



www.auditrf.ru • ISSN 2227-9288

3 (187) • 2023

# АУДИТ

**Университету 105 лет – солидный возраст.  
Главное достижение – удалось сохранить  
традиции российской геологической школы  
и стать современным центром образования,  
науки и технологий**

Юрий Петрович Панов, Ректор Российского государственного геологоразведочного университета имени Серго Орджоникидзе (МГРИ).

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, guzow@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, viktor.suys@gmail.com

**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 Зубайр 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 кафедры 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)

**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

**Руф Алексей Лепольдович**, к.э.н., Председатель Правления Европейской Гильдии аудиторов, финансовых экспертов и ревизоров

**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 арменологии 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

**Харабазде 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

<b>В гостях у редакции</b> .....	<b>2</b>
<b>Поздравляем</b> .....	<b>4</b>
Из Казначейства .....	4
Конференция «Татуровско-Шереметовские чтения» .....	5
<b>Рейтинг компаний</b> .....	<b>4</b>
<b>Персона</b> .....	<b>8</b>
<b>Бухгалтерский учет</b>	
Аудит	
Противодействие корпоративному мошенничеству и основные направления развития аудита	
<b>Автор:</b> Хахонова Н.Н. ....	9
Практика проведения аудита информационных систем	
<b>Авторы:</b> Поляков Д.С., Леденева М.В. ....	14
Методология внутреннего контроля цифровой зрелости экономического субъекта для функций внутреннего контроля и аудита	
<b>Авторы:</b> Потапов Ю.А., Ветрова И.Ф. ....	17
Аудит и работы, нуждающиеся во внешней проверке	
<b>Автор:</b> Гутцайт Е.М. ....	24
Аспекты формирования единого рынка аудиторских услуг в ЕАЭС	
<b>Автор:</b> Грозовская Е.В. ....	29
Цифровой аудит — новое качество аудита	
<b>Автор:</b> Чхутиашвили Л.В. ....	32
Совершенствование концептуальных основ осуществления аудиторской деятельности в части уточнения предмета и сферы аудиторской деятельности	
<b>Автор:</b> Рассказова-Николаева С.А. ....	34
Управленческий учет	
Парадоксы учета: теоретическая конструкция или практическая реальность	
<b>Авторы:</b> Мерзлякова Е.С. ....	38
МСФО	
Создание Совета по международным стандартам отчетности устойчивого развития (ISSB): шанс для гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности	
<b>Авторы:</b> Сивкова А.А., Ветрова И.Ф. ....	43
Отдельные аспекты освобождения от уголовной ответственности за налоговые преступления	
<b>Авторы:</b> Наумов В.В., Щепотьев А.В. ....	49

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 4.09.2023 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

<b>Visiting the editing team</b> .....	<b>2</b>
<b>Congratulations</b> .....	<b>4</b>
From the Treasury.....	4
Conference «Taturov-Sheremetyevo readings» .....	5
<b>Rating of companies</b> .....	<b>6</b>
<b>Person</b> .....	<b>8</b>
<b>Accounting, Statistics</b>	
Countering corporate fraud and the main directions of audit development	
<b>Autor:</b> Khakhonova N.N. ....	9
The practice of auditing information systems	
<b>Autors:</b> Polyakov D.S., Ledeneva M.V. ....	14
Internal control methodology of digital maturity of an economic entity for internal control and audit functions	
<b>Autors:</b> Potapov Y.A., Vetrova I.F. ....	17
Audit and works requiring external verification	
<b>Autor:</b> Gutzait E.M. ....	24
Aspects of the formation of a single audit services market in the EAEU	
<b>Autor:</b> Grozovskaya E.V. ....	29
Digital audit — a new audit quality	
<b>Autor:</b> Chkhutiashvili L.V. ....	32
Improving the conceptual framework for implementation audit activity in part clarification of the subject and scope of audit activities	
<b>Autor:</b> Rasskazova-Nikolaeva S.A. ....	34
Accounting paradoxes: theoretical structure or practical reality	
<b>Autor:</b> Merzlyakova E.S. ....	38
Creation of the International Sustainability Standards Board (ISSB): a chance to harmonize financial and nonfinancial reporting	
<b>Autors:</b> Sivkova A.A., Generalova N.V. ....	43
Certain aspects of exemption from criminal liability for tax crimes	
<b>Autors:</b> Naumov V.V., Shchepot'yev A.V. ....	49

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 reserved. 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 4.09.2023

General circulation – 1750 copies. Order No.

# В гостях у редакции: Панов Юрий Петрович,

Ректор Российского государственного геологоразведочного университета имени Серго Орджоникидзе (МГРИ), к. т. н.



*Ред.: Юрий Петрович, Вы больше года успешно возглавляете один из ведущих вузов страны, который славится своими традициями и в этом году отметит 105-летие. Расскажите, в чем заключается уникальность МГРИ? Что происходит в ВУЗе сегодня?*

Ю.П.: МГРИ – один из наиболее самобытных вузов страны. С одной стороны, здесь уделяется особое место инновациям, с другой – в университете не только сохранены, но и развиваются традиции российской школы в сфере недропользования и природопользования. Поэтому мы и интересны не только российским, но и иностранным студентам. То же самое можно сказать про отечественных и зарубежных партнеров: как деловых, так и научных.

Университет ведет обучение по основным программам студентов из 47 стран, а если учесть подготовительные курсы, то география расширится до 63 стран ближнего и дальнего зарубежья. Всего же в МГРИ учились студенты из 94 государств. Наши выпускники успешно работают почти во всех странах мира.

Чем привлекает МГРИ сегодня? Мы можем предложить непрерывное многоуровневое геологическое образование (от СПО до докторантуры). Наш университет более ста лет известен как авторитетный научный центр. К компетенциям в области геологии и наук о Земле за эти годы прибавились научные школы в сфере экологии, природопользования, экономики.

*Ред.: Вы упомянули студентов стран ближнего и дальнего зарубежья. Известно, что сейчас МГРИ придает особое значе-*

*ние взаимодействию с дружественными странами. Что происходит в данном направлении?*

Ю.П.: Мы провели множество встреч с представителями зарубежных стран в рамках расширения контингента иностранных студентов. Общались с делегациями Республик Сьерра-Леоне, Чад, Союз Мьянма, была встреча с Советником по образованию и науке Посольства Республики Куба в России.

Только за неполный 2023 год число наших совещаний с профильными министрами и послами зарубежных государств перевалило за 35. По итогам этих мероприятий подписано более 40 документов о сотрудничестве. По многим проектам уже разработаны и реализуются дорожные карты.

Пожалуй, главным прорывом года в части развития минерально-сырьевой базы стран Африканского континента можно назвать разработку Проекта Центра исследований минерального сырья при Университете Зимбабве. Его авторами стали сотрудники МГРИ. Это большой проект, работа над которым ведется в рамках всестороннего взаимодействия между Российской Федерацией и Республикой Зимбабве, ведущими российскими и зимбабвийскими научно-образовательными организациями в сфере экологически-безопасного освоения минерально-сырьевого комплекса. Он призван стать своеобразным научно-образовательным плацдармом для работы отечественных компаний в Африке.

Появление такого исследовательского центра будет способствовать многим важным факторам: научно-образовательному сотрудничеству, комплексному освоению недр Зимбабве, увеличению добавленной стоимости продукции, увеличению запасов полезных ископаемых страны. Ну и, конечно, не стоит забывать о развитии научного и человеческого потенциала Республики Зимбабве. МГРИ под эгидой и при содействии Минобрнауки России планирует оказать всю необходимую поддержку и помощь в создании научной базы и подготовке высококвалифицированных кадров для такого Центра.

*Ред.: Расскажите об основных стратегических направлениях МГРИ в научно-технологической сфере.*

Ю.П.: Наряду с подготовкой, переподготовкой и повышением квалификации специалистов мы выполняем фундаментальные и прикладные научные исследования. Это делается в кооперации с ведущими промышленными компаниями. Мы внедряем свои разработки по всему спектру технологий геологоразведочного производства. Но, конечно, есть у нас и основные стратегические направления. В научно-технологической сфере таковыми являются:

- наращивание ресурсной базы минерально-сырьевой отрасли страны, геология и прогноз месторождений стратегических видов полезных ископаемых – месторождений благородных, цветных, редких металлов, алмазов и урана; неметаллических полезных ископаемых; месторождений подземных вод; разведка и освоение месторождений углеводородов на шельфе, природных битумов и нетрадиционных источников углеводородов с трудноизвлекаемыми запасами, разработка техногенных месторождений;

- развитие теоретических основ оценки ресурсов и запасов полезных ископаемых и прогноза их добычи с учетом тенденций развития внутреннего и внешнего рынков, прогноз роли России на рынках минерального сырья и энергоносителей и продуктов их переработки, главных направлений расширения географии и инноваций в минерально-сырьевой отрасли страны;

- применение инновационных технологий поиска, разведки, добычи и средств для геологоразведочных и горно-эксплуатационных работ, в том числе с применением беспилотных авиационных систем; развитие геологоразведочных работ на базе цифровых технологий при извлечении полезных компонентов из минерального сырья; энергоэффективных и энергосберегающих технологий геологоразведочных работ и освоения месторождений полезных ископаемых;

- экологическая и промышленная безопасность геологоразведочного производства и освоения месторождений полезных ископаемых, экологических и инженерно-геологических проблем урбанизированных территорий;

- цифровизация экономики минерально-сырьевого комплекса страны, и экономико-правовое обеспечение геологоразведочных и эксплуатационных работ; геолого-экономическая оценка месторож-

дений полезных ископаемых и их запасов; правовое регулирование недропользования и освоения недр.

В университете формируются новые направления в рамках указанных стратегических. Например, получили развитие научные разработки в сфере беспилотных транспортных систем и разработки оборудования и технологий для их использования в геологии. Начались исследования в сфере материаловедения и применения новых материалов и аддитивных технологий, прежде всего под задачи геологоразведки.

**Ред.: Развиваются ли в МГРИ проекты цифровизации образовательной деятельности?**

**Ю.П.:** Давно стало очевидным, что совершенствование цифрового образования способствует повышению профессионального уровня студентов. В 2023 году Председатель комитета Госдумы по экологии, природным ресурсам и охране окружающей среды Дмитрий Кобылкин торжественно открыл Центр цифрового недропользования в нашем университете. Мы создали этот центр для внедрения современных методов обучения, переподготовки кадров и проведения научно-исследовательской работы. По своей сути – это инновационная платформа, которая дает возможность обучать и вести исследования с использованием моделей цифровых двойников, нейросетей, искусственного интеллекта и цифрового приборостроения. Наш Центр цифрового недропользования укомплектован передовой техникой. Например, там есть современная VR-станция, ВКС-оборудование, аудитория на 50 рабочих мест для моделирования и проектирования процессов цифрового недропользования. Также имеются студии видео- и звукозаписи. На них мы монтируем образовательный контент.

**Ред.: Какие события происходят в профориентационной деятельности Вашей образовательной организации?**

**Ю.П.:** У нас есть «ГеоАртек». Полное название звучит так: «Международная смена юных геологов “ГеоАртек”». Как следует из названия, смена проходит на базе Международного детского центра «Артек». Мы с нашими предприятиями-партнерами этим проектом сформировали новую «точку входа» в профессию геологического профиля. Эта работа ведется с 2017 года. В «ГеоАртеке» приняли участие несколько сотен школьников в возрасте от 10 до 17 лет из 46 регионов нашей страны и зарубежных государств.

В чем особенность проекта? В возможности погружения в реальную профессиональ-

ную среду с использованием современных геотехнологий. В рамках слетов проходит обучение юных геологов методам геологических полевых и камеральных исследований, правилам безопасности в ходе экспедиций. Мы знакомим ребят и с экологическими проблемами. К слову, большую работу с юными геологами проводят студенты-волонтеры, которые затем становятся нашим самым надежным активом, принимающим участие в других профориентационных мероприятиях. У нас ведь еще есть дни открытых дверей и «Геологические десанты» в московские и региональные школы.

Реализация тематических программ МГРИ в МДЦ «Артек» важна не только для профориентации. Это еще и популяризация инженерного и естественнонаучного направления, устранение дефицита детских образовательных структур и проектов цикла наук о Земле, это дополнение школьных и довузовских дисциплин. Мы рассматриваем данную работу как выполнение социального заказа на появление интереса в подростковой и молодежной среде к инженерному и горно-геологическому образованию, на развитие и воспроизводство кадрового состава отрасли.

**Ред.: Раз речь зашла о школьниках, мы не сможем обойти стороной старейшее юношеское геологическое объединение страны – Школьный Факультет МГРИ?**

**Ю.П.:** Из Школьного Факультета МГРИ, созданного в 1947 году, выросло 16 докторов геолого-минералогических наук, более 50 кандидатов геолого-минералогических наук и около 1000 геологов, работающих в различных организациях минерально-сырьевого комплекса страны.

Это еще один пример нашей профориентационной работы. Факультет объединяет школьников Москвы и Подмоскovie, интересующихся геологией. В процессе обучения они знакомятся с основами минералогии, кристаллографии, палеонтологии, исторической геологии, геофизики, а также совершают с нами путешествия по всей стране. Многие выпускники Школьного Факультета идут учиться на геологические специальности в МГРИ, в будущем становятся заметными специалистами.

Сейчас множится число наших школ и колледжей, для которых специалисты приемной комиссии МГРИ организуют тематические выезды. Преподаватели и сотрудники университета читают лекции старшеклассникам о выборе пути, об особенностях геологического образования. Молодежь регулярно совершает ответные визиты в наш кампус. Мы рады их видеть,

и нам есть что показать: музеи, мастер-классы, а также развлекательные просветительские программы. Скажем, у нас есть геоквест, который мы традиционно проводим силами центра непрерывного образования.

**Ред.: С какими промежуточными итогами Вы подходите к 105-летию МГРИ?**

**Ю.П.:** Многое удалось успеть в 2022–2023 гг. Мы открыли новые современные лаборатории Инжинирингового центра. Они во всех смыслах соответствуют вызовам времени. Сегодня идет активное развертывание Цифрового геохаба МГРИ-ИТ, лекционный материал готовится в уже упомянутых современных студиях виртуальной реальности, практические занятия проводятся в лаборатории цифрового моделирования горно-геологических процессов. У нас подготовлены учебные программы внедрения беспилотных технологий в геологоразведке, создан экспертно-проектный центр минералогии и геммологии. Все это позволяет привлечь молодых преподавателей и ученых, у нас растет интерес к аспирантуре. Выпускники МГРИ, работающие в крупнейших российских и зарубежных компаниях, участвуют в жизни университета, преподают, проводят мастер-классы, организуют стажировки и практики у себя на предприятиях.

Активно заработали студенческие научное общество и конструкторское бюро, проведен самый масштабный за последние десятилетия ремонт и модернизация учебных аудиторий, общественных пространств, общежития, созданы все условия и возможности для занятия студентов и преподавателей различными видами спорта на базе 18 общеуниверситетских секций, организована досуговая, творческая и социально-культурная деятельность обучающихся.

Более чем на 30 процентов за год выросла заработная плата профессорско-преподавательского состава, значительно усилены меры социальной защиты преподавателей и сотрудников. Размер стипендий наших студентов – один из самых высоких среди вузов Москвы. Особое внимание и забота руководства университета нашим ветеранам, членам семей граждан, призванных в рамках частичной мобилизации.

105 лет – это солидный возраст. Думаю, главное достижение, с которым мы подошли к этой дате, такое: университету не просто удалось сохранить традиции российской геологической школы, но и стать современным центром образования, науки и технологий.

**Юрий Петрович, большое спасибо за беседу!**

*Поздравляем!***Виктору Васильевичу ПАНКОВУ – 80 ЛЕТ!**

С 1970 года, после окончания аспирантуры, Виктор Васильевич начал работать на кафедре бухгалтерского учета Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова, где прошел путь от ассистента до заведующего кафедрой. Виктор Васильевич подготовил 36 докторов и 5 кандидатов экономических наук, опубликовал более 150 научных и учебно-методических работ. Среди наград: Почетный знак «За активную работу в органах народного контроля СССР, орден «За профессионализм и деловую репутацию» I степени Совета по общественным наградам РФ и многие другие.

Уважаемый Виктор Васильевич, Вы встречаете свой юбилей достойно, накопив серьезный жизненный опыт. Вы молоды душой, и Ваша жизнь не перестает быть насыщенной и плодотворной. Вы удивительно работоспособный человек и неординарная личность. Все, что связано с Вашим именем, вызывает огромное уважение!

Созданная Вами научная школа по исследованию институциональных основ бухгалтерского учета, контроля и аудита дает свои результаты через многочисленные научные исследования и публикации аспирантов и докторантов. Созданные электронные практикумы (тренажеры) используются в образовательном процессе университета, позволяя готовить серьезных специалистов в учетной сфере.

Трудно переоценить Ваши заслуги в развитии учетной науки! Мы жлаем крепкого здоровья, бодрости, удачи, семейного благополучия и творческих успехов!

*С уважением,*



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

**Многоуважаемый Виктор Васильевич!**

От имени Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова от всей души поздравляем Вас со знаменательной датой – 80-летием со дня рождения.

*Проректор ФГБОУ ВО «Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова» К.В. Екимова  
Директор Высшей школы экономики и бизнеса Л.А. Чайковская*

## Действия аудиторских организации в случае наличия в деятельности аудируемых лиц операций по договорам займов

Согласно действующему законодательству, аудиторские организации обязаны уведомлять Росфинмониторинг о возникновении 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.

Перечень признаков, указывающих на необычный характер операций (сделок), включающий в том числе операции по договорам займа, установлен Приказом Росфинмониторинга от 8.02.2022 № 18.

Аудиторские организации в соответствии с постановлением Правительства РФ от 14.07.2021 № 1188 разрабатывают правила внутреннего контроля, которые, помимо прочего, должны включать программу выявления операций, попадающих под признаки, указывающие на необычный характер.

Выявленные операции (сделки) документально фиксируют путем составления внутреннего сообщения, включающего в себя решение в отношении операции (сделки), содержащее мотивированное обоснование.

**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.

Необходимо отметить, что сведения о рассмотренных в ходе аудита операциях по договорам займов в случае признания их сомнительными, подлежат передаче в Росфинмониторинг даже в том случае, если займы выданы до начала аудируемого периода, так как ни Федеральный закон «Об аудиторской деятельности», ни Федеральный закон «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» не уточняет сроки совершения операций.

*Поздравляем!*  
*Кафедре «Учета, аудита и анализа»*  
*экономического факультета МГУ -*  
*80 лет!*

В 2023–2024 годах Московский Государственный университет им. М.В. Ломоносова отмечает несколько исторических дат, связанных с экономической наукой.

В этом году отмечается 255-летие первой лекции по политической экономии, которая была прочитана в стенах Московского Университета в 1768 году.

В следующем, 2024 году, – 215-летие со дня своего основания отмечает кафедра политической экономии МГУ – 5 ноября 1804 года на заседании Научного совета МГУ по разработке современной экономической теории и российской модели социально-экономического развития была основана кафедра.

В 1941 году на основе этой кафедры был создан экономический факультет МГУ. Его профессора и выпускники внесли неоценимый вклад в развитие отечественной науки, просвещения и культуры. Сегодня экономический факультет является одним из самых больших по численности студентов факультетом МГУ.

Спустя два года, в 1943 году, на экономическом факультете МГУ им. М.В. Ломоносова была создана «Кафедра учета, аудита и анализа».

От всей души редакция журнала «Аудит» поздравляет преподавателей и сотрудников кафедры с юбилеем!

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

**51-я МЕЖДУНАРОДНАЯ НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКАЯ КОНФЕРЕНЦИЯ**  
**«ТАТУРОВСКО-ШЕРЕМЕТОВСКИЕ ЧТЕНИЯ»,**  
 посвященная 80-летию кафедры учета, анализа и аудита МГУ им. М.В. Ломоносова  
 по теме  
**«Реформирование бухгалтерского учета, аудита**  
**и бухгалтерского образования в условиях цифровой экономики»**  
 19 – 20 октября 2023 года

Экономический факультет МГУ имени М.В. Ломоносова, Саморегулируемая организация аудиторов «Ассоциация „Содружество“», при информационной поддержке журнала «Аудит»

Уважаемые коллеги!

Приглашаем Вас принять участие в конференции «Татуровско-Шереметовские чтения», которая состоится 19 – 20 октября 2023 года в очно-заочной форме. Начало конференции в 10.00 утра. Заявку на участие просим Вас присылать на адрес кафедры «Учета, анализа и аудита» экономического факультета МГУ имени М.В. Ломоносова: [Ahd-kafedra@mail.ru](mailto:Ahd-kafedra@mail.ru) в срок до 12 октября 2023 года.

**19 октября** состоится Пленарное заседание для всех участников. Далее работа конференции продолжится на четырех секционных заседаниях. Желающих выступить 19 октября просим указать в заявке номер секции и тему выступления.

**20 октября** проведение Молодежной секции конференции. Для участия в ней приглашаются молодые ученые, аспиранты, студенты, школьники. Просим участников подготовить к выступлению краткие тезисы доклада (полный текст доклада после рецензирования в журнале может быть издан). Для участия просим указать в заявке номер Круглого стола и тему доклада. На молодежной секции доклады заслушиваются последовательно.

Регламент и программа конференции, а также ссылки на вход для заочного участия будут высланы всем зарегистрированным участникам конференции.

**Оргкомитет конференции:** аудитория 377, телефон: 8 (495) 939-3297.

**Шишкина Юлия Валерьевна,** ответственный секретарь: 7(915)301-4249.

# Рейтинг<sup>1</sup> аудиторских организаций по версии журнала «АУДИТ» по результатам 2022 года



№№ пп	Организация	Рост/снижение выручки к 2021г., %	Рост/снижение численности сотрудников к 2021г., %
1	ООО «Аудиторская группа „2К“»	0,20	0,30
2	ООО «ИнвестАудит»	-19,85	-3,80
3	ООО «Аудиторская служба "РЦБ-Деловая Перспектива»	28,00	31,00
4	ООО «КСК АУДИТ» (членство прекращено 29.09.2023 г.)	6,50	14,00
5	ООО «Аналитика»	8,06	-30,44
6	ООО «Аудиторская компания „ХОЛД-ИНВЕСТ-АУДИТ“»	-6,00	-6,00
7	ООО «Аудиторская фирма „ВнешЭкономАудит“»	-12,00	38,00
8	ООО «НВК»	9,00	7,70
9	ООО «Штернгофф Аудит»	32,43	-28,57
10	АО «Уральский союз» (группа компаний)	4,2	59
11	ЗАО «Аудиторская фирма „АСБ“»	14,00	-3,00
12	АО «Екатеринбургский Аудит-Центр»	9,60	4,70
13	ООО «Центр Независимых Аудиторов»	37,00	67,00
14	ООО «Аудит БЕЗ границ»	-20,80	9,10
15	ООО «Емерджинг Маркетс Груп Аудит»	15,00	13,00
16	ООО «ЛА консалтинг»	27,00	0,00
17	ООО «РуБизнесАудит»	34,39	0,00
18	ООО «КАДИС-АУДИТ»	33,46	112,50
19	ООО «АНИКА-АУДИТ»	28,60	22,00
20	ООО «ЭнДиЭй Групп»	1289,00	267,00
21	ООО «Оценка. Консалтинг. Аудит»	8,00	0,00

<sup>1</sup> Экономический рейтинг надежности высчитывается из показателей выручки, репутации, величины компании.



# Rating<sup>1</sup> of the auditing organizations according to the AUDIT magazine, following the results of 2022

Количество проверенных организаций, шт.	Рост/снижение количества проверенных организаций к 2021г., %	Финансово-экономический рейтинг	Динамика развития, %	Рейтинг организации
151	14,00	1,67	4,83	A+++
92	-23,30	1,51	-15,65	A++
222	13,00	1,50	24,00	A+++
718	-2,00	3,59	6,17	A++
152	-0,65	1,41	-7,68	A++
103	2,00	1,40	-3,33	A+++
133	-5,00	1,33	7,00	A+++
66	-9,00	1,32	2,57	A+++
53	17,77	1,31	7,21	A+++
287	-8,30	3,98	18,30	A++
41	-4,00	1,25	2,33	A+++
38	-9,00	1,23	1,77	A+++
23	52,00	1,22	52,00	A+++
59	1,70	1,17	-3,33	A++
26	0,00	1,17	9,33	A+++
64	36,00	1,17	21,00	A+++
37	131,25	1,14	55,21	A+++
6	50,00	1,12	65,32	A+++
25	25,00	1,11	25,20	A+++
20	400,00	1,09	652,00	A+++
27	-18,00	1,08	-3,33	A++

<sup>1</sup> The economic reliability rating is calculated from the indicators of revenue, reputation, and the size of the company.

## Сестрички...

Недавно на страницах журнала (№2, 2022 г.) было опубликовано интервью с заместителем директора ФГБУ «НМИЦ онкологии им. Н.Н. Блохина» по научной и инновационной работе профессором Всеволодом Борисовичем Матвеевым, потомственным хирургом, выдающимся ученым.

Рядом с Всеволодом Борисовичем работает коллектив медицинского персонала, который позволяет вернуться больным после операции и лечения к своим родным, к своей работе. Значительная часть этого персонала – медицинские сестры.

Еще век тому назад их называли «сестрами милосердия». Их работа, хоть и незаметна, но не менее важна. Ведь эти женщины находятся ближе всех к больному. И в обязанности медсестры входит проведение назначений врача. На их плечи ложится тяжелая психологическая нагрузка – объяснить больному, что назначенные процедуры должны привести к выздоровлению. Или помочь заболевшему справиться с эмоциональным давлением диагноза. Поэтому труд медицинских сестер является таким же важным, как и труд врача.

В ФГБУ «НМИЦ онкологии им. Н.Н. Блохина» весь сестринский персонал вызывает только слова благодарности. Но хотелось бы выделить двух сестер, с которыми познакомились в стенах этого медицинского учреждения.

**Неганова Венера Анатольевна**, старшая сестра отделения уроонкологии, в ФГБУ «НМИЦ онкологии им. Н.Н. Блохина» служит уже 15 лет. Приведем только слова коллеги Венеры Анатольевны. «Работа хирургического отделения – это сложный точно отлаженный механизм, где от действий каждого сотрудника зависит конечная цель работы – благополучие наших пациентов. Эффективность работы напрямую зависит от организованности, четкости, скоординированности, чуткости и высокого профессионализма всех сотрудников.

Мне повезло работать в коллективе настоящих профессионалов, приверженных не просто своей профессии, но призванию – помогать людям!

Атмосфера работы в отделении во многом зависит от старшей медицинской сестры. В нашем отделении Венера Анатольевна подходит к работе не обыденно, а по-особому, творчески. Ей удается соблюдать структурированность, точность и связанность всех процессов, а также всегда находить возможность выслушать пациента, ответить на возникающие вопросы и просто по-человечески поддержать, подбодрить и настроить на хирургический этап лечения! Венера Анатольевна также проводит образовательные занятия для пациентов и их родственников по навыкам ухода в онкоурологии, я считаю, это очень важным элементом, придающим уверенность и осведомленность нашим пациентам.

С Венерой Анатольевной мы работаем плечом к плечу уже несколько лет, и я всегда уверен, что даже в самой напряженной об-



*Неганова Венера Анатольевна*



*Малхасян Анжела Араевна*

становке она сделает всё возможное и невозможное во благо наших пациентов!»

**Малхасян Анжела Араевна**, медицинская сестра отделения онкоурологии, в ФГБУ «НМИЦ онкологии им. Н.Н. Блохина» служит с 2011. Еще учась в школе, Анжела Араевна выбрала себя профессию – медицинский работник. Во время учебной практики в ФГБУ «НМИЦ онкологии им. Н.Н. Блохина» Анжела Араевна поняла, что это именно то место, с которым нужно связать свою

жизнь. По словам Анжелы Араевны, было непонимание многих родственников и друзей по работе в Центре, поскольку работа связана с пациентами в сложном психоэмоциональном состоянии, часто в депрессии, которым поставили диагноз онкология. Но цель работы медицинской сестры в таком Центре – помочь этим людям пройти тяжелое лечение, успокоить и поддержать их. «Больным необходима поддержка! В такой ситуации человек не должен оставаться один на один со своей бедой. Очень часто я беру человека за руку и буквально веду его. И человек тогда находит в себе силы перетерпеть сложные обследования, пройти тяжелые курсы химиотерапии и другие процедуры. Я верю в то, что этот человек обязательно выздоровеет, и стараюсь заразить его этой верой! Если пациент настроен на выздоровление, у него все будет обязательно хорошо! Я посылаю лучики из своего сердца каждому пациенту, даже если этот человек совершенно мне не знаком. Я очень хочу поддержать каждого, кто попал в сложную ситуацию. Стараюсь чтобы пациент понял – если он в душе не сломался, болезнь не сломает, он победит, он выигрывает!»

Анжела Араевна постоянно повышает свой профессиональный уровень. Это показывает и третье место в конкурсе медицинских сестер в медицинском центре, показав все свои профессиональные навыки, скорость и точность выполнения различных сложных медицинских манипуляций.

Главное, что получается у наших героинь – создание домашней, «уютной» обстановки в отделении. Все выполняется с душой! Ведь от работы «сестричек» часто зависит жизнь пациентов. И они заботятся о пациентах так, как будто это близкие люди. Ведь момент, когда пациенты попадают в отделение для них, как правило, критический. Это оперативные вмешательства, это сложные процедуры диагностики и химиотерапевтическое лечение. И медицинские сестры стараются сделать так, чтобы человек, который проходит лечение в отделении, почувствовал себя как дома! Тем самым снижается даже порог болевой чувствительности.

И в заключение несколько слов Донны Вилк Кардильо, «медсестры-вдохновение», автора учебника медсестры: «Не каждый может быть медсестрой, это требует силы, ума и сострадания, страстно заботясь о больных в мире и делая добро, независимо от того насколько вы истощены в конце дня».

## Аудит 5.2.3

УДК 657.6

ХАХОНОВА Наталья Николаевна,  
д.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета  
ФГБОУ ВО «РГЭУ (РИНХ)»,  
N\_Khakhonova@bk.ru

## Противодействие корпоративному мошенничеству и основные направления развития аудита

**Аннотация.** В статье рассматриваются случаи участия руководства и сотрудников аудиторских фирм «большой четверки» в оптимизации налогообложения клиентов, нарушении принципов независимости, выдачи недостоверных аудиторских заключений, и т.п. На протяжении ряда лет международные и национальные регулирующие органы, а также профессиональные сообщества аудиторов пытались разработать ряд мероприятий по ликвидации подобной практики путем введения требования по созданию эффективной системы контроля качества аудита в каждой аудиторской фирме, применению жестких дисциплинарных мер, взысканию крупных сумм штрафов, запрету заниматься аудиторской деятельностью и т.п. Как показало проведенное исследование, ситуация практически не изменилась. В статье содержится обзор возможных направлений дальнейшего развития аудита в сложившихся условиях.

**Ключевые слова:** : аудит, корпоративное мошенничество, «большая четверка», реформа аудита.

КНАКХОНОВА Natalia Nikolaevna,  
Doctor of Economics, Professor, Professor of Accounting,  
Rostov State University of Economics (RSUE),  
N\_Khakhonova@bk.ru

## Countering corporate fraud and the main directions of audit development

**Abstract.** The article deals with cases of participation of the management and employees of the audit firms of the "big Four" in the optimization of taxation of clients, violation of the principles of independence, the issuance of false audit reports, etc. For a number of years, international and national regulatory authorities, as well as professional communities of auditors, have tried to develop a number of measures to eliminate such practices by introducing requirements to create an effective audit quality control system in each audit firm, the use of harsh disciplinary measures, the collection of large amounts of fines, the prohibition to engage in auditing activities, etc. changed. As the conducted research has shown, the situation has practically not changed. The article provides an overview of possible directions for further development of audit in the current conditions.

**Keywords:** audit, corporate fraud, "Big-4", audit reform.

В настоящее время аудит является неотъемлемой частью финансово-экономической деятельности хозяйствующих субъектов во всем мире. В экономической теории разработаны методология и методики аудита, в практику всех аудиторских фирм вошли международные стандарты аудита, проводятся международные конференции аудиторов и издаются профессиональные журналы. Тем не менее, в экономической печати все чаще встречается информация об исках, предъявляемых регуляторами разных стран аудиторским фирмам за некачественное проведение аудита. Данная формулировка слишком размыта и может включать как

несоблюдение аудиторами в ходе проверки каких-либо положений стандартов, так и нарушение краеугольных принципов аудита, в частности принципа независимости, участие в незаконной оптимизации налогообложения проверяемого лица, и даже выдачу ложных аудиторских заключений. В сети Интернет можно найти много данных об отдельных нарушениях в деятельности крупнейших аудиторских фирм и принятых к виновным организациям мерам. При поверхностном ознакомлении с этой информацией создается реальное ощущение наличия эффективного контроля за деятельностью аудиторских фирм со сто-

роны регуляторов, т.е. понимание того, что в любой деятельности могут быть допущены нарушения, но они своевременно выявляются и пресекаются, при этом в целом доверие к аудиту и аудиторским заключениям в обществе сохраняется. Этот вывод подтверждается высокой стоимостью бренда крупнейших аудиторских фирм и ростом их доходов, несмотря на кризис экономики, вызванный как пандемией, так и влиянием санкций на показатели практически всех публичных компаний мира.

На наш взгляд, для формирования правильного понимания и реальной оценки ситуации, сложившейся в современном

аудите, следует вспомнить, что исторически возникновение аудита как отдельного вида финансового контроля в целях подтверждения показателей отчетности компаний независимыми профессионалами в области учета, было вызвано банкротствами акционерных компаний Великобритании. Первым документально зафиксированным случаем проведения независимого аудита считается проведенная Чарльзом Снеллом аудиторская проверка деятельности британской «Компании Южных морей» в 1720 г. Значение данного события для экономики Великобритании того времени было просто ужасающим – многие инвесторы были разорены, а акционеры других компаний, боясь повторения данной ситуации, стали «сбрасывать» свои акции. Для предотвращения паники парламент принял «Акт о Мыльном пузыре», который запрещал создание акционерных компаний без королевской хартии и единственной возможной формой ведения бизнеса признавал партнерство. Данный акт действовал более 100 лет – до 1825 г. В этот же период с целью предотвращения недобросовестных соглашений на государственном уровне была признана необходимость проведения независимого контроля (аудита) счетов акционерных обществ и последующего представления отчета перед акционерами, а в 1862 г. – был принят закон об обязательном аудите акционерных компаний.

Именно по этой причине в Англии возникают и получают активное развитие бухгалтерские фирмы, одной из которых в настоящее время является фирма Deloitte (1845 г.). Хотелось бы обратить внимание на тот факт, что основным предназначением создаваемых бухгалтерских (аудиторских) фирм являлось проведение проверки отчетности акционерных обществ с целью предотвращения недобросовестных соглашений, действий, операций и т.п. В их функции не входили ни ведение учета и расчета налогов, ни управленческий консалтинг или юридические услуги клиенту, а лишь контроль правильности отражения в отчетности результатов финансово-хозяйственной деятельности за год. Именно аудиторы должны были «гарантировать» способность компаний выполнить взятые на себя обязательства перед акционерами. Именно по этой причине руководство акционерных компаний было заинтересовано в привлечении к проверкам отчетности аудиторов, имеющих незапятнанную репутацию, что стало подкреплять их членством в соответствующих профессиональных организациях.

В 1845 году Уильям Велч Делойт, открывший свою фирму Deloitte в Лондоне, стал первым человеком, назначенным независимым аудитором публичной компании «Great Western Railway» [1]. В 1849 году были зарегистрированы Price Waterhouse и Coopers<sup>1</sup>, а в 1903 году Ernst & Young, входящие в Большую четверку аудиторских

фирм (Big-4). Для справки: четвертой фирмой в этом сообществе является компания KPMG, которая была зарегистрирована в Швейцарии в 1870 г.

Именно эти фирмы в настоящее время осуществляют обслуживание подавляющего большинства публично торгуемых компаний. «В Big-4 обслуживаются 99% компаний из FTSE-100, 96% фирм из FTSE-250 и 95% организаций из Fortune-500» [2]. На международном рынке работают еще около 40 известных аудиторских сетевых фирм, но их совокупная доля не превышает 4% всего объема. Национальные аудиторские организации проигрывают из-за недостижимой для них стоимости и престижности брендов.

Первое представительство Coopers & Lybrand в России было открыто в 1913 г., а к 2021 г. представительства фирм «большой четверки» были уже открыты по всей России, так фирмы Deloitte и KPMG создали по 4 офиса, EY – 7, PwC – 8 офисов [3].

Анализ рейтингов крупнейших российских аудиторских групп и сетей по итогам 2020–2021 гг. демонстрирует несомненное лидерство фирм Big-4 по полученным доходам.

Казалось бы, ведущие аудиторские компании должны были иметь высокие стандарты качества аудиторской деятельности, однако даже поверхностный обзор их деятельности позволил установить участие аудиторов данных фирм в корпоративном мошенничестве своих клиентов.

Корпоративное мошенничество – это умышленное неправомерное действие или бездействие сотрудников компаний, направленное на получение личной выгоды против интересов компании. Корпоративное мошенничество практически всегда включает бухгалтерское мошенничество того или иного вида, поэтому аудиторы, ранее проверявшие эту фирму оказываются в центре скандала.

