

www.auditrf.ru • ISSN 2227-9288

12 • 2021

# АУДИТ



**Нормальные аудиторы — работают, малые — объединяются, «комфортные» — ждут изменений правил внешнего контроля**

Гузов Юрий Николаевич, к.э.н., доцент, аудитор, научный руководитель магистерской программы экономического факультета СПбГУ «Учет, анализ и аудит», член Общественного Совета Федерального казначейства РФ, член Совета по компетенциям АНО «ЕАК»

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](mailto:chaya@auditor-sro.org)

**Добровенский Василий Сергеевич**, генеральный директор Издательского дома «АУДИТ», первый заместитель главного редактора, [audit@auditrf.ru](mailto: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](mailto: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](mailto:vakhrushina@mail.ru)

**Гузов Юрий Николаевич**, к.э.н., доцент, первый зам. декана экономического факультета Санкт-Петербургского государственного университета, аудитор, [guzow@mail.ru](mailto: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](mailto: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](mailto: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 НП Аудиторская ассоциация «Содружество», [nadezdakob@yandex.ru](mailto:nadezdakob@yandex.ru)

**Конкин Виталий Викторович**, к.э.н., заместитель главного бухгалтера ОАО «Первый канал», [konkin1tv@mail.ru](mailto: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](mailto: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](mailto:sidorova2003@list.ru)

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

**Хорин Александр Николаевич**, д.э.н., профессор МГУ имени М.В. Ломоносова, член-корреспондент академии менеджмента и рынка, действительный член международной Академии информатизации, член-корреспондент Академии экономических наук и предпринимательской деятельности, [ahd\\_kafedra@mail.ru](mailto:ahd_kafedra@mail.ru)

**Чечина Мария Владимировна**, ответственный секретарь, [redaktor@auditrf.ru](mailto:redaktor@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](mailto:st_chupahina@mail.ru)

**Юмтарова Наталья Александровна**, к.э.н., ведущий специалист отдела международной отчетности и контроля АО «Биннофрам», [natalia.yumtarova@gmail.com](mailto:natalia.yumtarova@gmail.com)

## Международный редакционный совет

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

**Алиев Зубайр Магомеддирович**  
к.э.н., Член Правления - ревизор СООО «Галерея Концепт», [z-m-aliev@mail.ru](mailto: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

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

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

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

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

**Рейльян Янно Рудольфович**  
д.э.н., профессор международной экономики факультета экономики и бизнес-администрирования Тартуского университета (Эстонская Республика)

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

**Раш-Латыпова Ольга Владимировна**  
д.э.н., профессор факультета бизнеса Higher Education Melbourne Polytechnic, сертифицированный бухгалтер Австралии (Австралийский Союз, Австралия)

**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» (Германия)

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

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

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

# Оглавление

|  |    |
|--|----|
| <b>В гостях у редакции</b> .....   | 2  |
| <b>Бухгалтерский учет</b>  |    |
| Бухгалтерский учет   |    |
| Учет и аудит цифровых финансовых активов<br><b>Авторы:</b> Гузов Ю.Н., Золочевская В.К. ....   | 4  |
| Особенности применения ФСБУ 25/2018 при отражении лизингополучателя с применением средств автоматизации учетного процесса<br><b>Авторы:</b> Гамидова Н.Г., Шабанникова Н.Н. .... | 11 |
| Выявление финансового результата на счете «Продажи»: проблемы и перспективы<br><b>Автор:</b> Колчугин С.В. ....  | 17 |
| Блокчейн в бухгалтерском учете<br><b>Авторы:</b> Прусова В.И., Бобков Д.А. ....  | 23 |
| <b>Аудит</b>   |    |
| О саморегулируемых организациях аудиторов<br><b>Авторы:</b> Гутцайт Е.М., Марьясин А.М. ....   | 26 |
| Профессия аудитора: проблемы и перспективы развития в условиях реформирования аудиторской деятельности<br><b>Авторы:</b> Котова О.В., Новикова Н.Ю., Попова Н.И. ....            | 36 |
| <b>Экономический анализ</b>  |    |
| Специфика построения информационной базы эталонного анализа бизнеса<br><b>Автор:</b> Чугумбаев Р.Р. ....   | 39 |

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 29.12.2021 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> .....   | 2  |
| <b>Accounting, Statistics</b>  |    |
| Accounting and audit of digital financial assets<br><b>Авторы:</b> Guzov I.N., Zolochevskaya V.K. ....   | 4  |
| Features of using the FSBU 25/2018 when reflecting leasing at the leasing receiver with the application of accounting process automation<br><b>Авторы:</b> Gamidova N.G., Shabannikova N.N. .... | 11 |
| Calculation of financial result on «SALES» account: problems and prospects<br><b>Автор:</b> Kolchugin S.V. ....  | 17 |
| Blockchain in accounting<br><b>Авторы:</b> Prusova V.I., Bobkov D.A. ....  | 23 |
| About self-regulating organizations of auditors<br><b>Авторы:</b> Gutzait E.M., Maryasin A.M. ....   | 26 |
| Auditor's profession: problems and prospects of development in the context of auditing reform<br><b>Авторы:</b> Kotova O.V., Novikova N.Y., Popova N.I. ....                                     | 36 |
| Specifics of building an information base for business benchmark analysis<br><b>Автор:</b> Chugumbaev R.R. ....  | 39 |

Publisher «ASPECT» Ltd, Office 2312.100/2, Dmitrovskoye Highway, Moscow.

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

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

The editorial staff disclaims any responsibility for the published advertising and does not hold correspondence. The editorial opinion may differ from the authors' opinions.

All rights reserves. Reference to the «AUDIT journal is mandatory when using materials fully or partially.

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

Catalogue index:

«Ural'Press», 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 29.12.2021

General circulation – 1750 copies. Order No.

# В гостях у редакции: Гузов Юрий Николаевич,

кандидат экономических наук, доцент, аудитор, научный руководитель магистерской программы экономического факультета СПбГУ «Учет, анализ и аудит», член Общественного Совета Федерального казначейства РФ, член Совета по компетенциям АНО «ЕАК».



*Ред.: Юрий Николаевич, Вы являетесь преподавателем Санкт-Петербургского государственного университета, аудитором. Расскажите, пожалуйста, о Вашем карьерном пути, почему Вы решили связать свою судьбу с аудиторской профессией и преподаванием?*

Ю.Н.: Что такое ревизионная проверка я узнал, учась на 4 курсе университета и проходя практику в Ленинградской городской конторе Госбанка СССР. Меня, вооружив предписанием банка, отправили в командировку с кредитным инспектором на НПО ЛМЗ. Я очень хотел увидеть пятилетний план и документы по внешнеэкономической деятельности. Главный бухгалтер сказал, что ему некогда мной заниматься, и перенаправил к своему заму.

Я молча подхожу к заму главбуха, показываю предписание банка и говорю, что меня интересуют пятилетний план и внешнеэкономические поставки.

Две женщины в возрасте только что мило беседовали. Как исчезла ее коллега я даже и не заметил. В глазах женщины, видимо, в мгновение пронеслась вся жизнь и замаячило лет десять с конфискацией. Несколько минут она пыталась объяснить мне с комком в горле, где это я все могу найти. Пятилетний план НПО ЛМЗ я увидел, но документов по внешнеэкономическим поставкам – нет.

Рыночный учет и аудит в начале 90-х я прослушал в Цюрихском университете.

Штатная работа финансовым директором в Фонде имущества Санкт-Петербурга началась с обыска. Далее были инвентаризация и уничтожение 10 миллионов приватизационных чеков, а также подписание трети всех свидетельств прав собственности на приватизированный бизнес Санкт-Петербурга. Там я впервые столкнулся с российскими аудиторами, мы, правда, этот период именуем «диким аудитом». Они выделяли балансы магазинов из торговых трестов и проверяли иностранные инвестиции. При передаче дел новому генеральному директору Фонда имущества они проверили мою деятельность.

В СПбГУ мне пришлось организовывать УМЦ по подготовке и повышению квалификации аудиторов. С международным аудитом пришлось столкнуться, работая по проекту Мирового банка. В настоящее время занимаемся рассмотрением новых проектов международных стандартов аудита на стадии их подготовки и разработкой новых программ повышения квалификации аудиторов.

*Ред.: Расскажите, как сильно эпидемиологическая обстановка повлияла на деятельность Вашего университета, насколько сложно было перестраиваться на дистанционный формат?*

Ю.Н.: Года четыре назад, еще до пандемии, на Ассоциации выпускников информационщики пошутили о развитии «скорлупизации» общества с развитием цифровизации. Они предположили, что в будущем общество разделится на пессимистов и оптимистов. Пессимисты утверждали, что мы скоро все будем делать дома и только за сексом будем выходить на улицу. Оптимисты говорили, что и секс будет в «цифре»! Кто окажется прав покажет будущее!

До пандемии СПбГУ успел подготовить массу онлайн курсов. Аудитории мы оборудовали системами видеоконференций в начале пандемии, но все равно пришлось уйти на дистанционное преподавание на базе Microsoft Teams. Мне с моей коллегой профессором Диной Алексеевной Львовой в 2018-2019 гг. удалось подготовить два онлайн курса «Основы бухгалтерского учета и аудита» и «Бухгалтерский учет и аудит. Продвинутый курс» на платформе Coursera, который использовало более 17 тысяч студентов России и за рубежом.

*Ред.: Как Вы считаете, образование когда-нибудь вернется к прежнему офф-лайн режиму, или же пандемия спровоцировала новый виток развития в данной сфере? Насколько благоприятны данные изменения?*

Ю.Н.: Надеемся на это. В рамках пандемии произошел технологический рывок развития дистанционных форм образования. Мы стали использовать много зарубежных и российских программных продуктов, которые сильно изменили не только образовательные процессы, но и офисную деятельность. Возникли серьезные экономии на использовании офисов и командировок. Это результат «скорлупизации».

*Ред.: Юрий Николаевич, как аудитор и преподаватель высшей школы, как Вы оцениваете эффективность подготовки и потенциал экономических и в частности аудиторских кадров в России?*

Ю.Н.: Эффективность подготовки проверяет практика. Если наши выпускники работают аудиторами не только в России и странах СНГ, но и в Европе, США и Канаде, а также многие получили международные сертификации, например АССА, то это показатель уровня и эффективности нашего образования. К сожалению, пока не существует российской концепции подготовки аудиторских кадров. Мы используем международные стандарты образования в области учета и аудита. Элементы аудита преподаются в университетах в рамках бакалавриата и магистратуры, затем наступает период сдачи на квалификационный экзамен по аудиту (он слабо поддерживается учебными заведениями в силу малочисленности сдающих) и ежегодное повышение квалификации аудиторов на базе учебно-методических центров (УМЦ). Данная система требует совершенствования в направлении зачета модулей первого уровня для выпускников профильных экономических магистратур, а также введения упрощенного экзамена для практикующих аудиторов, имеющих «старые» квалификационные аттестаты.

