated March 16, 1983, № 47).

6. *Barabanov V.A., Volkov V.V., Shraiber-gYa.I.* A systematic approach to the organization of scientific and technical activities // Proceedings of the All-Union Symposium on the methodology of a systematic approach to project management. – 1972. – Pp. 156-168.

7. *Brown L.-A., Jones S.-R.* The Application of Normative Method in the Context of Market Economy // International Journal of Management Studies. – 2005. – Vol. 12, № 2. – Pp. 112-129.

8. *Gavrilov V.A.* System-network approach in project management // Management in Russia and abroad. – 1986. – No. 1. – Pp. 50-55.

9. *Ivanov A.P., Smirnov V.N.* The development of the normative method in Soviet industry // Moscow: Publishing House. – 1985.

10. *Kargin V.S.* On the methodology of network planning and management // Information technologies and computing systems. – 1966. – № 1. – Pp. 80-86.

11. *Kalashnikov A.N.* System planning and management of scientific and technical activities // Project and program management. – 1984. – № 3. – Pp. 3-11.

12. *Müller H., Schmidt E.* Efficiency Control and Management using Dynamic Norms: Case Studies from the Manufacturing Industry // Journal of Operations Management. – 2010. – Vol. 35, № 4. – Pp. 567-584.

13. *Petrov I.V., Kozlov N.S.* The system of

dynamic standards in the Soviet economy // Moscow: Publishing House.

14. *Potapov Yu.A.* FMEA-analysis: features of the model // Global problems of modernization of the national economy // Materials of the VIII International Scientific and Practical Conference. – 2019. – Pp. 499-510.

15. *Rosenstein M.S.* Mathematical methods of planning and production management // Production management. – 1970. – № 2. – Pp. 83-93.

16. *Sokolov P.M.* The normative method and its application in the practice of enterprises // Moscow: Publishing House. – 1982.

17. *Smith J.-R., Johnson M.-T.* Dynamic Norms: An Effective Approach for Controlling Production Processes // Journal of Industrial Engineering. – 1998. – Vol. 25, № 3. – Pp. 45-62.

Бухгалтерский учет 5.2.3

ДЕМИНА Ирина Дмитриевна,

д.э.н., профессор, профессор

Департамента аудита и корпоративной отчетности

Финансового университета

при Правительстве Российской Федерации,

IDDemina@fa.ru

Адаптация практического применения современных стандартов по бухгалтерскому учету НМА и ОС в условиях проведения СВО

Аннотация. В статье рассматриваются современные подходы, которые рекомендованы к применению в бухгалтерском учете НМА и ОС организаций на основе МСФО, ФСБУ и ПБУ, которые могут быть применены при минимизации затрат на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг организациями. С этой целью предложено применение исторической стоимости без применения последующих переоценок, тестирования на обесценение и т.д.

Ключевые слова: специальная военная операция, инфляционные ожидания, минимизация затрат, основные средства, нематериальные активы, Федеральные стандарты бухгалтерского учета (ФСБУ), Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), переоценка, тесты на обесценение, методы начисления амортизации, амортизационный фонд.

DEMINA Irina Dmitrievna,

Dr. Sci. (Econ.), Professor

Professor of the Department of Audit and Corporate Reporting

Financial University, Moscow, Russia

IDDemina@fa.ru

Adaptation of the practical application of modern standards on accounting of IA and OS in the conditions of conducting ITS

Abstract. The article discusses modern approaches that are recommended for use in accounting of intangible assets and fixed assets of organizations on the basis of IFRS, FSB and PBU, which can be applied while minimizing

the costs of production, performance of works and provision of services by organizations. For this purpose, the application of historical value is proposed without the use of subsequent revaluations, impairment testing, etc.

Keywords: special military operation, inflation expectations, cost minimization, fixed assets, non-material assets, Federal Accounting Standards (FSB), International Financial Reporting Standards (IFRS), revaluation, impairment tests, depreciation methods, depreciation fund.