Участие аудиторских компаний в корпоративном мошенничестве имело различные формы: от банального – выдачи ложного аудиторского заключения, осуществления консультационных услуг «по оптимизации» нужных клиенту показателей, выводу активов в офшоры и т.п. – до сокрытия преступлений, которые выявляются в ходе аудиторской проверки, грубого нарушения принципов независимости и сохранности аудиторской тайны, уничтожения и подделки документов. Не будем детально разбирать корпоративные скандалы начала 2000-гг. с такими фирмами как Enron Corporation, Qwest Communications, Merck, Baptist Foundation of Arizona, Tyco Industrial, Global Crossing, приведших к ликвидации одной из крупнейших аудиторских компаний Arthur Anderson. В этот же период были выявлены аналогичные проблемы практически у всех остальных аудиторских гигантов, для примера: KPMG (General Electric, 2002 г.; RiteAid 2002 г.); Deloitte (Adelphia Communications 2002 г., Parmalat, 2003 г.); EY (Superior, 2002 г.); PwC (Avon, 2002г.). В июле 2002 г.

SEC оштрафовала Pricewaterhouse Coopers и ее брокер-дилера Price Waterhouse Coopers Securities LLC на 5 млн долл. США за различные нарушения, допущенные при аудите 16 компаний в период с 1996 по 2001 г. Санкциям были подвергнуты и отдельные аудиторы фирмы PriceWaterhouse Coopers [4]. В 2002 году оператор кабельного телевидения Adelphia Communications подал против Deloitte иск. Суть претензий сводится к тому, что, будучи аудитором Adelphia, аудиторская фирма «покрывала» многомиллиардные займы, которые «проплывали» мимо бухгалтерской отчетности прямо «в карман» основавшего компанию семейства Ригас. Deloitte согласился заплатить 50 млн долл., чтобы урегулировать обвинения, а общая сумма урегулирования составила 210 млн долл. США [11]. В 2003 г. SEC запретила ведущему партнеру PwC Ричарду Скалзо, проводившему аудит фирмы Тусо в 1997–2001 гг., заниматься аудитом публичных компаний.

Для исправления данной ситуации в 2002 году в США был принят закон Сарбейнса-Оксли (SOX), который установил жесткие стандарты, обязательные к соблюдению осуществляющими свою деятельность на территории США публичными компаниями при организации работы советов директоров, корпоративного менеджмента, а также осуществляющими аудиторскую проверку их финансовой отчетности аудиторские фирмы. Затем эти требования были распространены по всему миру [12].

Однако ситуация с участием аудиторов в мошеннических схемах своих клиентов кардинально не изменилась. Для примера можно назвать следующие корпоративные скандалы: KPMG (Fannie Mae, 2004 г.; Lernout & Hauspie Speech NV, 2004 г.; Siemens, 2006 г.; Equity Red Star, 2009 г.); EY (Health South Corp, 2003 г.; Cendant, 2005 г.; Lehman Brothers, 2006г.); PwC (Tyco Industrial, 2003г.; American International Group Inc., 2005 г.; Chuo Aoyama, 2005 г.; Satyam Computer Services, 2009г.; Colonial BancGroup, 2009г.).

За каждым названием фирмы скрываются нюансы сильнейших корпоративных скандалов, которые смогли пережить далеко не все фирмы. Каждому из них посвящены журналистские и судебные расследования, а меры, принятые к участникам незаконных схем включали не только крупные штрафы к аудиторским фирмам, но и уголовные сроки.

Для примера, KPMG выплатила около 20 млн фунтов стерлингов штрафов: 5 млн фунтов за аудит BNY Mellon, 5 млн фунтов за аудит Co-op Bank в 2009 году, 6 млн фунтов за аудит автостраховщика Equity Red Star и 2 млн фунтов за работу на ритейлера Ted Baker [2].

В сентябре 2003 года был выявлен факт передачи конфиденциальной информации полученной сотрудником компании «Делойт» от клиента фирмы Канадской ассоциации адвокатов (СВА) Страховому

<sup>1</sup> В дальнейшем фирмы слились и получили название PriceWaterhouseCoopers (PwC).

бюро Канады. Deloitte признала вину в непрофессиональном поведении и была оштрафована на 40 000 долларов [1].

При аудите отчетности фирмы HealthSouth Corp сотрудники EY на протяжении целого ряда лет «не могли выявить» масштабные финансовые махинации компании до скандала, несмотря на то, что получили письмо от одного из сотрудников данной фирмы с указанием номеров документов, на которые он просил аудиторов обратить особое внимание.

При аудите отчетности Fannie Mae на протяжении ряда лет аудиторы KPMG «отказывались замечать» ошибки, для исправления которых Fannie Mae пришлось нанять 2800 специалистов в области учета и налогообложения и оплатить их работу. Фирмой был подан иск против KPMG на сумму 2 млрд долл. США.

В 2005 году Министерство юстиции США обвинило KPMG LLP в разработке «налоговых убежищ» (создании мошеннических налоговых схем), которые помогли их клиентам избежать уплаты налогов на сумму 2,5 млрд долл. США KPMG LLP заплатила 456 млн долл.

Все эти случаи крупных корпоративных мошенничеств с активным «участием» аудиторов продемонстрировали неэффективность предложенных мер и потребовали дальнейшего развития методологии аудита, в результате чего возникло новое направление в аудите – так называемый аудит мошенничества. В печати появились научные статьи, обзоры, учебные пособия, раскрывающие специфику данного вида аудита и формирующие его методологию, возникли методики, призванные выявлять случаи мошенничества в ходе аудиторской проверки.

Но и это не смогло изменить ситуацию, свидетельством чему выступают следующие скандалы с участием Б4: KPMG (BNY Mellon, 2011 г.; VBS, 2018 г.); EY (Tech Data Limited, 2017 г.); PwC (BHS, 2016г.; Rolls-Royce, 2016 г.; Connaught, 2017 г.; RSM Tenon, 2017 г.; NikkoCordial, 2017 г.; Thomas Cook, 2016г.); Deloitte (Autonomy, 2011 г.; Standard Chartered, 2012 г.; Livent, 2014г.; Serco, 2014 г.; Banro, 2018 г.).

По мнению Александра Леднева; «Особенно показательным в этой связи является сотрудничество «Делойта» с банками. В России, к примеру, после одинаково «чистых» проверок и заключений этого аудитора успешно рухнули «Межпромбанк», «Связьбанк», «Траст», «Пробизнесбанк», «Инвестторгбанк»; в Казахстане – «Казкоммерцбанк» и «Альянс Банк» [6].

В августе 2012 года Deloitte (DFAS) публично отрицала, что, «будучи официальными внутренними аудиторами Standard Chartered, помогала банку скрывать операции по отмыванию денег, связанные с Ираном, которые приносили банку значительную прибыль за счет «намеренного исключения важной информации». DFAS выплатила штату Нью-Йорк компенсацию в размере 10 миллионов долларов» [1].

В апреле 2013 г. Скотт Лондон, бывший партнер KPMG LLP, отвечающий за аудиторскую практику KPMG в Лос-Анджелесе, признался, что передавал биржевые советы о клиентах, включая Herbalife, Skechers и другие компании за вознаграждение и подарки, за что и был обвинен в сговоре с целью мошенничества с ценными бумагами [7].

В мае 2015 года швейцарские власти арестовали ряд крупных функционеров ФИФА и обвинили их в коррупции: отмывании денег и получении откатов на протяжении 24 лет (на сумму более 150 млн долл. США). При этом аудитом отчетности ФИФА на протяжении 10 лет занималась компания KPMG, которая «не видела нарушений».

В 2015 г. Налоговое управление Канады обвинило KPMG в подстрекательстве к схематическому уклонению от уплаты налогов [7].

По инициативе Международного форума независимых регуляторов аудиторской деятельности (IFIAR), были собраны «данные о проверках регулирующих органов в различных странах мира, которые выявили серьезные проблемы и недочеты в 40% из 918 аудиторских проверок публичных компаний, которые были проинспектированы в 2017 году» [13].

В 2018 году PwC заплатила свой самый большой штраф, назначенный Советом по финансовой отчетности Великобритании FRC, в размере 6,5 млн фунтов стерлингов за серьезные недостатки при аудите британского ритейлера товаров для дома BHS. А ведущий партнер по аудиту Стив Денисон согласился на 15-летний запрет работы в отрасли, а также на уплату штрафа 350 тыс. фунтов и исключение из реестра аудиторов после того, как регулятор установил, что он потратил на аудит всего два часа работы [2].

В 2019 г. против аудиторской компании Ernst & Young, выдвинули серьезнейшие обвинения в пособничестве с отмыванием денег, связанных с незаконным оборотом наркотиков в Великобритании и других европейских странах. Аудиторы мало того что не сообщили о подозрительной активности в дубайской золотоперерабатывающей компании Kaloti, так еще и могли внести корректировки в отчетность, чтобы скрыть следы преступления [8].

В июле 2019 года Британский Совет по финансовой отчетности (FRC) оштрафовал Deloitte на 4,2 миллиона фунтов стерлингов за ненадлежащий аудит компании Serco, Serco Geografix, а партнера компании Хелен Джордж – на 97 500 фунтов стерлингов [11].

В 2020 г. британский FRC<sup>2</sup> оштрафовал Deloitte на 500 тыс. фунтов стерлингов за недостатки в аудите Johnston Press.

В 2020 год подразделение Deloitte в США согласилось выплатить штату Род-Айленд и федеральному правительству США 50 млн долл. в качестве компенсации за раз-

работку проблемной компьютерной системы для своих программ государственных пособий [11].

В августе 2020 года патентный поверенный Тиффани Тейт, исполнительного директора Межгосударственного партнерства по профилактике (MSPP), выпустил письмо о прекращении и воздержании, обвиняя Deloitte и CDC в краже интеллектуальной собственности Тейта для трекера массовой вакцинации для использования в отслеживании. вакцинация от COVID-19 [1].

В течение 2021 года филиал Deloitte в Малайзии согласился выплатить правительству Малайзии 80 млн долл. для урегулирования всех претензий, связанных с аудитом счетов государственного фонда 1MDB, связанного со скандалом, и его подразделения SRC International с 2011 по 2014 год. Власти Малайзии и США утверждают, что по меньшей мере 4,5 млрд долл. были украдены из 1MDB в период с 2009 по 2014 год высокопоставленными должностными лицами фонда и их партнерами [11].

Летом 2021г KPMG была оштрафована на 13 млн фунтов стерлингов по итогам переверки Британским FRC ее деятельности при проведении аудита банков третий год подряд. Только 61% проверок KPMG, отобранных регулирующим органом, соответствовали отраслевым стандартам [7].

В апреле 2022 года британский филиал Deloitte был оштрафован на 2 млн фунтов стерлингов FRC – регулирующим органом бухгалтерского учета Великобритании за аудит британской аутсорсинговой фирмы Mitieplc в 2016 году [11].

В сентябре 2022 года, базирующаяся в Шанхае компания Deloitte Touche Tohmatsu Certified Public Accountants LLP (Deloitte-Китай) согласилась выплатить 20 млн долл. США для урегулирования обвинений, связанных с несоблюдением требований к аудиту американских компаний в Китае и китайских компаний в США. Deloitte-Китайская компания, также известная как Deloitte HuaYong, самостоятельно сообщила о недостатках, выявленных в ходе 12 аудитов за 2018 финансовый год [11]. Аудиторы попросили клиентов подготовить свои собственные документы, чтобы показать, что Deloitte-China завершила аудит, по крайней мере в 21 случае, создавая иллюзию, что она следовала соответствующим требованиям, когда не было никаких доказательств этого [11].

В начале 2023 г. компанию EY отстранили от аудита публичных компаний в Германии на два года из-за скандала, связанного с банкротством финансовой компании Wirecard, проверяемой EY свыше 10 лет.

Таким образом, следует признать, что ни одной из аудиторских фирм Big-4 не удалось сохранить свою репутацию незапятнанной и избежать судебных преследований за допускаемые в ходе аудита нарушения. Возвращаясь к началу статьи, хочется напомнить, что аудиторские фирмы создавались

<sup>2</sup> FRC – Совет по финансовой отчетности в Великобритании

исключительно для независимой проверки достоверности отчетности крупнейших акционерных компаний! О возможности участия аудиторов в мошеннических схемах, оптимизации налогообложения клиентов, продажи конфиденциальных данных и речи не могло идти! Что же произошло? Как могла идея аудита мутировать таким образом, что несмотря на наличие международных стандартов аудита, Кодексов этики аудиторов и Правил независимости аудиторов, наличие корпоративных стандартов у каждой из фирм Big-4 все они допустили их нарушение? Оказывая клиентам наряду с проведением обязательного аудита комплекс услуг в области юридического, налогового, учетного, управленческого, IT-консалтинга, аудиторы не смогли обеспечить требуемую независимость и активно участвуют в «мошеннических схемах» зачастую выступая в качестве их разработчиков.

Даже приведенное в статье (далеко неполное) перечисление названий фирм, пострадавших от некачественного аудита, позволяет увидеть всю картину целиком – речь идет не об единичных ошибках, допускаемых отдельными фирмами в ходе аудита, а об их массовом характере, т.е. об искажении самой идеи аудита. К сожалению, сегодня качество аудита подтверждается формальным соблюдением правил МСА и МСКК<sup>3</sup>. Более того, в профессиональной печати активно обсуждается идея дальнейшей регламентации аудиторской проверки, ее формализации и алгоритмизации, которая приведет к более широкому использованию искусственного интеллекта и якобы сможет обеспечить формирование выводов без участия «человеческого» фактора. По нашему мнению, эта идея не выдерживает критики.

Мы согласны с мнением почетного профессора Эссекского университета Према Сикки, эксперта в области бухгалтерского учета, который заявил, что «количество выявленных IRIAR<sup>4</sup> недочетов говорит об ужасающей ситуации в сфере аудита. Наблюдается целый ряд проблем, для которых нет простого решения. Вся отрасль созрела для реформы. Вопрос в том, есть ли для этого политическая воля» [10].

В международной практике появились первые попытки решения сложившейся в аудите ситуации – так, еще в июле 2020 года британский Совет по финансовой отчетности предписал компаниям Big-4 до 30 июня 2024 года провести реструктуризацию своей деятельности – отделить аудиторские операции от остального бизнеса. Ожидается, что такой подход позволит повысить доверие пользователей к выдаваемым Big-4 аудиторским заключениям и ограничит возможность участия аудиторов в мошеннической деятельности клиентов.

К сожалению, в Российском законодательстве пока нет решений подобного рода. Постановление № 622 «Об ограничениях на предоставление информации и документации аудиторской организации, индивидуальному аудиторскому», принятое в 2021 г., лишь ограничило возможность участия компаний Big-4 в проверках ряда крупнейших российских компаний.

Аналогичное решение было принято в феврале 2023 г. Министерством финансов Китая, которое рекомендовало некоторым государственным предприятиям прекратить действие контрактов с аудиторскими фирмами «Большой четверки». Для справки: «Большая четверка» получила совокупный доход от всех китайских клиентов в 2021 г. в размере трех миллиардов долларов [9].

Однако, несмотря на положительную оценку предпринимаемых мер и решений, следует заметить, что это пока полумеры. Так как в связи с началом спецоперации СВО в феврале 2022 года фирмы Big-4 заявили о своем уходе с территории России, в срочном порядке переименовав свои подразделения, которые продолжают работать в России [14]. Так, Российская практика ЕУ объявила о ребрендинге – теперь бренд в России называется «Группа B1»; российская часть PwC стала называться «Технологии доверия»; аудиторская компания «Делойт и Туш СНГ» теперь, называется АО «Деловые решения и технологии» (ДРТ), соответственно KPMG – АО «КЭПТ» (Керт).

По нашему мнению, необходима жесткая реформа национального аудита в русле направлений реструктуризации аудиторской деятельности во всем мире. Россия может и должна использовать зарубежные подходы к ограничению монополии фирм Big-4 и фирм, использующих их бренд или являющихся их правопреемниками. В Российской Федерации сложились все предпосылки для проведения реформы аудиторской деятельности, предполагающей корректировку всей отечественной нормативно-правовой базы аудита.

До начала реформирования аудита, учитывая опыт Великобритании, целесообразно провести тотальную оценку качества проведенного фирмами Big-4 обязательного аудита за период 2010–2022 гг., который, несомненно, выявит аналогичную картину, так как все партнеры работают по одним и тем же корпоративным стандартам. Пришло время в Российской Федерации оценить убытки и предьявить претензии аудиторским гигантам. В дальнейшем, в целях противодействия сохранению в России резидентуры Big-4, следует осуществлять обязательный внешний контроль качества всех аудиторских проверок общественно значимых организаций (ОЗО), проводимых партнерами Big-4. При этом целесообразно поручить данный контроль государственным органам.

Следует признать, что в российском обществе искусственно формировалось мнение о невозможности конкурирования

национальных фирм с представителями Big-4 в виду их полного превосходства в сфере оказания высококачественных услуг в области аудита. По нашему мнению, пора уже развеять мир об уникальности и избранности аудиторов, работающих в Big-4. Для этого целесообразно систематизировать и обобщить в экономической прессе суть корпоративных мошеннических схем, в которых принимали участие фирмы Big-4, проводить круглые столы, открытые лекции для студентов экономических вузов, раскрывающие не только передовой опыт и лучшую практику фирм Big-4, но факты и масштабы участия этих фирм в мошеннических схемах, а самое важное – понимание недопустимости участия аудиторских компаний в подобных схемах и неотвратимости ответственности за это.

Российские аудиторские фирмы в состоянии производить аудит крупнейших российских частных и государственных структур без привлечения, каких бы то ни было иностранных, либо аффилированных с ними аудиторских фирм.

Также пора пересмотреть процесс аттестации аудиторов, по сути, затрудняющий приток молодых перспективных кадров России в профессию аудиторов. Нашей стране сегодня как никогда нужна потенциальная смена аудиторов, подготовленная на базе национальных стандартов, разработанных с учетом лучшей практики, изложенной в международных стандартах, и опыта, без влияния не оправдавшей себя зарубежной методологии, зачастую игнорируемой самими аудиторами Big-4.

И в завершение, хотелось бы подчеркнуть, что автор не ставил себе целью опорочить или оскорбить аудиторов, являющихся сотрудниками фирм Big-4 и их правопреемников в Российской Федерации. Речь в статье идет не о необходимости ужесточения контроля качества аудита или введении дисциплинарных кодексов в регламенты крупнейших фирм, а о необходимости пересмотра концептуальных подходов к деятельности данных фирм в целом.

Идея глобализации аудита в международном масштабе сегодня подвергается критике во всем мире. Бухгалтерские сети так прочно «опутали» крупный бизнес, что уверились в своей непогрешимости и безнаказанности, и в попытке удержать клиентов перешли все пределы приличий, активно участвуя в мошеннических схемах разного вида, при этом сохраняя высокую стоимость предоставляемых аудиторских услуг, беря плату «за бренд», который на наших глазах быстро обесценивается. Вскоре может возникнуть ситуация, когда наличие аудиторского заключения от фирм Big-4 будет своего рода «черной меткой» для аудируемого субъекта, как это уже было с клиентами фирмы «Arthur Anderson» в начале этого века. Хотелось бы напомнить, что в тот момент, претензии были ко всем фирмам, а судьба фирмы «Arthur Anderson» должна была послужить наглядным уро-

<sup>3</sup> МСКК – международные стандарты контроля качества.

<sup>4</sup> IRIAR – Международный форум независимых регуляторов аудита.

ком для остальных аудиторских фирм, но очевидно, что необходимые выводы не были сделаны.

И сегодня не стоит выбирать и оценивать следующую жертву, выискивать, к какой из фирм Big-4 больше всего нареканий или кто больше всех заплатил штрафов и т.п. Нужны кардинальные меры по изменению самого подхода к аудиторской деятельности – пора вспомнить, что цель аудиторской деятельности состоит в первую очередь повышении степени уверенности предполагаемых пользователей в финансовой отчетности и защите их интересов, а не в предоставлении широкого комплекса консалтинговых услуг клиентам с целью увеличения прибыли аудиторских фирм, получаемой от комплексного обслуживания клиента (не говоря уже об участии аудиторов в незаконной деятельности и мошеннических схемах). Аудиторские фирмы должны заниматься аудитом. Именно в этом мы видим основную причину того, что в экономической печати, сокращение субъектов, попадающих под обязательный аудит, трактуется как освобождение бизнеса от практически бесполезных расходов. Так председатель совета директоров «Градиент Альфа Инвестментс Групп» Павел Гагарин подсчитал, что благодаря этому российский бизнес сможет сэкономить 10 миллиардов рублей в год. И это заявление делается в условиях появления важнейших изменений в области бухгалтерского учета и налогообложения, когда полезность аудита не должна была бы вызывать сомнений!

Именно сегодня у российских аудиторских фирм, созданных в результате ребрендинга фирм Big-4, появилась уникальная возможность, не просто юридически «откреститься от тесных связей» с вышеназванными фирмами, а реально стать независимыми от навязанных их корпоративными стандартами подходов к проведению аудита. Мы призываем руководство и сотрудников данных фирм произвести глубокую переоценку оставшегося «наследства» на предмет его соответствия изменившимся условиям деятельности!

По нашему глубокому убеждению, целью реформирования аудиторской деятельности в Российской Федерации должна стать поддержка российских фирм и укрепление позиций национальных аудиторских кадров.

Большая роль в этом процессе, несомненно, должна принадлежать СРО ААС, призванной представлять интересы всех своих членов. Предстоящий очередной Съезд СРО ААС (27.10.2023г) мог бы стать отличной площадкой для рассмотрения данных вопросов.

Автор не рассчитывает на абсолютную поддержку предложений, высказанных в статье, но будет считать свою миссию выполненной, если на страницах профессиональной печати, начнется активное обсуждение проблем развития аудита в Российской Федерации.

### Литература

1. Делойт – Deloitte // Информационный портал. – URL: <https://dev.abcdef.wiki/wiki/Deloitte/> (дата обращения: 24.02.2023).
2. «Большая четверка» аудиторских компаний // InvestProfit. – URL: <https://investprofit.info/big-4/> (дата обращения: 24.02.2023).
3. Ранжирование крупнейших российских аудиторских групп и сетей по итогам 2020 года. – URL: [https://raex-a.ru/rankingtable/auditors\\_group/2020/main](https://raex-a.ru/rankingtable/auditors_group/2020/main) (дата обращения: 24.02.2023).
4. Краткий обзор западных бухгалтерско-аудиторских скандалов. // Информационный портал. – URL: <http://eclib.net/15/47.html> (дата обращения: 25.02.2023)
5. Большая Четверка аудиторов сформировала £162 млн. резервов на оплату штрафов за недобросовестный аудит. // Информационный портал Финансовый учет. – URL: <https://fin-accounting.ru/financial-news/2020/big-four-accountants-162m-provisions/> (дата обращения: 24.02.2023).
6. Обогачительные технологии «Делойта» // Компромат.Ру / Compromat.Ru. – URL: [https://www.compromat.ru/page\\_38381.htm](https://www.compromat.ru/page_38381.htm) (дата обращения: 24.02.2023).
7. КПМГ-КПМГ // Информационный портал. – URL: <https://dev.abcdef.wiki/wiki/KPMG/> (дата обращения: 24.02.2023).
8. ЕУ обвиняют в причастности к организованной преступности // GAAP.RU. – URL: <https://gaap.ru/news/158842/> (дата обращения: 24.02.2023).
9. Китайские власти рекомендуют госкомпаниям отказаться от аудиторов из «большой четверки» // Audit-it.ru. 22 февраля 2023. – URL: <https://www.audit-it.ru/news/audit/1074217.html> (дата обращения: 24.02.2023).
10. Качество работы, проводимой аудиторскими фирмами мира, ставится под сомнение. – URL: <https://ru.investing.com/news/Общие – Новости/article-535033> (дата обращения: 25.02.2023).
11. Делойт – Deloitte – qaz.wiki – URL: <https://ru.abcdef.wiki/wiki/Deloitte> (дата обращения: 25.02.2023).
12. Ломовская Е.В. Нормативные «барьеры» на пути эффективной оценки системы внутреннего контроля бизнес-процессов внешними аудиторами // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2014. – № 3. – С. 104-108. – EDN RZMTBP. (дата обращения: 25.02.2023).
13. Британский регулятор задумался о дроблении аудиторов из «большой четверки». – URL: <http://bin.ua/news/foreign/world/218126-britanskij-regulyator-zadumalsya-o-droblenii.html>. (дата обращения: 25.02.2023).
14. Стремительное сокращение аудиторских компаний в 2022 году // Radar-C. – URL: <https://radar-c.ru/news/stremitelnoe-sokrashenie-auditorskikh-kompanij-v-2022-godu> (дата обращения: 25.02.2023).
15. Власти освободят 20 тыс. компаний от обязательного аудита. // Banki.ru – URL: <https://www.banki.ru/news/lenta/?id=10956221> (дата обращения: 26.02.2023).

### References

1. Deloitte – Deloitte// Information site. – URL: <https://dev.abcdef.wiki/wiki/Deloitte/> (accessed: 02/24/2023).
2. "Big Four" audit companies // InvestProfit information portal. website. – URL: <https://investprofit.info/big-4/> (accessed: 02/24/2023).
3. Ranking of the largest Russian audit groups and networks by the end of 2020. // Information Portal – URL: [https://raex-a.ru/rankingtable/auditors\\_group/2020/main](https://raex-a.ru/rankingtable/auditors_group/2020/main) (accessed: 02/24/2023).
4. A brief overview of Western accounting and auditing scandals. // Information Portal – URL: <http://eclib.net/15/47.html>. (accessed: 02/25/2023)
5. The Big Four auditors have formed £162 million of reserves to pay fines for unfair audit. // Financial Accounting Information Portal. – URL: <https://fin-accounting.ru/financial-news/2020/big-four-accountants-162m-provisions/> (accessed: 02/24/2023).
6. Deloitte Enrichment technologies. – Dirt. Ru / Compromat.Ru – URL: [https://www.compromat.ru/page\\_38381.htm](https://www.compromat.ru/page_38381.htm) (accessed: 02/24/2023).
7. KPMG-KPMG. – URL: <https://dev.abcdef.wiki/wiki/KPMG/> (date of appeal: 02/24/2023).
8. EY is accused of involvement in organized crime // Information site. GAAP.RU – URL: <https://gaap.ru/news/158842/> (date of appeal: 02/24/2023).
9. The Chinese authorities recommend that state-owned companies abandon auditors from the "big Four" // Information Portal Audit-it.ru. February 22, 2023. – URL: <https://www.audit-it.ru/news/audit/1074217.html> (accessed: 02/24/2023).
10. The quality of work carried out by audit firms of the world is questioned// Information Portal. – URL: <https://ru.investing.com/news/Общие – News/article-535033> (accessed: 02/25/2023).
11. Deloitte – Deloitte – qaz.wiki//Information site. – URL: <https://ru.abcdef.wiki/wiki/Deloitte> (date of reference: 02/25/2023).
12. Lomovskaya, E.V. Regulatory "barriers" to the effective assessment of the internal control system of business processes by external auditors // Economics and management: problems, solutions. – 2014. – No. 3. – pp. 104-108. – EDN RZMTBP. (accessed: 02/25/2023).
13. The British regulator thought about splitting auditors from the "big Four" // Information site. – URL: <http://bin.ua/news/foreign/world/218126-britanskij-regulyator-zadumalsya-o-droblenii.html>. (date of reference: 02/25/2023).
14. Rapid reduction of audit companies in 2022.// Information site. Radar-C. – URL: <https://radar-c.ru/news/stremitelnoe-sokrashenie-auditorskikh-kompanij-v-2022-godu> (date of appeal: 02/25/2023).
15. The authorities will exempt 20 thousand companies from mandatory audit. // Information Site Banki.ru – URL: <https://www.banki.ru/news/lenta/?id=10956221> (accessed: 02/26/2023).

Аудит 5.2.3

ПОЛЯКОВ Дмитрий Сергеевич,  
аудитор Контрольно-счетной палаты Волгограда,  
akos-volg@yandex.ru

УДК 657.6

ЛЕДЕНЁВА Марина Викторовна,  
д.э.н., доцент, профессор кафедры менеджмента и маркетинга  
Волгоградского филиала РЭУ имени Г.В. Плеханова,  
mledenjova@yandex.ru

## Практика проведения аудита информационных систем

**Аннотация.** В последние годы в системе органов государственного и муниципального управления все чаще планируются и реализуются мероприятия по внедрению и использованию цифровых технологий, в том числе в части развития государственных и муниципальных информационных систем. На эти цели выделяются значительные бюджетные средства, в связи с чем контролирующие органы не могут оставаться в стороне и обязаны обеспечить в рамках своих полномочий контроль за эффективностью расходования бюджетных средств на указанные цели. В статье отражен подход к проведению аудита информационных систем, применяемый в деятельности Контрольно-счетной палаты Волгограда.

**Ключевые слова:** финансовый аудит, финансовый контроль, цифровые технологии, информационные системы, государственное и муниципальное управление, органы местного самоуправления, эффективность расходования бюджетных средств.

POLYAKOV Dmitry Sergeevich,  
Auditor of the Control and Accounting Chamber of Volgograd

LEDENEVA Marina Viktorovna,  
Doctor of Economic Sciences, Associate Professor,  
Professor of the Department of Management and Marketing  
Plekhanov Russian University of Economics, Volgograd branch

## The practice of auditing information systems

**Abstract.** In recent years, measures for the introduction and use of digital technologies, including in terms of the development of state and municipal information systems, have been increasingly planned and implemented in the system of state and municipal government. Significant budgetary funds are allocated for these purposes, in connection with which the control bodies cannot stay away and are obliged to ensure, within their powers, control over the efficiency of budget spending for these purposes. The article reflects the approach to the audit of information systems used in activities by the Control and accounting chamber of Volgograd.

**Keywords:** financial audit, financial control, digital technologies, information systems, state and municipal management, local self-government bodies, efficiency of budget spending.

### Введение

В связи с распространением практики внедрения и использования в государственном и муниципальном управлении цифровых технологий, в том числе в части развития государственных и муниципальных информационных систем, на эти цели в различных бюджетах предусматривается выделение значительных объемов бюджетных средства. Таким образом, для контрольно-счетных органов как субъектов Российской Федерации, так и муниципальных образований возникает новый объект контроля.

В соответствии со статьей 13 Федерального закона от 27.07.2006 № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» (далее – За-

кон № 149-ФЗ)<sup>1</sup> информационная система представляет собой совокупность содержащейся в базах данных информации и обеспечивающих ее обработку информационных технологий и технических средств.

Информационные системы включают в себя:

- государственные информационные системы (федеральные информационные системы и региональные информационные системы), созданные на основании соответствующих федеральных законов, законов субъ-

<sup>1</sup> Федеральный закон от 27.07.2006 № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» (ред. от 31.07.2023). – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_61798/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_61798/)

ектов Российской Федерации, на основании правовых актов государственных органов;

- муниципальные информационные системы, созданные на основании решения органа местного самоуправления;
- иные информационные системы.

В данной статье предлагается рассмотреть подход к проведению проверки и анализа вопросов, связанных с созданием (приобретением), модернизацией и использованием информационных систем (далее – аудит информационных систем), на основе практики, применяемой в деятельности Контрольно-счетной палаты Волгограда.

Задачами аудита информационных систем являются выявление нарушений и недостатков при создании (приобретении), модерни-



зации и использовании информационных систем органами местного самоуправления (далее – объекты контроля), установление причин их возникновения и подготовка предложений, направленных на их устранение (предотвращение), а также на развитие муниципальных информационных систем.

Предметом аудита является деятельность объектов контроля по созданию (приобретению), модернизации и использованию информационных систем.

При проведении аудита информационных систем могут рассматриваться следующие вопросы:

**1. Проверка использования бюджетных средств на создание (приобретение), модернизацию информационных систем (если в проверяемом периоде осуществлялись расходы на создание (приобретение) или модернизацию ИС), а также на ее содержание и техническую поддержку.**

В ходе изучения вопроса проверяются:

- соблюдение требований законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов в сфере закупочной деятельности, бюджетного законодательства и законодательства в сфере бухгалтерского учета;
- обоснованность, результативность и эффективность произведенных расходов;
- наличие и достаточность финансового обеспечения на функционирование информационной системы.

**2. Анализ правовых актов, регулирующих создание, модернизацию и использование информационных систем.**

Следует отметить, что установленные Законом № 149-ФЗ требования к государственным информационным системам распространяются на муниципальные информационные системы, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации о местном самоуправлении.

Кроме того, особенности эксплуатации государственных информационных систем и муниципальных информационных систем могут устанавливаться в соответствии с техническими регламентами, нормативными правовыми актами государственных органов, нормативными правовыми актами органов местного самоуправления, принимающих решения о создании таких информационных систем.

Порядок создания и эксплуатации информационных систем, не являющихся государственными информационными системами или муниципальными информационными системами, определяется операторами таких информационных систем в соответствии с требованиями, установленными Законом № 149-ФЗ или другими федеральными законами.

В рамках данного вопроса:

- проверяется наличие правовых актов о создании ИС и закреплении ее статуса;
- анализируется нормативно-правовая база и правовые акты, регулирующие создание и использование информационных систем;

– проверяется наличие технических регламентов и порядков эксплуатации ИС, наличие и реализация соглашений между объектом контроля и иными участниками информационного взаимодействия по вопросам совместной работы с ИС;

– проверяется соблюдение требований законодательства Российской Федерации и правовых актов в сфере информационных технологий и защиты информации.

Кроме того, проверяется наличие локальных правовых актов, закрепляющих права и ответственность пользователей ИС, функциональные обязанности ответственных исполнителей, регламент взаимодействия при работе в ИС.

Вышеперечисленные документы не являются обязательными, но оказывают влияние на эффективность использования ИС, выполнение функциональных обязанностей пользователей, а также исключают возможность дублирования отдельных операций, выполняемых при работе в ИС.

**3. Анализ функциональных возможностей информационной системы и использования ее функционала объектами контроля**

Проводится анализ:

- функционала ИС и его соответствия полномочиям и задачам (видам деятельности) объектов контроля Волгограда, использующих ИС в своей деятельности;
- фактического использования функционала информационной системы объектом контроля;
- фактической автоматизации выполняемых объектом контроля функций при работе в ИС, например, исключение ручного введения и учета данных, исключение дублирования идентичных операций пользователями, исключение дублирования электронных документов документами на бумажных носителях, автоматическое формирование документов и т.д.;
- наличия положительных результатов от использования ИС в виде сокращения трудовых и временных затрат, упрощения (совершенствования) взаимодействия всех пользователей ИС, повышения оперативности учета и качества информации, принятия управленческих решений на основе информации и данных ИС, и т.д.;

– возможностей развития, модернизации и технической поддержки ИС, в том числе корректировки и развития существующего функционала ИС.

**4. Проверка полноты и достоверности информации, содержащейся в информационной системе**

Подразумевает проведение проверки:

- полноты информации в соответствии с требованиями нормативных правовых актов, инструкций и иных документов;
- достоверности информации, содержащейся в ИС;
- наличия шаблонов для внесения информации, возможности автоматического заполнения из соответствующих справочников в целях единообразия информации, содержащейся в ИС, и удобства работы с ней;

– соблюдения объектом контроля сроков по внесению и актуализации информации в ИС.

**5. Анализ взаимодействия и интеграции информационной системы с другими информационными системами**

Проводится анализ:

– фактического взаимодействия и интеграции ИС с другими ИС, в том числе в части информационного обмена, импорта и экспорта данных ИС;

– соответствия фактического взаимодействия и интеграции ИС с другими ИС функциональным возможностям, предусмотренным в техническом задании и документации;

– наличия и реализации правовых актов и соглашений, регламентирующих взаимодействие и интеграцию ИС с другим ИС.

В случае отсутствия фактического взаимодействия и интеграции ИС с другими ИС целесообразно проанализировать:

- потребность во взаимодействии и интеграции ИС с другим ИС;
- наличие технических возможностей для развития взаимодействия и интеграции ИС с другим ИС.

Аудит информационных систем может охватывать как все вопросы, связанные с созданием (приобретением), модернизацией и использованием информационных систем, так и отдельные вопросы.

Перечень вопросов аудита информационных систем определяется исходя из условий его проведения (цели (целей) контрольного или экспертно-аналитического мероприятия, проверяемого периода, специфики деятельности объекта контроля и т.д.).

В заключение необходимо отметить, что контрольно-счетные органы в соответствии со статьей 9 Федерального закона от 07.02.2011 № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» (далее – Закон № 6-ФЗ)<sup>2</sup> наделены полномочиями по организации и осуществлению контроля за законностью и эффективностью использования средств бюджета, а также иных средств в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Информационные системы по сути являются результатом использования бюджетных средств на их создание (приобретение), развитие и техническую поддержку. Фактические результаты использования этих систем в виде оптимизации трудовых и временных ресурсов, автоматизации рабочих процессов характеризуют эффективность использования бюджетных средств, направленных на их создание (приобретение), развитие и техническую поддержку.

<sup>2</sup> Федеральный закон от 07.02.2011 № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» (ред. от 31.07.2023). – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_110266/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_110266/)

При этом все проекты в области цифровых технологий, в том числе по созданию и внедрению информационных систем, в силу своей новизны, являются весьма рискованными, а в силу своего разнообразия и специфичности их результаты трудно оценимы с точки зрения эффективности (результативности, экономности) потраченных средств.

Таким образом, с учетом рискованного подхода, аудит расходов на внедрение и использование информационных систем в современных реалиях становится актуальной задачей для контрольно-счетных органов.

Эффективность муниципального управления зависит в том числе от уровня цифровизации органов местного самоуправления, наличия у них информационных систем и баз данных, содержащих актуальную и достоверную информацию, а также от эффективности использования этих систем в деятельности ОМС.

Основная цель аудита информационных систем должна заключаться не только в выявлении нарушений и недостатков в деятельности объектов контроля, связанной с внедрением и использованием информационных систем, а, в гораздо большей степени, в содействии цифровизации системы муниципального управления.

Результаты аудита информационных систем, проводимого контрольно-счетными

органами, позволят обеспечить выявление:

- нарушений и недостатков, влияющих на эффективность использования информационных систем объектами контроля, причин их возникновения и последствий;

- проблем, связанных с планированием и использованием бюджетных средств на мероприятия по созданию (приобретению), модернизации и технической поддержке информационных систем;

- недостатков в нормативной правовой базе, в том числе регулирующей создание, использование и учет информационных систем.