*Ред.: Что, по Вашему мнению, позволяет Санкт-Петербургскому государственному университету на протяжении многих лет оставаться одним из лидеров среди ВУЗов страны?*

Ю.Н.: В 2024 г Санкт-Петербургский государственный университет будет отмечать

300-летие со дня своего образования. Экономический факультет СПбГУ открылся в 1940 г. Кафедра статистики, учета и аудита ведет свою деятельность с 1819 г., т.е. уже более 200 лет. Наши выпускники это не только два Президента РФ, но и многие министры, ученые, директора и руководители банков, компаний и аудиторских фирм. К нам поступают абитуриенты с самыми высокими ЕГЭ в России. Преподавательский корпус одним из первых сориентирован на публикациях своих исследований не только в российских изданиях, но и в международных, которые индексируются в информационных базах Scopus и Web of Science. Долгое время соотношение числа преподавателей и студентов в СПбГУ и МГУ было один к четырем, что создавало индивидуализированную подготовку специалистов. Переход к финансированию один к двенадцати значительно снижает эти возможности и требует усиления связи бизнеса и университетов. Значительная часть образовательных программ имеет либо статус двух дипломов, либо международную аккредитацию. Стратегия СПбГУ до 2030 г. предполагает создание нового образовательного кампуса и научно-технологической долины. Все это позволяет СПбГУ и его ученым входить во многие международные рейтинги.

**Ред.: Как Вы считаете, какие качества и навыки необходимо развивать молодым специалистам для успешной реализации на рынке аудиторских услуг?**

**Ю.Н.:** Самостоятельность и независимость помноженные на информационные навыки и широкий профессиональный взгляд на бизнес-процессы – это доминанты, на которые должен опираться молодой специалист в области аудита. АССА провело исследование области форсайта финансов, учета и аудита на базе 20 современных тенденций, они выявили пять «зон» карьерных возможностей: адвокат достоверности, трансформатор бизнеса, навигатор данных, цифровой плеймейкер, лидер устойчивости. Думаю, что в этих направлениях будет развиваться аудиторская профессия, вбирая в себя цифровизацию и новые формы верификации бизнеса.

**Ред.: Каково Ваше профессиональное мнение насчет принятых поправок в законодательство об аудиторской деятельности, в частности глобальной реформы контрольно-надзорной деятельности, увеличения количества аудиторов по основному месту работы и т.д.**

**Ю.Н.:** Поправки в законодательство об аудите вызывает смешанные чувства. Это результат многих компромиссов. Вызывает опасения наступление на мелкий бизнес в аудите и контрольно-регулятивные функции Банка России. Не реализована возможность введения обязательной обзорной проверки в отношении бизнеса, освобождаемого от обязательного аудита. В Европе складывается система ранжирования биз-

## Гузов Юрий Николаевич,

родился в 1960 г. в г. Красноярске. Закончил Ленинградский государственный университет (в настоящее время Санкт-Петербургский государственный университет (СПбГУ)) в 1982 г. К.э.н., доцент кафедры статистики, учета и аудита экономического факультета СПбГУ, аудитор.

Занимал ответственные должности: 1986–1989 гг. – заместитель секретаря комитета ВЛКСМ ЛГУ; 1991–1994 гг. – помощник председателя, финансовый директор и и.о. председателя Фонда имущества Санкт-Петербурга; 1995–1996 гг. – финансовый директор Санкт-Петербургского регионального фонда подготовки финансовых и управленческих кадров (Проект Мирового банка); 1998–2007 гг. – заместитель директора Института региональной экономики экономического факультета СПбГУ; 1994–1996 гг. – директор Центра подготовки аудиторов СПбГУ; 2000–2007 гг. – помощник Депутата Государственной Думы РФ; 2003–2009 гг. Председатель совета по аудиторской деятельности Северо-Западного территориального института профессиональных бухгалтеров; 2009–2012 гг. – Член Президентского Совета НП СРО аудиторов «Гильдии аудиторов России»; 2013–2016 гг. – Председатель совета Территориального отделения СРО аудиторов НП «Аудиторская ассоциация Содружество» по Северо-Западному федеральному округу; 2017–2019 гг. – член Совета АНО «ЕАК»; 2017–2021 гг. – первый заместитель декана экономического факультета СПбГУ; Член Общественного Совета Федерального казначейства РФ и Член Совета по компетенциям АНО «ЕАК».

**Проекты:** 2000–2005 гг. – был ответственным исполнителем по проекту «Наукоград в Петергофе»; 2000–2003 гг. – участвовал в разработке проекта «Единое образовательное пространство России–Белоруссии»; 2005 г. – участвовал в разработке проекта «Свободная экономическая зона Усть-Луга»; в настоящее время – Научный руководитель магистерской программы экономического факультета СПбГУ «Учет, анализ и аудит» (аккредитована АССА).

**Стажировки:** 1992–1993 гг. – Институт швейцарского банковского дела Цюрихского университета; 1995 г. – Тюбингенский университет и университет г. Осло; 2008–2013 гг. – Институт ревизии и налогообложения Университета г. Гамбурга.

Награжден памятной медалью «10 лет подписания Договора о создании Союзного государства», медалью «За заслуги в области аудита» и знаком «Почетный аудитор Ассоциации «Содружество».

неса в отношении аудита: непроверяемый микробизнес, проверяемый обзорной проверкой мелкий и средний бизнес и бизнес под обязательным аудитом.

К положительным моментам можно отнести расширение полномочий СРО аудиторов и усиление мониторинговых мероприятий при сокращении документальных проверок в рамках реформы контрольно-надзорной деятельности. Появляется новая статистика мониторинговой и камеральной деятельности. Например, ФНС РФ проводит 60 млн камеральных проверок. Риск-ориентированные технологии позволяют снижать число документальных проверок бизнеса и уровень коррупционности государственного надзора.

Вопрос о количестве аудиторов по основному месту работы может противоречить идеологии аудита. По своей природе аудитор – это индивидуальный предприниматель, который исторически объединялся в полные товарищества и сети, сохраняя свою независимость, профессионализм и скептицизм. Наемный работник и его прикрепление к штату в аудите – это нарушение независимости и скептицизма. Это какой-то «пережиток социализма и борьбы с тушеядством», а в наших условиях еще и стал инструментом уничтожения малых аудиторских фирм. Вместо создания системы синдицирования (укрупнения) малых аудиторских фирм посредством их включения в открытые аудиторские сети решили бороться

с демпингом и «колотушечничеством» путем отсеечения «головы».

**Ред.: Как Вы считаете, изменится ли аудиторская среда в ближайшие годы?**

**Ю.Н.:** Думаю да! Главными драйверами процесса будут цифровизация учета и аудита и внедрение нефинансовой отчетности. Мы с коллегами с кафедры статистики, учета и аудита экономического факультета СПбГУ недавно подготовили монографию «Бухгалтерский учет в 21 веке», где попытались формализовать данные процессы. На базе цифровизации учета (внедрения блокчейн технологии, цифровых финансовых активов и цифровых двойников активов, роботизации и дистанционных технологий) будет развиваться непрерывный аудит. Развитие форм нефинансовой отчетности (устойчивое развитие, интегрированная и социальная ответственность) создают новую технику заверения показателей и видов аудиторской деятельности. Это неизбежно скажется на аудиторской профессии, которая все более будет насыщаться информационными технологиями.

**Ред.: Юрий Николаевич, расскажите о Ваших интересах, отличных от профессиональных.**

**Ю.Н.:** Люблю путешествовать и стратегические компьютерные игры.

*Юрий Николаевич, спасибо за беседу!*

# Учет и аудит цифровых финансовых активов

**Аннотация:** статья посвящена вопросам учета и аудита цифровых финансовых активов. Технологической основой данных операций стал блокчейн. Исторически первым вариантом цифровых финансовых активов стали криптовалюты. Они представляют собой децентрализованную систему учета. Централизованная система учета и аудита формируется с появлением агрегаторов (криптообменником) цифровых финансовых активов. Новый объект учета становится «цифровым двойником» физического капитала, использующим преимущество цифровизации.

**Ключевые слова:** криптовалюта, бухгалтерский учет, криптокошелёк, агрегатор цифровых финансовых активов, валюта, капитализация, цифровые финансовые активы, криптообменник, аудит.

GUZOV I.N.,  
PhD,  
St. Petersburg State University

ZOLOCHEVSKAYA V.K.,  
master,  
St. Petersburg State University

## Accounting and audit of digital financial assets

**Abstract:** the article is devoted to the issues of accounting and audit of digital financial assets. Blockchain has become the technological basis for these operations. Historically, cryptocurrencies have become the first option for digital financial assets. They are a decentralized accounting system. The centralized accounting and auditing system is being formed with the advent of aggregators (crypto exchange) of digital financial assets. The new accounting object becomes a “digital twin” of physical capital, taking advantage of digitalization.

**Keywords:** cryptocurrency, accounting, crypto wallet, aggregator of digital financial assets, currency, capitalization, digital financial assets, crypto exchange, audit.

В истории человечества более шести тысяч лет господствовала унографическая бухгалтерия, использующая натуральный учет. Восемьсот или пятьсот лет назад появились основы нового «учетного двойника» в форме диграфической бухгалтерии. Этот новый «учетный двойник» впитал в себя денежную оценку, форматы финансовой отчетности на основе капитализации, декапитализации и рекапитализации, а также инструменты финансового менеджмента. Появился финансовый капитал как «учетный двойник» физического капитала. Более 100 лет длится его победное шествие. Появление риск-менеджмента серьезно поставило вопрос об адекватности отражения финансовым капиталом явлений реального физического капитала. На практике формализуются новые виды отражения физического капитала в форме нефинансовой отчетности. Логика формирования, показатели и направления анализа отчетности по устойчивому развитию, интегрированной, экологической и отчетности по социальной ответственности еще плохо структурированы и не имеют обобщенной оценки. Развитие цифровизации, по всей видимости, начинает формирование принципиально нового «цифрового двойника» физического капитала, который объединит все недостатки сегодняшней нефинансовой отчетности. Меняется и объект учета. Им становятся цифровые финансовые активы по своей природе, представляющие собой «цифровые двойники» [1-2].

Регулирование оборота цифровых финансовых активов происходит в Российской Федерации на основании Федерального закона от 31.07.2020 № 259-ФЗ «О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее «Закон») [4].

Учет цифровых финансовых активов осуществляется на основе использования блокчейна у оператора обмена (агрегатора) цифровых финансовых активов. Исторически первыми цифровыми финансовыми активами стали криптовалюты. Они реализовали децентрализованную систему учета и отсутствие аудита процессов оборота и майнинга (создания) криптовалют. Большую проблему составляет первичная документация подтверждения операций и их оценка. Последняя осуществляется криптобиржами при обналчивании криптовалюты.