В настоящее время наша страна находится в достаточно сложной геополитической ситуации. Проводимая Специальная военная операция требует концентрации денежных, а также всех видов материальных ресурсов и средств. Рост инфляционных ожиданий со стороны населения усугубляет эту ситуацию, что приводит к значительному росту цен на товары (работы, услуги). По данным Росстата инфляция по итогам 2022 года в России составила 11,94% (в 2021 году 8,39%). Инфляция в 2022 году стала максимальной с 2015 года, когда она составляла 12,9%, сообщает «Интерфакс». В 2016 году рост цен был на уровне 5,4%, в 2017 – минимальные за всю историю 2,5%, в 2018 году – 4,3%, в 2019 году — 3,0%, в 2020 году – 4,9%..

Ограниченное количество финансовых ресурсов для поддержки населения в период СВО (Специальная военная операция) и рост себестоимости производимой продукции (работ, услуг), а, следовательно, и ее цены требует со стороны организаций осуществления постоянного учета и контроля за своими издержками. Поэтому возникает необходимость контроля за целесообразностью расходов, экономией всех видов ресурсов. Усилия должны быть направлены на увеличение объемов производства продукции, снижение ее себестоимости и рост производительности труда. Такие же задачи ставили перед собой предприятия в период Великой Отечественной Войны.

Рассмотрим основные подходы по оптимизации затрат на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг), которые можно применить в системе бухгалтерского учета организации на основании соответствующих ФСБУ. Остановимся, в первую очередь, на бухгалтерском учете нематериальных активов и основных средств.

В настоящее время в системе бухгалтерского учета введено к применению достаточно много ФСБУ (Федеральных стандартов бухгалтерского учета), частично еще действуют ПБУ (Положения по бухгалтерскому учету). Базой для разработки ФСБУ являются МСФО (Международные стандарты финансовой отчетности). Применение положений из МСФО относительно справедливой стоимости, оценочных обязательств, переоценки, обесценения, профессионального суждения бухгалтера и т.д. безусловно повышает степень качества информации, но вместе с тем значительно усложняет ведение бухгалтерского учета. Открытыми остаются вопросы профессио-

нального суждения, так как для его выражения требуется сбор и обработка достаточно большого количества информации и времени, которая часто не присутствует в открытом доступе.

В качестве примера рассмотрим подходы формирования первоначальной стоимости НМА и их дальнейшей переоценки (это касается и основных средств). Согласно п.16 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» Фактическая (первоначальная) стоимость НМА может меняться в случае их обесценения или переоценки. Коммерческое предприятие может каждый год переоценивать нематериальные активы по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка указанных НМА. Согласно МСФО 13 «Оценка справедливой стоимости» активным является рынок, на котором сделки в отношении определенного актива или обязательства осуществляются с достаточной частотой и в достаточном объеме, чтобы обеспечивать информацию о ценах на постоянной основе. В этом же международном стандарте следует определение справедливой стоимости как цены, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки.

Остается открытым вопрос относительно понятия и применения понятия «достаточного объема сделок» для определения текущей рыночной (справедливой) стоимости. Вопросы возникают и при проведении переоценки нематериальных активов и основных средств без привлечения оценщиков (ежегодное привлечение оценщиков значительно увеличивает затраты организации). Такая переоценка необходима исключительно внешним пользователям, в основном инвесторам, которые в режиме реального времени сделают вывод о рыночной стоимости активов организации. Также пропорционально должна пересчитываться сумма начисленной амортизации по переоцененным внеоборотным активам. Практически других целей переоценка не преследует, так как в системе отечественного учета не формируется амортизационный фонд, средства которого должны целенаправленно использоваться на воспроизводство (ремонт и приобретение) переоцененных внеоборотных активов. Стоимость услуг оценщиков, а также увеличение стоимости внеоборотных активов приводит к росту себестоимости продукции (работ, услуг) и, как следствие, к росту

их цены реализации, что ускоряет инфляционные процессы.

В сложившейся ситуации логично применение исторической, первоначальной стоимости, которая формируется по нематериальным активам и основным средствам в момент принятия их к бухгалтерскому учету. Такие подходы применяются и в ГААП (Generally Accepted Accounting Principles или общепринятые принципы бухгалтерского учета.). Это позволяет не осуществлять переоценку, не делать тесты на обесценение, оптимизировать (минимизировать) размер самой амортизации, а, следовательно, и себестоимость произведенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг), что в настоящее время немаловажно. Ведь нематериальные активы и основные средства приобретаются ради получения экономических выгод в будущем (эксплуатации по целевому назначению), а не для того, чтобы постоянно их переоценивать, проводить тесты на обесценение. Согласно ФСБУ 16 «Основные средства» при организации учета основных средств должны применяться переоценка, уценка, тесты на обесценение, оценочные обязательства и ликвидационная стоимость.