На основании выявленных фактов контрольно-счетными органами должны выработаться предложения, направленные на устранение имеющихся нарушений, недостатков, причин и проблем, а также на повышение эффективности использования информационных систем, в том числе в части:

- разработки или корректировки регламентов (инструкций) по работе с ИС;

- обучения и подготовки специалистов, использующих ИС;

- обеспечения функционирования и развития ИС, в том числе с учетом изменения регламентирующих документов;

- расширения функционала ИС;

- осуществления контроля за полнотой и достоверностью данных ИС, за своевре-

менным внесением или размещением данных и информации;

- взаимодействия и интеграции ИС с другими ИС.

Исполнение предложений будет способствовать развитию цифровизации системы муниципального управления в целом, а также повышению эффективности бюджетных расходов на реализацию мероприятий в данной сфере.

#### Литература

1. Стратегия развития Счетной палаты Российской Федерации на 2018-2024 годы (утверждена Коллегией Счетной палаты Российской Федерации, протокол от 3 августа 2018 г. № 39К (1260)).

2. Бюллетень Счетной палаты Российской Федерации, 2022, № 8 (297). Государственные информационные системы..

#### References

1. The Development Strategy of the Accounts Chamber of the Russian Federation for 2018-2024 (approved by the Board of the Accounts Chamber of the Russian Federation, Protocol No. 39K (1260) dated August 3, 2018).

2. Bulletin of the Accounts Chamber of the Russian Federation, 2022, No. 8 (297). State information systems.

## Внесены обширные поправки в федеральные стандарты внутреннего финансового аудита

Минфин России внес ряд изменений в порядок осуществления внутреннего финансового аудита (приказ Минфина России от 18 июля 2023 г. № 118н). Они будут применяться при осуществлении аудита начиная с 1 января 2024 года, за исключением некоторых положений, применяемых при актуализации реестра бюджетных рисков в 2023 году и составлении плана проведения аудиторских мероприятий на 2024 год и период до срока представления консолидированной (индивидуальной) годовой бюджетной отчетности за 2024 год.

Так, в частности, скорректированы права должностных лиц (работников) субъекта внутреннего финансового аудита в соответствующем федеральном стандарте внутреннего финансового аудита (утвержден приказом Минфина России от 21 ноября 2019 г. № 195н). В федеральный стандарт внутреннего финансового аудита «Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита» (утвержден приказом Минфина России от 21 ноября 2019 г. № 196н) добавлены новые термины и определения. Так, в частности, указывается, для чего используются такие методы внутреннего финансового аудита, как инспектирование и наблюдение. Уточняется суть и применение принципов функциональной независимости, объективности и стандартизации.

Вносятся изменения также в федеральные стандарты внутреннего финансового аудита «Основания и порядок организации, случаи и порядок передачи полномочий по осуществлению внутреннего финансового аудита» (утвержден приказом Минфина России от 18 декабря 2019 г. № 237н), «Планирование и проведение внутреннего финансового аудита» (утвержден приказом Минфина России от 5 августа 2020 г. № 160н), «Реализация результатов внутреннего финансового аудита» (утвержден приказом Минфина России от 22 мая 2020 г. № 91н), «Осуществление внутреннего финансового аудита в целях подтверждения достоверности бюджетной отчетности и ответственности порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности» (утвержден приказом Минфина России от 1 сентября 2021 г. № 120н).

Источник: ГАРАНТ.РУ

## Оплату путевок в санаторий не облагают взносами на травматизм, решил суд

Организация оплачивала путевки на санаторно-курортное лечение работников вредных производств и предпенсионеров. Такое правило было в коллективном договоре, поэтому взносы на травматизм с этих сумм не платили. Фонд решил, что речь идет о выплатах в рамках трудовых отношений и доначислил взносы. АС Волго-Вятского округа поддержал страхователя.

Суд указал: это выплаты социального характера, а не стимулирующие. Они не зависят от квалификации, сложности, качества и количества работы. Их нельзя считать оплатой труда или вознаграждением.

Документ: Постановление АС Волго-Вятского округа от 01.08.2023 по делу N А43-38092/2022у

## Аудит 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

## Методология внутреннего контроля цифровой зрелости экономического субъекта для функций внутреннего контроля и аудита

**Аннотация.** В данной статье рассматриваются одни из наиболее актуальных на сегодняшний день вопросов, связанных с управлением и контролем в области цифровизации корпоративных экономических субъектов. Цифровая трансформация влияет как на изменение бизнес-процессов и подходов к управлению в целом, так и на отдельные функции управления, такие как внутренний контроль и внутренний аудит. Для последнего цифровизация становится как новой возможностью, так и новым вызовом для развития функции и методологий аудиторской деятельности в организациях. Автор предлагает методологию внутреннего контроля текущего состояния цифровизации и уровня цифровой зрелости экономического субъекта. Методология ориентирована на функции внутреннего контроля и аудита. В рамках методологии сочетаются подходы из актуальных профессиональных стандартов в области развития системы внутреннего контроля и управления ИТ-изменениями. Предлагаемый методический инструментарий контроля и оценки процессов цифровизации в качестве одного из важных компонентов включает проведение исследования мнения персонала организации по вопросам удовлетворенности цифровизацией бизнес-процессов.

**Ключевые слова:** внутренний контроль, цифровизация, внутренний аудит, оценка цифровой зрелости, цифровая зрелость, цифровая трансформация, бизнес-процессы.

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

## Internal control methodology of digital maturity of an economic entity for internal control and audit functions

**Abstract.** This article discusses some of the most pressing issues related to management and control in the field of digitalization of corporate economic entities. Digital transformation affects both changes in business processes and approaches to management in general, as well as individual management functions, such as internal control and internal audit. For the latter, digitalization becomes both a new opportunity and a new challenge for the development of functions and methodologies of auditing activities in organizations. This article discusses the methodology of internal control of the current state of digitalization and the level of digital maturity of an economic entity proposed by the author, focused on the functions of internal control and audit. The methodology combines approaches from current professional standards in the field of internal control system development and IT change management. The proposed methodological tools for monitoring and evaluating digitalization processes as one of the important components includes conducting a study of the opinion of the organization's personnel on issues of satisfaction with the digitalization of business processes.

**Keywords:** internal control, digitalization, internal audit, digital maturity assessment, digital maturity, digital transformation, business processes.

**Введение**

Стремительное развитие цифровых технологий вынуждает субъекты экономики (бизнес, прежде всего) в целях сохранения и увеличения конкурентоспособности и позиций на рынке изменять в ходе цифровой трансформации бизнес-процессы, подходы к организации производства и управления. Однако для осуществления цифровой трансформации, к которой вынуждают объективные условия развития экономики, науки и техники, любой корпорации необходимы не только достаточные ресурсы, но и разумное понимание необходимости, целей, направления цифровой трансформации, для чего следует предварительно проводить оценку текущего уровня цифровизации или цифровой зрелости организации, вкупе с оценкой готовности бизнес-процессов к цифровой трансформации.

Аудит цифровой зрелости как относительно новое направление и вид услуги получил достаточно широкое распространение в Российской Федерации, начиная с 2015 г., когда лидеры в отрасли услуг по аудиту и консалтингу стали активнее исследовать на практике вопросы цифровой трансформации бизнеса, оценивать ИТ-риски, разрабатывать модели цифровой трансформации и осуществлять оценку по собственным методикам. Анализ доступных в открытых источниках моделей (методик) аудита цифровизации или оценки уровня цифровой зрелости, в основном, являются продуктами внешнего аудита и консалтинга, ориентированных на внешнего заказчика и, как правило, не гибких в части программы аудита, поскольку предлагают оценку конкретных сфер деятельности организации, ее практик и бизнес-процессов, определенных в конкретной модели (методике) аудиторов.

Специфика внешнего аудита цифровизации создает ряд существенных недостатков для проверяемого субъекта, таких как высокая стоимость услуг, ограниченные сроки аудитов, отвлечение работников на аудит, «верхнеуровневая» аналитика, не позволяющая детально проработать все вопросы и риски, связанные с цифровой трансформацией и особенностями производства и управления в конкретной корпорации. С другой стороны, внешние консультанты имеют накопленный профессиональный опыт и, как правило, способны экспертно оценить текущий уровень цифровизации с точки зрения лучших практик на рынке. Однако такой аудит доступен, в основном, для среднего и крупного бизнеса, имеющего ресурсы для цифровизации и ее предварительной оценки.

Другими важными особенностями существующих моделей внешнего аудита цифровизации является понимание аудиторами потребности в цифровой трансформации организации и направленность аудита. Как правило, внешний аудит в рамках оценки уровня цифровой зрелости организации ориентируется на «внешнюю» цифровизацию и связанные с ней процессы – т.е. на оценку уровня цифровизации тех областей

деятельности организации, которые тесно связаны с цифровой сферой – продвижение в цифровых источниках данных и каналах коммуникации с внешними заинтересованными сторонами, цифровые подходы к коммуникации с клиентами, повышение эффективности цифровых продаж и так далее. Такой аудит позволяет оценить текущий уровень цифровизации отдельных процессов и областей деятельности, но не дает комплексного понимания уровня цифровой зрелости организации вообще и не ориентирован на удовлетворение разных потребностей руководства в части оценки цифровизации.

Стоит отметить и ряд позитивных аспектов в существующих моделях внешнего аудита цифровой зрелости, таких как использование цифровых инструментов для оценки, визуализация результатов на лестничной диаграмме, позволяющей наглядно иллюстрировать динамику уровня цифровой зрелости, проведение тематических опросов сотрудников заказчика, оценка цифровых информационных ресурсов организации, рекомендации по развитию компетенций сотрудников в области цифровизации, рекомендации по вовлечению сотрудников в процесс цифровой трансформации через создание каналов коммуникации и развития внутренней культуры открытости мнений и доступности информации от руководства о процессах цифровой трансформации.

**Данные о методике исследования**

Рассматриваемая автором в рамках статьи модель внутреннего контроля цифровой зрелости ориентирована на использование функций внутреннего контроля и аудита и в своих базовых положениях подходит для оценки уровня цифровой зрелости в организации любой формы собственности, размера, организационной структуры и вида деятельности. Данная модель ориентируется в части методологии на ключевые области оценки системы внутреннего контроля организации, предлагаемые в концепции стандарта COSO в области создания и развития системы внутреннего контроля (далее – СВК). Кроме того, описываемая автором методика также опирается на ряд положений в области управления корпоративными ИТ-процессами, рисками и контролями<sup>1</sup>, содержащимися в методологии стандарта COBIT-2019. Стоит также отметить, что авторская методика в большей степени является методикой внутреннего контроля, поскольку ориентирована на

оценку текущего уровня цифровой зрелости и последующий контроль цифровой трансформации и реализации мер по устранению недостатков, выявленных в ходе экспертно-аналитической оценки состояния цифровизации в экономическом субъекте.

Развитие функций внутреннего контроля и аудита в организации представляется более эффективным путем, нежели использование внешних консультаций и услуг. Корпоративные аудиторы имеют возможность глубоко и детально анализировать бизнес-процессы организации, обладая внутренней информацией о состоянии дел, системе управления, специфике взаимодействия структурных подразделений и так далее. Соответственно, развитие внутренних компетенций в области внутреннего аудита позволяет в том числе экспертно оценивать текущее состояние цифровизации организации – готовности бизнес-процессов к цифровой трансформации, возможности внедрения цифровых контролей, определять взаимосвязь цифровой трансформации со стратегией развития, выявлять недостатки и узкие места, определять зоны роста, разрабатывать рекомендации по улучшениям. В результате руководство организации получает аналитическую базу, на основе которой можно принимать дальнейшие управленческие решения, тогда как внутренние аудиторы в ходе работы исследуют различные аспекты цифровизации бизнес-процессов и в ходе операционных аудитов могут обращать отдельное внимание на динамику и проблематику дальнейшей цифровой трансформации в отдельных исследуемых процессах и областях деятельности, что позволяет осуществлять мониторинг и текущий контроль цифровизации и ее эффективности.

Внутренний аудит способен исследовать отдельные области деятельности и процессы организации на предмет оценки текущего состояния и возможностей цифровизации, определяя текущий уровень цифровой зрелости как отдельных бизнес-процессов, так и организации в целом. Предлагаемая автором в рамках статьи модель оценки цифровой зрелости представляет собой более широкий подход к аудиту, нежели основная масса существующих на рынке аудиторских услуг методик и моделей.

**Классификация бизнес-процессов на внутренние и внешние**

Все бизнес-процессы организации можно условно разделить на внутренние и внешние. К внешним процессам относят все то, что касается прямого взаимодействия с внешними заинтересованными сторонами, прежде всего с клиентами и контрагентами (процессы дистрибуции, процессы установления договорных отношений, процессы внешних коммуникаций, маркетинга и т.д. – все эти аспекты исследуются большинством моделей и методик внешнего аудита цифровизации). Внутренние процессы – производство, внутренний контроль и аудит, внутренние коммуникации, планирование, бюджетирование, управление персоналом и т.д.

<sup>1</sup> Здесь и далее термины «контроли», «цифровые контроли» употребляются во мн.ч., подразумевая множество и/или совокупность мер, процедур, инструментов, механизмов внутреннего контроля, входящих в систему внутреннего контроля экономического субъекта и соответствующих конкретным зонам риска в бизнес-процессах, а также конкретным действиям, операциям и самим бизнес-процессам. (Прим. авт.)

В рамках реализации внутреннего контроля цифровизации следует разделить области проверки в зависимости от вида исследуемых процессов на внешние и внутренние, для того чтобы отдельно оценить уровень цифровизации по каждому из видов. Аудит цифровой зрелости следует начинать с интервью с высшим руководством для формирования понимания целей аудита в контексте текущих потребностей организации. Далее составляется план и программа аудита с учетом текущей оценки рисков и целей стратегического развития организации – отвечая на вопрос: «что нужно проверить и оценить, чтобы получить наиболее объективную информацию и предложить лучшие из возможных рекомендаций по итогам оценки».

Внутренний аудит, опираясь на потребности и стратегию развития организации, определяет наиболее значимые области и процессы деятельности, в рамках которых исследует текущий уровень цифровизации. Аудиторы оценивают дизайн бизнес-процессов и действующих в их рамках контролей на предмет текущей цифровизации и дальнейших ее перспектив, для чего следует на основе анализа первичной информации и интервью с высшим руководством, а затем, после формирования программы аудита, с владельцами конкретных процессов, сформировать перечень вопросов для проведения исследования удовлетворенности цифровизацией работников организации – провести оценку «на местах».

Использование цифровых инструментов внутренней коммуникации, цифровизацию документооборота и применение общекорпоративных информационных систем и ИТ-решений аудиторы могут оценить самостоятельно, однако более глубокое понимание проблем цифровизации позволяет получить результаты исследования «общественного мнения» сотрудников, в которое целесообразно включить следующие вопросы:

- эмпирическая оценка сотрудником степени цифровизации процессов, в которые он непосредственно вовлечен;
- оценка качества / удобства / эффективности используемых информационных систем и ИТ-решений;
- оценка возможности сокращения ручных, рутинных операций и процессов, их автоматизации;
- оценка удовлетворенности работой ключевых общекорпоративных ИТ-систем и сервисов;
- оценка взаимосвязи бизнес-процессов посредством ИТ-систем;
- удовлетворенность сотрудников эффективностью решения ИТ-проблем;
- оценка проблем цифровизации (открытые вопросы для выявления конкретных примеров недостатков, выявления потребностей и т.д.).

Данный перечень вопросов не является исчерпывающим и формируется в зависимости от различных факторов, начиная от наличия или отсутствия какой-либо вну-

тренней культуры в вопросах цифровизации, характера внедрения ИТ-решений (внутренняя функция ИТ или услуги вендоров на аутсорсинге), наличия стратегии цифровой трансформации и так далее.

Оценка удовлетворенности текущим уровнем цифровизации со стороны работников, структурных подразделений и организацией в целом составляет центральную часть аудита цифровой зрелости, тогда как в рамках такой оценки ключевым звеном является оценка процессов развития ИТ и ИТ-поддержки развития организации и обеспечения ее деятельности. Оценка ИТ-поддержки организации (независимо от того, имеет ли организация собственные функции ИТ или обслуживается контрагентами) может проводиться по следующим направлениям:

#### Учет и использование информационных систем и ИТ-решений.

По данному направлению аудиторы исследуют, каким образом и в каком виде происходит учет имеющихся в организации информационных систем и продуктов программного обеспечения, включая учет применимых лицензий на эксплуатацию систем, а также исследуют особенности использования информационных систем и программного обеспечения с позиций риск-ориентированного подхода. В данной области можно выделить несколько наиболее значимых зон риска, присущих подавляющему большинству хозяйствующих субъектов:

- недостатки в системе учета используемых ИТ-решений (регламентация и контроль за учетными данными, оценка процедур учета, оценка цифровизации учета, проверка наличия неучтенных систем, проверка используемых и учтенных лицензий на программное обеспечение (далее – ПО);
- завышение расходов на ИТ-поддержку (проверка наличия неэффективных расходов по неиспользуемым лицензиям, а также по внутренним затратам ресурсов или оплате внешних услуг на поддержку и обслуживание ИТ-решений, которые не используются сотрудниками);
- поддержка работоспособности ИТ-решений (проверка наличия регламентации уровня критичности систем, выход из строя которых может повлиять в разной степени на
  - а) выполнение обязательств перед внешними заинтересованными сторонами (прежде всего, клиентами и контрагентами),
  - б) выполнение внутренних критичных бизнес-функций и процессов деятельности,
  - в) существенным образом не влияет на факторы
    - а) и б), поскольку системы данной категории являются «поддерживающими»; проверка качества и своевременности предоставляемых вендорами услуг по поддержке ИТ-решений, либо оценка дизайна и эффективности процессов внутренней ИТ-поддержки систем в части устранения сбоев и отказов в работе);

- идентификация сбоев и отказов в работе систем (оценка актуальных каналов коммуникации сотрудников и структурных подразделений с внутренней функцией ИТ или с вендорами с точки зрения формирования и доведения потребности в устранении недостатков до исполнителей; оценка применимых локальных нормативных актов, регулирующих процессы оперативного выявления / сообщения о проблемах; оценка наличия каналов коммуникации, посредством которых сотрудники могут сообщать не только о проблемах и недостатках, но и предлагать инициативы по улучшению процессов или ИТ-решений; оценка наличия специальных инструментов учета, таких как электронные журналы (базы данных) сбоев и отказов по наиболее критичным системам и программам).

#### Внедрение ИТ-решений

По данному направлению необходимо проводить проверку процессов и нормативной документации в области покрытия потребностей подразделений в цифровизации, при этом необходимо формировать программу проверки с учетом специфики деятельности организации в сфере ИТ. Два наиболее актуальных направления – ИТ на аутсорсинге и ИТ как внутренняя функция принципиально влияют на перечень вопросов, рассматриваемых в ходе проверки. В данном материале приводятся наиболее значимые, по мнению автора, зоны риска, которым следует уделить внимание в процессе оценки цифровой зрелости, присущие организации, имеющей и развивающей собственные функции ИТ в части разработки и доработки информационных систем и программного обеспечения:

- завышение расходов на внутреннюю ИТ-поддержку (оценка длительности сроков реализации проектов и доработок, проверка механизмов планирования и формирования затрат – трудовых, финансовых и иных ресурсов (риски завышения бюджета и необоснованных / неэффективных расходов), оценка эффективности работы функции ИТ через сопоставление плановых и фактических данных о трудозатратах, оценка механизмов учета и контроля утилизации рабочего времени ИТ-специалистов на конкретные проекты и доработки (проектный контроль), проверка наличия, адекватности и соответствия установленных нормативов фактической реализации проектов и доработок);
- завышение расходов на внешнюю ИТ-поддержку (проверка действующих и заключаемых договоров на поставку ИТ-решений от внешних поставщиков и вендоров на предмет соответствия договорных цен и условий рыночным; проверка необоснованного увеличения цены или количества услуг внешнего поставщика в структуре расходов – любая крупная организация, развивая собственные компетенции в области ИТ-поддержки и цифровизации, тем не менее использует ИТ-решения от внешних поставщиков, что также требует отдельных процедур контроля и оценки);

Таблица 1.

**Мероприятия по развитию и цифровизации СВК в разрезе ключевых элементов и компонентов СВК по COSO.**

<b>Контрольная среда цифровизации</b>
<p><b>Ключевые компоненты:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• общий внутрикорпоративный подход к цифровой трансформации,</li> <li>• политики и процедуры в области цифровизации и внедрения цифровых контролей,</li> <li>• внутриорганизационная культура цифровизации,</li> <li>• подходы к организации управления на базе цифровых решений,</li> <li>• развитие компетенций сотрудников в области цифровизации</li> </ul> <p><b>Мероприятия по развитию и цифровизации СВК</b></p> <p>Руководство несет ответственность за создание и развитие контрольной среды организации, учитывая специфику цифровой трансформации. В рамках создания контрольной среды целесообразно осуществлять:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• изменение оргструктуры и дизайна СВК, включая создание системы сквозных цифровых контролей;</li> <li>• распределение полномочий и ответственности в области цифровой трансформации;</li> <li>• цифровизацию подотчетности субъектов внутреннего контроля / цифровизацию системы назначения и контроля выполнения КПЭ;</li> <li>• высший орган управления и функции внутреннего аудита активно вовлечены в развитие цифровой СВК и цифровизации процессов;</li> <li>• руководство демонстрирует «тон сверху» в приверженности к цифровой трансформации и цифровизации контролей, а также к соответствующим этическим принципам; руководство демонстрирует открытую политику, видение и подходы к управлению процессами цифровой трансформации;</li> <li>• развитие внутренней культуры в области цифровизации, включая этические принципы взаимодействия в области использования цифровой инфраструктуры;</li> <li>• кадровая политика предусматривает развитие внутренних компетенций в области цифровизации и цифровых контролей;</li> <li>• руководство демонстрирует принцип комплексной полноценности – разрабатывая и реализуя стратегии и концепции цифровой трансформации, осуществляя мониторинг и контроль внедрения</li> </ul>
<b>Информация и коммуникация</b>
<p><b>Ключевые компоненты:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• информационная культура взаимодействия,</li> <li>• методы и механизмы взаимодействия,</li> <li>• каналы коммуникации и передачи данных,</li> <li>• работа с данными,</li> <li>• классификация и учет данных</li> </ul> <p><b>Мероприятия по развитию и цифровизации СВК</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• нормативное регулирование взаимодействия ролей и обязанностей, а также работы с данными;</li> <li>• цифровизация документооборота и внутриорганизационных коммуникаций;</li> <li>• цифровизация учета во всех возможных процессах и подразделениях;</li> <li>• компьютеризация рабочих мест и автоматизация ручных операций;</li> <li>• развитие цифровых каналов коммуникации;</li> <li>• цифровизация процессов сбора, передачи, обработки, анализа, хранения данных;</li> <li>• информационные системы развиваются в рамках единого подхода и ориентированы на централизацию их взаимосвязи;</li> <li>• до сотрудников своевременно доводится информация о планах, действиях руководства и результатах цифровой трансформации;</li> <li>• руководство создает цифровые каналы коммуникации для сотрудников по вопросам цифровизации</li> </ul>
<b>Оценка рисков</b>
<p><b>Ключевые компоненты:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• политики и подходы к оценке и управлению рисками,</li> <li>• цифровизация инструментов идентификации и анализа рисков,</li> <li>• риски цифровой трансформации</li> </ul> <p><b>Мероприятия по развитию и цифровизации СВК</b></p> <p>В целях эффективной цифровизации организация должна осуществлять цифровую трансформацию в области работы с рисками, внедряя цифровые решения и подходы к идентификации, анализу, управлению рисками, в том числе связанными непосредственно с процессами и результатами цифровой трансформации, в связи с этим необходимо уделять внимание следующим аспектам:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• развивается нормативное регулирование процессов управления рисками в условиях цифровизации;</li> <li>• развиваются новые подходы к идентификации, оценке, управлению рисками с использованием цифровых решений;</li> <li>• используются современные цифровые инструменты идентификации и анализа рисков;</li> <li>• в стратегию цифровизации включается управление рисками цифровой трансформации, как отдельной значимой категорией</li> </ul>
<b>Механизмы и инструменты контроля</b>
<p><b>Ключевые компоненты:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• реагирование на цифровые риски,</li> <li>• изменение дизайна СВК,</li> <li>• внедрение и доработка цифровых контролей,</li> <li>• создание сквозной системы цифровых контролей,</li> <li>• создание и доработка контрольных механизмов и мероприятий в отношении цифровых технологий и решений</li> </ul>

- динамика цифровизации процессов (оценка процессов на предмет наличия ручного выполнения однотипных операций, привозможностях их цифровизации и автоматизации; анализ причин отклонений в процессах цифровой трансформации; контроль игнорирования заявок на удовлетворение потребностей в цифровизации со стороны подразделений; оценка механизма формирования и доведения до Исполнителя потребностей в цифровизации; оценка действующих каналов внутренней коммуникации).

**Цифровизация бизнес-процессов**

В данной области аудиторам следует уделять внимание непосредственно оценке цифровой зрелости организации с точки зрения цифровизации ключевых процессов, структурных подразделений, удовлетворенности руководителей подразделений текущим уровнем цифровизации, для чего целесообразно направить внимание на следующие зоны риска:

- неэффективное расходование бюджета на цифровизацию (определить, как происходит согласование бюджетов на цифровизацию, имеется ли приоритизация проектов по формальным критериям (степень важности, критичность систем и т.д.); следует оценить процесс принятия решений по утверждению бюджетов на цифровизацию; оценить механизмы контроля за внедрением реализованных проектов);

- недостижение стратегических целей организации (оценка наличия стратегии и периодических корректировок в стратегии цифровой трансформации организации, оценка индикативных плановых параметров цифровизации на предмет соответствия стратегии развития организации);

- низкая цифровизация процессов (реализовать механизм контроля цифровой зрелостипутем систематической экспертно-аналитической оценки уровня цифровизации (опрос руководителей, сотрудников, исследование динамики цифровизации и уровня удовлетворенности персонала ее результатами);определить перечень ключевых проблем и потребностей, определить перспективы цифровизации; разработать методику оценки удовлетворенности сотрудников общекорпоративными ИТ-системами).

**Мотивация персонала**

Мотивация является одной из наиболее актуальных областей риска в вопросах цифровой трансформации и ее оценки. От эффективной системы мотивации специалистов зависит не только стратегические результаты цифровизации, но и тактическая реализация ИТ-решений и доведение инициатив по всей вертикали управления в обе стороны.

В этой связи следует обращать внимание на следующие области риска:

- неэффективные ключевые показатели эффективности (далее – КПЭ) исполнителей цифровой трансформации (оценка ответственности целям стратегии организации устанавливаемых КПЭ сотрудников, ответ-

Таблица 1 (продолжение).

**Мероприятия по развитию и цифровизации СВК в разрезе ключевых элементов и компонентов СВК по COSO.**

ственных за реализацию и/или принятие решений в области цифровой трансформации – формирование стратегии, совершенствование механизмов цифровизации, реализация проектов и доработок; контроль исполнения КПЭ);

• внутренняя среда (оценка организационной культуры в области цифровизации, оценка развития внутренних компетенций в области цифровизации, оценка открытости руководства («тон сверху»), оценка действующих каналов коммуникации по доведению инициатив и потребностей в вопросах цифровизации). Данные аспекты относятся к мотивации кадрового состава организации вообще. От того, насколько сотрудники осведомлены о состоянии, планах и перспективах цифровизации, насколько понимают ее специфику и готовы к цифровой трансформации, имеют ли возможность эффективно доводить свои инициативы и потребности, зависит результативность цифровизации вообще. В рамках контроля и оценки уровня цифровой зрелости следует уделять внимание этим аспектам, дабы сформировать рекомендации по улучшению в части развития внутренней корпоративной среды и мотивации подразделений на цифровую трансформацию.

В ходе проверки внутренний аудит, оценивая уровень цифровизации процессов, степень вовлеченности ручного труда и использования бумажного документооборота, особое внимание должен уделять вопросам организации цифровых контролей, соответствующих используемым ИТ-решениям и применимым рискам. Оценка внутренних контролей, осуществляемых в цифровом виде, а также оценка нецифровых контролей на предмет их возможной цифровизации и автоматизации позволяет повысить эффективность СВК за счет: а) внедрения новых цифровых контролей, б) корректировки прежних контролей, в) выстраивания взаимосвязей между цифровыми контролями для создания системы сквозных цифровых контролей в рамках системы сквозного внутреннего контроля вообще.

Оценке цифровых контролей в процессе аудита следует уделять особое внимание, поскольку функции внутреннего контроля и аудита должны занимать ведущие позиции в области цифровизации и повышения эффективности собственных функций в организации.

В ходе контроля и оценки уровня цифровой зрелости ключевыми для аудиторов являются именно внутренние процессы и их уровень цифровизации, поскольку внутренние процессы более обширны и сложны во взаимодействии, однако внешние процессы также важны для оценки цифровой зрелости, особенно для крупных компаний с широкой клиентской базой и критическими потребностями во взаимодействии с внешними заинтересованными сторонами. К таким процессам относится все, что напрямую связано с коммуникацией организации с ее клиентами и контрагентами.

<p><b>Мероприятия по развитию и цифровизации СВК</b>                  Организация развивает СВК на фоне цифровизации, изменения процессов и потребностей контроля, а также в рамках СВК развивает цифровые контрольные механизмы и инструменты в отношении рисков цифровизации и использования цифровых технологий и решений, в целях чего должны быть обеспечены:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• развитие средств контроля за рисками, связанными с цифровизацией;</li> <li>• приведение дизайна СВК в соответствие с меняющимися процессами и задачами в условиях цифровой трансформации;</li> <li>• развитие цифровых инструментов и механизмов контроля;</li> <li>• регламентация процессов, создание системы нормативов и контроля соответствия им результатов, цифровизация сравнительного анализа результатов с плановыми, нормативными, фактическими показателями;</li> <li>• ориентация на создание сквозной системы цифровых контролей, как составной части СВК;</li> <li>• разработка контрольных мероприятий в отношении инфраструктуры технологий и ИТ-решений;</li> <li>• разработка контрольных мероприятий для процессов приобретения / создания / внедрения / эксплуатации / обслуживания технологической и ИТ-инфраструктуры;</li> <li>• руководство ориентировано на развитие компетенций сотрудников в области цифровизации и цифровых контролей, периодически пересматривает и актуализирует применяемые цифровые контроли и устраняет недостатки в цифровизации контролей и действующих цифровых контролей;</li> <li>• организация осуществляет периодические инвентаризации в ИТ-инфраструктуре, разрабатывает и внедряет контроли в отношении последней</li> </ul>
<p><b>Процедуры мониторинга</b></p>
<p><b>Ключевые компоненты:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• анализ и оценка цифровых контролей, его эффективности, дизайна цифровой СВК,</li> <li>• анализ и оценка компонентов СВК в области цифровизации,</li> <li>• оперативное взаимодействие по устранению выявленных недостатков</li> </ul>
<p><b>Мероприятия по развитию и цифровизации СВК</b>                  Организация осуществляет процедуры, необходимые для оценки эффективности дизайна СВК с точки зрения цифровизации, использования цифровых контролей, развития компонентов СВК в условиях цифровизации. В рамках мониторинга внутренний аудит оценивает структуру и своевременность действий субъектов контроля, принимаемые решения по устранению недостатков необходимыми корректировками, для чего требуется:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• разработка и проведение текущих или отдельных оценочно-аналитических мероприятий в отношении цифровых контролей и компонентов СВК;</li> <li>• развитие средств текущего контроля и самоконтроля «на местах», встроенных в стандартные типовые операции и процессы;</li> <li>• ориентация функции внутреннего аудита и комитета по аудиту на мониторинг цифровых контролей и компонентов СВК;</li> <li>• развитие средств мониторинга включает определение базовых параметров для текущих и отдельных оценочных мероприятий, анализ темпов изменений в процессах и контролях, корректировку объемов и периодичности оценочных мероприятий;</li> <li>• периодическое проведение внутренним аудитом отдельных оценочных мероприятий для получения объективной обратной связи как в вопросах цифровой трансформации, так и в цифровизации контролей;</li> <li>• применение цифровых решений для мониторинга исполнения поручений по корректировкам недостатков, выявленных в ходе аудиторских проверок и операционной деятельности;</li> <li>• применение цифровых решений для оперативной обратной связи по выявленным недостаткам</li> </ul>

Уровень цифровой зрелости во внешних процессах организации, согласно существующим на рынке практикам внешнего аудита и консалтинга, необходимо оценивать с точки зрения эффективности цифровизации маркетинга и использования внешних каналов коммуникации с заинтересованными сторонами. Оценка цифровой зрелости организации во внешних процессах предполагает работу аудиторов по трем основным направлениям.

1. Процессы дистрибуции производимых товаров / услуг (реализация на потребительском рынке создаваемых благ через цифровые инструменты и процессы онлайн-продаж). Работа аудиторов по данному направлению проверки подразумевает:

- оценку используемых ИТ-решений (применение специальных информационных систем и программного обеспечения

в области организации цифровых продаж и их учета);

- оценку процесса выбора товара / услуги клиентом (поведенческие механизмы потребительского выбора, маршрутизация при покупке, временные затраты на выбор, оформление заказа);

- оценку цифровых площадок, на которых представлена организация в сфере продаж (оценка маркетплейсов и сервисов потребительских отзывов, представленность организации на цифровых площадках онлайн-продаж, рейтинг и репутация организации в публичных сервисах обратной связи);

- оценку доступности для клиента удаленных покупок (эффективность цифровых инструментов приобретения товаров / услуг не выходя из дома).

2. Маркетинг и обратная связь (процессы продвижения на рынке и коммуникации с клиентами и контрагентами). Работа

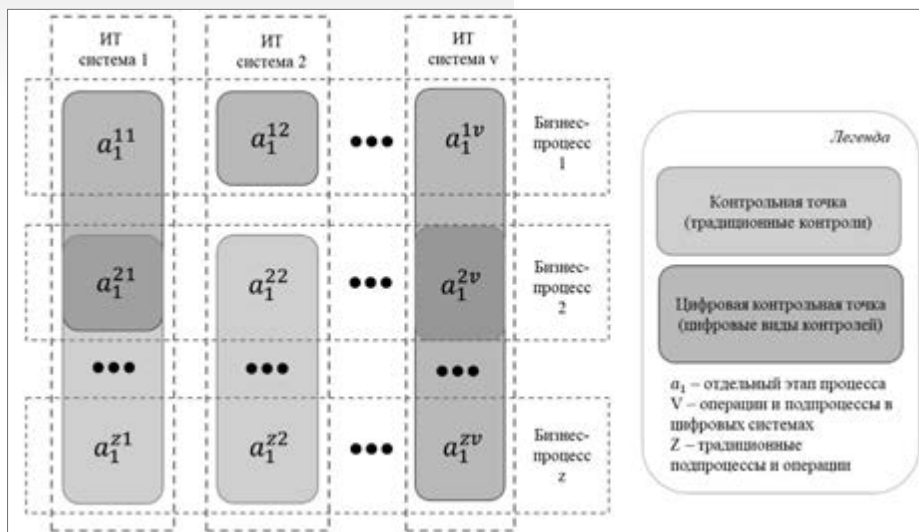


Рис. 1. Матрица процессных контролей в цифровой СВК (на основе принципиальной схемы структуры АСПР).

аудиторов по данному направлению проверки подразумевает:

- оценку эффективности деятельности PR и SEO (включая эффективность расходов на них);
- анализ структуры интернет-трафика на ресурсах организации;
- использование мессенджеров для коммуникации и иных каналов коммуникации.

3. Представленность организации в публичном цифровом пространстве. Работа аудиторов по данному направлению проверки подразумевает:

- оценку качества, удобства, эффективности сайта организации;
- анализ наличия состояния, использования, развития мобильных приложений;
- анализ представленности и эффективности коммуникации в социальных сетях и видеохостингах.

Оценка цифровой зрелости во внешних процессах, очевидно, является предметом более узкоспециализированной и тематической проверки в области цифровизации, поскольку в большей степени затрагивает цифровизацию связей организации с внешними заинтересованными сторонами. Однако наибольшее внимание оценке цифровой зрелости, по мнению автора, должно уделяться в первую очередь внутренним процессам и затрагивающей их цифровой трансформации, а затем уже вопросам оценки цифровой зрелости процессов, направленных во внешнюю среду организации.

В рамках данной методологии оценки цифровой зрелости организации с позиций функции внутреннего контроля и аудита, предлагается в целях систематизации областей аудита, использовать положения стандарта COSO в части организации и оценки уровня зрелости системы внутреннего контроля, а именно – проводить аудит цифровой зрелости по пятиосновным направлениям:

- контрольная среда;
- оценка рисков;
- механизмы и инструменты контроля;

- информация и коммуникация;
- процедуры мониторинга.

Анализ пяти ключевых областей деятельности экономического субъекта в части организации СВК, описанных в модели COSO[8], подразумевает возможность проведения оценки не только текущего уровня цифровой зрелости организации и процессов цифровой трансформации, но и отдельных элементов СВК – таким образом, внутренний аудит получает возможность проверки, оценки и формирования суждений о текущем состоянии, узких местах и перспективах развития как цифровизации деятельности и процессов вообще, так и применения цифровых контролей в СВК, в частности.

Рассмотрим в таблице далее предлагаемый в рамках методологии внутреннего контроля и оценки цифровой зрелости перечень составных элементов СВК по COSO, применимо к цифровизации процессов и контролей. Приведенный перечень элементов, компонентов и мероприятий на практике целесообразно актуализировать под конкретные потребности организации, с учетом ее параметров и особенностей деятельности.