#### Технологическая база учета и аудита

В 31 октября 2008 года криптограф или группа криптографов под псевдонимом Сатоши Накамото (реальные личности установить не удалось) опубликовали статью «Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System», где вывели в свет протокол криптовалюты биткойн, который они представили как систему электронной наличности, не требующей доверия третьим сторонам. Была создана первая версия программного обеспечения, в которой был реализован данный протокол, а в начале 2009 года Са-

тоси Накамото представил первую версию кошелька биткойн и запустил сеть Биткойн. Биткойн является полностью децентрализованной системой электронной наличности. Это значит, что она не имеет централизованных серверов, на которых бы осуществлялся выпуск валюты, ее хранение и обработка транзакций. Транзакцию и эмиссию Биткойна регулирует peer-to-peer сеть. Это одноранговая сеть, основанная на равноправии участников. В такой сети каждый узел (т.е. машина) может выполнять как функции клиента, так и сервера. Это значит, что каждая из машин-участников может как отправлять запросы другим машинам, так и должна быть способной обрабатывать запросы других машин сети. В случае с Биткойном для обеспечения безопасности и легитимности электронных денежных средств данная сеть использует электронную цифровую подпись и поддерживается proof-of-work протоколом, который используется для доказательства выполнения работы. Процесс добычи биткойнов получил название «майнинг» – создание новых блоков с возможностью получить вознаграждение в форме выпущенных биткойнов и комиссионных сборов. Майнинг производится при помощи компьютера-майнера. Раньше майнингом биткойнов можно было легко заниматься и на обычных компьютерах с помощью видеокарты. Данный процесс назывался GPU-майнингом. Однако с широким распространением компьютеров с все более усовершенствованным ПО данный вид деятельности стал настолько конкурентным, что для получения выгоды стало необходимо использовать специальные компьютеры, предназначенные именно для добычи биткойнов – ASIC-майнеры [3].

**Доказательство выполнения работы (Proof of work, PoW)** – это метод защиты в криптовалютах (на его принципах происходит майнинг цифровых финансовых активов), в соответствии с которой на отдельных рабочих станциях происходит разрешение криптографической задачи. Когда задача разрешена, рабочая станция получает подтверждение завершения задачи и формируется токен стоимости. В рамках POW происходит хеширование. Другими словами, это и есть новый первичный электронный документ, фиксирующий создание единицы криптовалюты или цифрового финансового актива.

Для хранения добытых биткойнов понадобятся биткойн-кошелек и публичный биткойн-адрес. **Криптокошелек** – уникальный идентификатор (криптокод, приложение для смартфона/компьютера), позволяющий осуществлять операции с цифровыми финансовыми активами.

Для начала работ также необходимо будет установить клиентскую программу, которая позволит управлять оборудованием для майнинга. Для оборота, отсылки и приема Биткойнов существуют так называемые «биткойн-кошельки» – аналоги физических кошельков. В основном данные кошельки

служат для хранения биткойн-адресов и ключей, совершения операций с биткойнами при наличии и отсутствии соединения с интернетом (такие как перевод и получение, покупка биткойнов), а также получения информации о состоянии баланса, проведенных операциях и резервных ключах. Существует несколько видов биткойн-кошельков:

1. десктопные кошельки;
2. онлайн кошельки;
3. мобильные кошельки.

**Десктопные кошельки** позволяют пользоваться их функциями на компьютерах. Проводимые операции проверяются сторонним ресурсом. Совместимы с ОС Windows, Mac OS, Android, Linux.

**Онлайн кошельки** не требуют скачивать все блоки биткойн-сети. Одним кошельком можно управлять с различных устройств, при этом проверка операций осуществляется сторонним ресурсом. Данный вид кошелька особенно удобен при первом знакомстве с системой Биткойн и краткосрочном хранении небольших сумм данной криптовалюты.

**Мобильные кошельки** удобны тем, что они всегда под рукой. Они позволяют оплачивать покупки через QR-код, имеют в списке своих функций калькулятор перевода валют, доступ к адресной книге, резервное копирование, пересылку биткойн-адреса через различные Интернет-службы (например, Skype или e-mail), защиту доступа к онлайн-кошельку при помощи пин-кода, просмотр наличия Биткойнов как по текущему курсу, так и по балансу в необходимой валюте [3].

Операции в сети биткойн-кошельки посылают и подтверждают через уникальный идентификатор пользователя в сети – биткойн-адрес. Данный адрес может быть представлен как в виде номера счета, который начинается с 1 или 3 и содержит от 27 до 34 буквенно-цифровых латинских символа (кроме 0, O, I), так и в виде QR-кода. Адрес создается через генерацию случайных чисел и выполнение специальных математических операций без необходимости подключения к интернету и регистрации в сети Биткойн. Данный адрес можно получить бесплатно, к примеру, используя программное обеспечение системы Биткойн. Биткойн-адрес является анонимным и не содержит информацию о владельце. Это новая электронная форма доказательства владения или первичный документ оборота и держания криптоактивов.

**Доказательство доли владения (Proof of stake, PoS)** – метод защиты в криптовалютах, при котором вероятность формирования участником очередного блока в блокчейне пропорциональна доле, которую составляют принадлежащие этому участнику расчетные единицы данной криптовалюты от их общего количества. Данный метод является альтернативой методу подтверждения выполнения работы (PoW), при котором вероятность создания очередного блока выше у обладателя более мощного оборудования. На базе этого метода эмитируются малые криптовалюты.

**Первичным электронным документом владения криптовалютой является токен.** Токен – это видовое понятие, объединяющее криптовалюты. Все криптовалюты являются токенами. Иногда токены могут иметь физическое выражение в виде флеш-карты с записанным кодом. В разных токенах его обладателям могут даваться разные права (на голосование, на распоряжение, на отчуждение). Токены, которые содержат определенные права на участие и определение судьбы конкретной цифровой валюты, называются MAG-токены (miniature authocraticgovernment). Токены могут использовать базовую цифровую платформу блокчейн.

У каждого пользователя системы Биткойн существует риск потери данной криптовалюты. Это может произойти в случае:

- 1) утери кошелька из-за поломки жесткого диска компьютера;
- 2) генерации нового адреса и восстановления кошелька;
- 3) отправки биткойнов на адрес, который еще не закреплен за определенным владельцем.

Еще один существенный риск операций на основе блокчейна – это правило 51 процента, когда его обладатель может переписать и заменить всю блок-систему.

В российском законодательстве криптовалюта называется «цифровая валюта» (п. 3 ст. 1 ФЗ № 259-ФЗ), представляющая «совокупность электронных данных, которые можно использовать в качестве средства платежа, не являющегося рублем или инва-

лютой. В отношении этих данных перед вами никто не несет обязательств, кроме операторов (узлов) системы, которые обеспечивают выпуск и вносят записи по правилам данной информационной системы» [4].

Все криптовалюты существуют на технологии блокчейн (Blockchain), для лучшего восприятия принцип работы блокчейна рассмотрим на инфографике (рис. 1).

**Учет криптовалюты.**

Первой моделью отражения криптовалюты стал ГААП. Хотя отсутствуют четкие методические указания по учету криптовалюты, существует четыре ее представления в соответствии с действующими в США стандартами [7]:

- 1) криптовалюты должны учитываться как денежные средства и эквиваленты денежных средств. В соответствии со Стандартом учета № 95 «Денежные средства включают в себя (1) наличную валюту (2) депозиты до востребования в банках или финансовых учреждениях (3) другие виды счетов, которые имеют общие характеристики депозитов до востребования»;
- 2) криптовалюты должны учитываться как финансовые инструменты. В соответствии с американским Стандартом бухгалтерского учета № 140 «финансовые инструменты – это денежные средства, свидетельство об участии в долевой собственности в организации или контракт»;
- 3) криптовалюты должны учитываться как нематериальные активы. Согласно американскому Стандарту бухгалтерского

учета № 142 нематериальные активы – это «те активы, которые не имеют физического вещества»;

4) криптовалюты должны учитываться как инвентарь. В соответствии с американским Стандартом № 151 бухгалтерского учета инвентарь включает в себя «совокупность предметов материального имущества, которые имеют любую из следующих характеристик:

- удерживаются для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности (готовая продукция);
- находятся в процессе производства (незавершенное производство);
- подлежат потреблению при производстве товаров и услуг, предназначенных для продажи».

В России модели учета криптоактивов бухгалтерией осуществляются в зависимости от срока обращения по дебету счетов как 06 «Долгосрочные финансовые вложения» (если срок обращения токенов превышает 12 месяцев с даты их размещения) так и 58 «Краткосрочные финансовые вложения» (если срок обращения токенов меньше 12 месяцев), по кредиту счетов – как 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» или 91 «Прочие доходы и расходы». Если целью полученных токенов является их дальнейшая реализация (продажа), то они могут учитываться по дебету счета 41 «Товары», кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками» или 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Большинство операций с криптовалютами совершается вне правового регулирования как РФ, так и большинства других государств. Криптовалюты не гарантируются и не обеспечиваются Банком России. В соответствии с информационным сообщением Росфинмониторинга использование криптовалют при совершении сделок является основанием для рассмотрения вопроса об отнесении таких сделок (операций) к сделкам (операциям), направленным на легализацию средств полученных преступным путем.

В России совершение операций и гражданско-правовых сделок с цифровой валютой (ЦВ) разрешается (ч. 6 ст. 14 Закона № 259-ФЗ), а требования ее владельцев подлежат судебной защите, правда, с одной оговоркой – о факте обладания цифровой валютой и совершения с ней сделок необходимо информировать налоговые органы [4].

В соответствии с законом ФЗ № 259-ФЗ:

- ЦВ не могут использоваться организациями, регулируемым российским правом, а также физическими лицами, налоговыми резидентами РФ, в качестве средства расчетов за работы или услуги;
- установлен запрет на распространение информации о предложении или возможности приёма ЦВ в качестве средства расчетов;
- допускается оборот ЦВ в качестве предмета гражданско-правовых сделок (купля продажа, дарение, обмен и т. д.).