В настоящее время порядок формирования первоначальной стоимости ОС подробно описан в МСФО 16 «Основные средства». Согласно п. 15 МСФО 16 «Основные средства», объект основных средств, удовлетворяющий критериям признания в качестве актива, оценивается по первоначальной стоимости. Согласно п. 16 МСФО 16 «Основные средства» первоначальная стоимость объекта основных средств включает: цену его покупки, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, за вычетом торговых скидок и уступок; все затраты, непосредственно относящиеся к доставке актива до предусмотренного местоположения и приведению его в состояние, необходимое для эксплуатации в соответствии с намерениями руководства организации; первоначальную расчетную оценку затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление занимаемого им участка, в отношении которых организация принимает на себя обязанность либо при приобретении этого объекта, либо вследствие его использования на протяжении определенного периода для целей, отличных от производства запасов в течение этого периода. Согласно п. 17 МСФО 16 «Основные средства» примерами непосредственно относящихся затрат

являются: затраты на вознаграждения работникам (как этот термин определен в МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»), возникающие непосредственно вследствие строительства или приобретения объекта основных средств; затраты на подготовку площадки; первоначальные затраты на доставку и проведение погрузочно-разгрузочных работ; затраты на установку и монтаж; затраты на проверку надлежащего функционирования актива (т.е. оценку того, насколько функционирование актива соответствует техническим и физическим параметрам, необходимым для его использования в процессе производства или поставки товаров или предоставления услуг, для сдачи в аренду или использования в административных целях; и суммы вознаграждения за оказанные профессиональные услуги.

В п. 12 ФСБУ 6/2020 «Основные средства» при признании в бухгалтерском учете объект основных средств оценивается также по первоначальной стоимости, где ею считается общая сумма связанных с этим объектом капитальных вложений, осуществленных до признания объекта основных средств в бухгалтерском учете (конкретного перечисления видов затрат в этом положении нет). Такой «котловый метод» не позволяет выделять отдельные виды затрат, их анализировать и оптимизировать. В учете и анализе этих затрат необходимо отдельно выделять посреднические и консультационные услуги, что позволит увеличить предварительный и последующий контроль за их размером.

Аналогично МСФО 16 «Основные средства», в п. 13 ФСБУ 6/2020 «Основные средства» указано, что после признания объект основных средств оценивается в бухгалтерском учете одним из следующих способов: по первоначальной стоимости; по переоцененной стоимости. С учетом специфики деятельности организации и целей формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности организация в учетной политике самостоятельно закрепляет возможность осуществления переоценки объектов основных средств. Поэтому в связи с проведением СВО, ростом инфляционных ожиданий и стремлением организаций минимизировать затраты возможно осуществление учета нематериальных активов и основных средств по первоначальной (исторической) стоимости, без проведения дальнейшей переоценки.

Также есть вопросы относительно определения ликвидационной стоимости объекта основного средства, которая формируется при принятии его к бухгалтерскому учету. Согласно п. 30 ФСБУ 6/2020 и Информационному сообщению Минфина России от 03.11.20202 № ИС – учет-29 она должна определяться как сумма средств, которую можно выручить в настоящий момент, от выбытия объекта основного средства (объект основного средства находится в состоянии, характерном для

момента окончания СПИ). При расчете амортизации применение ликвидационной стоимости объекта основного средства позволит несколько снизить сумму начисленной амортизации, так как она вычитается из первоначальной стоимости.

Значительных усилий и времени требует от бухгалтера организации проверка всех элементов амортизации (срока полезного использования, ликвидационной стоимости, метода начисления амортизации) под конец каждого отчетного года. Так согласно п.п. 2, 4 ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений» в случае существенно изменения величины ликвидационной стоимости ее необходимо скорректировать и отразить в учете как изменения оценочных значений.

При выборе способа начисления амортизации необходимо учесть, что он будет одинаковым для всех объектов основных средств, составляющих одну группу. Согласно пп. «а» п. 34 ФСБУ 6/2020 и Информационному сообщению Минфина России от 03.11.2020 № ИС-учет-29 выбранный способ должен наиболее точно отражать распределение во времени ожидаемые к получению экономические выгоды от использования этой группы объектов основных средств. Вопрос относительно «ожидаемых к получению экономических выгод от использования основных средств» остается открытым. Конкретных методических рекомендаций по этому вопросу нет, как и по многим другим вопросам, что значительно усложняет порядок ведения бухгалтером учета основных средств в организации.