Исследование процессов цифровизации деятельности организации, равно как и цифровизации СВК с использованием компонентов модели СВК по COSO позволяет оценить текущую цифровую зрелость по унифицированным элементам деятельности хозяйствующего субъекта. Представленный перечень не является исчерпывающим, однако может быть взят за основу в оценке цифровой зрелости и цифровизации СВК хозяйствующими субъектами разных организационных форм, размеров и видов деятельности. Оценка наличия, использования, внедрения описанных компонентов и мероприятий, связанных с управлением, контролем и цифровизацией, позволяет определить текущий уровень цифровой зрелости организации, в том числе с точки зрения внутренней контрольной функции, а

также определить узкие места, зоны роста, конкретные корректирующие мероприятия и управленческие решения по дальнейшей цифровизации.

В целях повышения эффективности управления развитием системы внутреннего контроля в области цифровизации, целесообразно использовать простой и удобный инструмент визуализации данных в матричном виде. Принцип построения матрицы с отражением в ней контролей как традиционных, так и цифровых в разрезе бизнес-процессов и информационных систем, в которых эти процессы выполняются, представлен на рис. 1. Матрица может быть составлена как в виде простой таблицы в MSExcel, так и оцифрована в программном обеспечении по управлению рисками или бизнес-процессами.

Данная матричная схема была заимствована и адаптирована из принципиальной матричной схемы построения АСПР (автоматизированной системы плановых расчетов) – серьезного и перспективного проекта цифровизации управления народным хозяйством в СССР, который разрабатывался на базе Госплана и Главного вычислительного центра Госплана СССР [2].

Для проведения внутренним аудитом экспертной оценки уровня цифровой зрелости организации, предлагается к использованию следующая четырехуровневая градация оценки цифровой зрелости, включающая оценку наличия компонентов цифровой СВК, представленным в табл. 2.

**Заключение**

Основной подход в проведении исследования и оценки цифровой зрелости экономического субъекта с позиций функции внутреннего контроля и аудита заключается в том, чтобы проанализировать и определить текущий уровень цифровизации процессов в структурных подразделениях, их удовлетворенность цифровизацией, узкие места и перспективы цифровизации. Такой подход обеспечивает менеджмент эмпирической и аналитической базой как для мероприятий в области внутреннего контроля и аудита и формирования соответствующих наблюдений и выводов, так и для понимания руководством состояния дел в процессах цифровой трансформации и принятия соответствующих управленческих решений по корректировке недостатков, преодолению узких мест и повышению эффективности цифровизации.

В целях повышения эффективности и результативности как самих процессов цифровой трансформации, способствующих развитию функций внутреннего контроля и аудита, так и самих этих функций, рекомендуется внедрять в хозяйственную деятельность организации актуальные инструменты в области управления и контроля, направленные на эффективную цифровую трансформацию, среди которых можно выделить:

- 1) развитие внутренней культуры цифровизации – обеспечение понимания



Таблица 2.

Описание основных параметров по четырем уровням оценки цифровой зрелости.

сотрудниками процессов цифровизации, повышение заинтересованности персонала в цифровой трансформации, поощрение инициатив в области цифровизации и автоматизации труда;

2) создание культуры открытости руководства – систематическое информирование об изменениях, связанных с цифровизацией;

3) развитие внутренних компетенций цифровой трансформации у сотрудников;

4) развитие компетенций функции внутреннего аудита в области цифровизации;

5) развитие каналов коммуникации сотрудников – сообщение о недостатках (развитие инструментов «горячей линии»), выдвижение инициатив и предложений;

6) разработка актуальных внутренних регламентов и стандартов, покрывающих вопросы цифровизации процессов, внедрения и использования цифровых контролей;

7) периодическое проведение специальных исследований удовлетворенности цифровизацией в структурных подразделениях организации;

8) применение лепестковой диаграммы для визуализации динамики процессов цифровой трансформации;

9) применение инструмента анализа корневых причин недостатков и отклонений в ходе проведения аудиторских мероприятий, включая аудит цифровой зрелости.

Описанный в статье методический инструментарий, рассматриваемый в целях осуществления внутреннего контроля и оценки текущего состояния цифровизации бизнес-процессов, включает в себя положения из стандарта по управлению развитием ИТ-среды, ИТ-рисками и цифровой трансформацией – COBIT-2019, а также стандарта развития системы внутреннего контроля – COSO.

Положения COBIT предусматривают процессный подход в управлении ИТ-средой организации, уделение повышенного внимания ИТ-рискам, разработке и оценке реализации программных документов в области цифровой трансформации, классификацию различных ИТ-процессов и бизнес-процессов, подверженных цифровизации. Однако стандарт предусматривает оценку готовности, зрелости бизнес-процесса к цифровизации, тогда как рассмотренная в статье методика акцентирует внимание на текущем уровне и перспективах цифровизации имеющихся процессов, вместо оценки эффективности дизайна процессов на предмет готовности к цифровизации.

Положения COSO предусматривают риск-ориентированный подход в создании и развитии системы внутреннего контроля организации. Кроме того, стандарт раскрывает основные элементы построения и оценки зрелости СВК, на что и следует ориентироваться функциям внутреннего контроля и аудита при проведении мероприятий по контролю и оценке процессов цифровизации экономического субъекта. Целесообразно проводить такой контроль

Уровень 1: Несистемный
<p><b>Характеристика уровня:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Цифровизация на начальном уровне, использование базовых ИТ-решений, таких как MS Office, 1С, электронная почта, хранение документов в сетевых папках на ПК.</li> <li>• Преимущественно бумажный документооборот.</li> <li>• Информационные системы и программное обеспечение ограничены и не покрывают всех процессов.</li> <li>• Процессы выполняются вручную. Слабое нормативное регулирование и регламентация процессов.</li> <li>• Нестабильная или хаотичная среда для внутреннего контроля.</li> <li>• Средства контроля не систематизированы, слабо отражены в документах, применяются реактивно.</li> <li>• Цифровые контроли отсутствуют.</li> <li>• Организация не осуществляет целенаправленную осмысленную цифровую трансформацию в процессах и контролях.</li> <li>• Функция ИТ отсутствует, подрядчики являются простыми исполнителями в удовлетворении потребностей в цифровизации</li> </ul>
Уровень 2: Развивающийся
<p><b>Характеристика уровня:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Процессы подлежат несистемной цифровизации.</li> <li>• Часть операций и процессов оцифрована – они выполняются с использованием специальных ИС и ПО.</li> <li>• Частично процессы выполняются, по-прежнему, с помощью «традиционных» ИТ-решений.</li> <li>• Документооборот частично переведен в электронный вид, однако существенная часть документов хранится в сетевых папках и физическом виде.</li> <li>• В процессах используются устаревшие и/или неудобные (неэффективные) системы, не связанные между собой.</li> <li>• Применение цифровых контролей носит не системный характер и единично.</li> <li>• Процессы цифровизации слабо отражены в нормативной базе организации.</li> <li>• Процедуры цифровых контролей в сочетании традиционных находятся на этапе формирования.</li> <li>• Контрольная среда и культура цифровизации находится на этапе формирования.</li> <li>• Организация развивает собственную функцию ИТ или развивает взаимодействие и контроль за вендорами и поставщиками ИТ-решений.</li> </ul>
Уровень 3: Управляемый
<p><b>Характеристика уровня:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ключевые процессы регламентированы и оцифрованы.</li> <li>• В оцифрованных процессах отдельные операции подвергаются автоматизации.</li> <li>• Электронный документооборот внедрен и развивается.</li> <li>• Организация разрабатывает стратегию цифровой трансформации.</li> <li>• Нормативная база в отношении цифровизации находится в разработке.</li> <li>• Система СВК включает в себя отдельные цифровые контроли.</li> <li>• Информационные системы, программное обеспечение и ИТ-решения используются массово, системы частично взаимосвязаны.</li> <li>• Организация имеет внешних и внутренних подрядчиков функции ИТ – ответственные за цифровизацию и ИТ-поддержку выступают в качестве исполнителя в удовлетворении потребностей подразделений.</li> <li>• Не менее половины руководителей оценивают цифровизацию своих процессов как «среднюю» и «выше среднего»</li> </ul>
Уровень 4: Зрелый
<p><b>Ключевые компоненты:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Процессы максимально оцифрованы.</li> <li>• На базе цифровизации организация осуществляет автоматизацию отдельных подпроцессов и процессов.</li> <li>• Электронный документооборот полностью покрывает потребности взаимодействия сотрудников и подразделений.</li> <li>• Организация имеет и периодически пересматривает, и корректирует комплексную стратегию в области цифровизации.</li> <li>• Нормативная база приведена в соответствие с потребностями, спецификой, текущим состоянием цифровизации.</li> <li>• В организации выстроена и развивается система СВК с цифровыми и сквозными цифровыми контролями.</li> <li>• Информационные системы, ПО и ИТ-решения максимально взаимосвязаны / централизованы на одной или нескольких платформах.</li> <li>• Организация развивает собственную функцию ИТ как бизнес-помощника, который выступает как исполнителем, так и инициатором цифровизации.</li> <li>• Не менее трети руководителей оценивают цифровизацию своих процессов как «высокую».</li> <li>• Результативность цифровизации и цифровая СВК измеряются и сопоставляются с лучшими практиками на рынке.</li> <li>• В организации развита внутренняя культура в области цифровизации – сотрудники соблюдают этические правила в рамках использования цифровых решений, понимают и разделяют необходимость, специфику, направленность цифровизации, имеют возможность оперативно сообщать о недостатках и предлагать инициативы в области цифровизации, руководство демонстрирует «тон сверху», открыто взаимодействует с сотрудниками в вопросах цифровизации, своевременно и объективно доводит информацию, ориентируется на развитие компетенций сотрудников в области цифровизации.</li> </ul>

и оценку по элементам системы СВК, однако добавляя в поле зрения аудиторов и концептуальные подходы и инструменты из актуального в сфере управления ИТ-средами и процессами стандарта COBIT.

**Литература**

1. Аудит цифровой зрелости предприятия.– URL: <https://oxtron.ru/industry4> (дата обращения: 21.09.2022).
2. Волчков Б.А. Автоматизированная система плановых расчетов (некоторые вопросы создания и внедрения) // Экономика. – М. – 1970. – С. 123.
3. Кашицин В.П. Методика аудита цифровой зрелости организаций среднего профессионального образования // Вестник науки и образования. – 2021. – № 10(113). – URL:<http://scientificjournal.ru/images/PDF/2021/113/metodika-audita-tsfrovo.pdf> (дата обращения: 23.09.2022).
4. Кузин Д.В. Проблемы цифровой зрелости в современном бизнесе // Мир новой экономики. – 2019. – № 13(3). – С. 89-99.
5. Мельник М.В. Инновационные методы организации и проведения контрольных мероприятий // Инновационное развитие экономики. – 2017. – № 2. – С. 85-92.
6. Мельник М.В. Оценка методологии учетно-контрольных и аналитических процессов для эффективного использования возможностей цифровой экономики // Эко-

номика и управление: проблемы, решения. – 2019. – Т. 8. – №3. – С. 11-16.

7. Табит Х. Влияние внедрения стандарта COBIT 2019 на снижение рисков цифрового аудита. – 2021. – С. 1-23. – URL: [https://www.researchgate.net/publication/356613258\\_The\\_Impact\\_of\\_Implementing\\_COBIT\\_2019\\_Framework\\_on\\_Reducing\\_the\\_Risks\\_of\\_e-Audit](https://www.researchgate.net/publication/356613258_The_Impact_of_Implementing_COBIT_2019_Framework_on_Reducing_the_Risks_of_e-Audit)
8. Стандарты внутреннего контроля COSO. – 2013. – URL: <https://www.yolocounty.org/home/showpublisheddocument/3254/636082273877900000>
9. Рамочная программа COBIT-2019: Управление и управленческие цели. – 2019. – URL: <https://netmarket.oss.aliyuncs.com/df5c71cb-f91a-4bf8-85a6-991e1c2c0a3e.pdf>.

**References**

1. Audit of the digital maturity of the enterprise [Electronic resource]. – URL: <https://oxtron.ru/industry4>(date of request: 23.09.2022).
2. Volchkov B.A. Automated system of planned calculations (some issues of creation and implementation) // Economy. – М. – 1970. – P. 123.
3. Kashitsin V.P. Methodology of digital maturity audit of secondary vocational education organizations // Bulletin of Science and Education. – 2021. – № 10 (113). – URL: <http://scientificjournal.ru/images/PDF/2021/113/>

[metodika-audita-tsfrovo.pdf](https://netmarket.oss.aliyuncs.com/df5c71cb-f91a-4bf8-85a6-991e1c2c0a3e.pdf) (date of request: 23.09.2022).

4. Kuzin D.V. Problems of digital maturity in modern business // World of new economy. – 2019. – № 13(3). – P. 89-99.
5. Melnik M.V. Innovative methods of organizing and conducting control measures // Innovative development of economics. – 2017. – № 2. – P. 85-92.
6. Melnik M.V. Evaluation of the methodology of accounting, control and analytical processes for the effective use of the digital economy // Economics and management: problems, solutions. – 2019. – Т. 8. – №3. – P. 11-16.
7. Thabit H. The Impact of Implementing COBIT 2019 Framework on Reducing the Risks of e-Audit. – 2021. – P. 1-23. [Electronic resource]. URL: [https://www.researchgate.net/publication/356613258\\_The\\_Impact\\_of\\_Implementing\\_COBIT\\_2019\\_Framework\\_on\\_Reducing\\_the\\_Risks\\_of\\_e-Audit](https://www.researchgate.net/publication/356613258_The_Impact_of_Implementing_COBIT_2019_Framework_on_Reducing_the_Risks_of_e-Audit)
8. Internal control standards COSO framework, 2013. – URL: <https://www.yolocounty.org/home/showpublisheddocument/3254/636082273877900000>(date of request: 20.09.2022).
9. COBIT-2019 Framework: Governance and Management Objectives. 2019. – URL: <https://netmarket.oss.aliyuncs.com/df5c71cb-f91a-4bf8-85a6-991e1c2c0a3e.pdf>(date of request: 13.09.2022).

**Аудит 5.2.3**

УДК 657.6  
ББК 65.052.8

ГУТЦАЙТ Евгений Михельевич,  
д.э.н., ведущий научный сотрудник  
Научно-исследовательского финансового  
института Минфина России,  
[egutzait@nifi.ru](mailto:egutzait@nifi.ru)

## Аудит и работы, нуждающиеся во внешней проверке

**Аннотация.** Вводится и рассматривается понятие «работа, нуждающаяся во внешней проверке». Эта работа и ее проверка рассматриваются как в общем виде, так и в трехчастных случаях: составление бухгалтерской отчетности и ее аудит, составление любой отчетности и ее аудит в широком смысле слова, получение отчетности (информации) и иные формы ее подтверждения. Рассмотрение ведется с позиций развития отечественного аудита и его роли в будущем решении различных социально-экономических проблем нашей страны. Приведены разнообразные примеры связки работы и ее проверки из всех четырех групп задач, нуждающихся во внешней проверке. Аргументирована возможность высокой конкурентоспособности аудиторских организаций в этих задачах.

**Ключевые слова:** аудит, допроверочная задача, задача проверки, информация, конкурентоспособность, отчетность, работа, нуждающаяся во внешней проверке.

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

## Audit and works requiring external verification

**Abstract.** The concept of «work in need of external verification» is introduced and considered. This work and its verification are considered both in general terms and in three particular cases: the preparation of financial statements and its audit, the preparation of any statements and its audit in the broad sense of the word, the receipt of statements (information) and other forms of its confirmation. The consideration is carried out from the standpoint of the development of domestic audit and its role in the future solution of various social and economic problems of our country. A variety of examples of linking work and its verification from all four groups of tasks that need external verification are given. The possibility of high competitiveness of audit organizations in these tasks is argued.

**Keywords:** audit, pre-verification task, verification task, information, competitiveness, reporting, work requiring external verification.

В [1] с позиций дальнейшего развития нашего аудита подробно рассматривается проблема обязательного подтверждения отчетности (информации) в Российской Федерации. Таким образом, вместе с бухгалтерской и другой отчетностью в ракурсе их подтверждения анализу подвергается третий – более общий – случай<sup>1</sup>: подтверждение некоторой информации. Еще более общий – четвертый – случай исследуется в [2, с. 214–215, 234–236]. Там речь идет о любых работах, нуждающихся во внешней проверке (РНВП)<sup>2</sup>. В качестве примера приведем проверку монтажа газового оборудования в строящемся жилом доме на соответствие установленным нормам специалистами структур, внешних по отношению к монтажной организации<sup>3</sup>.

В статье делается попытка рассмотреть все четыре случая с позиций развития отечественного аудита и его будущей, на наш взгляд, роли в решении различных социально-экономических проблем страны. Оговоримся, что речь пойдет о работах, относящихся к хозяйственным мероприятиям. Например, историческое исследование, существенно меняющее наше представление о прошлом, нуждается во внешней проверке, но специально построениями данной статьи этот случай не охватывается.

### Раздел 1. Четыре типа работ, нуждающихся во внешней проверке

С позиций аудита полезно, по нашему мнению, выделить четыре типа РНВП: составление бухгалтерской отчетности, со-

ставление любой отчетности, получение некоторой информации, проведение широкого круга разнообразных работ, которые нуждаются во внешней проверке. Соответственно целесообразно выделить четыре типа внешних проверок, т.е. проверок, проводимых другими структурами, нежели выполняемыми указанными работами: аудит бухгалтерской отчетности, аудит любой отчетности, подтверждение (или неподтверждение) полученной информации, оценка проведения и результатов самого общего круга работ из перечисленных, а именно РНВП. Видно, что каждый следующий тип работ из перечисленной четверки является расширением по отношению к предыдущему, т.е. относится как целое к части. Аналогично, каждый следующий тип внешних проверок из четырех тоже является расширением по отношению к предыдущему.

Поэтому и в теории и на практике имеют место четыре связи: составление бухгалтерской отчетности – ее аудит, составление любой отчетности – ее аудит, получение некоторой информации – подтверждение полученной информации, РНВП – их внешняя проверка. С позиций строгой классификации можно было бы не выделять отдельно первую связь и рассматривать ее как частный случай второй. Однако среди аудиторов довольно распространена точка зрения, что термин «аудит» надо относить к проверке лишь бухгалтерской отчетности, что в некоторой степени оправдывает такое выделение. На наш взгляд, логичнее говорить об аудите в узком смысле слова (когда речь идет о проверке бухгалтерской отчетности) и об аудите в широком смысле слова (когда речь идет о проверке любой отчетности), поскольку идея и назначение аудита заключаются, по нашему мнению, в проверке и оценке того, что уже сделано кем-то другим<sup>4</sup>.

Для краткости во всех четырех связках удобно говорить о допроверочной задаче и о задаче проверки<sup>5</sup>. Конечно, не любые допроверочные задачи нуждаются в последующей проверке – только важные (а на практике и регламентно выделенные); например, бухгалтерскую отчетность в нашей стране надо проверять не у всех ХС, а только у субъектов обязательного аудита (СОА) – а также в случае инициативного аудита. Заметим, что методы решения допроверочных задач и задач проверки могут в силу своей разнонаправленности сильно отличаться. Это соображение общего характера, но можно привести и конкретное; в задачах проверки гораздо больше роль аналитических процедур и других построений, направленных на доказательство различных нарушений и нестыковок в допроверочных задачах.

Интересно отметить, что по результатам задач проверки во всех четырех рассматриваемых группах можно найти много общего не только в деталях, но и в принципиальных конструкциях. Исход проверки может быть негативным, проверка может закончиться выводом о невозможности высказать определенное мнение, итог проверки может оказаться положительным; в последнем случае возможны замечания, в той или иной мере снижающие позитивный характер этого итога. В частности, для аудита бухгалтерской отчетности Международные стандарты аудита (МСА) предлагают такую конструкцию как положительное аудиторское заключение с модифицированным мнением<sup>6</sup>. Другой пример такого рода приведен в этом разделе статьи ниже при рассмотрении задачи проверки обоснованности тарифов ЖКХ (в тамошней сноске).

Приведем теперь примеры каждого из

<sup>1</sup> Поскольку бухгалтерская и любая другая отчетность являются частным случаем информации вообще.

<sup>2</sup> А не только о работах по получению какой-то информации, являющихся частным случаем РНВП.

<sup>3</sup> Этот пример подробнее рассмотрен в статье ниже. Там же будут приведены и другие примеры.

<sup>4</sup> Таково понимание автором сущности аудита как экономического феномена. См. подробнее [3, с.16].

<sup>5</sup> А также о проверяемых хозяйствующих субъектах (ХС) и проверяющих субъектах (ПС).

<sup>6</sup> Иногда оно фигурирует в литературе как положительное аудиторское заключение с оговорками.

четырёх типов РНВП и указанных связей. Проще всего обстоит дело с первым типом – бухгалтерская отчетность и ее аудит. Для второго типа – это, кроме того, налоговая, интегрированная и экологическая отчетности, отчетность в сфере маркетинга и т.п.; соответственно говорят о налоговом аудите, аудите интегрированной отчетности и т.д. Оба перечня, естественно, открытые. (А что именно проверяется при аудите в широком смысле слова, зависит, конечно, от области деятельности аудируемого ХС<sup>7</sup>.)

Теперь о примерах третьего типа РНВП – получение некоторой информации. В данной статье анализ ограничивается только экономической информацией, хотя в общем случае можно говорить о получении научно-технической, исторической, метеорологической и т.д. информации. В [1, с. 18 и 19] говорится соответственно об обзорной проверке бухгалтерской (финансовой) отчетности или ее части и о выполнении заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность в выполнении обязательных нормативов кредитной организацией. Добавим, что [1, Приложение № 2, с. 40– 43] включает в себе «Перечень случаев обязательного подтверждения отчетности (информации) в формах, отличных от аудита, в 2022 году» (всего 16 случаев). Приведем в качестве примера случай № 2, включающий в себя 11 позиций: «Консолидированная финансовая отчетность за первое полугодие кредитной организации, страховой организации (за исключением действующих исключительно в сфере обязательного медицинского страхования)...»<sup>8</sup>. (В перечисленных материалах речь идет, по существу, сразу о связке двух задач – без разделения на допроверочные задачи и задачи проверки, что, впрочем, никак не мешает пониманию проблем.)

К сожалению, для четвертого типа РНВП такой аналогичный систематизированный материал назвать затруднительно – поэтому придется ограничиться несколькими весьма разнородными примерами. В первую очередь, это многие из прочих услуг, фигурирующих в [4, ст. 1, ч. 7]<sup>9</sup> и направленных, в основном, на обслуживание потребностей бизнеса клиента. Это еще оценка качества лекарственных средств, продуктов питания и т.д., размеров их фальсификации, проверка официальных данных по темпам инфляции, корректности рекламы, правильности начисления тарифов ЖКХ, электроэнергии, газа, охраны квартир и т.п., расчетов в рамках пенсионной системы, оценка различных решений по «мусорной проблеме», достоверности различной информации в Интер-

нете, текущая и окончательная статистика неблагоприятных событий (эпидемий, пожаров, наводнений и пр.). И т.д., и т.п.

Все это должно, по нашему мнению, войти в будущую систему социально-экономического информирования населения страны – по линии как допроверочных задач, так и по линии их внешней проверки. Скольконибудь полное перечисление всех задач рассматриваемой связки (крайне желательно – с классификацией этих задач) представляет, на наш взгляд, предмет отдельного и чрезвычайно важного исследования. Некоторую помощь в его проведении может оказать такой подход. Там, где имеются конфликты (или недоразумения, непонимания и т.п.) денежного характера, социальной значимости и массового масштаба современное общество должно принимать всевозможные меры к их разрешению – или, по крайней мере, к снижению их остроты; одной из таких мер является, на наш взгляд, активное вовлечение аудиторов наряду с журналистами, работниками аналитических фирм и т.п. в этот процесс – как внешних (по отношению к допроверочным задачам), зачастую независимых и компетентных специалистов. Тем более, что по мере развития социального государства количество задач такого рода будет сильно увеличиваться<sup>10</sup>.

Проиллюстрируем фрагмент этой будущей, по нашему мнению, и весьма желаемой системы социально-экономического информирования населения страны на примере тарифов ЖКХ. Среди населения нашей страны широко разлит недовольство постоянно растущими тарифами на услуги предприятий ЖКХ при низком и (что, по нашему мнению, еще важнее) не повышающемся качестве их. В этих условиях ряд авторов (см., например, [6, с. 50]) предлагает, чтобы эти предприятия стали СОА. Это хорошо, но, на наш взгляд, недостаточно. Ведь согласно [7, с. 42] лишь треть из нескольких десятков проверенных ЖКХ отличались прозрачным и достоверным учетом доходов и расходов. А председатель Союза потребителей РФ П. Шелищ пишет в [8, с. 3] о «явно недостаточной прозрачности оценок и обоснованности решений, прямо затрагивающих наше финансовое благополучие. Мог бы назвать и иные странности в обоснованиях тарифов на коммунальные, жилищные, транспортные и иные регулируемые государством услуги, объяснения которых не смог получить у специалистов. Да и их уже почти не осталось вне ведомств и их придворных институтов, чью экспертизу невозможно считать независимой». Из вышеизложенного следует, что полезно с народнохозяйственных позиций распространить деятельность аудиторов не только на обязательный аудит предприятий ЖКХ, но и на проверку обоснованности их тарифов. Другими словами, сделать эти предприятия (по аналогии с СОА) субъектами обязательного аудита качества управления, где под управ-

лением понимается регулирование их тарифов с публикацией на их сайте ясных и исчерпывающих материалов по обоснованию этих тарифов<sup>11</sup> и, возможно, еще чего-то.

Теперь о другом фрагменте упомянутой системы социально-экономического информирования населения страны, связанном с газоснабжением жилых домов. Здесь проблема огромной важности, поскольку положение явно неудовлетворительное: частые взрывы газа с человеческими жертвами и огромным экономическим ущербом. Напрашивается рассмотрение деятельности газоснабжающих население организаций как РНВП, включение их в состав СОА и субъектов обязательной проверки качества работы; под качеством работы здесь понимается, в основном, проверка газового оборудования квартир. Последнее, на наш взгляд, можно разрешить как некоторым АО<sup>12</sup>, так и иным структурам, но все они должны иметь сертификаты на такую деятельность (КА по проверке регламентных работ – например, подготовка оборудования к зиме – так и по разовым мероприятиям, например, смена газовой плиты).

Оплату всей этой связки работ, по нашему мнению, желательно возложить не на население, а на муниципальные органы. Во-первых, не все жильцы готовы оплачивать такие работы, а во-вторых (и это самое главное) такой подход, по-видимому, даст с народнохозяйственных позиций огромный экономический эффект, сильное уменьшение человеческих жертв и известное успокоение жителей газифицированных домов<sup>13</sup>. (Разумеется, это лишь малая часть проблем газоснабжения жилых домов<sup>14</sup>.)

Третий фрагмент этой желаемой системы социально – экономического информирования населения страны – строительство в сейсмоопасной зоне (в основном, но не только) новых многоэтажных домов. Довольно часто землетрясения в этой зоне сопровождаются большими человеческими жертвами и сильными разрушениями зданий, причем одна из основных причин этого – несоблюдение норм их строительства. Вовлечение АО в проверку такого строительства возможно, на наш взгляд, не-

<sup>7</sup> По аналогии с аббревиатурой «РНВП» здесь можно ввести сокращение «ИНВП».

<sup>8</sup> Позиции 1 и 2 из 11 соответственно.

<sup>9</sup> Например, некоторые крупные работы в рамках оценочной деятельности, разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов.

<sup>10</sup> Подробнее это изложено в [5, с. 10 - 11].

<sup>11</sup> Замечание о необходимости такой публикации при положительном итоге решения задачи проверки можно, по нашему мнению, рассматривать как аналог модифицированному мнению в аудиторском заключении.

<sup>12</sup> Аналогия: не все АО могут сейчас проводить аудиторские проверки кредитных организаций.

<sup>13</sup> Последнее логично рассматривать как социальный фактор, который никак нельзя сбрасывать со счета.

<sup>14</sup> В частности, хорошо бы еще при возможности заключать газовый счетчик и переключатель в отдельный блок, где показания счетчика жилец может считывать, но вскрыть блок он не в состоянии; это вправе сделать лишь специалист – как это принято со счетчиками электроэнергии в некоторых многоквартирных домах.

сколько улучшить ситуацию, причем, как и в примерах с газоснабжением и кредитными организациями, такие АО должны иметь сертификаты на соответствующую деятельность. Надо отметить, что у населения не сложилось отрицательного мнения о деятельности АО<sup>15</sup>, тогда как в отношении строительных инспекций многие считают, что они слишком легко подписывают нужные строителям документы, будучи так или иначе со строителями связанными. Сказанное в некоторой степени относится и к строительству вблизи русла многих рек и т.д. – тем более сейчас в связи с глобальным потеплением увеличивается вероятность экстремальных наводнений, оползней и т.п. Отметим еще раз, что для таких АО чрезвычайно важно поддерживать высокий имидж в рассматриваемых фрагментах, не допуская даже единичных срывов.

В круг субъектов, связанных с РНВП, целесообразно включать энергетические компании, начисляющие пенсии организации, предприятия пригородного железнодорожного сообщения<sup>16</sup>, кредитные организации (выше уже говорилось о выполнении обязательных нормативов, установленных Банком России для кредитных организаций; добавим сюда и проверку соответствия его требованиям, предъявляемым к внутреннему контролю и организации систем управления рисками кредитных организаций)<sup>17</sup> и т.д. Подробно это все изложено и обосновано в [2, с. 224–232, 815–819].

Наконец, отметим, что и сам аудит в узком смысле слова можно рассматривать как РНВП, точнее, как допроверочная задача в ее рамках. Более того, уже сейчас его субъекты (АО и индивидуальные аудиторы) в нашей стране активно подвергаются внешнему контролю качества работы со стороны СРОА; а АО, проводящие аудит общественно значимых организаций, кроме того, должны проходить такие проверки со стороны Федерального казначейства. И то и другое можно, на наш взгляд, считать проверочной задачей в рамках связи четвертого типа РНВП.

### *Раздел 2. О конкурентных позициях аудиторов среди проверяющих субъектов*

Среди ПС логично выделить организации и физических лиц. В основном, ниже речь пойдет о проверяющих организациях. Но иногда проверять могут и физические лица, например индивидуальные аудиторы, эксперты как физические лица и т.п.

Поскольку, как показано и проиллюстрировано выше, ХС с допроверочной задачей чрезвычайно разнообразны, общие требования в рамках РНВП формулировать весьма трудно. Все же можно, пожалуй, утверждать, что обычно требования по необходимости и частоте проверок, а также о том, кто вправе их проводить, должны формулироваться применительно к ХС, но не к ПС (например, не к АО<sup>18</sup>). Выбор ПС из оговоренного круга организаций должен быть чаще прерогативой самого ХС (или вышестоящей по отношению к нему инстанции, реже – третьей стороной<sup>19</sup>). Как правило, за определенный период времени должна быть зафиксирована возможность лишь одной проверки такого ХС; в качестве редкого возможного исключения целесообразно ограничиться случаем чрезвычайного происшествия с ХС<sup>20</sup>, достаточное обоснованной жалобы на него или т.п. Наверное, в этом случае должен быть другой ПС, причем более высокого ранга – допустим, Счетная палата или ее региональное отделение.

В отношении каждого типа ХС возникает вопрос об оценке конкурентоспособности допущенных к его проверке ПС. Применительно к АО он представляет особый интерес, но здесь скажем лишь несколько слов об их конкурентоспособности. В первой группе допущены к работе только субъекты рынка аудиторских услуг (АО и индивидуальные аудиторы); другими словами, это, как говорят биологи, «внутривидовая конкуренция». Несколько огрубляя ситуацию, можно сказать, что здесь обычно более конкурентны крупные АО и остальные субъекты рынка аудиторских услуг, нашедшие свою нишу и держащиеся за нее.

В остальных трех группах крупные ПС также имеют большие шансы на повышенную конкурентоспособность – особенно в случае трудных проверочных задач. Но в целом более значимым фактором конкурентоспособности здесь представляется не размер ПС, а нарабатанный им имидж – это может довольно сильно привлекать новых заказчиков. Особенно если такой имидж будет подкрепляться рейтингом от солидного рейтингового агентства. Для АО это были бы рейтинги по аудиторским проверкам, по налоговому аудиту, по аудиту интегрированной отчетности, по корректности рекламы, по правильности начисления тарифов ЖКХ, электроэнергии, газа, по различным

вопросам в рамках пенсионной системы<sup>21</sup> и т.д.<sup>22</sup>

Вот конкретный пример. Новосибирская фирма «Консалтинг. Аудит» в свое время признала недействительными в судебном порядке большинство актов проверки ее клиентов, проведенных налоговыми органами, что говорит о высоком качестве ее услуг [9, с. 25]. В связи с этим можно предположить, что при широком распространении РНВП многие АО освоят стратегию выбора предпочтительной ниши (или нескольких ниш) для своей деятельности, закрепятся в ней и будут достаточно конкурентоспособны как по отношению к другим АО, так и по отношению к иным – неаудиторским – структурам.

Хотелось бы подчеркнуть здесь следующее обстоятельство, существенное как для АО, так и в какой-то мере для других ПС. Рейтинг некоторой структуры нарабатывается сейчас почти всегда годами, а падает при ее «проколах», как правило, стремительно. Если в прежние времена одна из крупнейших аудиторских фирм – Lanthuol Hogwath – обанкротилась из-за проигрыша более 100 судебных дел об ущербе [10, с. 16], то для банкротства в начале нашего века даже международной аудиторско-консалтинговой компании из «большой пятерки» Arthur Andersen оказалось по сути дела достаточным одного «прокола» с аудитом американской корпорации Enron<sup>23</sup>. Причины таких изменений связаны с более жесткой конкуренцией на рынках, глобализацией экономики, возросшей скоростью распространения информации и т.д.; радикальных изменений в такой динамике рейтингов и имиджей ПС, похоже не предвидится. (Разумеется, все здесь сказанное не более чем отдельные наметки, а нуждаются в подробном исследовании динамики и имиджей рейтингов различных ПС.)

### *Раздел 3. Некоторые дополнительные замечания*

Хотя из приведенных выше примеров может сложиться впечатление, что практически все работы подпадают под категорию РНВП, это, по нашему мнению, не всегда так. В частности, нередко проверка выполненной работы нужна, но для этого не требуется

<sup>15</sup> Хотя бы потому, что оно вообще мало знает о деятельности АО.

<sup>16</sup> Жалующиеся часто на свою убыточность из-за якобы низких тарифов на пассажирские перевозки.

<sup>17</sup> Слабое знакомство населения с деятельностью АО здесь сработает «в плюс». У него не будет такого изначального недоверия к АО как к структурам, обосновывающим тарифы, начисляющим пенсии и т.п.

<sup>18</sup> А сейчас ответственность за проверку выполнения обязательных нормативов кредитной организацией возложена на АО, ее проверяющую.

<sup>19</sup> Пример: банком, который собирается выдать кредит предприятию, но желает, чтобы аудит последнего провела бы АО, пользующаяся доверием этого банка.

<sup>20</sup> Иначе все они станут дружно утверждать, что проверки не дают им возможности нормально работать.

<sup>21</sup> Возможности аудиторов в рамках пенсионной системы и задачи, которые они могли бы решать для улучшения этой системы, подробно рассмотрены в [2, с. 224–232].

<sup>22</sup> Конечно, все эти благие пожелания упираются в необходимость существенного расширения и развития инструмента рейтингования в нашей стране. Если конкретнее: пусть субъекты проверочных задач участвуют в различных рейтингах, а структуры типа СРО – такое рейтингование организуют.

<sup>23</sup> Справедливости ради надо добавить, что в это время у нее был и ряд куда более мелких «проколов». Добавим также, что ее финансовые показатели за предшествовавшие падению годы были неплохие.

специальной проверяющей структуры; например, очистка дорожек от снега в небольшом населенном пункте – как выполнена эта работа видно и без организации внешних проверок. Другой пример: работы по договору с хорошо зарекомендовавшим себя исполнителем – если их выполнение заказчика устраивает<sup>24</sup>. Однако в нашем сложном и постоянно усложняющемся мире такая связка требуется все чаще. Например, ранее проверка замусоренности и сбор мусора на многих туристских маршрутах не являлись серьезной проблемой, а теперь это часто надо рассматривать как РНВП в связи с допроверочной задачей и задачей последующей проверки<sup>25</sup>.

Другое замечание. В рамках РНВП обычно важны и результат и проведение допроверочной работы, причем, абстрактно говоря, что важнее, зависит от конкретной работы. В вышеприведенном примере с газовым хозяйством результат, естественно, важнее. Аналогично складывается обычно ситуация с подтверждением информации. В бухгалтерском учете и составлении бухгалтерской отчетности тоже важнее результат – на это нацелены и МСФО и МСА. (И в другой отчетности, по-видимому, чаще важнее результат). Как редкое исключение нам представляется прогнозирование – особенно долгосрочное: здесь важен не столько результат (велики шансы, что последующие события, предвидеть которые при составлении прогноза было невозможно, его на практике существенно изменят), сколько отработанная на будущее методика.

Выше шла речь только о работах, нуждающихся именно во внешних проверках. Но многие ХС в состоянии проводить и серьезные внутренние аудиторские проверки. Они могут быть весьма полезны, если руководство ХС хочет навести порядок в своей организации или серьезно готовится к внешним проверкам со стороны ПС. Но в целом для экономики и социальной сфер значительна важнее внешние проверки; их зависимость от руководства ХС меньше и реально может быть существенно уменьшена в дальнейшем<sup>26</sup>.