До принятия закона бухгалтеры относили криптовалюту к разделу IV «Денежные

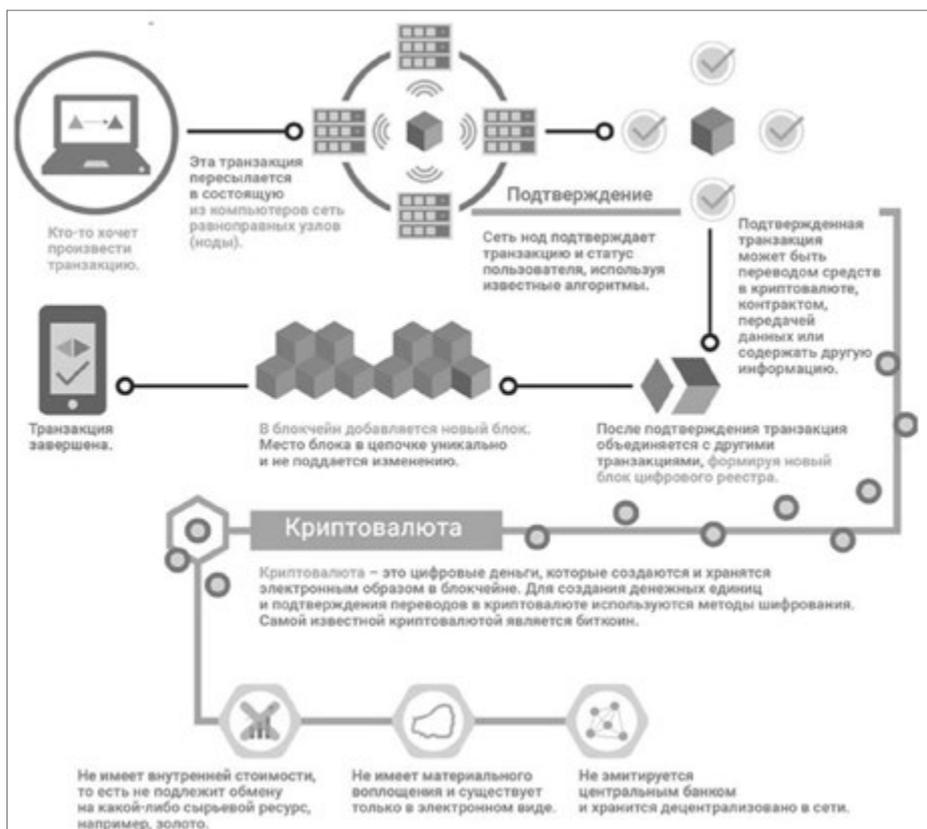


Рис. 1. Технологии блокчейн для криптовалюты [8].

средства», строка 1170 «Финансовые вложения» и предлагали записывать проводки по методу: купля-продажа криптовалют, генерирование, взаиморасчеты с контрагентами и оплата за товары (работы, услуги), начисляя НДС.

Данный подход реален для применения, но его нельзя назвать единственно возможным, поскольку не все криптовалюты отвечают тем признакам, которые даны в ПБУ 19/02. Например, на Биткойн не оформляются какие-либо документы, подтверждающие право владения им, и с учетом высокой волатильности вряд ли она может принести выгоду в форме процентов, дивидендов либо прироста их стоимости.

Понимание того, чем для целей бухгалтерского учета является криптовалюта, можно получить через анализ операций, которые с ней совершаются (рис. 2).

Однако в соответствии с ФЗ-№259, криптовалюта признается видом цифрового финансового актива, т.е. некорректно отражать криптовалюту по статье балансового отчета «Денежные средства и денежные эквиваленты».

По мнению И.Р. Ильма и Л.И. Куликовой, с учетом положений законопроекта «О внесении изменений в части первую, вторую и четвертую ГК РФ» от 26 марта 2018 года, вводящего такие понятия «как цифровое право» и «цифровые деньги» возможно распределение криптовалюты в раздел I. «Внеоборотные активы», строка 1130 «Нематериальные активы» при соблюдении условий, которые даны в п. 3 (ПБУ 14/2007) [5].

Для учета обобщения информации по криптовалюте в бухгалтерском учете предназначен счет 58 «Финансовые вложения».

Учет криптовалюты в России определяется в зависимости от конкретных операций, которые с ней производятся. Проводки при покупке криптовалюты в бухгалтерском учете приведем в табл. 1.

При генерации криптовалюты, т.е. когда майнер сам создает (производит) криптовалюту, в бухгалтерском учете это будет покупка криптовалюты за обычные деньги и проводка следующая:

Д-т 58 К-т 91-1 «Прочие расходы» – созданы криптомонеты (учитываются в расчете налога на прибыль).

При совершении сделок по расчету за товары или услуги, проводят расчет криптовалюты учет данных операций осуществляется проводками, представленными в табл. 2.

При расчете с покупателями при помощи криптовалюты, учет данных операций осуществляется проводками, представленными в табл. 3.

При продаже криптовалюты делается проводка:

Д-т 51, 52, 50 К-т 58 – получены деньги за продажу криптовалюты.

Для учета криптовалюты возможно использовать новый счет 06 «Вложения в цифровую (электронную) валюту», однако действующим Планом счетов данный счет не предусмотрен [5]. Следовательно, при-

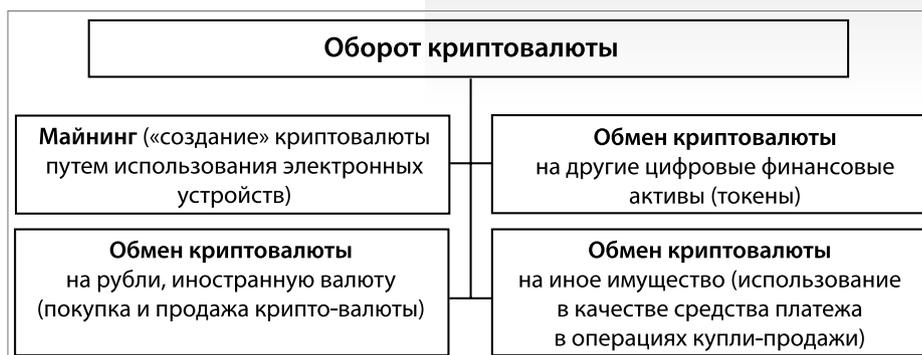


Рис. 2. Оборот криптовалюты.

Табл. 1. Проводки при покупке криптовалюты.

| Операция                 | Дебет                    | Кредит  |
|--------------------------|--------------------------|---|
| Приобретена криптовалюта | 58 «Финансовые вложения» | 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» |
| Оплачена криптовалюта    | 76                       | 51 «Расчетные счета»                            |

Табл. 2. Проводки при совершении сделок с криптовалютой по расчету за товар.

| Операция  | Дебет             | Кредит                         |
|---|-------------------|--------------------------------|
| Получение товаров (работ, услуг)  | 41 (26, 44 и др.) | 60<br>«Расчеты с поставщиками» |
| Отражено выбытие криптовалюты   | 76                | 91-1                           |
| Отражено списание криптовалюты, учтенной ранее в качестве финансовых вложений | 91-2              | 58                             |
| Осуществлен взаимозачет   | 60                | 76                             |

Табл. 3. Проводки по расчету с покупателями с помощью криптовалюты.

| Операция   | Дебет | Кредит     |
|--|-------|------------|
| Выручка от продажи   | 62    | 91-1       |
| Начислен НДС   | 90-3  | 68 НДС     |
| Зафиксирована себестоимость проданных товаров (работ, услуг) | 90-2  | 41, 44, 26 |
| Получена криптовалюта  | 58    | 76         |
| Зафиксирован взаимозачет                                     | 76    | 62         |

менение счета 06 «Вложения в цифровую (электронную) валюту» необходимо закрепить в учетной политике организации.

При предлагаемом способе проводки по учету криптовалюты приведены в табл. 4.

По нашему мнению, второй вариант учета криптовалюты при майнинге представляется более верным, если майнинг можно выделить как самостоятельный процесс, т.е. в нем задействованы отдельные единицы электронно-вычислительной техники, возможен учет затраченной электроэнергии, имеют место идентифицируемые затраты труда.

Для учета обесценения криптовалюты возможно использовать новый счет 56 «Резервы под обесценение цифровой (электронной) валюты». Действующим Планом счетов данный счет не предусмотрен, следовательно, необходимо закрепить его в учетной политике организации. Методика формирования резерва под обесценение криптовалюты может быть аналогична ме-

тодике формирования резерва под обесценение финансовых вложений [6].

Проводки по формированию резерва под обесценение криптовалюты приведем в табл. 5.

Выбытие криптовалюты с баланса организации может произойти двумя путями: при расчете за приобретенные товары (работы, услуги) и при обмене криптовалюты на рубли. Проводки даны в табл. 6.

Если при расчетах с покупателями организация не отражает получение криптовалюты в учетных данных, не обменивает на реальные деньги, то возникшую дебиторскую задолженность списывают после окончания срока исковой давности в расходы в целях налогового и бухгалтерского учета.

По МСФО учет криптовалюты осуществляется как нематериальный актив или как запас.

В соответствии с МСФО (IAS) 38, нематериальный актив является идентифициру-

Табл. 4. Проводки по учету криптовалюты по счету 06 Вложения в цифровую (электронную) валюту».

| Операция   | Дебет  | Кредит   |
|--|--|--|
| <b>Приобретение</b>  |  |  |
| Приобретена криптовалюта   | 06   | 76   |
| Оплачена криптовалюта  | 76   | 51   |
| <b>Майнинг 1 способ</b>  |  |  |
| Отражена операция генерации криптовалюты в результате майнинга                                 | 06   | 98-02<br>«Безвозмездные поступления»   |
| Признан прочий доход от майнинга криптовалюты  | 98-02  | 91-01  |
| <b>Майнинг 2 способ способ (как производственный процесс)</b>                                  |  |  |
| Учтена амортизация электронно-вычислительного оборудования, используемого для майнинга         | 20 «Основное производство»<br>(26 «Общехозяйственные расходы») | 02 «Амортизация основных средств»  |
| Учтены затраты на электроэнергию   | 20, 26   | 60   |
| Учтены затраты на зарплату и взносы на страхование работников, занимающихся процессом майнинга | 20, 26   | 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» |
| Отражена операция генерации криптовалюты в результате майнинга                                 | 06   | 20, 26   |
| <b>Получение от покупателя</b>   |  |  |
| Отражена выручка от реализации товаров (работ, услуг)  | 62   | 90-01  |
| Отражен НДС при реализации товаров (работ, услуг)  | 90-03 НДС  | 68-02 НДС  |
| Сформирована себестоимость товаров (работ, услуг)  | 90-02  | 41 «Товары» (26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др.)                      |
| Получена криптовалюта  | 06   | 76   |
| Произведен взаимозачет   | 76   | 62   |

Табл. 5. Проводки по формированию резерва под обесценение криптовалюты.

| Операция  | Дебет | Кредит   |
|---|-------|--|
| Сформирован резерв под обесценение криптовалюты | 91-02 | 56 «Резервы под обесценение цифровой (электронной) валюты» |

Табл. 6. Проводки по выбытию криптовалюты.

| Операция  | Дебет   | Кредит |
|---|---|--------|
| Отражено получение товаров (работ, услуг)   | Дт 41 «Товары»<br>(26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др.) | 60     |
| Отражено выбытие криптовалюты   | 76  | 91-01  |
| Отражено списание криптовалюты, учтенной ранее в качестве цифровой (электронной) валюты | 91-02   | 06     |
| Произведен взаимозачет  | 60  | 76     |
| <b>При обмене криптовалюты на рубли</b>   |   |        |
| Отражено списание криптовалюты, учтенной ранее в качестве финансовых вложений           | 91-02   | 06     |
| Отражено поступление рублей   | 51  | 91.01  |

емым немонетарным активом, не имеющим физической формы, так как криптовалюта также не имеет физической формы, то она является немонетарным активом. Метод бухгалтерского учета криптовалюты по МСФО зависит от цели ее удержания (рис. 3).