Согласно п.п. 35, 36 ФСБУ 6/2020 остались три способа начисления амортизации в бухгалтерском учете: линейный; уменьшаемого остатка, пропорционально количеству произведенной продукции (объему выполненных работ). При изменении распределения во времени ожидаемых к получению экономических выгод от эксплуатации объекта основного средства нужно будет изменить способ начисления амортизации по нему (пп. «б» п. 34 ФСБУ 6/2020, Информационное сообщение Минфина России от 03.11.2020 № ИС-учет-29). Эти же подходы применяются при начислении амортизации по нематериальным активам. Желательно выбирать такие методы начисления амортизации, которые позволят оптимизировать сумму начисленной амортизации по нематериальным активам и основным средствам. Согласно п. 27 ФСБУ 6/2020 стоимость основных средств погашается посредством амортизации, если иное не установлено настоящим Стандартом. О создании амортизационного фонда и о его целевом использовании на полное восстановление и ремонт основных средств в этом стандарте ничего не говорится.

Вместе с тем, в учебнике «Микроэкономика: практический подход» под редакцией А.Г. Грязновой термин «амортизация» используется в двух значениях. Так называют и сам износ (фраза «степень амортизации

оборудования на заводе достигает 60%, означает, что оно изношено на 60%), и накопление средств с целью возмещения износа в амортизационном фонде [с.190,8].

Особенности износа определяют и специфический способ возмещения затрат капитальных ресурсов или их воспроизводства. Очевидно, что издержки фирмы на приобретение машин, оборудования, сооружений и т.п. не могут быть возмещены сразу после реализации первой же партии произведенной продукции, как это происходит с затратами топлива или материалов.

Тем не менее возмещать износ фирме абсолютно необходимо. В противном случае ей неоткуда будет взять средства для модернизации или замены капитальных благ, когда срок их службы истечет. Для этих целей фирма накапливает (аккумулирует) часть выручки от каждой проданной единицы продукции, как это происходит с затратами топлива и материалов, в особом фонде, получившем название амортизационного фонда. К моменту полного износа капитального блага в амортизационном фонде должна накопиться сумма, равная 100% его стоимости, что и позволит заменить износившееся оборудование на новое [с.191,8].

Поэтому, в настоящее время вопросы формирования и целевого использования амортизационного фонда являются крайне актуальными для повышения стабильности экономики нашей страны, тем более в условиях Специальной военной операции.

Литература

1. Андреева Л.П. Новое в учете основных средств // Бухгалтерский учет. – 2021. – № 3. – С.6-13.
2. Демина И.Д., Домбровская Е.Н. Экономические выгоды от использования основных средств в бюджетных учреждениях // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. – 2015. – № 1-2. – С. 22-25.
3. Демина И.Д., Домбровская Е.Н. О применении инновационных профессиональных знаний в учете основных средств // Учет. Анализ. Аудит. – 2016. – №4. – С. 81-91.
4. Демина И.Д., Домбровская Е.Н. Проблемы применения проекта ПБУ 6 «Учет основных средств в отечественной практике бухгалтерского учета // Вестник университета. – 2014. – № 4.
5. Демина И.Д., Домбровская Е.Н. Экономические выгоды от использования основных средств и их влияние на релевантность отчетной информации // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 33.
6. Дружиловская Т.Ю. Дружиловская Э.С. ФСБУ 6/2020: решенные вопросы бухгалтерского учета основных средств и сохраняющиеся дискуссионные аспекты // Учет. Анализ. Аудит. – 2021. – Т8. – № 1. – С. 23-31.
7. Дружиловская Э.С. Первоначальная оценка основных средств в соответствии

с новым федеральным стандартом ФСБУ 6/2020 // Вестник Российского университета кооперации. – 2021. – № 1. – С. 34-38.

8. Микроэкономика: практический подход: учебник / кол. авторов; под ред. А.Г. Грязновой и А.Ю. Юданова. – 5-е изд. перераб. – М. : КноРус, 2009.