Рассмотрим кратко вопрос, какие ограничения могут накладываться на ПС в

<sup>24</sup> Если не устраивает, то этот случай может перейти в РНВП, а может и не перейти – если заказчик, допустим, решит не выставлять претензии исполнителю, а прекратит на будущее сотрудничество с ним.

<sup>25</sup> Аналогично обстоит дело с популярными альпинистскими маршрутами, загрязнением арктических поселков пустыми бочками из-под горючего и т.п.

<sup>26</sup> Чего нельзя сказать о внутреннем аудите – ввиду его сильной зависимости от руководства организации.

рамках РНВП. Основными ограничениями здесь представляются необходимость высокого профессионального уровня в проверяемой области, большие шансы на обеспечение безопасности физических лиц и дальнейшего экономического функционирования проверяемого ХС. В зависимости от обстоятельств эти ограничения могут накладываться на ПС как организации и/или на наличие в них квалифицированных (с документальным подтверждением) специалистов. Например, в связке «составление бухгалтерской отчетности – ее аудит» действуют ограничения и на организации и на специалистов. Во-первых, аудит бухгалтерской отчетности могут проводить только АО и индивидуальные аудиторы<sup>27</sup>. А во-вторых, аудит общественно значимых организаций вправе проводить только АО[4, ст. 5, ч. 3

В первом разделе статьи был рассмотрен фрагмент системы социально-экономического информирования населения страны, связанный с газоснабжением жилых домов. Здесь ограничения могут накладываться на ПС как организацию и на наличие квалифицированных (с документальным подтверждением) специалистов – по крайней мере, на непосредственных руководителей производимой проверки. В этом случае будут высоки шансы на обеспечение безопасности физических лиц и дальнейшего экономического функционирования проверяемого ХС. Аналогична ситуация и в пожарном надзоре, строительном деле, экологических проверках (особенно в случае наличия отходов с вредного производства) и т.п.

Наконец, не претендуя на полноту охвата, отметим ряд вопросов тематики настоящей статьи, нуждающихся в подробном исследовании: классификация РНВП, уточнение (по-видимому, в основном, через расширение) их состава, возможности внутреннего аудита (особенно в холдингах и т.п.), возможности контрольных структур.

#### Литература

1. Отчет Министерства финансов Российской Федерации от 30.09.2022. Доклад для общественных консультаций «Обязательное подтверждение отчетности (информации) в Российской Федерации». – URL: [Doklad\\_22\(33\)](https://www.fks.gov.ru/Doklad_22(33))

2. Гутцайт Е.М. Теоретические основы аудита. – 3-е изд., доп. и перераб. – М.: ООО «САМ Полиграфист», 2022.

3. Гутцайт Е.М. Обязательный аудит, инициативный аудит, иные формы подтверждения отчетности: ситуация и перспективы // Аудитор. – 2023. – № 1. – С. 11–19.

<sup>27</sup> Аргументация: только они могут обеспечить высокий профессиональный уровень в проверяемой области.

4. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ (в ред. от 16.04.2022).

5. Гутцайт Е.М. О расширении сферы действия аудиторских организаций // Аудитор. – 2022. – № 2. – С. 9–14.

6. Усманова Т.Х. Аудит тарифов ЖКХ: специфика и методы // Аудиторские ведомости. – 2008. – № 7. – С. 50–55.

7. Самусенко С.А. Учетно-аналитические процессы: от визуализации отчетности до вывода капиталов // ЭКО. – 2019. – № 10. – С. 35–53.

8. Шелищ П. Saga о тарифах (главная проблема жилищно-коммунальных платежей – отсутствие прозрачности) // Московский комсомолец. – 2022. – № 225 (28923). – С. 3.

9. Кращенко Л.Н. Российский консалтинг: итоги первого полугодия // Аудитор. – 2001. – № 11. – С. 18 – 25.

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

#### References

1. Report of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated 30.09.2022. Report for public consultations "Mandatory confirmation of reporting (information) in the Russian Federation". – URL: [Doklad\\_22\(33\)](https://www.fks.gov.ru/Doklad_22(33))

2. Gutsait E.M. Theoretical foundations of audit. – 3rd ed., add. and rework. – M.: SAM Polygraphist LLC, 2022.

3. Gutsait E.M. Mandatory audit, initiative audit, other forms of reporting confirmation: situation and prospects // Auditor. – 2023. – No. 1. – P. 11–19.

4. Federal Law "On Auditing" dated December 30. – No. 307 – FZ (as amended April 16, 2022).

5. Gutsait E.M. On expanding the scope of audit organizations // Audit. – 2022. – No. 2. – Pp. 9–14.

6. Usmanova T.Kh. Audit of housing and communal services tariffs: specifics and methods // Auditorsky statements. – 2008. – No. 7. – Pp. 50–55.

7. Samusenko S.A. Accounting and analytical processes: from visualization reporting before the withdrawal of capital // EKO. – 2019. – No. 10. – Pp. 35–53.

8. Shelishch P. Saga about tariffs (the main problem of housing and communal payments is the lack of transparency) // Moskovsky Komsolets. – 2022. – No. 225 (28923). – P. 3.

9. Kraschenko L.N. Russian consulting: results of the first half of the year // Auditor. – 2001. – No. 11. – Pp. 18–25.

10. Gottlieb M. The role and responsibilities of auditors in the US // Accounting. – 1993. – No. 12. – Pp. 13–16.

## Аудит 5.2.3

УДК 657.6

ГРОЗОВСКАЯ Елена Викторовна,  
к.э.н., доцент, СПб-филиал им. В.Б. Бобкова  
ГК ОУ ВО «Российская таможенная академия»,  
кафедра «Международных экономических отношений»,  
averkina@mail.ru

## Аспекты формирования единого рынка аудиторских услуг в ЕАЭС

**Аннотация.** Данная статья посвящена исследованию формирования единого рынка аудиторских услуг в рамках ЕАЭС, выявлены основные положительные и отрицательные стороны. В статье проанализированы основополагающие документы, на основе которых будет осуществляться аудиторская деятельность в странах-участницах ЕАЭС.

**Ключевые слова:** аудиторская деятельность, единый рынок ЕАЭС, международные стандарты аудита, договор о Евразийском экономическом союзе, рынок аудиторских услуг.

GROZOVSKAYA Elena Viktorovna,  
Ph. D. in Economics, Associate Professor St. Petersburg branch  
named after V. B. Bobkov GC OU VO «Russian Customs Academy»,  
Department of «International Economic Relations»

## Aspects of the formation of a single audit services market in the EAEU

**Abstract.** This article is devoted to the study of the formation of a single market of audit services within the EAEU, the main positive and negative sides are identified. The article analyzes the fundamental documents on the basis of which audit activities will be carried out in the EAEU member states.

**Keywords:** auditing activities, the EAEU single market, international auditing standards, the Treaty on the Eurasian Economic Union, the audit services market.

В настоящее время наша страна находится в санкционном режиме функционирования, что несет риск ухудшения социально-политической ситуации в стране, поэтому все больше актуально расширение сотрудничества в рамках Евразийского экономического союза (далее ЕАЭС). Формирование единого рынка товаров и услуг осуществляется поэтапно, что, в свою очередь, дает участникам время на адаптацию к новым условиям.

В этой связи одним из главных условий успешного функционирования организаций является приведение в соответствие своего бизнеса к новым требованиям национального законодательства, нормы которого принимаются в соответствии с договором о Евразийском экономическом союзе.

Формирование единого рынка товаров и услуг в ЕАЭС позволит участникам внешнеэкономической деятельности расширить свою нишу на соответствующем рынке, и, следовательно, своевременно предупредить признаки несостоятельности, а также минимизировать последствия недобросовестной конкуренции и потрясений на финансовых рынках.

В соответствии с договором о Евразийском экономическом союзе единый рынок услуг увеличивается на постоянной основе постепенно, включая важные для стран-участниц направления (строительство, туристские услуги и т.д.). Перечень единого рынка услуг ЕАЭС дополнили и аудиторские услуги, что подтверждается подписанием странами-участницами ЕАЭС Соглашения об осуществлении аудиторской деятельности в рамках Евразийского экономического союза.

Ратификация и реализация данного документа на всей территории ЕАЭС влечет за собой для участников данной сферы бизнеса:

- осуществление без ограничений аудиторских услуг;
- признание квалификационных аудиторских аттестатов;
- признание аудиторских заключений [1].

Тем не менее, у данного соглашения есть и недостатки, основными из них являются усиление конкуренции в рамках ЕАЭС и различия в национальном законодательстве, регламентирующем аудиторскую деятельность в каждой из стран.

Следует отметить, что на протяжении последних десяти лет специалистами отмечается снижение престижа аудиторской профессии и, как следствие, постоянную тенденцию снижения количества аудиторских организаций и аттестованных аудиторов. Указанный факт подтверждается данными Минфина России: количество аудиторских организаций, имеющих право на осуществление аудиторской деятельности, снижается, так, с 2020 по 2022 годы оно снизилось на 40% (с 4,5 тыс. до 2,7), а количество аудиторов снизилось на 50% (с 0,6 тыс. до 0,3) [2].

Данное обстоятельство можно объяснить постоянным повышением финансовых критериев для проведения обязательного аудита. Таким образом, организации с выручкой до 800 млн руб. в год и стоимостью активов до 400 млн руб. освобождаются от проведения обязательного аудита, непубличные акционерные общества тоже получили право не проводить обязательный аудит с 2022 года. Однако, несмотря на сокращение количества аудиторских организаций, объем рынка сократился в меньшей

мере: объем оказанных услуг составил в 2020 году 59,9 млрд руб., а в 2022 г. – 58,4 млрд руб. (или меньше на 2,5%) [2].

Таким образом, можно сделать вывод, что количество участников рынка уменьшается за счет ухода аудиторских организаций, клиентами которых был малый и средний бизнес, а с другой – повышение требований к качеству оказываемых услуг и жесточеские внешнего контроля мотивирует оставшиеся на рынке аудиторские организации повысить уровень цен. Таким образом, на рынке остаются участники, которые способны оказывать аудиторские услуги на высоком профессиональном уровне и могут конкурировать с аудиторскими организациями стран-членов ЕАЭС.

Невысокие темпы снижения количества аудиторских организаций наблюдаются и в республике Беларусь: с 2020 года по 2022 год их количество снизилось на 8% (с 73 до 67) [3, 4].

Предмет Соглашения об осуществлении аудиторской деятельности в рамках ЕАЭС от 19.04.2022 г. раскрыт в информационном сообщении Минфина России от 28.04.2022 г. № ИС-аудит-54 «Создается единый рынок аудиторских услуг в рамках Евразийского экономического союза», которым являются отношения, связанные с обеспечением допуска аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов (аудиторов) одного участника соглашения к осуществлению (участии в осуществлении) аудиторской деятельности других участников соглашения [5]. Следует отметить, что информационное сообщение не является нормативно-правовым актом, а предназначено исключительно для информирования участников деятельности и заинтересованных лиц.

В самом соглашении рассмотрены такие вопросы, как:

- механизм допуска к осуществлению аудиторской деятельности (требования к лицам, осуществляющим и участвующим в аудиторской деятельности, и реализация этих требований в национальном законодательстве);
- механизм ведения национальных реестров аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и аудиторов (сведения, включаемые в них, органы, ведущие их, и взаимодействие между ними, язык ведения реестров, раскрытие сведений из реестров);
- стандарты аудиторской деятельности;
- независимость аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов (аудиторов), а также профессиональная этика аудиторов;
- аудиторская тайна;
- требования к внутреннему контролю качества аудиторских услуг;
- механизм формирования аудиторского заключения и аналогичные документы;
- механизм организации оказания аудиторских услуг (обязательный аудит, ограничения, налагаемые на субъектов аудиторской деятельности, особенности деятельности в финансовой сфере);

- механизм внешнего контроля качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов (требования, контролируемые органы и взаимодействие между ними, меры воздействия по его результатам);

- механизм регулирования аудиторской деятельности, включая участие в нем профессиональных объединений аудиторов, взаимодействие между соответствующими органами [6].

Рассматриваемое соглашение предусматривает, что для осуществления аудиторской деятельности в других странах-участницах ЕАЭС дополнительных процедур (лицензирования, регистрации и т.п.) не требуется, т.е. аудиторскую деятельность вправе вести лица, сведения о которых включены в национальные реестры аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и аудиторов, но в соответствии с пунктом 4 статьи 4 Соглашения об осуществлении аудиторской деятельности в рамках ЕАЭС страна-участница имеет право устанавливать в своем законодательстве к аудиторским организациям, являющимся резидентами данной страны, дополнительные требования.

В соответствии со статьей 15 Соглашения аудиторская деятельность на территории ЕАЭС должна осуществляться в соответствии с международными стандартами аудиторской деятельности и кодексом этики профессиональных бухгалтеров (в части осуществления аудиторской деятельности), принятыми Международной федерацией бухгалтеров.

Внешний контроль качества работы осуществляют национальные контролируемые органы как в отношении зарегистрированных ими аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, так и в отношении аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, сведения о которых включены в национальные реестры других государств-членов ЕАЭС, но оказывающих аудиторские услуги в данном государстве.

В целом рассматриваемое не изменяет условия допуска к осуществлению аудиторской деятельности и ведения этой деятельности в Российской Федерации.

В целях реализации соглашения государствами-членами ЕАЭС будет заключено также соглашение об административном сотрудничестве в области аудита. Это соглашение призвано определить порядок взаимодействия между органами государств-членов ЕАЭС, уполномоченными на осуществление функций по регулированию аудиторской деятельности, ответственных за ведение реестров, осуществляющих внешний контроль качества работы.

Соглашение об осуществлении аудиторской деятельности в рамках Евразийского экономического союза содержит особенности внутреннего урегулирования аудиторской деятельности в странах, регулирует отношения, связанные с обеспечением допуска аудиторских организаций и индиви-

дуальных аудиторов одного государства – члена ЕАЭС к аудиторской деятельности в других государствах – членах ЕАЭС, а также определяет единые подходы к регулированию такой деятельности.

Рассматриваемый документ предусматривает, что для получения права на осуществление в государстве – члене ЕАЭС аудиторской деятельности юридическое лицо должно соответствовать следующим требованиям:

- численность аудиторов – не менее трех человек (имеющих квалификационный аттестат);

- доля уставного (складочного) капитала данного юридического лица, принадлежащая аудиторам или аудиторским организациям, должна составлять не менее 51%;

- численность аудиторов в коллегиальном исполнительном органе этого юридического лица должна составлять не менее 50% состава такого органа.

Лицо, являющееся единоличным исполнительным органом этого юридического лица, должно иметь квалификационный аттестат.

Также одним из требований является наличие безупречной деловой репутации и наличие правил внутреннего контроля качества работы. В соглашении перечислены и особенности внутреннего урегулирования аудиторской деятельности в странах.

Как отмечается в сопроводительных документах, реализация положений Федерального закона от 28.04.2023 № 140-ФЗ «О ратификации Соглашения об осуществлении аудиторской деятельности в рамках Евразийского экономического союза», начало действия которого 09.05.2023 г., предоставит российским аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам возможность осуществлять свою деятельность в любом государстве – члене ЕАЭС с признанием выданных ими аудиторских заключений, а также защищать свои права и законные интересы при осуществлении профессиональной деятельности [7].

Тем не менее следует отметить, что регулирование данного вида деятельности потребует от каждого государства гармонизации национального законодательства в соответствии с подписанным Соглашением. Несмотря на применение международных стандартов аудита, в каждой стране используются разные подходы регулирования аудиторской деятельности. Например, в Российской Федерации лицензирование аудиторской деятельности не применяется, применяются международные стандарты аудита, минимальное количество аттестованных аудиторов, работающих по основному месту работы, составляет три человека, регулируется аудиторская деятельность через профессиональное объединение, в Кыргызстане также регулируется аудиторская деятельность через профессиональное объединение, лицензирование аудиторской деятельности не применяется, не применяются международные стан-



дарты аудита, минимальное количество аттестованных аудиторов составляет два человека. В Беларуси применяются международные стандарты аудита, а профессионального объединения нет, минимальное количество аттестованных аудиторов составляет пять человек.

В результате вышеизложенного можно сделать вывод о том, что создание единого рынка аудиторских услуг имеет как положительные так отрицательные стороны. Положительными факторами являются: осуществление аудиторских услуг в рамках ЕАЭС без ограничений, признание квалификационных аудиторских аттестатов и признание аудиторских заключений. Основным отрицательным фактором является наличие различий в законодательстве, регламентирующем аудиторскую деятельность в странах-участницах ЕАЭС. Следует отметить, что влияние данного фактора должно снижаться, так как страны-участницы постепенно приводят основополагающие требования национального законодательства в соответствие с принятым Соглашением об осуществлении аудиторской деятельности в рамках ЕАЭС. В целом, нормально функционирующий единый рынок аудиторских услуг ЕАЭС должен способствовать согласованию интересов заинтересованных пользователей предоставляемой информации, что в свою очередь даст возможность более эффективно использовать капитал и ресурсы, обеспечить на определенном пери-

оде времени сочетание доходов с перспективами устойчивого роста бизнеса клиента на территории ЕАЭС.

#### Литература

1. Информационное сообщение Минфина России от 05.06.2023 № ИС-аудит-63 «Новое в аудиторском законодательстве: факты и комментарии» Минфин России (minfin.gov.ru).
2. Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации в 2022 г. Минфин России (minfin.gov.ru)
3. Итоги аудиторской деятельности за 2020 год – Министерство финансов Республики Беларусь (minfin.gov.by).
4. Итоги аудиторской деятельности за 2022 год – Министерство финансов Республики Беларусь (minfin.gov.by).
5. Информационное сообщение Минфина России от 28.04.2022 г. № ИС-аудит-54 «Создается единый рынок аудиторских услуг в рамках Евразийского экономического союза» Минфин России (minfin.gov.ru).
6. Соглашение от 19.04.2022 «Соглашение от 19 апреля 2022 года об осуществлении аудиторской деятельности в рамках Евразийского экономического союза». Таможенные документы | Альта-Софт (alta.ru).
7. Федеральный закон от 28.04.2023 № 140-ФЗ «О ратификации Соглашения об осуществлении аудиторской деятельности в рамках Евразийского экономического союза».

#### References

1. Information message of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated 05.06.2023 No. IS-audit-63 "New in audit legislation: facts and comments" of the Ministry of Finance of the Russian Federation (minfin.gov.ru).
2. Key indicators of the audit services market in the Russian Federation in 2022. The Ministry of Finance of the Russian Federation (minfin.gov.ru).
3. Results of audit activity for 2020 – Ministry of Finance of the Republic of Belarus (minfin.gov.by).
4. Results of audit activity for 2022 – Ministry of Finance of the Republic of Belarus (minfin.gov.by).
5. Information Message of the Ministry of Finance of the Russian Federation No. IS-audit-54 dated 28.04.2022 "A single market of audit services is being created within the framework of the Eurasian Economic Union" Ministry of Finance of the Russian Federation (minfin.gov.ru).
6. Agreement of 19.04.2022 "Agreement of 19 April 2022 on the implementation of audit activities within the framework of the Eurasian Economic Union". Customs documents | Alta-Soft (alta.ru).
7. Federal Law No. 140-FZ of 28.04.2023 "On Ratification of the Agreement on the Implementation of Auditing Activities within the Framework of the Eurasian".

## Власти усилят контроль за аудиторскими компаниями

Это может привести к росту цен на услуги крупных аудиторских компаний.

Федеральное казначейство увеличило объемы плановых проверок аудиторских компаний в 2023 году, сообщает «Коммерсант». Участники рынка объясняют: по плану ведомства до конца года пройдет проверка девяти аудиторских фирм из топ-10. В прошлом году такие мероприятия затронули только шестерых. А если говорить об аудиторских организациях из топ-30, казначейство в этом году проверит 80% компаний (50% — в 2022-м).

Опрошенные изданиями эксперты связывают увеличение числа проверок с изменениями в законодательстве. По новым нормам ежегодно проверять должны аудиторские фирмы, чьи клиенты — банки, участники финансового рынка и другие общественно значимые организации. Раньше такую проверку проводили раз за три года.

Эксперты также допускают, что повышенное внимание казначейств связано с увеличением числа жалоб клиентов. Они отмечают, что время проверок большое внимание уделяется выполнению компаниями требований «антиотмывочного» законодательства. Поэтому планы ведомства можно связать и с очередным ужесточением требований и контроля за качеством услуг.

Увеличение числа проверок грозит негативными последствиями для компаний, считают участники рынка. Дело в том, что прохождение через проверку требует значительных временных и человеческих ресурсов. Это ведет к росту затрат проверяемой компании, а значит, и к росту стоимости услуг. А еще до сих пор не установлены четкие сроки принятия решений по проведенной проверке, поэтому аудиторские компании не могут после нее планировать деятельность, заключили эксперты.

Источник: [Pravo.ru](https://pravo.ru)

## Суды поддержали снижение премии из-за беспорядка на рабочем месте

На сотрудника жаловались из-за плохого санитарного состояния его кабинета. Работодатель учел это при назначении квартальной премии — уменьшил ее на 20%. Сотрудник решил взыскать эту часть в суде.

Три инстанции его не поддержали. Кодекс этики предусматривал, что персонал должен соблюдать деловой стиль, в т.ч. содержать рабочее место в чистоте. Уборка кабинета упоминалась также среди обязанностей в должностной инструкции. Поскольку сотрудник этого не делал, были основания снизить премию.

Суды отметили: начисление спорной выплаты — право, а не обязанность работодателя. Вопрос о ее размере находится в его исключительной компетенции.

Документ: *Определение 9-го КСОЮ от 03.08.2023 N 88-7163/2023*

## Аудит 5.2.3

УДК 657.6

ЧХУТИАШВИЛИ Лела Васильевна,  
д.э.н., доцент,  
профессор кафедры управления и экономики  
Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА),  
lela@email.ru

## Цифровой аудит – новое качество аудита

**Аннотация.** Государственный аудит XXI века приобретает новый цифровой формат. Обеспечение стандартизации, оптимизации и унификации процессов и процедур, повышение качества документирования информации и ведения учета, повышение достоверности отчетности на базе гибких и адаптивных информационных технологий, а также переход на единые стандарты электронной финансовой информации организаций бюджетной сферы и их контрагентов позволяют обеспечить автоматическую обработку гарантировать юридическую значимость. Государство получает сведения о финансовом состоянии организаций бюджетной сферы на любой момент времени. При осуществлении внешнего государственного аудита (контроля) используются достижения цифровой экономики, направленные на создание точек взаимодействия с хозяйствующими субъектами рыночной экономики и улучшение качества государственного аудита.

**Ключевые слова:** цифровые технологии, интеллектуальный аудит, система смарт-контроля, автоматизация бизнес-процессов, единая электронная СФАД-среда, автоматизированный финансово-бюджетный контроллинг, риск-ориентированный подход.

CHKHUTIASHVILI Lela V.,  
Professor of the Department of management and Economics  
O.E. Kutafin Moscow State Law University (MSAL),  
Doctor of Economics, associate Professor

## Digital audit – a new audit quality

**Abstract.** The state audit of the XXI century acquires a new digital format. Ensuring standardization, optimization and unification of processes and procedures, improving the quality of documentation of information and accounting, increasing the reliability of reporting based on flexible and adaptive information technologies, as well as the transition to uniform standards of electronic financial information of public sector organizations and their counterparties allow for automatic processing and guarantee legal significance. The State receives information about the financial condition of public sector organizations at any time. When carrying out external state audit (control), the achievements of the digital economy are used, aimed at creating points of interaction with economic entities of the market economy and improving the quality of state audit.

**Keywords:** digital technologies, intelligent audit, smart control system, automation of business processes, unified electronic SFAD environment, automated financial and budgetary controlling, risk-oriented approach.

Создание «благоприятных организационных и нормативно-правовых условий для эффективного развития институтов цифровой экономики при участии государства, национального бизнес-сообщества и гражданского общества»<sup>1</sup> нацелено на использование в государственном контроле повышающих качество когнитивных технологий.

<sup>1</sup> Программа развития цифровой экономики в Российской Федерации до 2035 года: распоряжение Правительства РФ от 28.06.2017 № 1632 [Электронный ресурс]. URL: <http://government.ru/rugovclassifier/614/events/> (дата обращения: 23.03.2023)

Государственный аудит XXI века приобретает новый формат<sup>2</sup>.

Сегодня традиционный аудит преобразуется в интеллектуальный аудит (ИИ-аудит)<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> Issa H., Sun T., Vasarhelyi M.A. (2016) Research Ideas for Artificial Intelligence in Auditing: The Formalization of Audit and Workforce Supplementation. Journal of Emerging Technologies in Accounting. 2016. Vol. 13. № 2. Pp. 1–20

<sup>3</sup> Якимова В.А. Возможности и перспективы использования цифровых технологий в аудиторской деятельности // Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика. Т. 36. Вып. 2. С. 287–318. URL: <https://doi.org/10.21638/spbu05.2020.206> (дата обращения: 23.03.2023).

Речь идет о таких специальных программных продуктах для государственного аудита, как Audit Expert, Audit NET, Audit XP, IT Audit и т.п., которые позволяют автоматизировать документооборот, планировать проверки и интегрироваться со справочно-правовыми системами и учетными данными из баз клиентов.

Так, например, Счетная палата РФ (СП) – высший орган государственного аудита, которая ежегодно проводит более 400 контрольных и экспертно-аналитических мероприятий на более, чем на 150 объектах, изучая около 500 тыс. единиц различных документов, – несколько лет назад провела у себя цифровую трансформацию. Ее целью

была задача снизить объем «бумажной работы» и построить технологическую и организационную инфраструктуру для сбора и обработки больших объемов данных.

Инновационный превентивный контроль Минфина России (МФ) и СП включает в себя формирование публичной информации о финансовом результате деятельности публично-правовых образований и результатах исполнения бюджетов на основе единой государственной учетной политики, регулируемой системой ФСБУ. Так МФ и Федеральное казначейство (ФК) обеспечивают стандартизацию, оптимизацию и унификацию процессов и процедур, повышение качества документирования информации и ведения учета, повышение достоверности отчетности на базе гибких и адаптивных информационных технологий, автоматизирующих все процессы и процедуры; а также переход на единые стандарты электронной финансовой информации, используемые как организациями бюджетной сферы, так и их контрагентами, что позволяет обеспечить ее автоматическую обработку и гарантировать юридическую значимость<sup>4</sup>. Государство получает сведения о финансовом состоянии организаций бюджетной сферы на любой момент времени (наличие ресурсов нефинансовых и финансовых активов, обязательств, расчетов с дебиторами и кредиторами и т.п.).

В целях обеспечения обоснованности управленческих решений данные о результатах деятельности бюджетных организаций используются в аналитических и контрольных сервисах ГИИС «Электронный бюджет». Кроме того, уже к 2027 году планируется создать единую электронную СФАД-среду<sup>5</sup> автоматизированного финансово-бюджетного контроллинга, анализа и учета государственных финансов для государственных (муниципальных) органов и организаций бюджетной сферы. Этот ведомственный проект МФ должен решить проблему нецелевого, неправомерного, неэффективного использования бюджетных средств, реализовав возможности предварительного контроля.

Система смарт-контроля объединит бюджетные данные, в том числе сведения органов государственного контроля, и позволит принимать взвешенные и своевременные управленческие решения на всех этапах бюджетного процесса на основании отчетности о государственных финансах и результатов деятельности органов внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля (ВГ(М)ФК), предоставляемых пользователями в понятной и доступной форме, оперативно реагируя на риски в финансово-бюджетной сфере.

В фокусе СП также инновационный внешний аудит.

Стратегией развития СП<sup>6</sup> предусмотрено три общесистемных направления развития:

- 1) развитие методологии государственного аудита, ориентированного на риск-ориентированном подходе, и развитие аналитики данных и качественная работа с данными;
- 2) переход от универсальных моделей «среднестатистического инспектора» к профильным направлениям развития сотрудников;
- 3) развитие современных цифровых технологий государственного аудита – внедрение цифровых инструментов и развитие навыков их использования в практической деятельности.

Согласно целевому образу СП, каждое мероприятие вносит значимый вклад и «расширяет» сложную задачу в данной сфере. При этом СП является центром компетенций по анализу и мониторингу стратегических рисков и причин системных нарушений.

В своей работе СП практикует оптимальное сочетание классических сильных сторон инспекторской работы (выходы на объекты, обработка большого количества документов) и аналитики данных. Управление же в СП осуществляется на основе современных проектных и гибких принципов, на основе данных, с возможностью прогнозировать нагрузку и риски.

Причем Счетная палата РФ одновременно развивает оперативный (упреждающий) контроль и проводит внешний контроль всех ресурсов (не только финансово-бюджетных) государства на информации более, чем из 600 информационных систем органов власти.

Концепция цифровизации работы СП определяет направления цифровизации внешнего государственного аудита (контроля) СП на новом качественном уровне. Концепция включает в себя задачу создания единой Цифровой платформы СП и ее развитие.

Уже сегодня СП синхронизирует по условным ролям контроля и аудита следующие блоки: «Цифровой финансист», «Цифровой казначей», «Цифровой финансовый контроль», «Цифровой внутренний контроль» на основе внедрения Цифровой платформы СП; Ситуационный центр Правительства РФ, Ситуационные центры федеральных органов исполнительной власти (ФОИВ) и региональных органов исполнительной власти (РОИВ) на основе внедрения Национальной системы управления данными (НСУД); «Цифровой инспектор» на основе внедрения Единой цифровой платформы МФ и ФК.

«Цифровая зрелость» – показатель оценки результатов цифровой трансформации СП, основанной на семи ключевых блоках:

- организационной культуре;
- обладающих компетенциям госслужащего кадрах;
- применяемых практиках процессного управления;
- цифровых продуктах;
- аналитических математических моделях;
- в режиме реального времени данных;
- дающих доступ к современной цифровой инфраструктуре (ЦОД) инфраструктуре и инструментам.

Цифровая трансформация государственного аудита в СП включает в себя боевые команды цифровой трансформации (управляющая, технических экспертов, дата-инженеров, дата-стюардов) с такими технологиями и инструментами, доступными для использования, как:

- PolyAnalyst – аналитический инструмент, обеспечивающий среду для интеллектуального анализа текста, глубокого анализа данных, машинного обучения и прогнозной аналитики. Эффективное средство для решения сложных аналитических задач и представления результатов;
- FlyBI – аналитическая платформа самостоятельного пользовательского анализа и визуализации данных;
- Label Studio – инструмент разметки данных;
- JupyterLab – интерактивная среда разработки для работы с блокнотами, кодом и данными.

Служба управления данными использует источники внутренние системы СП, внешние системы объектов аудита СП, официальные ресурсы в интернете, информация направлений деятельности СП.

Реестр цифровых кейсов (цифровых решений)<sup>7</sup> СП ведется с 2019 года и сегодня насчитывает более 120 проектов. Каждый цифровой кейс позволяет получить результаты, недостижимых традиционными методами аудита, выйти на новый уровень визуализации, сэкономить большое количество человеко-часов и других ресурсов и многократно применяться.

Реализованных инспекторами самостоятельно, без помощи ИТ-специалистов, доля кейсов постоянно растет. Их используют сотрудники всех департаментов. Например, автоматизированный анализ статистической отчетности ФНС России, мониторинг федерального недвижимого имущества или «государственный долг субъектов Российской Федерации».

Разработаны и проведены с 2020 по 2022 год учебные курсы по работе с цифровыми инструментами для сотрудников СП – «Практика цифровой трансформации»

<sup>4</sup> Чхутиашвили Л.В. Государственный аудит и внутренний контроль в условиях цифровой экономики // Аудит. 2022. № 3. С. 9-11.

<sup>5</sup> СФАД-среда – Система формирования и анализа данных государственных финансов.

<sup>6</sup> 3 августа 2018 г. Коллегией Счетной палаты РФ утверждена новая Стратегия развития на 2018–2024 годы. [Электронный ресурс]. URL: <https://strategy24.ru/rf/news/schetnaya-palata-utverдила-strategiyu-razvitiya-na-2018-2024-gody> (дата обращения: 04.05.2023).

<sup>7</sup> Цифровой кейс – законченный аудиторский проект СП, основанный на аналитическом подходе и реализованный с помощью с помощью инструментов дата-аналитики.

(ПЦТ), образована и действует цифровая платформа «Цифровой инспектор»<sup>8</sup>, включающий хранилище данных (озеро данных), витрины данных, системы визуализации и аналитики, инструменты обработки данных.

Таким образом, при осуществлении внешнего государственного аудита (контроля) используются достижения цифровой экономики, направленные на создание точек взаимодействия с хозяйствующими субъектами рыночной экономики и улучшение качества государственного аудита<sup>9</sup>.

<sup>8</sup> «Цифровой инспектор» – программно-аппаратный комплекс, предоставляющий пользователю возможность работы в режиме «одного окна» с консолидированной и обработанной оцифрованной информацией по объектам проверки, аккумулированной в едином хранилище данных («Озеро данных»), с применением современных аналитических инструментов, реализующих риск-ориентированный подход и предиктивную аналитику.

<sup>9</sup> Чхутиашвили Л.В. Стратегия развития государственного аудита в цифровой экономике России // Право и цифровая экономика. 2022. № 4 (18). С. 16-22.

**Литература**

1. Issa H., Sun T., Vasarhelyi M.A. (2016) Research Ideas for Artificial Intelligence in Auditing: The Formalization of Audit and Workforce Supplementation. Journal of Emerging Technologies in Accounting. 2016, Vol. 13, № 2, pp. 1–20.
2. Программа развития цифровой экономики в Российской Федерации до 2035 года: распоряжение Правительства РФ от 28.06.2017 № 1632. – URL: <http://government.ru/rugovclassifier/614/events/> (дата обращения 23.03.2023).
3. Якимова В.А. Возможности и перспективы использования цифровых технологий в аудиторской деятельности // Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика. Т. 36. Вып. 2. С. 287–318. –URL: <https://doi.org/10.21638/spbu05.2020.206> (дата обращения: 23.03.2023).
4. Чхутиашвили Л.В. Государственный аудит и внутренний контроль в условиях цифровой экономики // Аудит. – 2022. – № 3. – С. 9-11.
5. Чхутиашвили Л.В. Стратегия развития государственного аудита в цифровой экономике России // Право и цифровая экономика. – 2022. – № 4 (18). – С. 16-22.

**References**

1. Issa H., Sun T., Vasarhelyi M.A. (2016) Research Ideas for Artificial Intel-Ligence in Auditing: The Formalization of Audit and Workforce Supplement. Journal of Emering Technologies in Accounting. 2016, Vol. 13, No. 2, pp. 1–20.
2. Program for the development of the digital economy in the Russian Federation until 2035: Order of the Government of the Russian Federation dated 06/28/2017.– No. 1632.– URL: <http://govenment.ru/rugovclassifier/614/events/> (date of appeal 23.03.2023).
3. Yakimova V.A. Opportunities and prospects for using digital technologies in audit activities // Bulletin of St. Petersburg University. Economy. –Т. 36.– Issue. 2. Pp. 287–318. – URL: <https://doi.org/10.21638/spbu05.2020.206> (Date of circulation: 03.23.2023).
4. Chkhutiashvili L.V. State audit and internal control in the context of a digital economy // Audit. – 2022. – No. 3. – Pp. 9-11.
5. Chkhutiashvili L.V. The development strategy of the state audit in the digital economy of Russia // Law and digital economy. – 2022. – No. 4 (18). – Pp. 16-22.

**Аудит 5.2.3**

УДК 657.6

РАСКАЗОВА-НИКОЛАЕВА Светлана Алексеевна,  
д.э.н., Генеральный директор Акционерного общества  
«Центра бизнес-консалтинга и аудита» (АО «ЦБА»),  
аттестованный аудитор,  
профессор МГУ им. М.В. Ломоносова,  
mail@cba.ru

**Совершенствование концептуальных основ осуществления аудиторской деятельности в части уточнения предмета и сферы аудиторской деятельности**

**Аннотация.** В последнее время на аудиторском рынке наблюдается кризис, который выражается в падении объемов аудиторских услуг, недобросовестной конкуренции и нехватке профессиональных кадров. Преодоление кризиса должно идти эволюционным путем – путем сохранения и совершенствования накопленного опыта в сфере аудита, расширения мер поддержки и стимулирования, повышения заинтересованности компаний в аудиторской услуге. Основными мерами могут стать расширение предмета аудита, «дробление» аудиторских услуг по разным направлениям, наделение аудитора полномочиями в области проверки нефинансовой информации. В качестве поддерживающих мер необходимы единые IT-технологии формирования рабочих документов и порядка проведения проверок, совершенствования теории аудита и профессиональной поддержки аудиторов. Все меры должны основываться главным образом на стимулировании интересов всех участников рынка и их гармонизации.

**Ключевые слова:** кризис на рынке аудита; предложения по реформированию аудита; «дробление» финансового аудита, дополнительные виды аудита, аудит нефинансовой информации, расширение предмета аудита, совершенствование теории аудита, единые IT-технологии по аудиторской проверке, поддержка аудиторов.

RASSKAZOVA-NIKOLAEVA Svetlana Alekseevna,  
 Doctor of Economics, General Director of the Joint Stock Company  
 «Center for Business-Consulting and Audit» (JSC «CBA»),  
 certified auditor, Professor Lomonosov Moscow State University,  
 mail@cba.ru

## Improving the conceptual framework for implementation audit activity in part clarification of the subject and scope of audit activities

**Abstract.** Recently, there has been a crisis in the audit market, which is expressed in a drop in the volume of audit services, unfair competition and a lack of professional staff. Overcoming this crisis should proceed in an evolutionary way - by maintaining and improving the accumulated experience in the field of audit, expanding support and incentive measures, and increasing the interest of companies in the service. The main measures may be the expansion of the subject of the audit, "fragmentation" of audit in different areas, the empowerment of the auditor in the field of verification of non-financial information of companies. As supporting measures, unified IT technologies are needed in terms of working documents and the procedure for conducting audits, improving the theory of audit and professional support for auditors. All measures should be based mainly on stimulating the interests of all market participants and harmonizing them.