Другим не менее важным способом учета криптовалют по МСФО является признание их в качестве запасов (МСФО (IAS) 2). Если основная деятельность компании связана с торговлей или добычей криптовалют, то представляется более правильным учиты-

вать их в составе запасов, а не нематериальных активов.

МСФО (IAS) 2 определяет запасы как активы:

- предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности;
- находящиеся в процессе производства для такой продажи.

Согласно п. 36 МСФО (IAS) 2 «Запасы», по которому брокеры-трейдеры оценивают свои запасы по справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу. Изменения справедливой стоимости компания отражает в составе прибыли и убытков. Для определения справедливой стоимости она использует котировки биржи биткоинов ([www.bitfinex.com](http://www.bitfinex.com)). Данная биржа соответствует требованиям объема торгов и ликвидности. Затраты на продажу биткоинов представляются незначительными и не учитываются при оценке [9].

Таким образом, предложенные системы учета, это лишь частное мнение, поскольку на сегодняшний день в РФ не существует законодательного регулирования криптовалютного рынка. Однако при всем при этом покупка криптовалюты и расчеты с ее помощью уже имеют место в нашей экономике, а значит, подлежат учету. Оборот криптовалюты не подвержен аудиту, поскольку отсутствует субъект-организатор оборота.

**Учет и аудит цифровых финансовых активов**

Понятие цифрового актива достаточно многогранно. Вот некоторые определения:

- 1) систематизированный, индексированный контент (цифровые фотографии, анимация, видео, музыка и пр.), доступный для применения;
- 2) инкапсулированная в сети (Интернет или др.) функциональность;
- 3) специфическая форма собственности и ресурсов, в том числе интеллектуальной собственности, инвестиции в которые повышают капитализацию физического актива и обеспечивают увеличение денежного потока;

4) совокупность информации в цифровой форме (совокупность цифровых продуктов) о физическом или виртуальном объекте, процессе, субъекте деятельности, физическом лице, которая представляет ценность и может быть использована для извлечения добавленной стоимости;

5) комплекс цифровых продуктов и инфраструктур, процесс использования и изменения которых приводит к формированию добавленной стоимости и новой ценности, в том числе выраженной в денежной форме.

Закон № 259-ФЗ подвел итоги данных определений сформулировав понятие цифрового финансового актива и цифровой валюты.

В соответствии с п. 2 ст. 1 указанного Закона *цифровыми финансовыми активами* признаются цифровые права, включающие денежные требования, возможность осу-

ществления прав по эмиссионным ценным бумагам, права участия в капитале непубличного акционерного общества, право требовать передачи эмиссионных ценных бумаг, предусмотренные решением о выпуске цифровых финансовых активов в порядке, установленном настоящим Законом, выпуск, учет и обращение которых возможны только путем внесения (изменения) записей в информационную систему на основе распределенного реестра, а также в иные информационные системы.

В соответствии с п. 3 ст. 1 указанного Закона *цифровой валютой* признается совокупность электронных данных (цифрового кода или обозначения), содержащихся в информационной системе, которые предлагаются и (или) могут быть приняты в качестве средства платежа, не являющегося денежной единицей Российской Федерации, денежной единицей иностранного государства и (или) международной денежной или расчетной единицей, и (или) в качестве инвестиций и в отношении которых отсутствует лицо, обязанное перед каждым обладателем таких электронных данных, за исключением оператора и (или) узлов информационной системы, обязанных только обеспечивать соответствие порядка выпуска этих электронных данных и осуществления в их отношении действий по внесению (изменению) записей в такую информационную систему ее правилам.

Централизованная система учета и аудита формируется с появлением операторов обмена цифровых финансовых активов. *Оператор обмена цифровых активов (Криптообменник)* – это физически Интернет-сайт, на котором можно осуществлять обмен криптовалютой одну на другую. Оператором обмена цифровых активов могут быть кредитные организации, организаторы торговли, а также иные юридические лица, соответствующие требованиям Закона № 259-ФЗ и принимаемых в соответствии с ним нормативных актов Банка России, которые включены Банком России на основании их ходатайства в установленном им порядке в реестр операторов обмена цифровых финансовых активов. При этом высока вероятность подключения к зарубежным криптообменникам, которые не соответствуют законодательству Российской Федерации, поскольку зарегистрированы в других юрисдикциях и могут использовать другие алгоритмы и технологии и стандарты блокчейна.

Учетная деятельность осуществляется на основе узлов информационной системы, под которой понимаются пользователи информационной системы на основе распределенного реестра, обеспечивающие тождественность информации, содержащейся в указанной информационной системе, с использованием процедур подтверждения действительности вносимых в нее (изменяемых в ней) записей. Другими словами, учет ведется и оператора обмена и собственников (пользователей) цифровых финансовых



Рис. 3. Способ учета криптовалюты у держателя [9].

активов. Модели учет аналогичны рассмотренным для криптовалют. Особенности создаются у криптообменника, выполняющего функцию посредника. Он сам с собой проводит смарт-контракты, результаты которых раскладываются по крипто кошелькам пользователей.

Действия по внесению в информационную систему, в которой осуществляется выпуск цифровых финансовых активов, записи о зачислении цифровых финансовых активов их первому обладателю (далее – выпуск цифровых финансовых активов) вправе осуществлять:

- 1) физические лица, зарегистрированные в соответствии с Федеральным законом от 8 августа 2001 года № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» в качестве индивидуальных предпринимателей;
- 2) юридические лица (коммерческие и некоммерческие организации).

Цифровые финансовые активы учитываются в информационной системе, в которой осуществляется их выпуск, в виде записей способами, установленными правилами указанной информационной системы. Записи о цифровых финансовых активах вносятся или изменяются по указанию лица, осуществляющего выпуск цифровых финансовых активов, обладателя цифровых финансовых активов, а в случаях, предусмотренных Законом № 259-ФЗ, иных лиц или в силу действия, совершенного в рамках сделки, предусматривающей исполнение сторонами возникающих из нее обязательств при наступлении определенных обстоятельств без направленного на исполнение обязательств отдельно выраженного дополнительного волеизъявления сторон путем применения информационных технологий в соответствии с правилами информационной системы, в которой учитываются цифровые финансовые активы.

Другими словами, функцию исполнения смарт-контракта берет на себя сам криптообменник. Оператор информационной системы, в которой осуществляется выпуск цифровых финансовых активов, обязан утвердить правила указанной информационной системы, содержащие сведения:

- 1) правила внесения изменений в алгоритм (алгоритмы) программ информационной системы;
- 2) требования к пользователям информационной системы;
- 3) правила выпуска цифровых финансовых активов;
- 4) правила привлечения операторов обмена цифровых финансовых активов, включая требования к указанным операторам;
- 5) требования к защите информации и операционной надежности;
- 6) способы учета цифровых финансовых активов в информационной системе, а также внесения (изменения) записей о цифровых финансовых активах в информационную систему;
- 7) правила обеспечения доступа обладателей цифровых финансовых активов к информационной системе (включая правила использования программно-технических средств, обеспечивающих такой доступ, в случае их использования в информационной системе);
- 8) порядок ведения реестра пользователей информационной системы, включая правила привлечения узлов информационной системы (для информационных систем на основе распределенного реестра) и (или) операторов иных информационных систем к ведению реестра пользователей информационной системы (при условии их привлечения);
- 9) правила ведения реестра владельцев ценных бумаг в информационной системе, в том числе сроки осуществления операций в реестре владельцев ценных бумаг, в случае, если оператор информационной системы

осуществляет учет прав на акции непубличного акционерного общества, осуществляющего выпуск цифровых финансовых активов, удостоверяющих права участия в капитале этого непубличного акционерного общества (далее также – акции непубличного акционерного общества, выпущенные в виде цифровых финансовых активов).

Учетная система криптообменника во многом должна быть похожа на учет биллинга у операторов мобильной связи с использованием электронных документов. Соответственно, аудит отчетности криптообменника представляет собой обычный аудит по МСА с использованием программных продуктов, верифицирующих операции криптообменника и пользователей.

Правда, существует блок отдельных операций проверки деятельности криптообменника. Например, *задание* – подтвердить соответствие смарт-контракта (кода токена) коду, расположенному по определенному адресу: <https://?> Аудит таких операций только начинает разрабатываться и предполагается использование МСЗОО 3000 (пересмотренный) «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов». Для его реализации необходимо раскрывать информацию, что является предметом задания, применяемые критерии, является ли данное задание заданием по подтверждению или заданием по непосредственной оценке, выражается ли разумная или ограниченная уверенность и возможен ли выбор заказчиком и аудитором, а также чем он обуславливается. Объектом исследования становится ссылка на место размещения кода либо описание материального носителя, связанного с ним – т. е. информация, подлежащая подтверждению. Для исполнения этого задания потребуется верификационный программный продукт, поскольку все данные существуют только в электронной форме. Инвентаризация данных операций требует разработки новых подходов.

#### Заключение

Цифровые финансовые активы по своей природе создают новый объект учета и аудита, представляющие собой операции с «цифровыми двойниками». Свообразие их учетных моделей требует новых инфор-

мационных и программных подходов при проведении аудита. Объектом оборота цифровых финансовых активов становятся смарт-контракты, которые реализуются в децентрализованной и централизованной форме. Централизованная модель учета и аудита формируется с появлением операторов обмена (криптообменников) цифровых финансовых активов. Аудиторам необходимо будет понимать технологию блокчейн в том виде, в каком она реализована на сайтах клиентов, независимо от того, используют ли клиенты бизнес-возможности блокчейна, внедряют бизнес-приложения блокчейна или применяют блокчейн в бухгалтерском учете. Методы получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств должны будут учитывать как традиционные бухгалтерские операции, так и бухгалтерские книги блокчейнов. Аудит отчетности криптообменника представляет собой обычный аудит по МСА с использованием программных продуктов, верифицирующих операции криптообменника и пользователей.

#### Литература

1. *Гузов Ю.Н., Ковалев В.В., Маргания О.Л. и др.* Бухгалтерский учет в XXI веке. – СПб. – Скифия-принт. – 2021.
2. *Гузов Ю.Н.* Блокчейн в учете и аудите. // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2019. – Т. 8 – № 3. – С. 46-53.
3. *Малахова А.А.* Криптовалюта: история и перспективы // «Научно-практический электронный журнал Аллея Науки» №1 (17)7 – 2018 – Alley-science.ru.
4. Федеральный закон «О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 31.07.2020 N 259-ФЗ. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_358753/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_358753/)
5. *Ильма И.Р., Куликова Л.И.* Криптовалюта как новый объект бухгалтерского учета // Вести научных достижений. Бухгалтерский учет, анализ и аудит – 2020 – №2 – С. 2-3.
6. *Канаевский С.В.* Криптовалюта в МФСО. Вопросы признания и оценки // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. - 2017. - № 6.
7. *Чайковская Л.А., Энус Ш.* Вопросы бухгалтерского учета криптовалюты в соот-

ветствии с американскими стандартами / В сборнике: Образование, наука и бизнес-индикаторы развития цифровой экономики. Сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции молодых ученых ФГБОУ ВО "РЭУ им. Г.В. Плеханова"./ Под общей редакцией Е.Ю. Власовой. – 2018. – С. 29-33.