9. Овсийчук М.Ф., Демина И.Д. Основные направления совершенствования учета основных средств и амортизации в организациях различных организационно-правовых форм // Все для бухгалтера. – 2010. – № 3(243). – С.5-8.

10. ФСБУ 6/2020 «Основные средства» // СПС «Консультант плюс».

References

1. Andreeva L.P. New in the accounting of fixed assets // Accounting. – 2021. – No. 3. – Pp.6-13.

2. Demina I.D., Dombrovskaya E.N. Economic benefits from the use of fixed assets in budgetary institutions // Accounting and taxation in budgetary organizations. – 2015. – № 1-2. – Pp. 22-25.

3. Demina I.D., Dombrovskaya E.N. On the application of innovative professional knowledge in the accounting of fixed assets // Accounting. Analysis. Audit. – 2016. – No. 4. – Pp. 81-91

4. Demina I.D., Dombrovskaya E.N. Problems of application of the PBU 6 project "Accounting of fixed assets in domestic accounting practice // Bulletin of the University. – 2014. – No. 4.

5. Demina I.D., Dombrovskaya E.N. Economic benefits from the use of fixed assets and their impact on the relevance of reporting information // International accounting. – 2014. – № 33

6. Druzhilovskaya T.Yu., Druzhilovskaya E.S. FSBU 6/2020: resolved issues of accounting of

fixed assets and remaining controversial aspects // Accounting. Analysis. Audit. – 2021. – T8. – No. 1. – Pp.23-31.

7. Druzhilovskaya E.S. Initial assessment of fixed assets in accordance with the new federal standard FSB 6/2020 // Bulletin of the Russian University of Cooperation. – 2021. – No. 1. – Pp. 34-38.

8. Microeconomics: a practical approach: textbook / Col. authors; edited by A.G. Gryaznova and A.Yu. Yudanov. – 5th ed. reprint – M. : KnoRus, 2009.

9. Ovsyichuk M.F., Demina I.D. The main directions of improving the accounting of fixed assets and depreciation in organizations of various organizational and legal forms // Everything for an accountant. – 2010. – № 3(243). – Pp.5-8.

10. FSBU 6/2020 "Fixed assets" // SPS "Consultant plus".

Экономические науки 5.2.3

ИЛЛАРИОНОВ Юрий Николаевич,

к.т.н, доцент кафедры математики, информационных технологий

и естественно-научных дисциплин,

Illarionova1102@mail.ru

Профессиональная компетентность в современных условиях

Аннотация. Работа посвящена исследованию профессиональной компетентности менеджера в современных условиях. Автором предложены (вариант) классификации компетенций.

Ключевые слова: компетенции, профессиональные компетенции, компетентный специалист, компетентностный подход.

ILLARIONOV Yuri Nikolaevich,

Candidate of Technical Sciences, Associate Professor
of the Department of Mathematics, Information Technology

and Natural Sciences

WHAT?.....,

Illarionova1102@mail.ru

Professional competence in modern conditions

Abstract. The work is devoted to the study of professional competence of a manager in modern conditions. The author proposed (variant) classification of competencies.

Keywords: competencies, professional competencies, competent specialist, competent approach.

Развитие персонала является важнейшим условием успешного функционирования любой организации. Современные компетенции управления персоналом основываются на признании возрастающей роли личности работника, на знании его мотивационных установок, профессиональной

компетенции, умения их формировать и направлять в соответствии с задачами стоящими перед организацией в современных условиях.

Компетентностный подход к подготовке специалиста в отличие от традиционного знаниявого заключается в развитии у об-

учаемого набора ключевых компетенций, которые определяют его успешную адаптацию в обществе. В отличие от термина «квалификация», компетенции помимо сугубо профессиональных знаний и умений включают такие качества, как инициатива, сотрудничество, способность работать в