**Keywords:** crisis in the audit market; proposals for reforming the audit; "fragmentation" of audit, additional types of audits, audit of non-financial information, expansion of the subject of the audit, improvement of the theory of audit, unified IT-technologies for audit, support for auditors.

### I. Общая характеристика ситуации на рынке аудиторских услуг в России

Аналізу сложившейся на рынке аудиторских услуг ситуации в мире и в стране посвящено достаточно много исследований и материалов. Мало кто из авторов считает состояние рынка аудиторских услуг на сегодняшний день нормальным.

Ситуацию можно охарактеризовать как кризис: резкое снижение значимости инструмента независимого аудита для выполнения своей основной исторической задачи – подтверждения достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности. Это обстоятельство находит выражение:

- в сокращении или неувеличении объема рынка услуг;

- демпинге и профанации услуги, недобросовестной конкуренции;

- «старении» профессии: отсутствие притока новых кадров; отток профессиональных кадров вследствие сокращения рынка. Снижение престижа профессии.

Авторы перечисляют и другие проблемы развития аудиторской деятельности.

С нашей точки зрения, сложившаяся ситуация носит в основном объективный и общемировой характер.

Институт аудита являлся и является функцией и одним из инструментов развития рынка, инвестиционного роста, т.е. полностью зависит от состояния экономики, ее динамики.

Нам представляется, что кризис аудита является прямым следствием стагнации мировой экономики.

Имеет место большое количество дополнительных нюансов, но они не вли-

яют на главный вывод: кризис объективен.

Что делать?

1) В принципе, кризис кризисом, но можно в качестве ключевой антикризисной меры предложить «принять кризис» (как принять риск) и ничего не делать: жить и действовать в той парадигме, в том регулировании, что имеет место на данный момент:

- компании покупают аудит по оптимальной (соотношение цена – качество) цене, кто-то из них и по очень высокой (см. рейтинги аудиторских услуг журнала «Эксперт»); и их немало;

- аудиторские компании оказывают прочие услуги, консультационные или в области инициативного аудита (аудит управленческой отчетности; налоговый аудит; It-аудит; аудит эффективности бизнес-процессов и прочее); имеет место рентабельность аудиторской деятельности аудиторской компании, даже с включением в ее себестоимость управленческих расходов (26 счет);

- аудиторы есть, и они профессионалы, значит этого достаточно; крупные и средние компании развивают в своей внутренней бизнес-среде институт наставничества, повышения квалификации, обобщения профессиональной практики, что является серьезным элементом системы внутреннего контроля и обеспечения качества оказываемых услуг;

- кто-то уйдет с рынка, кто-то укрупнится: рынок оптимизируется, самоочистится.

Сегодня рынок представляет собой, несмотря на общеизвестные проблемы, самонастраивающуюся систему, работающую в целом по рыночным законам, и держится

на законопослушании большинства участников рынка и полезности услуг для заказчика. Устоит и выживет сильнейший [2].

2) И (или) второй, смешанный с первым вариантом, подход. Помогать рынку выйти из кризиса. Основной вопрос: как?

### II. Принципы, которые предлагается заложить в основу улучшения ситуации

2.1. Не навреди. Не ломать то, что строилось годами, десятилетиями; и что нужно, полезно и не мешает совершенствовать методы, подходы, инструменты. То есть, в основу ложится эволюционный, а не революционный (кардинальный) подход.

2.2. Сохранять то, что работает. Расширять систему поддержки и стимулирования.

2.3. Развивать систему исходя из приоритета концепции интереса, выгоды над наказанием, страхом.

2.4. Признать обстоятельство, что институт независимого аудита – инструмент не только инвестиционный привлекательности, но и институт обеспечения и контроля за национальной финансовой безопасностью.

Следствие соблюдения вышеизложенных принципов: стараемся увеличить доходы участников рынка – аудиторов, оптимизировать расходы на содержание профессии в сочетании с выгодой и пользой для клиентов.

### III. Основные меры и их краткое обоснование

3.1 Утверждение (в наших предложениях мы исходим из следующих обоснований).

3.1.1. Концепция финансовой (бухгалтерской) отчетности и ее независимый аудит оправдала себя и в целом полезна.

Бухгалтерский учет и его методология, основанная на ряде принципов, включая метод двойной записи, сплошную регистрацию фактов хозяйственной жизни, единую денежную оценку и собственно основные виды финансовой отчетности (баланс и отчет о финансовых результатах), является главной финансовой моделью бизнеса. Именно методология бухгалтерского учета готовит базовую достоверную (самоконтролируемую в силу двойной записи) информацию о стоимости бизнеса (баланс) и его эффективности (отчет о доходах и расходах, или о финансовых результатах).

Аудит такой отчетности является базовым и актуальным. Снижение его востребованности не говорит о его отмирании и неактуальности, а обусловлено, как минимум, тремя факторами:

- 1) ухудшением мирового инвестиционного климата, о чем уже говорилось выше;
- 2) хорошей в целом системой внутреннего контроля и умением менеджмента аудируемого лица формировать качественную финансовую отчетность в соответствии с требованиями стандартов, используя и It-системы, минимизируя существенные ошибки;
- 3) усложнением самого рынка и расширением потребности в иной информации об его участниках, полезной для принятия решений.

3.1.2. Информация, предоставляемая третьим лицам, делится на два вида:

- «Информация, являющаяся составной частью Концепции бухгалтерской (финансовой) отчетности (БФО)»;
- «Информация, не входящая в Концепцию БФО».

В настоящее время, если в составе пояснений в БФО публикуется та или иная информация, не входящая в Концепцию БФО, она должна помечаться признаком «без проведения аудита».

Предложения по реформированию аудита касаются обоих видов информации, входящей и не входящей в Концепцию БФО.

3.2. Меры по совершенствованию аудита информации, входящей в Концепцию бухгалтерской (финансовой) отчетности (БФО).

Не меняя подхода в целом, т.е. оставляя в качестве базового подхода аудит БФО, предлагается узаконить сложившуюся практику «дробления» финансового аудита [1].

Например:

- налоговый аудит;
- It-аудит;
- аудит управленческой отчетности (управленческий аудит);
- оценочный аудит;
- строительный аудит;
- аудит устойчивого развития и эффективности и др.

Общим для всех перечисленных видов аудита является то обстоятельство, что они входят в Концепцию БФО, т.е. перечисленные функциональные области и предметы должны аудироваться в общем стандартном порядке, утвержденном на сегодняшний день.

Предлагается закрепить «дробление» финансового аудита по различным основаниям на законодательном уровне.

Такой подход (напоминаем, это уже существует в практике аудиторских компаний, только продается в виде инициативного аудита или консалтинга и постоянно подвергает аудитора серьезному риску независимости) позволит аудитору более гибко и более качественно оказывать профессиональную услугу:

- при существенных рисках, при большой материальности тех или иных аспектов бизнеса или его инфраструктуры, настойчиво предлагать заказчику дополнительные подвиды, составляющие финансового аудита;

- в случае проведения более гибкого аудита в тех или иных областях, блоках традиционной бухгалтерской (финансовой) отчетности (БФО) в аудиторское заключение включается информация о дополнительном аудите с отметкой «проаудировано дополнительно».

Уверены, что данный подход, получив законную основу подразделения финансового аудита на отдельные дополнительные блоки предоставит возможность:

- 1) пользователям дополнительную уверенность в достоверности той или иной сложной информации;
- 2) возможность аудиторам снизить риски оказания непрофильных, почти незаконных услуг.

Рекомендации по дополнительным видам аудита к базовому аудиту БФО предоставляются аудитором на этапе планирования и носят рекомендательный характер.

Если это не инициативный, а дополнительный к основному базовому аудиту БФО, блочный аудит, входящий в Концепцию БФО, результаты которого раскрываются в аудиторском заключении как «проаудировано дополнительно», а сама информация раскрывается в пояснениях БФО также дополнительно при необходимости, то он проводится в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА): публикация результатов аудита в аудиторском заключении [3].

При таком подходе аудируемое лицо самостоятельно решает вопрос:

- заказывать ли дополнительный вид финансового аудита и публиковать его результаты;
- проводить инициативный аудит или консалтинг и не публиковать результаты;
- остаться в базовой Концепции БФО и проводить базовый аудит БФО.

В современных условиях к дополнительным видам аудита, входящим в Концепцию аудита бухгалтерской финансовой отчетности, могут быть отнесены:

- налоговый аудит – аудит достоверности формирования налоговой отчетности (налоговых деклараций) в соответствии с требованиями Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) по технологии аудиторских процедур (не подменяет налоговую проверку);

- оценочный аудит – по сути аудит справедливой стоимости, включающей в себя проверку методов оценки, видов оценки, подтверждение алгоритмов формирования оценочных значений, источников информации о рыночных ценах на активы аудируемого лица и др.

- строительный аудит – подтверждение капитальных инвестиционных расходов, порядка организации и осуществления документального оформления строительно-монтажных работ, соблюдения строительных норм и правил, нормативов, анализ смет расходов, анализ затрат, представляющих собой их необходимый уровень на соответствие стандартам бухгалтерского учета и другое;

- аудит результатов интеллектуальной деятельности (РИД) – подтверждение капитальных инвестиционных затрат, полезности РИД с точки зрения будущих экономических выгод, возможности признания их внеоборотными активами и др.

- It-аудит – специальный аудит It-ландшафта аудируемого лица, являющийся частью аудита системы внутреннего контроля (СВК), включающий в себя аудит систем поддержки и их интеграции с целью подтверждения доверия к системам фиксации, накопления и движения информации, включающейся в итоге в БФО;

- кадровый аудит (аудит персонала) – подтверждение расходов на оплату труда, систем мотивации персонала, соблюдение норм трудового права и другое;

- аудит устойчивого развития и эффективности – включает в себя проверку наличия документов в области стратегического управления, которые должны обеспечивать непрерывность деятельности аудируемого лица, анализ эффективности принимаемых инвестиционных, финансовых и иных решений руководства, рисков бизнеса и другое;

- аудит управленческой отчетности (УО) – проверка наличия регламентов формирования управленческой финансовой отчетности, анализ отклонений в финансовых показателях БФО и УО, выявление причин отклонений, аудит нефинансовой управленческой отчетности (в случаях необходимости) и др.

Данные области аудита входят, повторяем, в Концепцию традиционного аудита БФО, но более глубокое погружение в них, безусловно зачастую требует от аудитора дополнительных знаний и компетенций. Поэтому аудитор либо сам должен иметь профессиональные знания в области финансового аудита, требующие более глубокого погружения, подтвержденные соответствующими бумагами или сертификатами, постоянно их совершенствовать, подтверждать документально (это могут быть виды дополнительного образования, организованные СРО аудиторов); либо другие бумаги (налоговый консультант (Палата налоговых консультантов); эксперт-оценщик (СРО оценщиков); аккредитованный специалист строительного СРО и т.п. и др.

Не все аудиторы имеют такие знания, и не все захотят иметь такие дополнительные

компетенции. В этих случаях целесообразно прибегать к мнению специалистов, имеющих подтверждение компетенции в нужных областях; для этих целей в Международных стандартах аудита (МСА) есть специальный стандарт.

В этом случае аудиторское заключение будет содержать две подписи: аудитора с единым аттестатом и специалиста, солидарно отвечающего за мнение в определенной области «дополнительного финансового аудита».

При этом ответственность за общее мнение о достоверности раскрываемой информации несет аудитор с единым аттестатом.

Такой подход, с нашей точки зрения, предоставит грамотным профессиональным специалистам дополнительные возможности в убеждении необходимости и полезности услуг финансового аудита для заказчика в целях обнаружения скрытых рисков, резервов, ошибок и повышения качества бизнес-процессов и, как следствие, их отражения в финансовой отчетности.

3.3. Меры по введению обязательного аудита информации, не входящей в Концепцию БФО.

Как уже неоднократно подчеркивалось, усложнение рынка и расширение потребностей в иной информации, информации в том числе и нефинансового характера об его участниках, полезной для принятия решений пользователями, приводит к публикации и дополнительному раскрытию информации, не входящей в Концепцию БФО: отчеты публикуются либо отдельно («Социальный отчет»), либо в комплексе с БФО (интегрированные отчеты); могут заверяться подписями менеджмента компаний, в отдельных случаях даже независимым аудитором [5].

Кроме сложившейся и набирающей рост практики, в этих вопросах есть международный опыт, в Российской Федерации имеет место проект соответствующего закона, информационное письмо Банка России – рекомендация по раскрытию публичными акционерными обществами нефинансовой информации (см. различные информационные материалы на данную тему).

Предложения заключаются в следующем. В случаях публикации нефинансовой информации (законодательно закрепить случаи, например для публичных акционерных обществ (ПАО) обязательно) или в добровольном порядке, такая нефинансовая отчетность подлежит обязательному независимому аудиту, то есть аудитор наделяется исключительным правом подтверждать нефинансовую отчетность в соответствии с требованиями МСА.

В случае необходимости привлечения специалиста в той или иной сфере, предлагается аналогичный алгоритм вышеописанному порядку для дополнительного финансового аудита.

Таким образом, в качестве основных мер предлагается:

1) «дробление» аудита БФО (бухгалтерской финансовой отчетности) на дополнительные его подвиды, в случае существенности той или иной области финансовой

информации, входящей в Концепцию БФО. Существенность определяется на основании профессионального суждения профессионального аттестованного аудитора, мнение которого о необходимости (целесообразности) дополнительного аудита носит рекомендательный характер;

2) расширение предмета аудита в части аудита нефинансовой отчетности в случае ее публикации;

3) наделение аудитора исключительным правом подтверждать публичную нефинансовую отчетность;

4) в части акционерных обществ (или ПАО) ввести обязанность публикации нефинансовой отчетности, которая должна быть подтверждена независимым аудитором;

5) в части законодательства о рынке ценных бумаг: ввести обязанность раскрытия эмитентом нефинансовой информации, подтвержденной независимым аудитором;

6) в части проекта закона «О публичной нефинансовой отчетности» ввести необходимость подтверждения независимым аудитором любой публичной нефинансовой отчетности.

#### IV. Второстепенные поддерживающие меры

1. Введение штрафа за уклонение от проведения обязательного аудита БФО в размере 0,01% от выручки (без НДС) от основной деятельности. Администрирование данного финансового инструмента возложить на налоговый орган.

Размер предлагаемых санкций за уклонение от обязательного аудита сопоставим в среднем со стоимостью обязательного аудита, которая обеспечивает в целом качественное выполнение базового аудита БФО в соответствии с действующим законодательством;

2. Нормальные интерпретации МСА (перевода недостаточно, может быть неоднозначное толкование), адаптированные к российской нормативной лексике, обычаям делового оборота.

3. Единые IT-технологии по аудиторской проверке, например, СРО современно с IC – разработанные для малых и средних аудиторских компаний, и признаваемые внешним контролером качества (СРО, Федеральное казначейство).

4. Единая IT-технология по рабочим документам, признаваемая и одобренная СРО аудиторов и Федеральным казначейством.

5. Временная мера по выдаче аттестата для тех кандидатов, которые набрали близкое количество баллов к необходимому уровню (в связи с кризисной ситуацией);

6. Временный мораторий (два года) на действующий порядок сдачи экзамена и введение упрощенного варианта (не синоним – просто и примитивно) для тех аудиторов, у которых есть аттестаты образца до 2012 года.

7. Введение возрастного ценза для аудиторской «молодежи», например, 35–45 лет, с введением льготы для ее работодателей по взносам в СРО (по согласованию с СРО аудиторов).

8. Разработка программ повышения квалификации и подтверждения компетенций

по дополнительным видам финансового аудита и аудита нефинансовой информации (ответности).

9. Совершенствование теории аудита, в части: классификации предметов; определения аудита как независимой проверки любой публичной финансовой и нефинансовой информации определенного круга участников рынка; алгоритмов выработки профессионального суждения аудитора и в части установления дополнительного уровня существенности в целях проведения процедур дополнительного финансового аудита и др.

10. Меры по популяризации аудита, его смысла, содержания, назначения для пользователей, например, в виде разъяснений СРО аудиторов.

#### Заключение

Введение основных и поддерживающих мер должно носить комплексный характер и базироваться, главным образом, на стимулировании интересов всех участников рынка и их гармонизации.

#### Литература

1. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (ред. от 23.04.2018). – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_83311/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/). ISSN 2410-3683.

2. Приложение к протоколу заочного голосования Совета по аудиторской деятельности от 21.05.2019 N 47) (ред. от 17.11.2021) «Кодекс профессиональной этики аудиторов». – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_325111](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_325111).

3. Приказ Минфина России от 09.01.2019 N 2н "Международный стандарт аудита 720 (пересмотренный) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации». – URL: <https://www.consultant.ru/law/hotdocs/56751.html>.

4. Распоряжение Правительства Российской Федерации от 31.12.2020 г. № 3709-р. «Концепция развития аудиторской деятельности в Российской Федерации до 2024 года». – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_373602/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_373602/).

5. Распоряжение Правительства Российской Федерации от 05.05.2017 № 876-р. «Концепция развития публичной нефинансовой отчетности и плана мероприятий по ее реализации». – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_216631/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216631/).

6. Емельянова Ю.В. «Доклад для общественных консультаций о совершенствовании концептуальных основ осуществления аудиторской деятельности во исполнение Плана мероприятий по реализации Концепции развития аудиторской деятельности в Российской Федерации до 2024 года» // Материалы Всероссийской научно-практической конференции «Значение института независимого аудита в современных условиях развития России».

#### References

1. Federal Law of December, 30 2008 No 307-FZ « On Auditing Activity» (as amended on

23 April, 2018). – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_83311/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/). ISSN 2410-3683.

2. Annex to the protocol of absentee voting of the Audit Council of 21 May, 2019 N 47 (as amended on 17 November, 2021) "The Code of Professional Ethics for Auditors". – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_325111](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_325111).

3. Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of January 9, 2016 No 207н "International Standard on Auditing 720 (Revised) The Auditor's Responsibilities Relat-

ing to Other Information. – URL: <https://www.consultant.ru/law/hotdocs/56751.html>.

4. Order of the Government of the Russian Federation of 31 December, 2020 No 3709-р. «The Concept for the Development of Audit Activities in the Russian Federation until 2024». – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_373602/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_373602/).

5. Order of the Government of the Russian Federation of May 5, 2017 No 876-р. «The Concept for the development of public non-financial reporting and an action plan for its imple-

mentation». – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_216631/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216631/).

6. *Emel'yanova Yu.V.* «Report for public consultations on improving the conceptual framework for the implementation of audit activities in pursuance of the Action Plan for the implementation of the Concept for the Development of Audit Activities in the Russian Federation until 2024» // Proceedings of the All-Russian Scientific and Practical Conference "The Importance of the Institute of Independent Audit in the Modern Conditions of Russia's Development".

### Управленческий учет 5.2.3

УДК 657.6

*МЕРЗЛЯКОВА Екатерина Сергеевна,  
аспирант экономического факультета  
Санкт-Петербургского Государственного университета,  
merzlyakovaes@yandex.ru*

## Парадоксы учета: теоретическая конструкция или практическая реальность

**Аннотация.** В настоящее время бухгалтерский учет часто называют языком бизнеса, с помощью которого передается информация от бухгалтера (составителя отчетной информации) пользователю отчетности. Но это язык определенного профессионального сообщества, в связи с этим анализ и интерпретация бухгалтерских данных пользователями может отличаться от заложенного в них смысла. Такого рода расхождения между содержанием бухгалтерской отчетности, определяемым учетной методологией, и восприятием ее данных пользователем учетной информации, могут создавать ситуацию так называемых «парадоксов» бухгалтерского учета. Данной проблематике посвящено достаточно серьезное количество исследовательских работ. Однако большинство из них не верифицированы на практике. Данная статья приглашает к развитию дискуссии по вопросам «парадоксов» бухгалтерского учета.

**Ключевые слова:** парадокс, язык, информация, восприятие, бухгалтерский учет, финансовая отчетность, управленческие решения.

*MERZLYAKOVA Ekaterina Sergeevna,  
A graduate student at the Faculty of Economics  
St. Petersburg State University,  
merzlyakovaes@yandex.ru*

## Accounting paradoxes: theoretical structure or practical reality

**Abstract.** Nowadays, accounting is often referred to the language of business because it serves as the mode of communication from the accountant (a person who produces accounting information) to accounting information users. Accounting is the language of a certain professional community that is why the analysis and interpretation of accounting data by users may differ from the intended meaning in it. Such discrepancies between the content of financial statements, determined by accounting methodology, and the perception of its data by the user of accounting information, can create a situation of the so-called «paradoxes» of accounting. There is a large volume of published studies devoted to this problem. However, most of them are not verified in practice. This article invites the reader to develop a discussion of accounting «paradoxes».

**Keywords:** paradox, language, information, perception, accounting, financial statements, managerial decisions.



Бухгалтерская отчетность – это информация на основе прочтения и интерпретации которой принимаются управленческие решения. Работа с любой информацией, в том числе экономической, том числе и с бухгалтерской, это в определенном смысле, восприятие ее конкретными лицами и интерпретация этих данных. Этой проблеме посвящено достаточно серьезное количество работ, и в целом описываемую проблему можно свести к соотношению смысла информационного наполнения, закладываемого в данные отчетности бухгалтерами и смысла, извлекаемого при прочтении пользователями отчетности. Фактически речь идет о вопросах восприятия или работы с информационными сообщениями, которые составлены профессионалами в какой-то области и теми лицами, которые профессионалами в этой области не являются.

Бухгалтерский учет – это с определенной точки зрения язык. В частности, об этом пишут Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда в книге «Теория бухгалтерского учета». Данные авторы рассматривают бухгалтерский учет как язык с его прагматикой (pragmatics) – изучение эффекта языка, семантикой (semantics) – изучение смысла языка, синтаксисом (syntactics) – фамматики или логического построения языка [1]. «При этом практически вся книга Э.С. Хендриксена и М.Ф. Ван Бреда посвящена изучению значений (семантики) слов и словосочетаний, которые используются для обозначения основных объектов бухгалтерского учета и изучения их влияния на учет и достижение успехов в бизнесе. Они, в частности, приводят примеры возможных вариантов определения счета «Товары» и изучают влияние этих определений на то, как будет вести учет бухгалтер, какие проводки он будет составлять и как это повлияет на финансовый результат, а также на составляемую отчетность и ее восприятие заинтересованными пользователями» [2].

Я.В. Соколов (1938–2010) предлагал следующее определение: «Бухгалтерский учет – это язык знаков и правил их употребления, созданный для замены реальных объектов их символами, позволяющими описать хозяйственную деятельность и ее результаты» [3].

Бухгалтерский учет часто называют языком бизнеса, – пишет М. Л. Пятов, – Это утверждение не лишено основания. Ведь язык – это не что иное, как набор символов, представляющих явления реального мира. Бухгалтерский учет с его специфическими категориями – активы, пассивы, обязательства, капитал, доходы, расходы, прибыль, амортизация и т.п. – это также набор символов. Эти символы представляют заинтересованным лицам реальность экономической жизни фирмы. Развитие бухгалтерского учета – это постоянный поиск новых форм представления различных аспектов положения дел фирмы заинтересованным лицам. Век за веком бухгалтеры стараются делать этот язык совершеннее,

находя новые возможности для сближения такого своего «набора символов» с экономической реальностью, которая в свою очередь постоянно меняется. И при всем этом век за веком остаются открытыми вопросы о том, каким образом соотносятся бухгалтерские записи и отчетность с тем, что действительно происходит с фирмой, а также о том, насколько возможно адекватное восприятие пользователями отчетности формируемых бухгалтерами данных [4].

А.Д. Черкай подчеркивает, что язык бухгалтерского учета – это основная и важная его часть, например, номера счетов и буквы Д и К составляют алфавит языка бухгалтерского учета, а названия счетов и слова Дебет и Кредит входят в его словарь. Алфавит языка обычно рассматривается как часть словаря. Синтаксис языка – это его грамматика, или правила соединения символов и слов в предложения, а семантика – это значение (смысл) отдельного знака, слова, предложения языка. Синтаксис и семантика языка бухгалтерского учета определяют соответственно вид и смысл составляемых на нем предложений (фраз) в виде проводок. Формализация синтаксиса и семантики расширяет и упрощает возможности понимания и практического применения процедур записи и анализа описаний отдельных операций или их наборов на языке бухгалтерского учета. Это обеспечивает возможность использования этого языка при обучении бухгалтерскому учету [2].

Н.В. Генералова и Н.А. Соколова отмечают, что бухгалтерский учет – это язык знаков, созданный для замены реальных объектов их символами, позволяющими описать хозяйственную деятельность и ее результаты. А любой знак так или иначе упрощает или искажает действительность. Глубина этих различий определяется смысловыми противоречиями между содержанием хозяйственного факта и его «заместителем», сформированным через принципы, методы и приемы обработки информации в бухгалтерском учете. Накапливаясь, эти системные искажения приводят к иллюзорному восприятию производимой системой информации как полностью адекватной поставленным задачам и абсолютно соответствующей реальной действительности [5].

Согласно О.И. Кольвах, бухгалтерский учет – информационная технология, причем принципиально и существенно отличается от многих других, прежде всего от статистики тем, что одновременно включает в себя такой важный ее компонент как язык описания самой технологии – язык бухгалтерских проводок. Именно с его помощью была первоначально сконструирована и продолжает видоизменяться глобальная модель информационной технологии двойственных по своей природе экономических отношений, известная под названием «бухгалтерский учет» [6].

Анализ данных утверждений приводит нас к мысли о том, что любой язык – это определенная система знаков (символов), которая дает характеристику явлений. И с этой точки зрения, бухгалтерский учет – это язык, со своими символами – активы, пассивы, амортизация, то есть со всеми теми явлениями, которые характеризуют экономическую жизнь компании. И с помощью этих символов бухгалтерский учет дает информацию заинтересованным лицам (пользователям информации) о финансовом положении дел, об имуществе компании. Но это язык определенного профессионального сообщества, набор символов которого, трактовка с помощью данного языка реальных экономических явлений, может отличаться от понимания тех же самых явлений, тех же самых объектов, к примеру юристами, экономистами других направлений, или просто непрофессиональным пользователем. Во многом это связано с неоднозначностью, многовариантностью трактовок ряда ключевых экономических категорий, например «прибыль», «капитал», «доходы», «расходы» и так далее.

Языковой знак трансформируется в мысль по средствам процесса восприятия. Сложность категории «восприятие» подчеркивается многообразием ее трактовок [7–9]. Тема восприятия информации нашла свое отражение в работе J.E. Cutting (1987), который исследовал значение и природу информации, а также то, как информация воздействует на перцептивную систему. «Информация и восприятие – взаимодополняющие понятия. Этимологически «информировать» означает «устанавливать форму внутри», и, исходя из этого, восприятие понимается как установка внешних элементов в сознании воспринимающего. Восприятие широко ассоциируется с мышлением» [10]. R. Varon и D. Byrne (1991) отразили тему восприятия информации в теории социального восприятия, поскольку она позволяет исследовать различия в восприятии между поставщиками и пользователями [11]. Теория фокусируется на том, как разные люди воспринимают других, в частности, с точки зрения того, что они считают важным (R.J. Ristiono и J.M. Michalak, 2018) [12]. Сказанное выше свидетельствует о том, что проблема восприятия информации человеком нашла свое место и в экономической науке. В настоящее время термины «прибыль», «доходы», «расходы», «капитал», «активы», «пассивы» не имеют четких границ. Так, к примеру, люди часто под категориями «издержки», «затраты», «расходы» понимают практически одно и то же, но на самом деле данные термины имеют разное значение. Это подтверждается работами авторов Justyna Dobroszek, Ewelina Zarzycka, Alina Almasan и Cristina Circa (2019), целью их исследования являлось изучение восприятия менеджерами из стран с переходной экономикой информационной системы управленческого учета [13]. Bernard Pierce, Tony O'Dea (2003) в своей работе исследова-

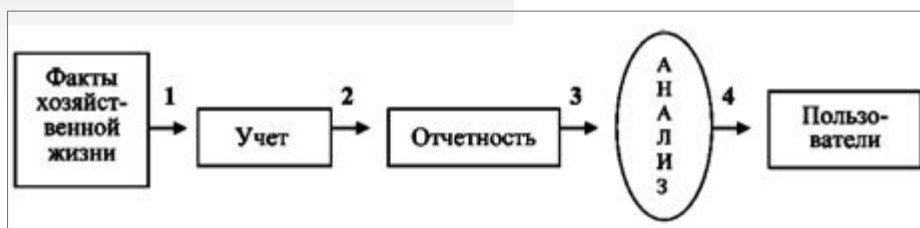


Рис. 1. Четыре информационных преломления.

ли восприятие бухгалтеров и менеджеров в одних и тех же организациях относительно информации, предоставляемой управленческим учетом, были сопоставлены и выявлены различия [14].

Проблема восприятия информации человеком на сегодняшний день находит свое отражение и в бухгалтерском учете, который является основным поставщиком информации. «Роль бухгалтерского учета в экономике, – писал Я.В.Соколов, – определяется восприятием бухгалтерской информации лицами, принимающими экономические решения – решения, результатом которых становится распределение хозяйственных ресурсов» [15]. В связи с этим проблема восприятия отчетных данных, как восприятие любой информации и реакции на нее, чрезвычайно актуальна в целом, и это подтверждают работы различных авторов. Ковалев В.В. писал, что проблема психологической составляющей учетно-аналитической деятельности должна рассматриваться в различных аспектах:

- (а) с позиции познавательной сложности учетно-аналитических сведений;
- (б) с позиции источника данных;
- (в) с позиции пользователя информации;
- (г) с позиции выделения психологических типов личности [16].

Если рассматривать проблему психологической составляющей учетно-аналитических данных с позиции пользователя этой информации, бухгалтерская информация на своем пути от бухгалтера до заинтересованного пользователя проходит несколько информационных преломлений, что отражено в статье Н.В. Генераловой и Н.А. Соколовой [5] (рис.1).

Первое информационное преломление возникает при отражении фактов хозяйственной жизни в результате применения бухгалтерской процедуры и реализуемых учетных принципов. Именно здесь возникают так называемые информационные бухгалтерские искажения. Второе смысловое преломление появляется в процессе формирования финансовой отчетности. Оно обуславливается процессами регулирования практики финансового учета. На основании данных, отраженных в бухгалтерской отчетности, производится расчет необходимых финансовых коэффициентов, которые отражают картину финансово-хозяйственной деятельности фирмы, и на данном этапе возникает уже третье преломление информации. Четвертое преломление возникает при принятии управленческих решений пользователем такой информации.

Восприятие учетной информации и интерпретация результатов ее анализа будут сугубо индивидуальны в каждом конкретном случае, для каждого заинтересованного пользователя в результате отличий в апперцепции (возможностей понимания) последнего. В связи с этим допустимы ситуации, когда ожидания, связанные с получаемыми данными пользователем, и реакция на эти данные не соответствуют их смысловому значению, в свою очередь значение этих данных определяется методологией бухгалтерского учета. Например, если пользователь отчетной информации узнает, что фирма получила прибыль, то скорее всего он посчитает, что речь идет о полученных фирмой денежных средствах, но это совсем не так.

Н.В. Генералова и Н.А. Соколова отмечают, что такого рода ситуации возникают из-за множества факторов, среди которых следует обозначить и недостаточную подготовленность пользователей финансовой информации [5]. Данный фактор также упоминают в своей работе В.В. Ковалев и Вит. В. Ковалев: «Информация и данные (информационные) — это разные понятия. В качестве примера приведем ситуацию с комплектом годовой бухгалтерской отчетности. Те объемы информации, то есть новых полезных сведений (знаний), которые способны извлечь из отчетности соответственно первокурсник, рабочий, студент-математик, студент экономического вуза, начинающий бухгалтер, опытный аудитор, – принципиально различаются, хотя исходная база данных одна и та же» [17]. Фактически авторы обращают внимание на личностное восприятие данных отчетности конкретным человеком. Восприятие носит индивидуальный характер. Если мы говорим о восприятии данных бухгалтерской отчетности, то речь идет о некоем гипотетическом человеке, который, знакомясь с содержанием бухгалтерской отчетности, приходит к определенным выводам на основании своего восприятия о финансовом состоянии фирмы.

О проблеме восприятия данных бухгалтерской информации упоминается в статье О.В. Рожновой, которая пишет: «Восприятие учетной информации пользователями отождествимо с мыслительными процессами, а человеческое мышление, как правило, связано с размытыми категориями и суждениями в форме нечетких условных высказываний» [18].

А.А. Солоненко приходит к выводу, что «информация, формируемая в учетном процессе, влияет на суждение и принятие

решений ее пользователями и на их поведение в целом, следовательно, возможно определить механизмы и инструменты воздействия на степень аналитического обоснования принимаемых управленческих решений» <...> «Бухгалтерский учет – это социальная наука, производная имеющейся среды, на него влияют уровень представлений о ценностных ориентациях менеджеров, собственников, общества; политические факторы; правовая система, наконец, учетные традиции. Таким образом, использование психологических теорий в бухгалтерском учете оправдано и обосновано» [19].

М.О. Козлова отмечает наличие психологических и лингвистических аспектов, влияющих на бухгалтерский учет. По ее мнению, «искажения, могущие быть умышленными и неумышленными, являются результатом субъективности учетной информации, которая в свою очередь может быть субъективностью по искажению и субъективностью по восприятию. Также актуальна постановка проблемы искажения бухгалтерской информации из-за двусмысленности лексических единиц» [19]. Впоследствии автор приходит к выводу: «Пренебрежение принятием во внимание перцептивных особенностей основных внутренних пользователей управленческой отчетности приводит к неоправданно высоким затратам либо к дублированию усилий по подготовке отчетов» [20].

В этом комплексе работ, отдельное направление представляют труды профессора Ярослава Вячеславовича Соколова, которому принадлежит авторство введения в научный оборот понятия «парадоксы бухгалтерского учета».

«Восприятие любой информации, – подчеркивал Я.В. Соколов, – в том числе и содержания бухгалтерской отчетности, зависит как от интеллектуальной деятельности лиц, эту информацию создающих, так и от интеллектуальной деятельности лиц, ее воспринимающих. Последняя подчинена ожиданиям (ассоциациям), которые связывает сознание воспринимающего лица с получаемыми данными. При этом возможны ситуации, когда такие ожидания (ассоциации), определяющие реакцию на получаемые данные, могут не совпадать с их (данных) смысловым наполнением, определяемым («закладываемым в них») лицами, соответствующую информацию формирующими. Такого рода расхождения между содержанием бухгалтерской отчетности, определяемым учетной методологией, и восприятием ее данных пользователем учетной информации создают ситуации возникновения так называемых парадоксов бухгалтерского учета» [15].

Следует отметить, что мысль о необходимости понимания парадоксов бухгалтерского учета была высказана В.Ф. Палием (1927–2013) и Я.В. Соколовым в их работе «АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета». Они писали: «главный парадокс бух-

галтерского учета состоит в том, что он должен описать (идентифицировать, измерить, вычислить) и объяснить факты хозяйственной деятельности такими, каковы они есть, независимо от чьих-либо восприятий и воздействия на них» [15].

Впервые понятие «парадоксов» было рассмотрено в книге Я.В. Соколова «Очерки по истории бухгалтерского учета» 1991 года. В данной работе автор сформулировал шесть основных парадоксов бухгалтерского учета:

- 1) денег нет, а прибыль есть;
- 2) деньги есть, а прибыли нет;
- 3) имущественная масса увеличилась, а прибыль нет;
- 4) имущественная масса увеличилась, и прибыль увеличилась тоже;
- 5) имущественная масса уменьшилась, а прибыль не изменилась;
- 6) имущественная масса уменьшилась и прибыль уменьшилась [21].

Через пять лет, в 1996 году в книге «Бухгалтерский учет от истоков до наших дней» в главе 4 «Учет становится наукой», выделяется отдельный параграф теме парадоксов бухгалтерского учета, и их уже становится двадцать три. Последний труд с отдельной главой «Парадоксы и их значение», в которой наиболее подробно описана тема бухгалтерских парадоксов, назывался «Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни» (2010). В данной работе количество парадоксов бухгалтерского учета и финансовой отчетности достигает тридцати двух (это подклассы изначально выделенных шести парадоксов).

«Под парадоксом в науке, – писал Я.В. Соколов, – понимают логическое противоречие, неизбежно возникающее в тех или иных фундаментальных или существенно важных положениях. Парадоксы неизбежны, а от глубины их осмысления и разрешения зависит успех любой деятельности, в том числе и бухгалтерской. Путь парадокса, – ссылается автор на О. Уайльда, – это путь истины» [3].

Эта идея нашла отражение в работах ряда современных авторов, причем как позитивное, так и критическое. Позитивное отражение парадоксов бухгалтерского учета можно найти в статье Н.А. Соколовой «Аналитические парадоксы: проблемы восприятия результатов анализа бухгалтерской отчетности». С помощью парадоксов, сформулированных профессором Я.В. Соколовым, автор выделил девять аналитических парадоксов и обозначает следующее: «Бухгалтерский учет, использующий логику в качестве инструмента познания, нередко наталкивается на теоретические противоречия либо на противоречия теории опыту, что приводит к возникновению информационных парадоксов. Анализ бухгалтерских данных является логическим следствием бухгалтерской процедуры, поэтому учетные парадоксы приводят к возникновению парадоксов аналитических» [22].