8. URL: <https://coinrating.ru/faq/chto-takoe-kriptovalyuta/>

9. URL: <https://fin-accounting.ru/articles/2020/accounting-cryptocurrencies-under-ifsrs>.

#### References

1. *Guzov Yu.N., Kovalev V.V., Marganiya O.L. et al.* Accounting in the XXI century. – Saint Petersburg. – Scythia-print. – 2021.
2. *Guzov Yu.N.* Blockchain in accounting and auditing. // Economics and management: problems, solutions. – 20197 – V. 8. – № 3. – S. 46-53.
3. *Malakhova A.A.* Cryptocurrency: history and prospects. // «Scientific and practical electronic journal Alley of Science» – No. 1 (17) 2018 – Alley-science.ru.
4. Federal Law «On digital financial assets, digital currency and on amendments to certain legislative acts of the Russian Federation» dated July 31, 2020 N 259-FZ. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_358753/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_358753/)
5. *Ilma I.R., Kulikova, L.I.* Cryptocurrency as a new object of accounting // Vesti scientific achievements. Accounting, analysis and audit – 2020 – № 2 – p. 2-3.
6. *Kanaevsky S.V.* Cryptocurrencies in IFSO. Issues of recognition and evaluation // Corporate financial reporting. International standards. – 2017. – No. 6.
7. *Chaikovskaya L.A., Enus Sh.* Issues of cryptocurrency accounting in accordance with American standards / In the collection: Education, science and business-indicators of the development of the digital economy. Collection of scientific papers based on the materials of the International Scientific and Practical Conference of Young Scientists of the Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education «Russian Economic University named after G.V. Plekhanov»./ Under the general editorship of E.Yu. Vlasova. – 2018. – S. 29-33.
8. URL: <https://coinrating.ru/faq/chto-takoe-kriptovalyuta/>
9. URL: <https://fin-accounting.ru/articles/2020/accounting-cryptocurrencies-under-ifsrs>.

## Суд восстановил работницу как одинокую мать: у ребенка есть отец, но он не платит алименты

Организация сократила сотрудницу. Она уведомила работодателя о своем статусе одинокой матери и малоимущей, но приказ не отменили. Сотрудница обратилась в суд.

Все инстанции ее поддержали. У ее несовершеннолетнего ребенка есть отец, но он не участвует в воспитании, уклоняется от уплаты алиментов. Суды применили разъяснения Пленума ВС РФ и признали сотрудницу одинокой матерью. Ее нельзя сократить.

Отклонили довод работодателя, что на момент сокращения он не знал о статусе сотрудницы. После издания приказа и до самого увольнения прошла неделя. В это время она письменно уведомила работодателя о семейных обстоятельствах.

К похожим выводам суды приходили и ранее, например 2-й КСОЮ.

Документ: Определение 3-го КСОЮ от 06.10.2021 № 88-15622/2021

ГАМИДОВА Нелли Георгиевна,  
к.э.н., доцент кафедры «Бухгалтерский учет и статистика»  
ФГБОУ ВО «Орловский государственный аграрный  
университет имени Н. В. Парахина»,  
nozdrunova\_n@mail.ru

ШАБАННИКОВА Наталия Николаевна,  
к.э.н., доцент кафедры «Бухгалтерский учет и статистика»  
ФГБОУ ВО «Орловский государственный аграрный  
университет имени Н. В. Парахина»,  
agoshkova\_nataliya@mail.ru

## Особенности применения ФСБУ 25/2018 при отражении лизингополучателя с применением средств автоматизации учетного процесса

**Аннотация:** в 2019 году вступил в силу ФСБУ 25/2018 и значительно изменил подход к учету операций по лизингу. В статье подробно рассмотрены введенные понятия. Также выделены два новых способа учета у лизингополучателя. Рассмотрен порядок применения каждого из них, даны рекомендации, а также отражены особенности автоматизация данного процесса в программе «1С: Бухгалтерии 8».

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, налоговый учет, лизинг, лизингополучатель, ФСБУ 25/2018, дисконтирование.

GAMIDOVA Nelli Georgievna,  
candidate of economic sciences,  
assistant professor of the Department of «Accounting and Statistics»  
FSBEI HE «Orel State Agrarian University named  
after N.V. Parakhin»,  
nozdrunova\_n@mail.ru

SHABANNIKOVA Natalia Nikolaevna,  
candidate of economic sciences,  
assistant professor of the Department of «Accounting and Statistics»  
FSBEI HE «Orel State Agrarian University named  
after N.V. Parakhin»,  
agoshkova\_nataliya@mail.ru

## Features of using the FSBU 25/2018 when reflecting leasing at the leasing receiver with the application of accounting process automation

**Abstract:** in 2019, Federal accounting standard 25/2018 entered into force and significantly changed the approach to accounting for leasing transactions. The article discusses the introduced concepts in detail. Also, two new methods of accounting for the lessee are

highlighted. The procedure for applying each of them is considered, recommendations are given, and the features of the automation of this process in the «1С: Accounting 8» program are reflected.

**Keywords:** accounting, tax accounting, leasing, lessee, Federal accounting standard 25/2018, discounting.

В последнее время лизинговые отношения приобретают все большую популярность среди юридических лиц. Данная форма кредитования позволяет фирмам значительно снизить переплаты. Отражение лизинговых операций в учете требует определенных знаний от бухгалтера. Осложняет процесс вступление в силу ФСБУ 25/2018, который значительно меняет существующую методику. Все это делает актуальным рассмотрение представленной темы исследования.

Новый федеральный стандарт по учету аренды подготовлен на основе международных правил отражения данных операций.

Применять его организации вправе уже сейчас. Среди наиболее важных вносимых изменений необходимо отметить следующие (рис. 1).

Таким образом, при поступлении в пользование организации имущества в дебете активного счета отражается ППА. В дальнейшем оно будет амортизироваться по сроку полезного использования объекта аренды. При отсутствии в договоре условия о праве выкупа, данный период определяется сроком его действия. В отношении применяемого счета в стандарте отмечается, что учет ППА должен строиться на методике,

применяемой для схожих по характеристикам активов. В связи с этим, предполагается отражение «права пользования активом» на счете 01 «Основные средства» [3].

В кредите активно-пассивного счета указывается задолженность по аренде, которая складывается из суммы всех платежей по договору. Особенность в данном случае заключается в необходимости их отражения по приведенной стоимости. Согласно п. 15 нового стандарта, ее можно рассчитать следующим образом (рис.2).

В результате по кредиту активно-пассивного счета будет отражена задолженность, несоответствующая реальной. Это связано с тем, что полученная дисконтированием величина меньше суммы арендных платежей. Чтобы исключить эту разницу, следует начислять проценты. Их сумма определяется по ставке дисконтирования [5].

В ходе отражения лизинговых операций применение нового стандарта имеет свои особенности. Приведенной стоимостью в данном случае считается цена приобретения лизинговой компанией объекта аренды у поставщика, т.е. ее определение происходит прямым путем без дисконтирования. В этом случае организация использует фактическую процентную ставку, рассчитанную в обратном порядке [2].

Отразим схему бухгалтерского учета лизинговых операций по новым правилам на рис. 3.

В качестве активно-пассивного счета для учета арендных обязательств правильным является использование счета 76 в разрезе следующих субсчетов (табл. 1).

Рассмотрим конкретный пример отражения лизинговых операций у лизингополучателя в бухгалтерском и налоговом учете.

ООО «БЕНТОНИТ» приобрело в лизинг мобильный завод переработки пластика 1 июня 2021 года. Сумма лизинговых платежей по договору составляет 1 302 000 рублей (в том числе НДС – 20%). Срок лизинга – 12 месяцев. Ежемесячный платеж составляет 108 000 рублей (в том числе НДС – 20%). Выкупная стоимость – 6000 рублей (в том числе НДС – 20%). Затраты лизинговой компании составили 1 200 000 рублей (в том числе НДС – 20%). Расчет амортизации в бухгалтерском и налоговом учете происходит исходя из срока полезного использования в 100 месяцев.

Рассмотрим порядок отражения записей на счетах бухгалтерского учета. Завод переработки пластика относится к основным средствам, следовательно, отражать ППА будем на счете 01.

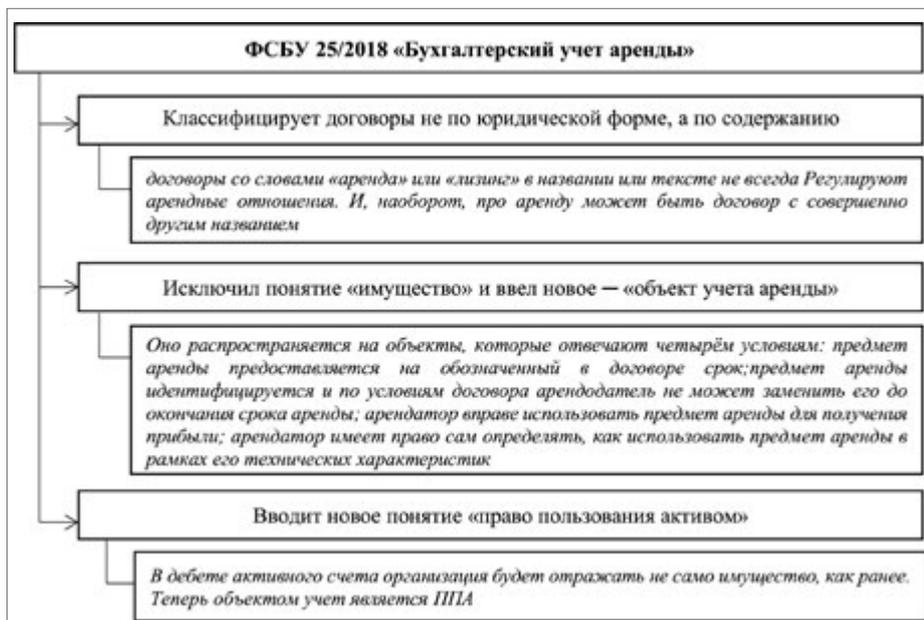


Рис. 1. Изменения, вносимые ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды».



Рис. 2. Способы определения приведенной стоим.