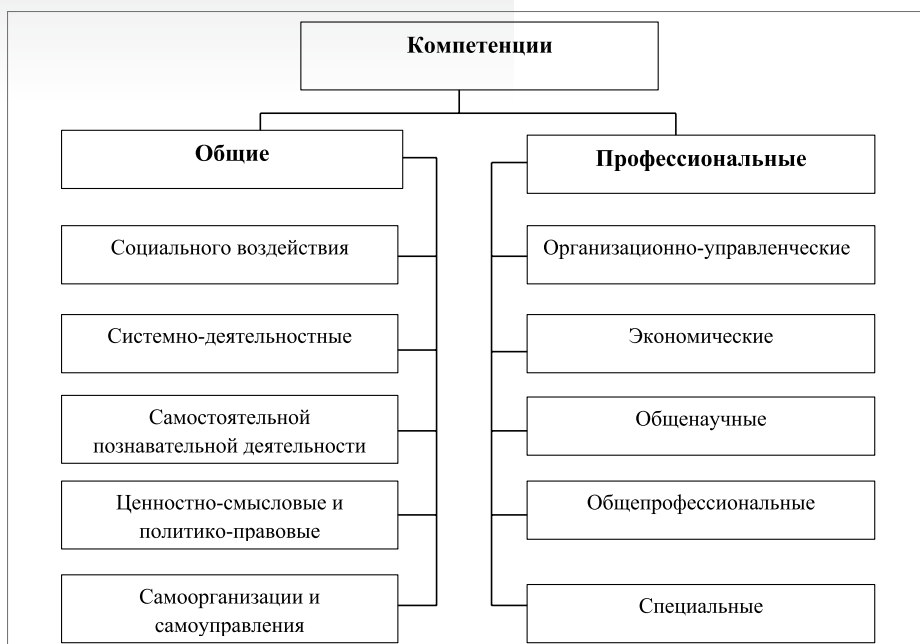


Рис. 1. Классификация компетенций.

группе (коллективе), коммуникативные способности, умение учиться, оценивать ситуацию, обстановку, логически мыслить и использовать информацию.

Рыночные условия диктуют необходимость мотивированного поведения при выборе траектории в организации в целях динамичного карьерного роста для персонала.

Внутрикомпетентные подходы выделяют два базовых понятия: компетенция и компетентность.

Компетенция – способность личности к активному, ответственному действию, на основе ценностного самоопределения.

Компетентность – совокупность качеств личности, которая предполагает овладение личностью компетенцией, включающая его личностное отношение к ней и предмету деятельности.

Компетентный специалист – профессионал, устремленный в будущее, предвидящий изменения, ориентированный на самостоятельное образование.

Профессиональная компетентность – это интегральная характеристика, определяющая способность специалиста решать профессиональные проблемы и типичные профессиональные задачи, возникающие в реальных ситуациях с использованием знаний и профессионального жизненного опыта.

Компетенции – это характеристики, необходимые для успешной управленческой деятельности (МакКлелланд). При рассмотрении качеств человека, способству-

ющих формированию трудовых навыков и выполнению определенных служебных обязанностей, обычно выделяют профессиональные и индивидуальные (личные) компетенции. К профессиональным компетенциям относят, как правило, те, которые касаются выполнения им работы, его служебной деятельности, усиливаются при профессиональной специализации человека, а также отражают преимущественно рациональное в поведении человека.

Компетентность и профессионализм часто замещают друг друга, используются как синонимы. Но действительно ли верно такое замещение? Под профессионализмом понимается не только наличие определенных знаний, но и само отношение к деятельности, специфики работы. Каким же образом развивается компетентность? Как применять свои знания с учетом постоянных изменений в трудовой деятельности?

Уровень компетентности поддерживается не только исходя из личностных качеств и стремлений работника, но и с помощью службы персонала в организации.

Служба персонала в свою очередь не только раскрывает широкий спектр мотивации, но проводит различные бизнес-тренинги, информирует о нововведениях или изменениях в конкретной сфере деятельности. Информация предоставляется и обсуждается отдельными блоками для определенной группы работников.

Необходимо понимать, что критерии компетентности разнятся для работников различных областей, но не только в определениях, сколько в индивидуальной специфике профессии.

На практике существует несколько методик определения компетенций и вариантов классификаций. Наиболее распространенный вариант классификации компетенций (рис 1).

В условиях ускоряющихся перемен общие и профессиональные компетенции приобретают особо важное значение.

Компетентность – это важнейший фактор, влияющий на качество работы и ее результат.

В условиях современного управления организацией менеджер должен обладать рядом необходимых качеств.

Таковыми качествами являются:

1) высокий уровень образования, производственного опыта, компетентности в соответствующей профессии;

2) широты взглядов, эрудиция, глубокое знание не только своей, но и смежных сфер деятельности;

3) стремление к постоянному самосовершенствованию, критическому восприятию и переосмысливанию окружающей действительности;

4) умение рационально использовать время, планировать свою работу;

5) постоянный поиск новых форм и методов работы..