Как пишет М.Л. Пятов: «В числе сомневаемых выделялся профессор В.В. Ковалев (1948–2020), в качестве одного из направлений работ Я.В. Соколова в области теории учета называвший «введение весьма дискуссионной категории, названной им "парадокс учета", отражающей дефекты восприятия неквалифицированными пользователями учетных данных, которые существуют как следствие расхождений между применяемыми методами учета и информационными ожиданиями потенциальных пользователей бухгалтерской отчетности». В.В. Ковалев в своем неприятии идеи парадоксов учета и отнесении их к проблемам неквалифицированных участников экономических отношений, по всей видимости, исходил из определения логического парадокса как «рассуждения либо высказывания, в котором, пользуясь средствами, не выходящими (по видимости) за рамки логики, и посылками, которые кажутся заведомо приемлемыми, приходят к заведомо неприемлемому результату» [23].

Действительно, то, что в работах профессора Я.В. Соколова называется парадоксом бухгалтерского учета, с точки зрения процедуры бухгалтерского учета, его методов, назвать «парадоксом» сложно. Потому что самый известный парадокс: «Прибыль есть, денег нет» объясняется совершенно просто, например способом учета доходов с помощью метода начисления. Но парадоксальность, значимость заключается в восприятии при этом бухгалтерских данных. Бухгалтеры работают не для бухгалтеров, так как отчетность предоставляется людям, разбирающимся в ее содержании, но зачастую не являющимися специалистами в области бухгалтерского учета. Для понимания содержания бухгалтерской отчетности необходимо разбираться в методологии бухгалтерского учета.

Заканчивая статью необходимо отметить, что рассмотренная дискуссия, как в работах Я.В. Соколова, так и В.В. Ковалева, Вит.В. Ковалева, М.Л. Пятова, Н.А. Соколовой, Н.В. Генераловой основывается на оценочных суждениях авторов и не подкреплено количественными методами. Это связано с определенными сложностями: с одной стороны, в области бухгалтерского учета в России пока не сложилась традиция социологических опросов и исследований, а с другой стороны, эти вопросы затрагивают инструментарий смежной области знаний. Но решить эту проблему и продолжить исследования без использования данного подхода, не представляется возможным. Сказанное выше приводит нас к выводу об очевидности необходимости количественных исследований данной проблемы.

#### Литература

1. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ./ Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и ста-

тистика, 2000.

2. Черкай А.Д. Лингвистическая модель и универсальный семантический код бухгалтерского учета // Аудит. – 2016. – № 2. – С. 30–32.

3. Соколов Я.В. «Основы теории бухгалтерского учета» – М.: Финансы и статистика, 2000, стр. 65.

4. Пятов, М. Л. Логико-философские основания бухгалтерского баланса / М. Л. Пятов // Аудиторские ведомости. – 2016. – № 3. – С. 38–59. – EDN VPHZXD.

5. Генералова Н.В., Соколова Н.А., «Вариативность интерпретации бухгалтерской информации» // Вестник СПбГУ.– Сер. 5.2012. – Вып.1.

6. Кольвах О.И. Ситуационно-матричная бухгалтерия как одно из средств развития теории учета в условиях современных программно-информационных технологий в // Аудит и финансовый анализ. – 2000. – № 3. – С. 15–40.

7. Величковский Б.М. Восприятие // Большая российская энциклопедия. – Т. 5. – М. – 2006. – С. 739–741.

8. Восприятие // Большая советская энциклопедия [в 30 т.]. –Т.5. / Гл. ред. А.М. Прохоров. – 3-е изд. – М.: Советская энциклопедия, 1969–1978.

9. Восприятие // Новейший философский словарь / Сст. и гл. ред. А.А. Грицанов. – 2-е изд., перераб. и доп. – Минск: Изд. В.М. Скакун, 1998.

10. Cutting J.E. (1987). Perception and information // Annual Review of Psychology. – № 38. – Pp. 61–90.

11. Baron R., Byrne D. (1991). Social psychology // Understanding human interaction (6th ed.). – Boston, MA: Allyn and Bacon.

12. Ristiono R.J., Michalak J.M. (2018). Employee perceptions of organizational culture's influence on their attitudes and behaviour. Journal of East European Management Studies. – № 23(2). – Pp. 277–294.

13. Justyna Dobroszek, Ewelina Zarzycka, Alina Almasan, Cristina Circa (2019) Managers' perception of the management accounting information system in transition countries // Economic Research – Ekonomiska Istraživanja. – Vol. 32. – № 1.– 2019.– Pp. 2798–2817.

14. Bernard Pierce, Tony O'Dea. Management accounting information and the needs of managers: Perceptions of managers and accountants compared, The British Accounting Review. – Vol. 35.– Issue 3. – 2003. – Pp. 257–290,

15. Пятов М.Л., Карельская С.Н. Балансовые теории как ключ к пониманию границ возможностей современной бухгалтерской отчетности и механизмов ее восприятия // Вестник Полоцкого государственного университета. Серия D: Экономические и юридические науки.– 2011. – № 5. – С. 70.

16. Ковалев В.В. «Финансовый анализ: методы и процедуры». – М.: Финансы и статистика. – 2002.

17. Ковалев В.В., Ковалев Вит. В., Корпоративные финансы и учет – М.: Проспект, 2012.

18. Рожнова О.В. Пути совершенствования восприятия учетной информации //

Международный бухгалтерский учет. – Учетная информация. – № 4 (28) апреля 2001.

19. Солоненко А.А. Поведенческий бухгалтерский учет: реалии и перспективы // Вестник АГТУ. Сер. Экономика. – 2015г. – № 1.

20. Козлова М.О. «Влияние психологических и лингвистических аспектов на организацию бухгалтерского учета» // Международный бухгалтерский учет. Проблемы. Мнения. Решения. – № 24 (270). – 2013.

21. Соколов Я.В. «Очерки по истории бухгалтерского учета» М.: Финансы и статистика, 1991.

22. Соколова Н.А. «Аналитические парадоксы: проблемы восприятия результатов анализа бухгалтерской отчетности» // Бухгалтерский учет. – № 8, – 2011.

23. Пятлов М.Л. «Парадоксы бухгалтерского учета по Я.В. Соколову – что это такое?» // Вестник профессиональных бухгалтеров. – №. – 2021..

**References**

1. Hendricksen E.S., Van Bred M.F. Accounting Theory: Per. from English/ Ed. Prof. ГМ IN. Sokolova. – М.: Finance and statistics, 2000.

2. Cherkai A.D. Linguistic model and universal semantic accounting code // Audit. – 2016. – No. 2. – Pp. 30–32.

3. Sokolov Ya.V. “Fundamentals of the theory of accounting” – М.: Finance and Statistics, 2000, p. 65.

4. Pyatov, M. L. Logical–philosophical foundations of the balance sheet / M. L. Pyatov // Auditing Vedomosti. – 2016. – No. 3.– Pp. 38 – 59. – Edn vphzxd.

5. Generalova N.V., Sokolova N.A., “Variability of interpretation of accounting information”

// Bulletin of St. Petersburg State University. – SER.5.2012. – Issue 1.

6. Kolvakh O.I. Situational and impact accounting as one of the means of developing the theory of accounting in the context of modern program–information technologies in // Audit and financial analysis. – 2000. – No. 3. – Pp. 15–40.

7. Velichkovsky B.M. Perception // Big Russian Encyclopedia. – Т. 5.– М. – 2006. – Pp. 739–741.

8. Perception // Big Soviet Encyclopedia [in 30 tons]. –Т.5. / Ch. Ed. A. M. Prokhorov. –3rd ed. – М.: Soviet Encyclopedia, 1969 – 1978.

9. Perception // The Night Philosopher Slovar / Sr. and ch. Ed. A.A. Gritsanov. –2nd ed., Pesreb. and add. – Minsk: ed. V.M. Skykun, 1998.

10. Cutting J.E. (1987). Perception and Information // Annual Review of Psychology. – No. 38. – Pp. 61–90.

11. Baron R., Byrne D. (1991). Social Psychology // Understanding Human Intection (6th Ed.). – Boston, Ma: Allyn and Bacon.

12. Ristiono R.J., Michalak J.M. (2018). Employee Perceptions of Organizational Culture’s Influence on Their Attitudes and Behavior. Journal of East European Management Studies. – No. 23 (2). – Pp. 277–294.

13. Justyna Dobroszek, Ewelina Zarzycka, Alina Almasan, Cristina Circa (2019) Managers’ Perception of the Management Accounting System in Transition County County ES // Economic Research – Ekonomiska Istraživanja. – Vol. 32. – No. 1.– 2019.– Pp. 2798–2817.

14. Bernard Pierce, Tony O’Dea. Management Accounting Information and the Needs

of Managers: Perceptions of Managers and Accountants Compared, The British Accounting Review. – Vol. 35.– Issue 3. – 2003. – Pp. 257–290,

15. Pyatov M.L., Karelskaya S.N. Balance theories as the key to understanding the boundaries of the possibilities of modern financial statements and the mechanisms of its perception // Bulletin of the Polotsk State University. Series D: Economic and Legal Sciences. – 2011. – No. 5. – P. 70.

16. Kovalev V.V. “Financial analysis: methods and procedures.” – М.: Finance and statistics. – 2002.

17. Kovalev V.V., Kovalev Vit. V., Corporate Finance and Accounting – М.: Prospekt, 2012.

18. Rozhnova O.V. Ways to improve the perception of accounting information // International accounting. – Accounting information. – No. 4 (28) April 2001.

19. Solonenko A.A. Behavioral accounting: realities and prospects” // Bulletin of AGTU. Ser. Economics. – 2015 – No. 1.

20. Kozlova M.O. “The influence of psychological and linguistic aspects on the organization of accounting” // International accounting. Problems. Opinions. Solutions. – No. 24 (270). – 2013.

21. Sokolov Ya. V. “Essays on the history of accounting” М.: Finance and Statistics, 1991.

22. Sokolova N.A. “Analytical paradoxes: Problems of perceiving the results of the analysis of financial statements” // Accounting. – No. 8, – 2011.

23. Pyatov M.L. “The paradoxes of accounting for Ya.V. Sokolov – what is it?” // Bulletin of professional accountants. – No.. – 2021.

## Родитель ранее работал на полставки – ВС РФ разрешил платить пособие по уходу за ребенком и зарплату

ИП 1 февраля принял женщину на работу на полставки. 26 февраля ей дали отпуск по уходу за ребенком, и она продолжила работать неполный день. Работница получила зарплату за февраль и март, а также пособие по уходу за ребенком за март от ФСС по сведениям, которые подал ИП.

Позднее при камеральной проверке фонд потребовал от ИП возместить излишние расходы. По мнению ФСС, размер заработка после наступления страхового случая не изменился, утраты дохода нет. Пособие стало дополнительным материальным стимулированием работницы.

ВС РФ с таким подходом не согласился. Ни в ТК РФ, ни в Законе о страховании на случай нетрудоспособности нет положений о том, что для получения пособия застрахованный перед уходом в отпуск должен работать на полную ставку. Нет требований и о том, чтобы до ухода в отпуск застрахованное лицо работало.

Условия для получения пособия в данной ситуации выполнены:

- у женщины есть ребенок в возрасте до 1,5 лет;
- она работает на 0,5 ставки и ухаживает за ребенком.

Кроме того, зарплата работницы на условиях неполного рабочего времени меньше пособия. Поэтому лишение пособия снижает уровень ее материального обеспечения. Фонд не доказал, что женщина не осуществляла уход за ребенком, а ИП злоупотребил своим правом.

Документ: Определение ВС РФ от 21.08.2023 N 309-ЭС23-5380

## МСФО 5.2.3

*СИВКОВА Алина Андреевна,  
бакалавриant образовательной программы «Экономика»  
Санкт-Петербургского государственного университета,  
a1500lina@gmail.com*

УДК 657.6

*Научный руководитель  
ГЕНЕРАЛОВА Наталья Викторовна,  
к.э.н., доцент, доцент кафедры статистики, учета и аудита  
Санкт-Петербургского государственного университета,  
n.v.generalova@spbu.ru*

## **Создание Совета по международным стандартам отчетности устойчивого развития (ISSB): шанс для гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности**

**Аннотация.** Статья посвящена проблематике регулирования нефинансовой отчетности компаний в области устойчивого развития в контексте создания Совета по международным стандартам отчетности в области устойчивого развития (ISSB) и процесса его интеграции в Фонд МСФО (IFRS Foundation). Особое внимание в статье уделяется проблемам заинтересованных сторон в связи с отсутствием определенности в вопросе регулирования нефинансовой отчетности. Автор анализирует возможные траектории развития создаваемых стандартов в контексте взаимодействия действующих и вновь созданных советов. Обосновывается вывод о том, что создание нового регулятора нефинансовой отчетности ISSB наряду с действующим Советом по МСФО (IASB) под общим руководством Фонда IFRS Foundation является позитивным шагом на пути гармонизированного развития финансовой и нефинансовой отчетности.

**Ключевые слова:** МСФО, отчетность в области устойчивого развития, IASB, ISSB.

*SIVKOVA Alina A.,  
Saint-Petersburg State University  
Bachelor of the educational program «Economics»  
Saint-Petersburg,  
a1500lina@gmail.com*

*Scientific supervisor  
GENERALOVA Natalia V.,  
PhD in Economics, Associate Professor  
Department of Statistics, Accounting and Auditing University  
Saint-Petersburg State University,  
n.v.generalova@spbu.ru*

## **Creation of the International Sustainability Standards Board (ISSB): a chance to harmonize financial and non-financial reporting**

**Abstract.** The article is devoted to the regulation of non-financial reporting of companies in the field of sustainable development in the context of the creation of the Council for International Standards of Reporting in the Field of Sustainable Development (ISSB) and the process of its integration into the IFRS Foundation. Particular attention is paid in the article to the problems of stakeholders due to the lack of certainty in the regulation of non-financial reporting. The author analyzes the possible development trajectories of the standards being created in the context of the interaction of existing and newly created councils. The conclusion is substantiated that the creation of a new non-financial reporting regulator ISSB along with the current IASB under the overall guidance of the IFRS Foundation is a positive step towards the harmonized development of financial and non-financial reporting.

**Keywords:** IFRS, sustainability reporting, IASB, ISSB.

**Актуальность исследования**

В настоящее время происходит рост популярности и применения нефинансовой отчетности для получения более полной, всесторонней и объективной информации о деятельности компаний. Но, в отличие от финансовой отчетности, отчетность в области устойчивого развития регламентируется большим количеством стандартов и методик, при ее составлении отсутствуют единые правила оформления, структура внутреннего содержания важных аспектов – все это приводит к возникновению проблем у различных стейкхолдеров.

Проблематику нефинансовой отчетности можно рассматривать с позиции различных субъектов. Так, для пользователей (инвесторов) данного вида отчетности характерны следующие проблемы: трудности в определении влияния нефинансовой отчетности на финансовые показатели компаний для выбора перспективного и эффективного объекта вложения капитала, сложности в сопоставлении нефинансовых отчетов компании за разные периоды. В свою очередь проблемы для самих компаний в составлении нефинансовых отчетностей заключаются в следующем: необходимо большое количество времени и средств, затрачиваемых на выбор стандартов и структуры, наиболее четко определяющих деятельность компании в области устойчивого развития, а также постоянный контроль за развитием законодательной базы для нефинансовой отчетности и сложности в определении ее влияния на финансовую отчетность. Регуляторы могут сталкиваться со сложностями в области мониторинга, координации и обобщения разрабатываемых стандартов. При этом для них важно иметь единую базу для последующей сопоставимости и колляции данных.

В условиях процесса информатизации и цифровизации общества есть шанс решить данные проблемы, и гипотеза данной статьи состоит в том, что в настоящее время одной финансовой отчетности не хватает для полного отражения ситуации в компании, необходима нефинансовая отчетность, ко-

торая систематизирована и урегулирована. Инициативы Фонда МСФО, направленные на создание нового Совета по международным стандартам отчетности в области устойчивого развития, дадут шанс на решение данных проблем.

В данной статье были предприняты попытки анализа развития ситуации на современном этапе. Все это определило структуру статьи: в первой части будет рассмотрено развитие нефинансовой отчетности и ее существующие в современных условиях регуляторы («Нефинансовая отчетность как инструмент устойчивого развития»), далее будут отражены различные пути развития финансовой и нефинансовой отчетности, их взаимосвязь («Соотношение финансовой и нефинансовой отчетности»), раскрыта инициатива Фонда МСФО в связи с возникающими проблемами нефинансовой отчетности («Роль IFRS Foundation в регулировании нефинансовой отчетности: создание ISSB») и подведены итоги.

**Нефинансовая отчетность как инструмент устойчивого развития**

За последние годы широкое распространение получила концепция ESG, согласно которой компании по всему миру все большее внимание стали уделять вопросам своего участия в экологическом и социальном развитии общества. Так, например, по данным агентства McKinsey&Company за 2020 год, «в разных отраслях и регионах организации различного масштаба деятельности стали выделять значимо больше ресурсов на улучшение показателей ESG. Более 90 % компаний из S&P 500 в настоящее время публикуют отчеты ESG в той или форме...» [1].

Как видно из рис. 1, начиная с 2012 года произошел значимый рост количества компаний (72 п.п. против 20 п.п. в 2011), публикующих отчетность в области устойчивого развития. В последующие годы число компаний, публикующих нефинансовые показатели, устойчиво увеличивается, несмотря на замедление темпов экономического роста в последние годы.

Однако очевидно, что даже ведущие в области ESG отчетности компании не имеют унифицированных стандартов ее составления, что затрудняет объективную оценку ее данных. В качестве примера здесь можно назвать американскую транснациональную корпорацию – PepsiCo. На официальном сайте данной компании можно найти отчеты об устойчивом развитии, начиная с 2015 года, составленные по разным стандартам-регуляторам [3]. В качестве примера российской компании, можно привести ПАО «Газпром», которое еще с 2008 года начало публиковать отчеты о деятельности в области устойчивого развития и также использует целый ряд стандартов [4].

Но до сих пор продолжаются дискуссии о значимости раскрытий нефинансовых показателей в связи с тем, что тематика ESG достаточно неоднозначно воспринимается разными авторами. Так, среди достоинств данной концепции отмечаются: снижение асимметрии информации между заинтересованными сторонами с соответственным уменьшением размера ошибок при прогнозе и принятии решений, положительным влиянием на имидж компании и повышение ее инвестиционной привлекательности [5].

К недостаткам относят то, что ESG часто используют как современный инструмент «пиар-хода», манипулируя показателями, что подтверждают слова бывшего вице-президента США Майка Пенса, который утверждал, что регулирование ESG – это способ для «левых добиться того, чего они никогда не могли надеяться достичь в урне голосования или посредством конкуренции на свободном рынке» [6]. Также отрицательным аспектом ESG отмечают трудноосуществимость оценки данного показателя и сложность распределения средств от ESG, так как множество стейкхолдеров взаимосвязаны с друг другом. Как недостаток выделяют низкую взаимосвязь с финансовыми показателями, т.е. отсутствие положительной корреляции между компанией, имеющей высокий рейтинг ESG, и ее хорошими финансовыми показателями [1].

Роль нефинансовой отчетности в современной экономике сложно переоценить. Ее практика стала логическим продолжением развития концепции устойчивого развития, сформировавшейся в 1960-1970 годах и побудившей бизнес-сообщество задуматься о необходимости бережного распределения ресурсов, принимая во внимание факторы охраны и сохранения окружающей среды и определенные социальные нормы. Уже в конце 20 века европейские компании начали составлять нефинансовые отчеты, которые раскрывали основные аспекты ESG-показателей. В последние 20 лет эта практика получила еще более широкое распространение. Появлению первых систем стандартов для компаний по составлению нефинансовой отчетности способствовало принятие в 2015 г. Парижского соглашения по координации усилий государств по сокращению выбросов парниковых газов,

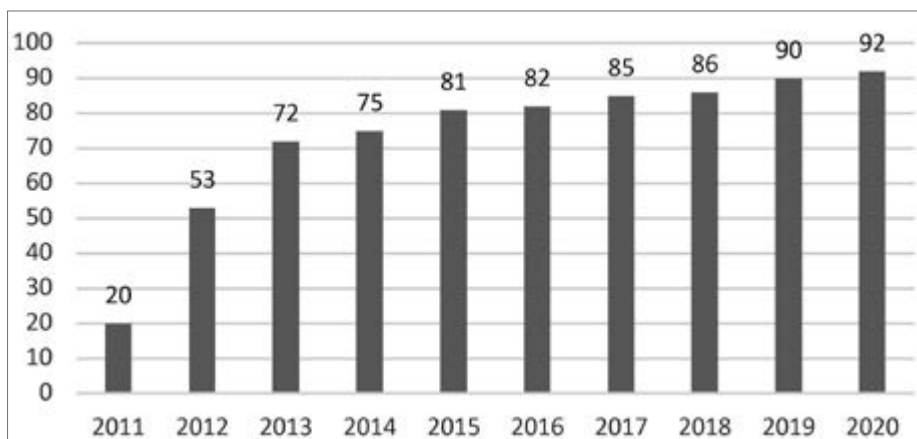


Рис. 1. Количество компаний S&P 500, публикующих отчеты об устойчивом развитии, за последние 10 лет, % (составлено автором по [2]).

Таблица 1.

а также внедрением ООН целей устойчивого развития [7, 8].

И вот наряду со всем этим, приходится констатировать, что в настоящее время не существует единых, достаточно регламентированных требований к составлению отчетности об устойчивом развитии, каждая компания самостоятельно формирует такую отчетность, руководствуясь общими принципами и подходами, изложенными в документах, изданных несколькими общественными организациями (см. табл. 1). Перечень, представленный в таблице 1, не является исчерпывающим, помимо указанных следует отметить регуляторы CDSB (Climate Disclosure Standards Board) [9], ЦУР ООН [10] и др. Наличие такого большого количество регулирующих организаций и выпускаемых ими стандартов вносит определенные сложности при формировании отчетов и их дальнейшей интерпретации, а также приводит к дополнительным расходам на составление такой отчетности.

**Соотношение финансовой и нефинансовой отчетности**

Отметим, что при довольно широком перечне регулирующих стандартов и организаций, некоторые из них регламентируют устойчивое развитие компании больше с точки зрения финансовой, но сам по себе ESG-отчет – нефинансовая отчетность.

В профессиональном сообществе в последние годы активно обсуждался вопрос дальнейшего взаимосоуществования финансовой и нефинансовой отчетности [12, 13, 14, 15, 16 и др.]. Так, некоторые авторы формулируют три основных траектории двустороннего развития данных видов отчетностей [Генералова Н.В. Соколова Н.А. и Соколова А.А., Бычкова С.М. Карельская С.Н. Абдалова Е.Б. и Жидкова Е.А.]. Первая заключается том, что финансовая отчетность – доминирующая, а нефинансовые отчеты дополняют первую. Вторая траектория состоит в том, что отличия рассматриваемых двух видов отчетностей настолько принципиальны, что объединение маловероятно. И наконец, согласно третьей траектории предполагается, что будущее финансовой и нефинансовой отчетности компаний заключается в гармонизации и их взаимном развитии, которое возможно в силу единой информационной базы обеих видов отчетностей. В идее гармонизации двух рассматриваемых отчетностей будущее видится в интеграции и в совместной эволюции финансовых и нефинансовых показателей при сохранении специфики и ценности различных показателей. Неслучайно сегодня внимание пользователей обращено к взаимосвязи финансовых и нефинансовых характеристик деятельности компании, именно такой подход позволяет сформировать комплексное представление о развитии бизнеса и способствует принятию обоснованных экономических и управленческих решений. Стратегия гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности – это

**Основные стандарты и организации регулирования отчетности в области устойчивого развития.**

Название регулятора	Стандарт	Организация	Сайт	Деятельность
GRI (Global Reporting Initiative)	+	Независимая некоммерческая организация с 2001 г.	<a href="https://www.globalreporting.org">https://www.globalreporting.org</a>	Создание стандартов, регулирующих нефинансовую отчетность в области устойчивого развития компаний. Помогает представлять компаниям данные по экологическим, правовым вопросам, а также в области борьбы с коррупцией. На основе этого учета компании составляют свои отчетности, которые необходимы для внешних и внутренних заинтересованных сторон, понимания процессов внутри компании и влияния на финансовые показатели
CDP (Carbon Disclosure Project)	+	Некоммерческая организация, 2000 г.	<a href="https://www.cdp.net/en">https://www.cdp.net/en</a>	Программа CDP помогает компаниям в своих отчетах представлять информацию о воздействии на окружающую среду, в таких вопросах как изменение климата, водные ресурсы и их сохранение, цепи поставок, леса и их сохранение, углеродный след. Также помимо компаний есть проект CDP Cities, в котором участвуют города и раскрывают информацию об устойчивом развитии
TCFD (Task Force on Climate-related Financial Disclosures)	+(рекомендации)	Целевая группа по раскрытию финансовой информации создана Советом по финансовой устойчивости (FSB)	<a href="https://www.fsb-tcfd.org/">https://www.fsb-tcfd.org/</a>	Дает рекомендации по вопросам, связанным с климатом: что компания делает для того, чтобы снизить риски воздействия на климат. Также работает с такими направлениями как метрики и целевые показатели, управление рисками, стратегия и управление
SASB (Sustainability Accounting Standards Board)	+	Некоммерческая организация	<a href="https://www.sasb.org/">https://www.sasb.org/</a>	Стандарты для 77 отраслей, определяющие раскрытие информации о финансовой устойчивости для своих инвесторов. Стандарты регулируют области экологических, социальных и управленческих аспектов, которые наиболее влиятельны для финансовых показателей

Источник: составлено автором по данным [11].

приоритетный путь развития публичной отчетности компаний. Примером может быть исследование в области раскрытия информации о климатических рисках [17, 18]. Как результат этого вызова современности – появление и развитие практики формирования интегрированной отчетности.

Также важной точкой зрения [Ефимова О.В.] считается позиция, заключающаяся в том, что нефинансовая отчетность может сохранить свою самостоятельность публикации, но при этом необходимо решить проблемы, с которыми можно столкнуться в процессе подготовки данного вида отчетности. Именно они снижают эффективность дальнейшего использования нефинансовой отчетности и ее сопоставления с финансовой отчетностью, а также усложняют про-

цесс принятия финансовых и инвестиционных решений.

Схожий путь развития нефинансовой отчетности можно наблюдать еще у одного автора [Соловей Т.Н.], в работе которого рассматривается самостоятельное развитие нефинансовой отчетности, возникающие при этом проблемы ее содержательных и качественных характеристик. Одним из предложений в части решения проблем высказывается необходимость создания концептуальных основ данного вида отчетности, которые либо были бы специфичными или же соответствовали концептуальным основам МСФО.

Стоит отметить, что общими чертами данных работ является мнение об отсутствии единых стандартов составления

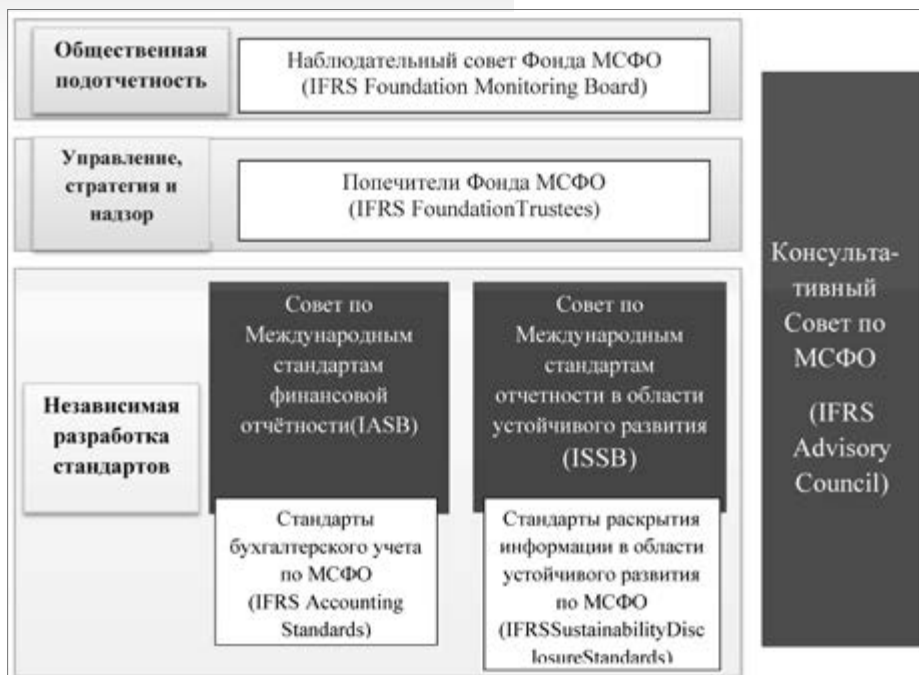


Рис. 2. Структура IFRS Foundation после создания ISSB [22].

Таблица 2.

План работы ISSB.

Тип проекта	Название проекта	Суть проекта	Ожидаемая дата
Проект в области устойчивого развития	Climate-related Disclosures	Стандарт раскрытия информации об устойчивости МСФО	–
Проект в области устойчивого развития	General Sustainability-related Disclosures	Стандарт раскрытия информации об устойчивости МСФО	–
Проект по таксономии	IFRS Sustainability Disclosure Taxonomy	Обратная связь по запросу персонала на обратную связь	Ноябрь 2022
Проект стратегического управления	ISSB Consultation on Agenda Priorities	Запрос информации	Декабрь 2022

Источник: [24].

и регулирования нефинансовой отчетности. В связи с чем можно рассмотреть инициативу IFRS Foundation и ее роль в регулировании нефинансовой отчетности.

**Роль IFRS Foundation в регулировании нефинансовой отчетности: создание ISSB**

Создание единых стандартов ESG отчетности, обеспечивающих связь с финансовой отчетностью, могло бы решить довольно большой круг проблем, которые возникают у различных пользователей отчетности, а также в первую очередь облегчить формирование и аудит (заверение) таких документов для самой компании. И в последние два года действительно были сделаны большие шаги в решении этого вопроса.

Первые изменения были проведены 3 ноября 2021 года, когда IFRS Foundation Trustees (Попечители Фонда МСФО) объявили о создании нового Совета по стандартам устойчивого развития – International Sustainability Standards Board (ISSB) [19]. В пользу такого значимого шага в регулиро-

вании нефинансовой отчетности высказывали свое мнение как представители государственной власти – Риши Сунак, канцлер Казначейства Великобритании, обращал внимание на то, что в связи с перестраиванием глобальной финансовой системы под углеродную нейтральность, необходимо будет ведение требований об обязательном раскрытии информации об устойчивом развитии и другие изменения [20] – так и представители бизнеса – Алан Джоуп, генеральный директор Unilever, на ежегодном собрании Всемирного Экономического Форума 2022 заявил, что несмотря на большую команду и количество времени, потраченного на изучение вопроса составления нефинансовой отчетности: «Мы испытываем трудности с самой элементарной способностью измерять эти трудноизмеримые области – и мы занимаемся этим уже некоторое время». Также его поддержала Лаура Ча, председатель Гонконгской биржи и клиринга: «...а для того, чтобы эти раскрытия [ESG] были значимыми, нам нужен согласо-

ванный стандарт. Так как сейчас существует множество форм стандартов» [21].

По данным IFRS этот орган должен работать в тесном сотрудничестве с IASB (International Accounting Standards Board), занимающийся разработкой и публикацией стандартов, определяющих финансовую отчетность, для того, чтобы обеспечить связь и совместимость выпускаемых стандартов. В свою очередь, оба этих совета будут регулироваться IFRS Foundation Trustees, подотчетными IFRS Foundation Monitoring Board (рис.2) [22]. В этой иерархии каждый из органов выполняет свою особую функцию: Наблюдательный совет Фонда МСФО производит общественную подотчетность, в свою очередь Попечители Фонда разрабатывают стратегии, осуществляют контроль и управляют нижестоящими организациями, а ISSB и IASB занимаются разработкой стандартов.

Как можно увидеть из рис. 2, ISSB находится в тесном взаимодействии именно с органами, работающими с финансовой отчетностью, что позволяет сделать вывод о том, что скорее всего может быть произведена интеграция ESG-отчетности в финансовые отчеты компаний.

Совет по стандартам устойчивого развития имеет определенное географическое соотношение его членов: три члена назначаются из региона Азии и Океании, три – из Европы, три – из Северной и Южной Америки, один – из Африки и еще четыре члена могут быть выбраны из любой области [23]. Стоит отметить, что такое географическое распределение членов Совета позволит достичь наиболее эффективной и слаженной работы, с учетом различий регионов и проблем, возникающих по определенным аспектам.

Для достижения цели ISSB, которая заключается в создании глобальной базы стандартов для раскрытия информации в области устойчивого развития компаний, во второй половине 2022 года Совет по стандартам устойчивого развития выделил следующие проекты, представленные в табл. 2. Все они связаны в основном с подготовкой к публикации первых стандартов IFRS S1 и IFRS S2, раскрывающих вопросы устойчивого развития в отчетности. Большое внимание также уделяют обратной связи и внесению предложений по корректировке.

За время до начала активной работы ISSB Попечителями Фонда МСФО была создана Рабочая группа по технической готовности (TRWG), в которую вошли ключевые организации и инициативы, направленные на устойчивое развитие и создание интегрированной отчетности для инвесторов. TRWG создала рекомендации для ISSB, содержащие информацию для разработки унифицированных прототипов, для помощи в создании стандартов S1 и S2.

К настоящему времени Совет выпустил проекты двух документов:

- IFRS S1 «Общие требования к раскрытию финансовой информации, связанной с устойчивым развитием» [25];



• IFRS S2 «Раскрытие информации, связанной с климатом» [26].

В первом документе рассматриваются вопросы раскрытия финансовой информации о своих рисках и возможностях, связанных с устойчивым развитием, которая полезна для основных пользователей финансовой отчетности общего назначения при принятии решений, касающихся предоставления ресурсов. В данном документе нефинансовая отчетность и отчетность по устойчивому развитию будут представлять единый набор документов [27], но в то же время вопрос публикации отчетов остается открытым, имея несколько путей развития: отчет об устойчивом развитии включается в финансовую отчетность или в нефинансовую отчетность отражает влияние на финансовые показатели. Но уже сейчас существуют проблемы, связанные с регламентацией проекта стандарта, и пути их решения [28]. Второй проект посвящен особенностям отражения информации компанией, связанным с ее подверженностью рискам и возможностям в связи с изменениями климата.

Важным аспектом является взаимодействие ISSB с профессиональными сообществами, которые активно поддерживают созданный Совет и его деятельность, а также активно участвуют в обсуждениях проектов [30, 31, 32, 33]. Для аудиторских и консалтинговых компаний такое активное участие обусловлено высокой значимостью данных инициатив в связи с их основной деятельностью по составлению и проверке отчетностей компаний.

### Итоги

Шанс для гармоничного развития нефинансовой и финансовой отчетности есть, что подтверждается созданием Совета по стандартам устойчивого развития в структуре Фонда МСФО и его первыми проектами стандартов. Работа ISSB в сотрудничестве с IASB позволяет говорить о существовании будущей связи между финансовой и нефинансовой отчетностями, данные которых могут быть получены на основе интегрированной базы. При этом финансовая отчетность сохранит свою востребованность среди стейкхолдеров и будет дополнена показателями, связанными с рисками и возможностями компании в области устойчивого развития.

Шаги, которые уже были осуществлены в этом направлении, помогут преодолеть проблемы, с которыми сталкиваются различные заинтересованные стороны. В частности, для пользователей будут структурированы и понятны нефинансовые отчетности при выборе и изучении состояния компании, легче будет происходить процесс их сравнения, а также динамики их развития. Компании смогут оптимизировать свои временные и денежные затраты на составление и публикацию нефинансовых отчетностей и рассматривать их влияние на финансовую составляющую. А регуляторы получат единую базу для дальнейшего кон-

троля и мониторинга выполнения необходимых требований, а также вариант дальнейшего развития через сотрудничество и совместную работу между собой.

### Литература / References

1. Does ESG really matter – and why? // McKinsey – URL: <https://www.mckinsey.com/capabilities/sustainability/our-insights/does-esg-really-matter-and-why> (дата обращения: 02.10.2022).

2. 2021 Sustainability reporting in focus S&P 500+Russell 1000 // G&A. – URL: <https://www.ga-institute.com/research/ga-research-directory/sustainability-reporting-trends/2021-sustainability-reporting-in-focus.html> (дата обращения: 02.10.2022).

3. Reportdownloads // PepsiCo – URL: <https://www.pepsico.com/our-impact/sustainability/report-downloads> (дата обращения: 02.10.2022).

4. Отчетность об устойчивом развитии // Газпром – URL: <https://www.gazprom.ru/sustainability/sustainability-management/reports/> (дата обращения: 02.10.2022).

Reporting on sustainable development // Gazprom – URL: <https://www.gazprom.ru/sustainability/sustainability-management/reports/> (accessed: 02.10.2022).

5. Влияние нефинансовой информации на основные показатели российских компаний / Е.А. Федорова, Д.О. Афанасьев, Р.Г. Нерсесян, С.В. Ледяева // Журнал Новой экономической ассоциации. – 2020. – № 2 (46). – С. 73-96.

The impact of non-financial information on the main indicators of Russian companies / E.A. Fedorova, D.O. Afanasyev, R.G. Nersesyan, S.V. Ledyeva // Journal of the New Economic Association. – 2020. – № 2 (46). – Pp. 73-96.

6. What Is All The Fuss About ESG Ratings? // Forbes. – URL: <https://www.forbes.com/sites/hugheynewsome/2022/07/26/what-is-all-the-fuss-about-esg/?sh=33f6778a38b0> (accessed: 02.10.2022).

7. Абдалова Е.Б., Карельская С.Н. Глобальные тренды развития корпоративной отчетности // Учет. Анализ. Аудит. – 2022. – Т. 9. – № 1. – С. 19-30.

Abdalova E.B., Karelskaya S.N. Global trends in the development of corporate reporting // Accounting. Analysis. Audit. – 2022. – Vol. 9. – No. 1. – pp. 19-30.

8. How will convergence on global ESG reporting standards impact your organization? // Economist Impact. – URL: <https://impact.economist.com/sustainability/net-zero-and-energy/big-question-the-state-of-esg-reporting> (дата обращения: 02.10.2022).