Табл. 1. Субсчета, используемые для учета обязательств по лизингу.

| Номер счета с детализацией по субсчетам и субконто | Наименование                       |
|--|------------------------------------|
| 76.07  | Расчеты по аренде                  |
| 76.07.1  | Арендные обязательства             |
| 76.07.2  | Задолженность по арендным платежам |
| 76.07.5  | Проценты по аренде                 |
| 76.07.9  | НДС по арендным обязательствам     |

Приведенная стоимость составляет в данном случае 1 000 000 рублей.

Зная данную величину и график лизинговых платежей, рассчитаем обратным путем ставку дисконтирования. Для этого воспользуемся функцией ЧИСТВНДОХ Microsoft Excel (рис. 4).

В данном случае с А1 по А14 указываются суммы платежей. В первой строчке указана известная приведенная стоимость с отрицательным знаком, так как если бы речь шла об инвестициях и результативных платежах, это была бы сумма вложений. С В1 по В14 указываются соответствующие данным суммам даты на основе информации о поступлении права пользования активом и графика платежей. Эти показатели мы подставляем в функцию ЧИСТВНДОХ и получаем 17,4858%.

Другими словами, программа решила уравнение и выразила процентную ставку из формулы дисконтирования  $[PV = FV_n / (1+P)^n]$ , где  $P$  – ставка дисконтирования,  $PV$  – это приведенная сумма;  $FV_n$  – денежный поток каждого расчетного периода,  $n$  – количество расчетных периодов].

Рассмотрим в табл. 2 проводки данного примера.

Ежемесячный процентный расход рассчитывается по следующей формуле: месячная сумма процентов = стоимость обязательства на дату расчета процентов  $\times ((1 + 17,4858)^{[промежуток \text{ между начислениями процентов}/365]} - 1)$ . Например, 01 июня 2021 года был оформлен лизинг. 19 июня 2021 года был уплачен первый платеж, т.е. на 19 июня 2021 года задолженность по платежам составила 910 000 рублей (1 000 000 рублей – 90 000 рублей (сумма платежа без НДС)). Значит, проценты к начислению на 30 июня 2021 года будут рассчитываться в два этапа: на 19 июня 2021 года и на 30 июня 2021 года.

Сумма процентов на 19 июня 2021 г. составит 7 534,13 рубля  $(1000000 \times ((1 + 17,4858)^{18/365} - 1))$ . Сумма процентов на 30 июня 2021 года составит 4 874,25 рубля  $(917534,13 \times ((1 + 17,4858)^{11/365} - 1))$ . Таким образом, общая сумма процентов составит 12 408,38 рублей.

Для ведения учета лизинговых операций по новому стандарту в 1С необходимо выполнить настройки функциональности (рис. 5).

При поступлении объекта аренды необходимо сформировать документ «Поступление в лизинг». Важно в графе «Оценка в БУ» правильно выбрать нужную величину, а также корректно заполнить график платежей (рис. 6).

В период действия договора лизинга следует начислять лизинговый платеж документом «Поступление (акт, накладная, УПД)» с видом операции «Услуги лизинга». При закрытии месяца осуществляется признание расходов в бухгалтерском и налоговом учете, а также начисление процентного расхода. Исходя из имеющейся информации, «1С» производит расчет данных сумм автоматически. По окончании срока лизинга необходимо провести выкуп документом «Выкуп предметов лизинга» [1].

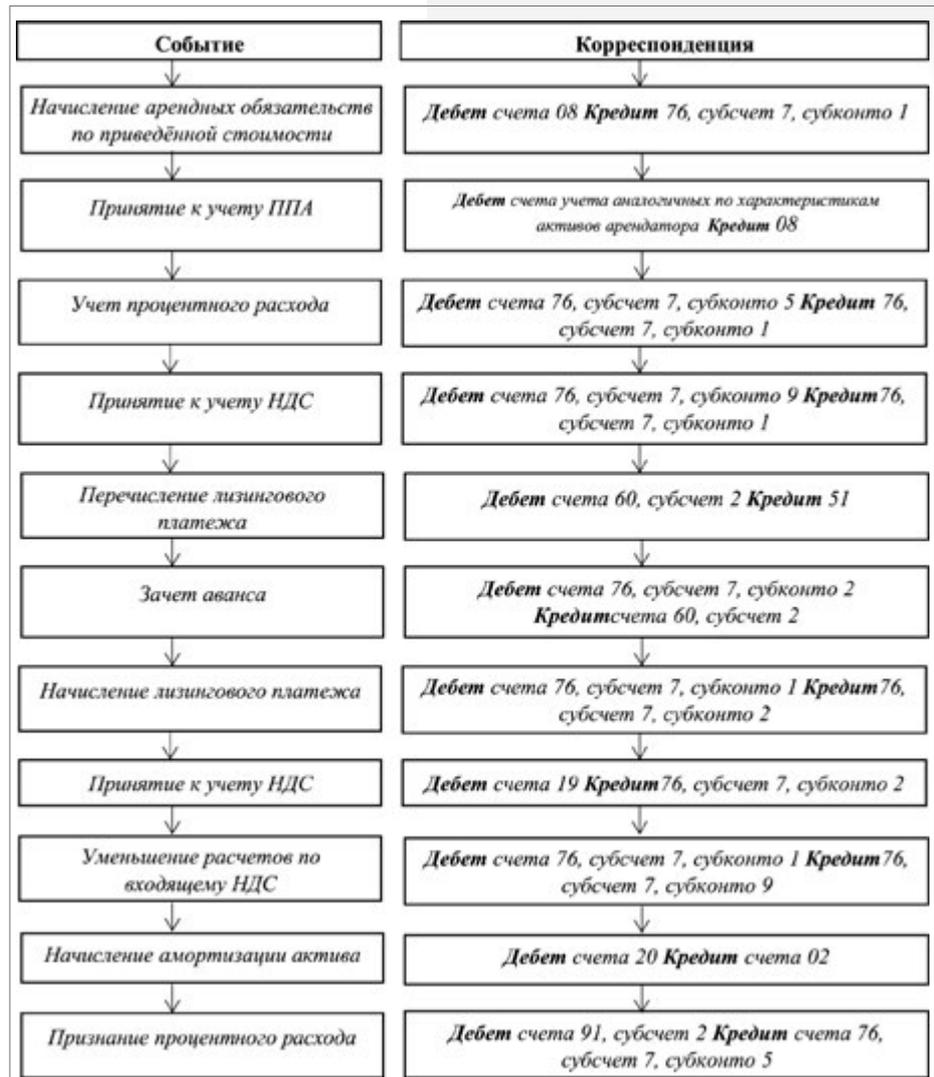


Рис. 3. Схема бухгалтерского учета лизинговых операций в соответствии с ФСБУ 25/2018.

| №  | А        | В           | С | Д | Е | Выравни |
|----|----------|-------------|---|---|---|---------|
| 1  | -1000000 | 01.06.2021  |   |   |   |         |
| 2  | 90000    | 19.06.2021  |   |   |   |         |
| 3  | 90000    | 20.07.2021  |   |   |   |         |
| 4  | 90000    | 20.08.2021  |   |   |   |         |
| 5  | 90000    | 20.09.2021  |   |   |   |         |
| 6  | 90000    | 20.10.2021  |   |   |   |         |
| 7  | 90000    | 20.11.2021  |   |   |   |         |
| 8  | 90000    | 20.12.2021  |   |   |   |         |
| 9  | 90000    | 20.01.2022  |   |   |   |         |
| 10 | 90000    | 19.02.2022  |   |   |   |         |
| 11 | 90000    | 20.03.2022  |   |   |   |         |
| 12 | 90000    | 20.04.2022  |   |   |   |         |
| 13 | 90000    | 20.05.2022  |   |   |   |         |
| 14 | 5000     | 31.05.2022  |   |   |   |         |
| 15 |          |             |   |   |   |         |
| 16 |          | 0,174858004 |   |   |   |         |
| 17 |          |             |   |   |   |         |

Рис. 4. Расчет ставки дисконтирования будущих лизинговых платежей.

Табл. 2. Журнал хозяйственных операций при отражении лизинга у лизингополучателя.

| Дата                                   | Дебет   | Кредит    | Сумма в бухгалтерском учете | Сумма в налоговом учете |           | Содержание Наименование  |
|--|---------|-----------|-----------------------------|-------------------------|-----------|--|
|  |         |           |                             | Дебет                   | Кредит    |  |
| 01.06.2021                             | 08.04.2 | 76.07.1   | 1 000 000                   | 1 085 000               |           | Отражено арендное обязательство  |
|  | 01.03   | 08.04.2   | 1 000 000                   | 1 000 000               | 1 000 000 | Принято к учету ППА  |
|  | 01.К    | 08.04.2   |                             | 85 000                  | 85 000    | Отражена разница в стоимости в налоговом учете   |
|  | 76.07.5 | 76.07.1   | 85 000                      |                         |           | Учтен процентный расход  |
|  | 76.07.9 | 76.07.1   | 217 000                     |                         |           | Принят к учету НДС   |
| 18.06.2021                             | 60.02   | 51        | 108 000                     | 108 000                 |           | Перечислен лизинговый платеж   |
| 30.06.2021                             | 76.07.2 | 60.02     | 108 000                     | 108 000                 | 108 000   | Осуществлен зачет платежа  |
|  | 76.07.1 | 76.07.2   | 90 000                      |                         | 90 000    | Начислен лизинговый платеж   |
|  | 19.04   | 76.07.2   | 18 000                      |                         | 18 000    | Принят к учету НДС   |
|  | 76.07.1 | 76.07.9   | 18 000                      |                         |           | Уменьшен входящий НДС  |
|  | 20.01   | 01.К      |                             | 90 000                  | 90 000    | Признаван в налоговом учете разница между суммой амортизации и размером лизингового платежа в текущем месяце |
| 91.02                                  | 76.07.5 | 12 408,38 |                             |                         |           | Начислен процентный расход   |
| 19.07.2021                             | 60.02   | 51        | 108 000                     | 108 000                 |           | Перечислен лизинговый платеж   |
| 31.07.2021                             | 76.07.2 | 60.02     | 108 000                     | 108 000                 | 108 000   | Осуществлен зачет платежа  |
|  | 76.07.1 | 76.07.2   | 90 000                      |                         | 90 000    | Начислен лизинговый платеж   |
|  | 19.04   | 76.07.2   | 18 000                      |                         | 18 000    | Принят к учету НДС   |
|  | 76.07.1 | 76.07.9   | 18 000                      |                         |           | Уменьшен входящий НДС  |
|  | 20.01   | 02.03     | 10 000                      | 10 000                  | 10 000    | Начислена амортизации ППА  |
|  | 20.01   | 01.К      |                             | 80 000                  | 80 000    | Признаван в налоговом учете разница между суммой амортизации и размером лизингового платежа в текущем месяце |
|  | 91.02   | 76.07.5   | 12273,81                    |                         |           |  |
| Аналогично до 31.05. 2022 включительно |         |           |                             |                         |           |  |
| 31.05. 2022                            | 60.02   | 51        | 6 000                       | 6 000                   |           | Перечисление выкупной стоимости  |
| 76.07.9                                | 60.01   | 60.02     | 6 000                       | 6 000                   | 6 000     | Зачет выкупной стоимости   |
| 76.07.9                                | 76.07.1 | 60.01     | 5 000                       |                         | 5 000     | Выкуп лизингового имущества  |
| 76.07.9                                | 19.01   | 60.01     | 1 000                       |                         | 1 000     | Принят к учету НДС   |
| 76.07.9                                | 76.07.1 | 76.07.9   | 1 000                       |                         |           | Уменьшен входящий НДС  |
| 76.07.9                                | 20.01   | 02.03     | 10 000                      | 10 000                  | 10 000    | Начислена амортизации ППА  |
| 76.07.9                                | 20.01   | 01.К      |                             | 80 000                  | 80 000    | Признаван в налоговом учете разница между суммой амортизации и размером лизингового платежа в текущем месяце |
| 76.07.9                                | 01.01   | 01.03     | 1 000 000                   |                         |           | Перемещение арендуемого объекта в состав собственных ОС  |
| 76.07.9                                | 02.03   | 02.01     | 110 000                     |                         |           | Перенесение амортизации  |
| 76.07.9                                | 01.09   | 01.03     |                             | 1 000 000               | 1 000 000 | Формирование стоимости выбытия в налоговом учете   |
| 76.07.9                                | 02.03   | 01.09     |                             | 110 000                 | 110 000   | Корректировка стоимости выбытия за счет амортизации  |
| 76.07.9                                | 01.09   | 01.К      |                             | - 885 000               | - 885 000 | Корректировка стоимости выбытия за счет неамортизируемой части   |
| 76.07.9                                | 20.01   | 01.09     |                             | 5 000                   | 5 000     | Списание стоимости ОС в налоговом учете  |