Литература

1. Амельченко Т.В. «Профессиональная компетентность будущего специалиста», – Чита : Читинский гос. ун-т, 2018.

2. Бозаджиев, В.Л. «Профессиональные компетенции как интегральные качества личности специалиста». – М. : Изд. Академия Естествознания, 2019 г.

3. Печеркина А.А., Сыманюк Э.Э., Умникова Е.Л. «Развитие профессиональной компетентности педагога: теория и практика». – Екатеринбург : Уральский гос. пед. ун-т, 2011.

References

1. Amelchenko T.V. «Professional competence of a future specialist», – Chita : Chita State University, 2018.

2. Bozadzhiev V.L. «Professional competencies as integral qualities of a specialist's personality». – М. : Ed. Academy of Natural Sciences, 2019

3. Pecherkina A.A., Simanyuk E.E., Umnikova E.L. «Development of professional competence teacher: theory and practice». – Yekaterinburg : Ural State Pedagogical University, un-t, 2011.

The magazine enters in «List of conducting scientific magazines and the editions which are let out in the Russian Federation in which the basic scientific results of dissertations on competition of a scientific degree of the doctor of sciences» should be published [http://vak.ed.gov.ru].

Editorial Board

Chaya Vladimir Tigranovich,

Chief Editor, Doctor of Economics, Professor, member of the Russian Academy of Natural Sciences, Senior Research Associate of the Department of Accounting, Analysis and Auditing of the Faculty of Economics of M.V. Lomonosov MSU, Chairman of the Executive Board of the non-profit partnership Auditors Association «Sodruzhestvo», chaya@auditor-sro.org

Dobrovensky Vasilii Sergeevich,

Director general of the Publishing house «AUDIT»,
First assistant of the chief editor, audit@auditrf.ru

Barilenko Vladimir Ivanovich,

Doctor of Economics, professor, Department of Accounting, Analysis and Audit, Financial University under the Government of the Russian Federation (Moscow), honored worker of higher education of the Russian Federation, vbarilenko@yandex.ru

Chechina Maria Vladimirovna,

Executive secretary, info@auditrf.ru

Chupakhina Natalia Iliinichna,

Doctor of Economics, Professor of Department «Economics and Management» of Starooskolskii Technological Institute n.a. A.A. Ugarov (branch) «MISiS». st_chupakhina@mail.ru

Iumtarova Natalia Aleksandrovna,

PhD Economics, Leading Specialist of the International Reporting and Control Department AO «Binnofram», natalia.yumtarova@gmail.com

Guzov Yury Nikolaevich,

candidate of economic sciences, docent (or assistant professor), first deputy dean of the faculty of economics of Saint Petersburg State University, auditor.guzow@mail.ru

Efimova Olga Vladimirovna,

Doctor of Economics, professor Department of Accounting, Analysis and Audit, Financial University under the Government of the Russian Federation (Moscow), oefimova2002@mail.ru

Kerimov Vagif Eldar ogly,

Doctor of Economics, Professor of Accounting Department of FGBOU VPO «Russian State Agriculture University» - MSKhA n.a. K.M. Timiriyev.

Khorin Aleksandr Nikolaevich,

Doctor of Economics, Professor of Lomonosov Moscow State University, corresponding member of Management and Market Academy, full member of the International Informatization Academy, corresponding member of Academy of economic sciences and business, ahd_kafedra@mail.ru

Kobozeva Nadezhda Vasilevna,

PhD Economics, Senior Lecturer of Tula Branch of the Financial University under the Government of the Russian Federation. Deputy Director for Quality Control of Audit of NP Auditors Association «Sodruzhestvo», nadezdakob@yandex.ru

Konkin Vitalii Viktorovich,

PhD Economics, First Deputy Director of the Planning and Financing Directorate of Channel One JSC, konkin1tv@mail.ru

Kuter Mikhail Isaakovich,

Doctor of Economics, professor, Head of Department of Accounting, Audit and automated processing of the Kuban State University, Honored employee of the Higher School of the Russian Federation, Trustee of the International Academy of History of accounting in the USA

Nikolaev Viktor Alekseevich,

Professor The Russian Presidential academy of national economy and public administration, Institute of business studies, doctor of economics, nikolaeva@mail.ru

Sidorova Marina Iliinichna,

Doctor of Economics, assistant professor Department of Accounting, Analysis and Audit, Financial University under the Government of the Russian Federation (Moscow), sidorova2003@list.ru

Suits Viktor Paulevich,

Professor, Department of Accounting, Analysis and Audit, Faculty of Economics, Moscow State University named after M.V. Lomonosov.