9. CDSB // CDSB. – URL: <https://www.cdsb.net/> (дата обращения: 02.10.2022).

10. Цели в области устойчивого развития ООН // ООН. – URL: <https://www.un.org/sustainabledevelopment/ru/sustainable-development-goals/> (дата обращения: 02.10.2022).

UN Sustainable Development Goals // UN. – URL: <https://www.un.org/sustainabledevelopment/ru/sustainable-development-goals/> (accessed: 02.10.2022).

11. ESG стандарты нефинансовой отчетности // HPBS. – URL: <https://hpb-s.com/news/esg-standarty-nefinansovoj-otchetnosti/> (дата обращения: 02.10.2022).

ESG standards of non-financial reporting // HPBS. – URL: <https://hpb-s.com/news/esg-standarty-nefinansovoj-otchetnosti/> (accessed: 02.10.2022).

12. Пятов М.Л., Соловей Т.Н., Сорокина А.С., Гусниева А.А. Нефинансовая отчетность в экономике: опыт XIX–начала XXI вв. // Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика. – 2018. – Т. 34. – № 3. С. 465-492.

Pyatov M.L., Solovey T.N., Sorokina A.S., Gusniyeva A.A. Non-financial reporting in economics: experience of the XIX-early XXI centuries. // Bulletin of St. Petersburg University. Economy. 2018. Vol. 34. No. 3. pp. 465-492.

13. Bychkova S.M., Karelskaia S.N., Abdalova E.B., Zhidkova E.A. Social responsibility as the dominant driver of the evolution of reporting from financial to non-financial: theory and methodology. Foods and Raw Materials. – 2021. – № 9 (1). Pp. 135-145. – URL: <https://doi.org/10.21603/2308-4057-2021-1-135-145>.

14. Вахрушина М.А., Толчеева А.А. Корпоративная отчетность как результат эволюции отчетной информации компании // Вестник Пермского университета. Серия: Экономика. – 2017. – Т. 12. – № 2. – С. 297-310.

Vakhrushina M.A., Tolcheeva A.A. Corporate reporting as a result of the evolution of the company's reporting information // Bulletin of the Perm University. Series: Economics. – 2017. – Vol. 12. – No. 2. – pp. 297-310.

15. Ефимова О.В., Рожнова О.В. Стратегия гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности в области раскрытия климатических рисков. Часть 1. // Учет. Анализ. Аудит. – 2020. – № 7 (3). – Pp.18-25. – URL: <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2020-7-3-18-25>.

Efimova O.V., Rozhnova O.V. Strategy of harmonization of financial and non-financial reporting in the field of climate risk disclosure. Part 1. // Accounting. Analysis. Audit. – 2020. – № 7 (3). – Pp.18-25. – URL: <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2020-7-3-18-25>.

16. Когденко В.Г., Мельник М.В. Интегрированная отчетность: вопросы формирования и анализа // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 10(304). – С. 2-15.

Kogdenko V.G., Melnik M.V. Integrated reporting: issues of formation and analysis // International accounting. – 2014. – № 10(304). – Pp. 2-15.

17. Ефимова О.В. Климатические риски и вопросы их отражения в отчетности организаций. Аудит. – 2022. № 3. – С. 23–28.

Efimova O.V. Climate risks and issues of their reflection in the reporting of organizations. Audit. – 2022. No. 3. – pp. 23-28.

18. Ефимова О.В., Рожнова О.В. Стратегия гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности в области раскрытия климатических рисков. Часть 1. // Учет. Анализ. Аудит. – 2020. – № 7(3). – С. 18-25.

Efimova O.V., Rozhnova O.V. Strategy of harmonization of financial and non-financial

reporting in the field of climate risk disclosures. Part 1. // Accounting, Analysis, Audit. -2020. – № 7(3). – Pp. 18-25.

19. International Sustainability Standards Board // IFRS. – URL: <https://www.ifrs.org/groups/international-sustainability-standards-board/> (дата обращения: 02.10.2022).

20. На COP26 объявили о масштабной инициативе финансовых компаний по защите климата // Tass. – URL: <https://tass.ru/ekonomika/12835817> (дата обращения: 02.10.2022).

A large-scale initiative of financial companies on climate protection was announced at COP26 // Tass. - URL: <https://tass.ru/ekonomika/12835817> (accessed: 02.10.2022).

21. Business Leaders Call for a Common Standard on 'Onerous ESG Frameworks' // World Economic Forum. – URL: <https://www.weforum.org/press/2022/05/business-leaders-call-for-a-common-standard-on-onerous-esg-frameworks/> (дата обращения: 02.10.2022).

22. ISSB: Frequently Asked Questions // IFRS. – URL: <https://www.ifrs.org/groups/international-sustainability-standards-board/issb-frequently-asked-questions/> (дата обращения: 02.10.2022).

23. International Sustainability Standards Board (ISSB) // Deloitte. – URL: <https://www.iasplus.com/en/resources/ifrs/issb> (дата обращения: 02.10.2022).

24. IFRS Foundation work plan// IFRS. – URL: <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/> (дата обращения: 02.10.2022).

25. IFRS S1 General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information // IFRS Sustainability. – URL: [https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/general-](https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/general-sustainability-related-disclosures/exposure-draft-ifrs-s1-general-requirements-for-disclosure-of-sustainability-related-financial-information.pdf)

[sustainability-related-disclosures/exposure-draft-ifrs-s1-general-requirements-for-disclosure-of-sustainability-related-financial-information.pdf](https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/general-sustainability-related-disclosures/exposure-draft-ifrs-s1-general-requirements-for-disclosure-of-sustainability-related-financial-information.pdf) (дата обращения: 02.10.2022).

26. IFRS S2 Climate-related Disclosures // IFRS Sustainability. – URL: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/climate-related-disclosures/issb-exposure-draft-2022-2-climate-related-disclosures.pdf> (дата обращения: 02.10.2022).

27. *Maria Silvia Avi*. The relationship between financial reporting and sustainability report. The Exposure Draft: IFRS S1 General Requirement for Disclosure of Sustainability-Related Financial Information (From International Sustainability Standard Board) Overcomes the Duality of External Corporate Disclosure // ResearchGate. – URL: [https://www.researchgate.net/publication/359797407\\_The\\_Relationship\\_Between\\_Financial\\_Reporting\\_and\\_Sustainability\\_Report\\_The\\_Exposure\\_Draft\\_IFRS\\_S1\\_General\\_Requirement\\_for\\_Disclosure\\_of\\_Sustainability-Related\\_Financial\\_Information\\_From\\_International](https://www.researchgate.net/publication/359797407_The_Relationship_Between_Financial_Reporting_and_Sustainability_Report_The_Exposure_Draft_IFRS_S1_General_Requirement_for_Disclosure_of_Sustainability-Related_Financial_Information_From_International) (дата обращения: 02.10.2022).

28. *Дружиловская Э.С.* Представление связанной с устойчивым развитием информации об управлении и стратегии пользователям финансовой отчетности // Бухучет в здравоохранении. – 2022. – № 7. – С. 5-13.

*Druzhilovskaya E.S.* Presentation of information related to sustainable development on management and strategy to users of financial statements // Accounting in healthcare. – 2022. – No. 7. – Pp. 5-13.

29. ESG, the SEC, and the IFRS Foundation // KPMG. – URL: [https://advisory.kpmg.us](https://advisory.kpmg.us/articles/2021/esg-sec-ifrs-foundation.html)

[articles/2021/esg-sec-ifrs-foundation.html](https://advisory.kpmg.us/articles/2021/esg-sec-ifrs-foundation.html) (дата обращения: 02.10.2022).

30. Globally Consistent ESG Reporting // Deloitte URL: <https://www.deloitte.com/global/en/about/people/social-responsibility/globally-consistent-esg-reporting.html> (дата обращения: 02.10.2022).

31. Inflection point: a critical moment for sustainability reporting has arrived // PWC URL: <https://www.pwc.com/gx/en/services/audit-assurance/corporate-reporting/esg-sustainability-reporting.html> (дата обращения: 02.10.2022).

32. ESG, the SEC, and the IFRS Foundation // KPMG – URL: <https://advisory.kpmg.us/articles/2021/esg-sec-ifrs-foundation.html> (дата обращения: 02.10.2022).

33. What to watch as global ESG reporting standards take shape // EY. – URL: [https://www.ey.com/en\\_lb/public-policy/what-to-watch-as-global-esg-reporting-standards-take-shape](https://www.ey.com/en_lb/public-policy/what-to-watch-as-global-esg-reporting-standards-take-shape) (дата обращения: 02.10.2022).

34. *Ефимова О.В.* Нефинансовая отчетность в России: возможности и перспективы развития // Аудиторские ведомости. – 2017. – № 9. – С. 30-39.

*Efimova O.V.* Non-financial reporting in Russia: opportunities and prospects of development // Audit statements. – 2017. – No. 9. – Pp. 30-39.

35. *Соловей Т.Н., Пучкова В.А.* Практика нефинансовой отчетности: возможные пути развития // Международный бухгалтерский учет. – 2021. – Т. 24. – № 7(481). – С. 781-803.

*Solovey T.N., Puchkova V.A.* Practice of non-financial reporting: possible ways of development // International accounting. – 2021. – Vol. 24. – № 7(481). – Pp. 781-803.

## Когда долг ликвидированного должника не признают безнадежным: разъяснения Минфина

Долг не является безнадежным, если есть судебное решение о взыскании задолженности ликвидированного должника с контролирующих лиц в порядке привлечения их к субсидиарной ответственности. Такое мнение ведомство уже высказывало в 2022 и 2021 годах.

Безнадежным долг можно признать после того, как пристав проведет меры принудительного взыскания. Это допустимо также по иным основаниям.

Касательно вступившего в силу судебного решения, по которому контролирующих должника лиц привлекли к субсидиарной ответственности, Минфин отметил следующее. Если такое решение не интерпретируется с правовой точки зрения как поручительство, то при соответствии долга критериям сомнительного он продолжает участвовать в формировании резерва по сомнительным долгам.

Документ: Письмо Минфина России от 23.06.2023 N 03-03-06/1/58598

## Продажа товара через интернет: ФНС напомнила особенности формирования чека

Ведомство рассмотрело ситуацию, когда покупатель оплачивает товар (кроме подакцизного) через интернет-магазин, а получает его позже. В таком случае платежный агент в момент получения денег должен сформировать чек с реквизитами:

- признак способа расчета (тег 1214) со значением "1";
- признак предмета расчета (тег 1212) со значением "1";
- наименование предмета расчета (тег 1030).

Свое вознаграждение агент указывает отдельно в реквизите "предмет расчета" (тег 1059). При этом признак предмета расчета должен иметь значение "11".

При передаче покупателю товара, по которому была полная или частичная предоплата, поставщик также обязан сформировать чек. В нем он должен отразить предмет расчета (тег 1030), куда входит признак способа расчета со значением "4".

Похожую позицию ФНС уже приводила.

Документ: Письмо ФНС России от 06.09.2023 N АБ-4-20/11334@

## Менеджмент 5.2.3

НАУМОВ Вячеслав Викторович,  
к. юр.н., доцент, доцент  
Московского университета МВД России им. В.Я. Кикотя,  
crilaw@yandex.ru

УДК 657.6

ЩЕПОТЬЕВ Александр Викторович,  
к.э.н., доцент Тульского государственного университета,  
практикующий аудитор, Генеральный директор  
ООО «Консалтинговая группа «Новая Парадигма»,  
shepotevsv@mail.ru

## Отдельные аспекты освобождения от уголовной ответственности за налоговые преступления

**Аннотация.** В статье анализируются теоретические и практические аспекты освобождения от уголовной ответственности за преступления, предусмотренные ст. 198-199.1, 199.3, 199.4 УК России. Научная статья подготовлена с учетом изменений, внесенных Федеральным законом РФ от 18.03.2023 № 78-ФЗ в Уголовный и Уголовно-процессуальный кодексы РФ. Уделено внимание случаям, при которых лицо фактически не подлежит уголовной ответственности, а деяние декриминализовано.

**Ключевые слова:** налоги; сборы; налоговое преступление; юридическая ответственность; освобождение от уголовной ответственности; лицо, не подлежащее уголовной ответственности.

NAUMOV Vyacheslav Viktorovich,  
Candidate of Law, Associate Professor,  
Associate Professor of Moscow University  
The Ministry of Internal Affairs of Russia named after V.Ya. Kikot,  
crilaw@yandex.ru

SHCHEPOTYEV Alexander Viktorovich,  
Candidate of Economics, Associate Professor of Tula State University,  
General Director of Consulting Group LLC  
shepotevsv@mail.ru

## Certain aspects of exemption from criminal liability for tax crimes

**Abstract.** The article analyzes the theoretical and practical aspects of exemption from criminal liability for crimes under articles 198-199.1, 199.3, 199.4 of the Criminal Code of Russia. The scientific article was prepared taking into account the amendments made by the Federal Law of the Russian Federation of March 18, 2023 № 78-FZ to the Criminal and Criminal Procedure Codes of the Russian Federation. Attention is paid to the cases in which the person is actually not subject to criminal liability, and the act is decriminalized.

**Keywords:** taxes; fees; tax crime; legal liability; exemption from criminal liability; not subject to criminal liability.

Стратегия экономической безопасности Российской Федерации до 2030 года определяет в числе основных направлений государственной политики не только совершенствование системы государственного администрирования в экономической сфере, но и устойчивый рост реального сектора экономики (особенно экспортно ориентированных и высокотехнологичных отраслей), а также обеспечение стабильности финансовой системы страны. В связи с этим отдельного внимания заслуживает влияние налоговых поступлений и налоговых задолженностей, оказываемое на экономический суверенитет и развитие страны. Так, в основных параметрах федерального бюджета на 2023 год доходы составляют 26 130,3 млрд рублей, из которых: оборотные налоги – 12 614,1 млрд рублей, налог на прибыль – 1786,0 млрд рублей, прочие нало-

ги и сборы – 2791,2 млрд рублей<sup>1</sup>. При этом планируемый дефицит бюджета на 2023 год составляет 2925,3 млрд рублей.

В условиях беспрецедентного санкционного давления на Российскую Федерацию извне создаются дополнительные препятствия в области реализации налогами своей фискальной функции. Для государства имеет важное значение создание доверительных отношений с крупными компаниями и другими налогоплательщиками, а также гуманизация налогового и уголовного законодательства. Одновременно необходимо изыскивать новые возможности эффек-

<sup>1</sup> Бюджет для граждан. К Федеральному закону «О федеральном бюджете на 2023 год и на плановый период 2024 и 2025 годов». – URL: <https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2022/12/main/final.pdf> (дата обращения 10.05.2023).

тивного противодействия преступности и предотвращения административного произвола в рамках репрессивных мер. Указанные противоречия особенно обострились в настоящее время, поскольку существенно возросла потребность государства в своевременном и полномасштабном поступлении доходов в бюджеты различных уровней в условиях дефицита.

Принятие Федерального закона от 18.03.2023 № 78-ФЗ «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации» обусловило не только смягчение уголовной ответственности за налоговые преступления, но и в отдельных случаях исключило возможность возбуждения уголовного дела – при своевременном возмещении ущерба бюджетной системе Российской Федерации в порядке, размере и

в срок, установленный Налоговым кодексом РФ (далее – НК РФ). Данные изменения напрямую связаны с продолжающимися преобразованиями налогового законодательства и вступлением в силу Федерального закона от 14.07.2022 № 263-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации», который с 1 января 2023 года, помимо прочего, ввел новый порядок применения налоговых платежей Единого налогового счета (далее – ЕНС) посредством совершения ими Единого налогового платежа (далее – ЕНП). В данном исследовании рассмотрены лишь отдельные аспекты противодействия налоговым преступлениям – основания и условия (требования) освобождения от уголовной ответственности по примечаниям к ст. 198, 199, 199.1, 199.3, 199.4 УК России.

Экспертами отмечается, что уголовное преследование за налоговые преступления после передачи соответствующих материалов осуществляется следственными органами более чем в половине случаев. При этом ежегодно прекращается производство примерно еще около половины возбужденных уголовных дел, а более трети оставшихся направляется в суд<sup>2</sup>. Кроме того, отмечается рост не только общего количества выявленных налоговых преступлений в «постковидный» период, но и размера ущерба, причиненного бюджетной системе Российской Федерации (увеличение на 77,1%). Например, только в рамках резонансного уголовного дела, возбужденного в отношении одного из «коучей» (блогера) по статье 198 УК РФ, сумма ущерба, причиненного федеральному бюджету Российской Федерации за период с 2020 по 2021 годы, составила более 900 млн рублей<sup>3</sup>.

Напомним, что примечание 3 к ст. 198, а также примечания 2 к ст. 199, 199.1, 199.3, 199.4 Особенной части УК РФ содержат положения об освобождении виновного от уголовной ответственности. В соответствии с указанными примечаниями лицо, совершившее преступление, предусмотренное соответствующей статьей впервые, может быть освобождено от уголовной ответственности при полной уплате (ст. 198, 199) / перечислении (ст. 199.1) соответствующей недоимки по налогам (сборам, страховым взносам), пеней и штрафа в порядке и размере, установленных в НК РФ.

Примечания 2 к ст. 199.3 и 199.4 УК России содержат положения об освобождении от уголовной ответственности лица, совершившего соответствующее преступление впервые, если этим лицом или организаци-

ей полностью выплачены суммы недоимки, пеней и сумма штрафа в размере, определяемом в соответствии с законодательством Российской Федерации об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Отмечая корреляцию между ч. 1 ст. 76.1 УК РФ и соответствующими примечаниями к ст. 198–199.1, 199.3, 199.4 УК России, необходимо обратить внимание на явные противоречия между этими нормами. Анализ ч. 1 ст. 76.1 УК России позволяет сделать вывод о необходимости полноразмерного возмещения ущерба бюджетной системе страны, причиненного в результате преступного посягательства. При этом понятие такого ущерба отсутствует не только в уголовном законе, но и в разъяснениях Верховного суда РФ. В примечаниях непосредственно к ст. 198–199.1, 199.3, 199.4 УК РФ содержатся иные требования (условия) – уплата налоговой недоимки, пеней и штрафов.

Дискуссионный вопрос содержания и соотношения понятий «освобождение» и «условие» освобождения от уголовной ответственности и в настоящее время не утратил своей актуальности в теории уголовного права. Не смогли в должной мере пролить на него свет многочисленные, но вступающие в противоречия друг с другом разъяснения Верховного Суда РФ. Так в п. 24 постановления Пленума Верховного суда РФ от 26 ноября 2019 г. № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» указывается, что «...вопрос о наличии оснований для освобождения от уголовной ответственности лиц, обвиняемых в совершении преступлений, предусмотренных ст. 198–199.1 УК РФ, должен разрешаться судом с учетом примечаний к этим статьям...»<sup>4</sup>. В п. 1 постановления Пленума Верховного суда РФ от 27 июня 2013 № 19 «О применении судами законодательства, регламентирующего основания порядка освобождения от уголовной ответственности» содержится указание на необходимость проверки судом «...основания для применения к лицу, совершившему преступление, положений ст. 75, 76, 76.1, 76.2 или 78 УК РФ»<sup>5</sup>. При этом в п. 3 названного постановления отмечается, что неисполненные обязательства по возмещению ущерба «...не являются обстоятельствами, дающими основание для освобожде-

ния... лица от уголовной ответственности»<sup>6</sup>. В данном случае под основанием следует понимать реальное возмещение ущерба, причиненного бюджетной системе Российской Федерации в полном объеме. При этом в п. 15 содержится указание на то, что «...уголовное преследование в случаях, предусмотренных ч. 2 ст. 76.1 УК РФ, подлежит прекращению судом, если все предусмотренные данной нормой условия (возмещен ущерб и произведены денежные перечисления в федеральный бюджет) выполнены в полном объеме...», а в п. 15.1 содержание норм об освобождении именуется «требованиями»<sup>7</sup>. Подобная непоследовательность и наличие существенных противоречий в понятийном аппарате не способствуют повышению эффективности в практике применения соответствующих норм.

Как нами уже отмечалось ранее в исследованиях и публикациях, отсутствие целеобразности судебной ответственности как таковой и необходимости принудительного уголовно-правового воздействия на лицо, виновное в совершении преступления, предусмотренного ст. 198–199.1, 199.3, 199.4 УК России, является основанием освобождения от уголовной ответственности<sup>8</sup>. На наличие данного основания, помимо прочего, указывает посткриминальное поведение лица – выполнение всех условий (требований) освобождения, а также юридически значимые обстоятельства, связанные с его личностью (совершение преступления впервые).

Анализ применения освобождения от уголовной ответственности за соответствующее налоговое преступление следует начать с понятия лица, впервые его совершившего. В постановлении Пленума Верховного суда РФ от 26 ноября 2019 № 48 указано, что впервые совершившим налоговое преступление является лицо, не имеющее неснятой или непогашенной судимости «... за преступление, предусмотренное той же статьей, от ответственности по которой оно освобождается»<sup>9</sup>. Судимость представляет собой уголовно-правовое последствие обвинительного приговора суда, определяющее особое правовое положение лица, признан-

<sup>6</sup> Постановление Пленума Верховного суда РФ от 27.06.2013 № 19 «О применении судами законодательства, регламентирующего основания порядка освобождения от уголовной ответственности». – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_148355/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_148355/) (дата обращения: 10.05.2023).

<sup>7</sup> Там же.

<sup>8</sup> Щенотьев А.В., Наумов В.В. Освобождение от уголовной ответственности за совершение преступлений, предусмотренных статьями 198–199.1 Уголовного кодекса Российской Федерации // Право и экономика. 2012. № 3. С. 65–66.

<sup>9</sup> Постановление Пленума Верховного суда РФ от 27 июня 2013 № 19 «О применении судами законодательства, регламентирующего основания порядка освобождения от уголовной ответственности». – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_148355/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_148355/) (дата обращения: 10.05.2023).

<sup>2</sup> Повышение эффективности взаимодействия налоговых и правоохранительных органов обсудили на заседании коллегий ФНС России, Следственного комитета РФ и МВД России. – URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities\\_fts/11671076/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/11671076/) (дата обращения: 10.05.2023).

<sup>3</sup> Что ждет Елену Блиновскую? – URL: <https://ria.ru/20230427/blinovskaya-1868236065.html> (дата обращения: 10.05.2023).

<sup>4</sup> Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления». – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_338712/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_338712/) (дата обращения: 10.05.2023).

<sup>5</sup> Постановление Пленума Верховного суда РФ от 27.06.2013 № 19 «О применении судами законодательства, регламентирующего основания порядка освобождения от уголовной ответственности». – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_148355/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_148355/) (дата обращения: 10.05.2023).

ного виновным в совершении преступления и осужденного к уголовному наказанию, а также учитываемое при совершении лицом новых преступлений (ст. 86 УК России). При этом погашение или снятие судимости – это аннулирование соответствующих ее правовых последствий, в том числе и препятствий для освобождения от уголовной ответственности (ч. 6 ст. 86 УК России)<sup>10</sup>. Таким образом, представляется обоснованным вывод о тождестве понятий «лицо, впервые совершившее налоговое преступление», и «лицо несудимое».

В связи с бланкетным характером диспозиций статей 76.1, 198–199.1, 199.3, 199.4 УК России, следует подробнее остановиться на рассмотрении отдельных положений налогового законодательства и законодательства об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. В соответствии с п. 2 ст. 11 НК РФ под недоимкой понимается «...сумма налога, сумма сбора или сумма страховых взносов, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок».

Большинство налоговых обязательств, уплачиваемых в составе единого налогового платежа, отображаются на едином налоговом счете для исполнения совокупной обязанности (п. 1, 2 ст. 11.3, п. 1 ст. 58 НК РФ). Налоговые органы самостоятельно распределяют суммы единого налогового платежа между налоговыми обязательствами на основании информации, представленной в налоговой отчетности и уведомлениях об исчисленных суммах налогов, авансовых платежах по налогам, сборам и страховым взносам (далее – уведомление) (пп. 5 п. 5 ст. 11.3, п. 8 ст. 45 НК РФ). В связи с этим возможность для уточнения налоговых платежей отсутствует.

Однако, если допущена ошибка в сумме налога в представленном уведомлении, для правильного распределения платежей необходимо подать новое уточняющее уведомление. В нем нужно повторить данные ошибочной строки и указать правильную сумму (Письмо ФНС России от 03.02.2023 № БС-3-11/1379@).

Если ошибка в уведомлении связана с неверным расчетом налога, то необходимо выполнить правильный расчет, доплатить недостающую сумму налога в составе ЕНП и представить уточненное уведомление. При этом, когда срок уплаты налога прошел, необходимо увеличить единый налоговый платеж на сумму пеней (п. 1 ст. 75 НК РФ).

Ошибка в уведомлении может привести к появлению недоимки – непогашенной суммы налога, сбора или страховых взносов, которая должна была быть уплачена в соответствии с установленными законодательством о налогах, сборах или страховых взносах сроками.

В случае наличия в декларации ошибки, которая привела к занижению суммы налога, исправления осуществляются путем подачи уточненной декларации, согласно п. 1 ст. 81 Налогового кодекса РФ. Если недоимка возникла из-за неверного расчета, то следующие действия будут зависеть от того, когда именно сдана декларация: до или после истечения срока уплаты налога. В случае пропуска срока уплаты налога необходимо рассчитать правильную сумму налога и пени, доплатить недоимку и всю сумму пени, чтобы иметь положительное сальдо на едином налоговом счете в этой сумме, а затем подать уточненную декларацию. Это поможет избежать штрафа за неуплату налога при условии, что инспекция не обнаружила ошибку до налогоплательщика или не назначила выездную проверку. Если срок уплаты налога еще не истек, то следует действовать так же, за исключением расчета и оплаты пени.

В зависимости от субъекта, совершившего налоговое правонарушение, выделяют штрафы налогоплательщика или налогового агента. За неуплату (неполную, несвоевременную уплату) налога организации-налогоплательщику или индивидуальному предпринимателю соответственно может быть назначен штраф. Если нарушение правил учета доходов, расходов или объекта налогообложения привело к занижению налоговой базы, то за это грубое нарушение предусмотрен штраф в размере 20% от суммы неуплаченного налога, но не менее 40 000 рублей. В случае, если неправильный расчет налога или другие неправомерные действия (бездействия) привели к неправильной уплате налога, штраф составит 20% от неуплаченной суммы. Если же умышленные действия (бездействия), занижение налоговой базы или неправильный расчет привели к неуплате налога, то штраф составит 40%. Указанные требования содержатся в ст. 120, 122 Налогового кодекса РФ.

Для налогового агента предусмотрены штрафы в следующих случаях: а) неуплата или не перечисление в срок налога – штраф в размере 20% от суммы неуплаченного налога, указанного в п. 1 ст. 123 НК РФ; б) занижение налоговой базы из-за грубого нарушения правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения – штраф в размере 20% от неуплаченной суммы налога (но не менее 40 000 руб.), согласно п. 3 ст. 120 НК РФ.

Должностные лица организации могут быть привлечены к административной ответственности по ст. 15.11 КоАП РФ за искажение данных бухгалтерского учета, приведшее к занижению налога на 10% и более. Для должностных лиц организаций

государственного сектора предусмотрен особый порядок ответственности согласно ст. 15.15.6 КоАП РФ.

Полное возмещение ущерба бюджетной системе невозможно без учета положений ст. 57 и 75 НК РФ. В случае несвоевременного внесения (перечисления) обязательных платежей, налогоплательщик (налоговый агент, плательщик страховых взносов) обязан уплатить пеню. Пеня является способом обеспечения своевременности исполнения обязанности по уплате налогов, сборов или страховых взносов. Она выражается в процентах – одна трехсотая ставки рефинансирования Банка России за каждый день просрочки по исполнению соответствующих обязательств налогоплательщиком (налоговым агентом и т.п.).

На основании п. 6 ст. 6.1, п. 3 ст. 32 НК РФ соответствующая налоговая задолженность должна быть перечислена не позднее 75 рабочих дней со дня вступления в силу решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. В течение указанного периода ФНС РФ не направляет материалы проверки в следственные органы и уголовное дело не возбуждается. Статья 8 УК России в качестве основания уголовной ответственности предусматривает совершение деяния, содержащего все признаки состава преступления, предусмотренного статьей Особенной части уголовного закона. Напомним, конструкции составов преступлений, предусмотренных ст. 198–199.1, 199.3 и 199.4 УК РФ, являются формальными – соответствующее преступление считается оконченным с момента совершения общественно опасного деяния. По нашему мнению, представляется обоснованным включение в Налоговый кодекс РФ норм, которые регламентируют основания и порядок привлечения к уголовной ответственности, поскольку единственным источником уголовного законодательства РФ является Уголовный кодекс.

В настоящее время продолжают дискуссии относительно необходимости привлечения к уголовной ответственности лица, полностью возместившего ущерб бюджетной системе до момента возбуждения уголовного дела. Так, Президент РФ В.В. Путин на встрече с представителями ответственного бизнеса указал на «...отсутствие здравого смысла...» и нецелесообразность уголовной ответственности за недоимку, которая уже ликвидирована<sup>11</sup>. Освобождение от уголовной ответственности означает, что лицо не будет привлекаться именно к судебной ответственности за совершенное преступление. Государство признает факт совершения преступления, но проявляет к виновному снисхождение, не применяя к лицу мер государственного принуждения и иных ограничений. При этом виновный не может быть реабилитирован, так как он

<sup>10</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 19.03.2003 № 3-П «По делу о проверке конституционности положений Уголовного кодекса Российской Федерации, регламентирующих правовые последствия судимости лица, неоднократности и рецидива преступлений, а также пунктов 1–8 Постановления Государственной Думы от 26 мая 2000 года». – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_41474/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_41474/) (дата обращения: 10.05.2023).

<sup>11</sup> Смягчение ответственности за налоговые нарушения: мнение юристов. – URL: <https://pravo.ru/story/240607/> (дата обращения 10.05.2023).

признан лицом, совершившим преступное деяние, и освобожден от общественного порицания.

В настоящее время сложилась ситуация, при которой в течение 75 рабочих дней с момента предъявления требований об уплате недоимки по налогам (сборам, страховым взносам), при наличии соответствующих оснований для привлечения виновного к уголовной ответственности, лицо к ней фактически не привлекается. Подобная ситуация, когда фактически имеются все основания для привлечения лица к уголовной ответственности за налоговое преступление, но оно к ней не привлекается, сложилась ввиду отсутствия в уголовном законе соответствующих норм, которые регламентировали бы невозможность привлечения к ответственности в указанные сроки. В УПК РФ, в отличие от УК России, необходимые нормы были включены в ч. 1 ст. 24, ч. 8 ст. 144.

На наш взгляд, устранение указанных противоречий представляется возможным посредством следующего дополнения ст. 76.1 УК РФ:

«Лицо не подлежит уголовной ответственности по ст. 198-199.1, 199.3, 199.4 настоящего Кодекса, если ущерб, причиненный бюджетной системе Российской Федерации, возмещен в полном объеме, в порядке и в сроки, определенные в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации и (или) законодательством Российской Федерации об обязательном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний».

Отметим, если обязанность по уплате недоимки, пени, штрафов исполнена по истечении 75 рабочих дней, то следует говорить о возможности привлечения виновного к уголовной ответственности и освобождения от нее соответственно только при одновременном выполнении условий (требований), предусмотренных примечаниями к соответствующим статьям Особенной части УК России, а также ч.1 ст. 76.1 УК РФ, п. 7 ч. 1 ст. 24, ч. 1, 2 ст. 28.1 УПК РФ.

Текущая экономическая ситуация и необходимость своевременного пополнения бюджетов всех уровней определяют тенденции в развитии не только налогового, но и уголовного законодательства. Отчетливо просматривается дальнейшая гуманизация в сфере уголовной ответственности за налоговые преступления. Следует отметить, что эффективность любой уголовно-правовой нормы, устанавливающей ответственность или возможность освобождения от нее, может быть дезавуализована из-за неточностей в юридических терминах и неудовлетворительного качества формулировок норм, изменения паритетов в соотношении между «общими» и «специальными» нормами и т.п. Учитывая принцип системности

уголовного права, полагаем целесообразным внести соответствующие изменения в конструкцию ч. 1 ст. 76.1 УК РФ, изложив ее в новой редакции:

«Лицо, совершившее преступление, предусмотренное ст. 198-199.1, 199.3, 199.4 настоящего Кодекса, освобождается от уголовной ответственности в случаях, предусмотренных примечаниями к указанным статьям, вследствие полного возмещения ущерба, причиненного бюджетной системе Российской Федерации».

#### Литература

1. Федеральный закон от 18.03.2023 № 78-ФЗ «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации». – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_442355/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_442355/) (дата обращения: 10.05.2023).

2. Постановление Конституционного Суда РФ от 19.03.2003 № 3-П «По делу о проверке конституционности положений Уголовного кодекса Российской Федерации, регламентирующих правовые последствия судимости лица, неоднократности и рецидива преступлений, а также пунктов 1-8 Постановления Государственной Думы от 26 мая 2000 года». – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_41474/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_41474/) (дата обращения: 10.05.2023).

3. Постановление Пленума Верховного суда РФ от 27.06.2013 № 19 «О применении судами законодательства, регламентирующего основания и порядок освобождения от уголовной ответственности». – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_148355/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_148355/) (дата обращения: 10.05.2023).

4. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления». – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_338712/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_338712/) (дата обращения: 10.05.2023).

5. Бюджет для граждан. К Федеральному закону «О федеральном бюджете на 2023 год и на плановый период 2024 и 2025 годов». – URL: <https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2022/12/main/final.pdf> (дата обращения 10.05.2023).

6. Повышение эффективности взаимодействия налоговых и правоохранительных органов обсудили на заседании коллегий ФНС России, Следственного комитета РФ и МВД России. – URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities\\_fts/11671076/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/11671076/) (дата обращения: 10.05.2023). – URL: <https://pravo.ru/story/240607/> (дата обращения 10.05.2023).

8. Что ждет Елену Блиновскую? – URL: <https://ria.ru/20230427/blinovskaya-1868236065.html> (дата обращения: 10.05.2023).

9. Щепотьев А.В., Наумов В.В. Освобождение от уголовной ответственности за совершение преступлений, предусмотренных статьями 198-199.1 Уголовного кодекса Российской Федерации // Право и экономика. – 2012. – № 3. – С. 65-66..

#### References

1. Federal Law No. 78-FZ of 18.03.2023 "On Amendments to the Criminal Code of the Russian Federation and the Criminal Procedure Code of the Russian Federation". – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_442355/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_442355/) (date of appeal: 10.05.2023).

2. Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation No. 3-P dated 19.03.2003 «On the case of checking the constitutionality of the provisions of the Criminal Code the Code of the Russian Federation regulating the legal consequences of a person's criminal record, repetition and recidivism of crimes, as well as paragraphs 1-8 of the Resolution of the State Duma of May 26, 2000». – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_41474/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_41474/) (accessed: 10.05.2023).

3. Resolution of the Plenum of the Supreme Court of the Russian Federation dated 27.06.2013 No. 19 «On the application by courts of legislation regulating the grounds and procedure for exemption from criminal liability». – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_148355/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_148355/) (date of appeal: 10.05.2023).

4. Resolution of the Plenum of the Supreme Court of the Russian Federation dated 26.11.2019 No. 48 «On the practice of application by courts of legislation on liability for tax crimes». – URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_338712/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_338712/) (date of application: 10.05.2023).

5. Budget for citizens. To the Federal Law "On the Federal Budget for 2023 and for the planning period of 2024 and 2025". – URL: <https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2022/12/main/final.pdf> (accessed 10.05.2023).

6. Improving the efficiency of interaction between tax and law enforcement agencies was discussed at a meeting of the boards of the Federal Tax Service of Russia, the Investigative Committee of the Russian Federation and the Ministry of Internal Affairs of Russia. – URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities\\_fts/11671076/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/11671076/) (date of appeal: 10.05.2023).

7. Mitigation of liability for tax violations: opinion of lawyers. – URL: <https://pravo.ru/story/240607/> (accessed 10.05.2023).

8. What waiting for Elena Blinovskaya? – URL: <https://ria.ru/20230427/blinovskaya-1868236065.html> (date of appeal: 10.05.2023).

9. *Shchepot'ev A.V., Naumov V.V.* Exemption from criminal liability for committing crimes provided for in Articles 198-199.1 of the Criminal Code of the Russian Federation // Law and Economics. – 2012. – №. 3. – Pp. 65-66.

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@auditr-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 Vasilievna,**

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, viktor.suyts@gmail.com.

### **Vakhruchina 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, (Republic of Belarus)

### **Aliev Zubayir Magomeddibirovich**

Phd, Professor, Rector of the Taganrog Institute of Management and Economics, Honored Worker of the Higher School of the Russian Federation

### **Beridze Teimuraz**

Doctor of Economics, Professor Department of the Faculty of Economics and Business of Tbilisi State University named after Ivane Javakhishvili (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 Javakhishvili (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 Javakhishvili (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)

### **Ruf Alexey Leopoldovich**

Ph.D. in Economics, Chairman of the Board of the European Guild of Auditors, Financial Experts and Auditors

### **Solovyeva Olga Vitaleyvna**

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**

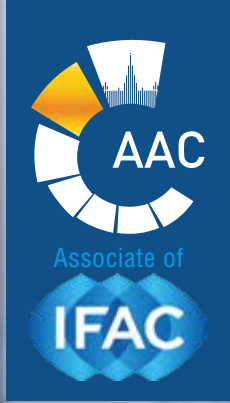
Doctor of economics, professor, academician secretary of the faculty of Study of Armenia and social science, National academy of Sciences of Armenia presidium member, head of Armenian State University of Economics administration chair (the Republic of Armenia)

### **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)



# AUDIT