Vakhrushina Maria Aramovna,

Doctor of Economics, Professor of Department of accounting, analysis and audit, Financial University under the Government of the Russian Federation, vakhrushina@mail.ru

International editorial board

Khurumova Irina

Coordinator of the international editorial Board, AUDIT HOUSE LLC CEO

Avakov Sergey Yuryevich

Phd Economics, Member of the Board - Auditor of the Concept Gallery JLLC, z-m-aliev@mail.ru (Republic of Belarus)

Aliiev Zubayir Magomeddibirovich

Phd, Professor, Rector of the Taganrog Institute of Management and Economics, Honored Worker of the Higher School of the Russian Federation, savakov@mei.ru

Beridze Teimuraz

Doctor of Economics, Professor Department of the Faculty of Economics and Business of Tbilisi State University named after Ivane Javakishvili (Georgia)

Gasparyan Martik Yurikovich

Doctor of Economics, professor, academician, vice-president of the International Academy of Spiritual Unity of peoples of the world, a member of the Advisory Board of the Chamber of Control and Accounts of Moscow (Russian Federation)

Gogia Kama Alekseevna

Chairman of the State Committee of Statistics of the Republic of Abkhazia, Ph.D. of Economics, Honorary Professor of Abkhaz State University, Associate Member of the Russian Academy of Natural Sciences

Kharabadze Elena Ruslanovna

Professor, Head of the Department of Accounting and Audit of the faculty of Economics and Business of Tbilisi State University named after Ivane Javakishvili (Georgia)

Koomar Rajiv

Doctor, second secretary of the International Department of the Ministry of Science and Education of India (Republic of India)

Kvatashidze Nadezhda Viktorovna

Associate Professor of the Department of Accounting and Audit of the Faculty of Economics and Business of Tbilisi State University named after Ivane Javakishvili (Georgia)

Lukashev Andrey Ivanovich

Ph.D. in Economics, Associate Professor, Head of the Department of «Budget and Treasury» of the Plekhanov Russian University of Economic

Melnik Margarita Viktorovna

Doctor of Economics, professor of the faculty of «Audit and control» of the Financial University under the Government of the Russian Federation

Nikolaev Igor Alekseevich

Doctor of Economics, professor of the Higher School of Economics, director of the Institute of Strategic Analysis FBK Grant Thornton (Russian Federation)

Novruzov Vahid Tapdig

Chairman of the Chamber of Auditors of the Republic of Azerbaijan, doctor of economic sciences, professor

Pankov Victor Vasilyevich

Doctor of Economic Sciences, Professor at the Department of Accounting and Taxation at the Plekhanov Russian University of Economics (Russian Federation)

Riabukhin Sergey Nikolaevich

Doctor of Economics, Chairman of the Committee on Budget and Financial Markets of the Federal Assembly Council of the Russian Federation (Russian Federation)

Solovyeva Olga Vitaleynna

Doctor of Science, Professor, Head of the Department of Accounting, Analysis and Audit, Faculty of Economics, Lomonosov Moscow State University M.V. Lomonosov

Sosnovsky Alexander Viktorovich

assistant professor of the Institute of International Politics and Economics in Hamburg, chief editor of the German online magazine "World Economy"

Suvaryan Yuriy Mikhaylovich

Doctor of economics, professor, academician secretary of the faculty of Study of Armenia and social science, National academy of Sciences of Armenia presidium member, head of Armenian State University of Economics administration chair (the Republic of Armenia)

Tulakhodjayeva Minovar Makhkamovna

Chief of Council of the National Association of Accountants and Auditors of Uzbekistan (Republic of KUZbekistan)

Zholaeva Margarita Ahantaevna

Doctor PhD, docent of Department of Accounting, Analysis and Auditing of the L.N.Gumilyov Eurasian National University (Republic of Kazakhstan)



1 (185) •
2023

AUDIT