Следует отметить, для большей наглядности учета возможно введение нового счета в план счетов, например, 06 «Права пользования активами» с их детализацией по субсчетам, и применение его вместо счета 01.

Таким образом, процедура отражения лизинговых операций в соответствии с ФСБУ 25/2018 во многом отличается от предыдущего процесса. Но есть условия, при которых можно избежать ее применение (рис. 7).

В данном случае порядок учетной процедуры не изменится [4].

Таким образом, новый стандарт предполагает два способа учета арендных отношений (рис. 8).

Следовательно, крупные предприятия, у которых есть неоперационная аренда и лизинг, будут отражать правила пользования активами и арендные обязательства по приведенной стоимости. Это обеспечивает основу для оценки справедливости будущих денежных обязательств для собственников организации, а также повышает информативность отчетности для внешних пользователей.

#### Литература

1. Гамидова Н.Г. Порядок формирования финансового результата и расчет налога на прибыль с применением средств автоматизации учетного процесса // Аудит и финансовый анализ. – 2016. – № 4. – С. 40- 47.

2. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 17.02.2021 № 8-ФЗ) [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.consultant.ru/>

3. Сидоренко О.В. Учетно-аналитическое обеспечение финансовой деятельности сельскохозяйственных организаций // Вестник аграрной науки. – 2020. – № 3 (84). – С. 125-137.

4. Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» (утвержден приказом Министер-

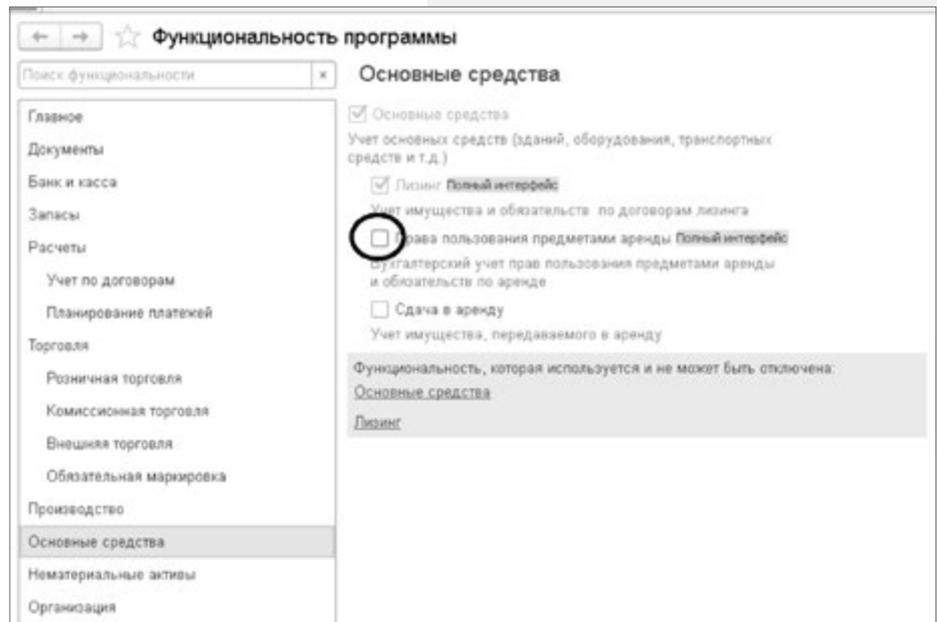


Рис. 5. Настройки программы 1С перед учетом права пользования предметами аренды.

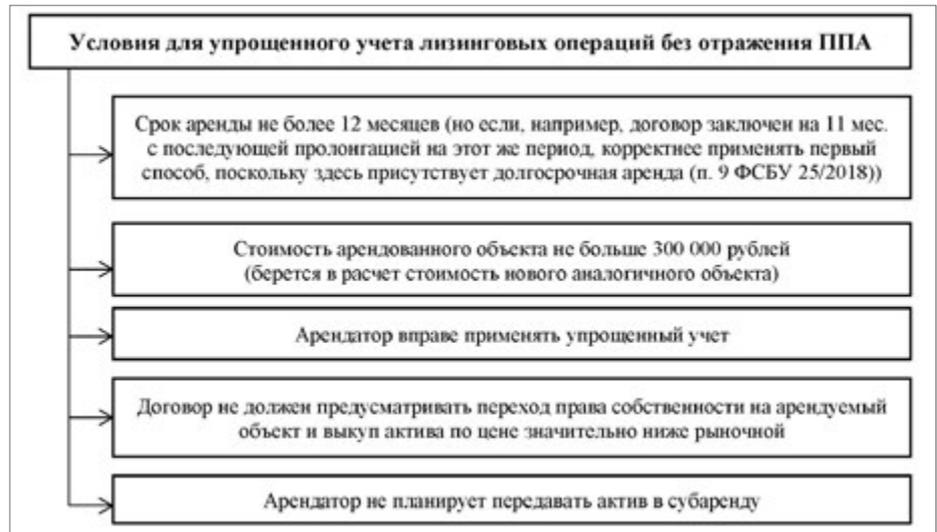


Рис. 7. Условия для упрощенного учета лизинговых операций без отражения ППА.

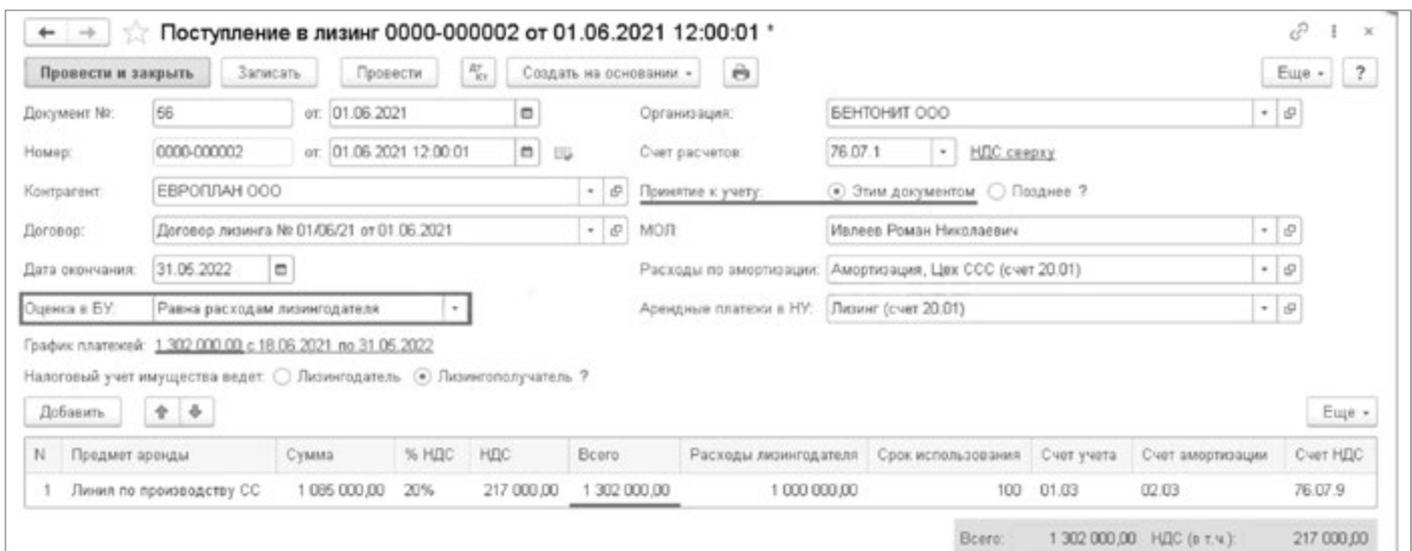


Рис. 6. Особенности отражения лизинговых операций в 1С в соответствии с ФСБУ 25/2018.

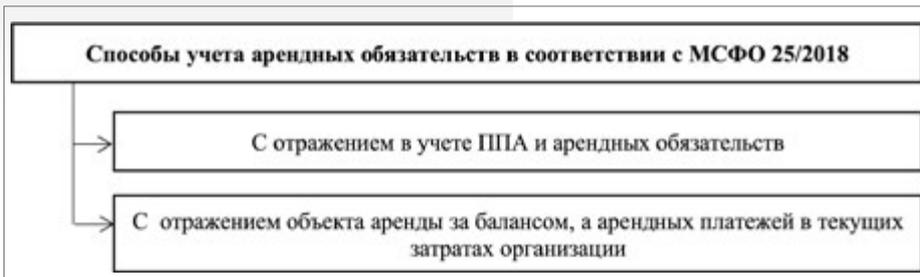


Рис. 8. Способы учета арендных обязательств в соответствии с МСФО 25/2018.

ства финансов Российской Федерации от 16.10.2018 № 208н) [Электронный ресурс]. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_314504/715e3bc3ce15aeb95016a863db274e861a8bf31/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314504/715e3bc3ce15aeb95016a863db274e861a8bf31/)

5. Шабанникова Н.Н. Методические основы сегментирования бухгалтерской информации при аудите операций с ос-

новными средствами // Аудит. – 2018. – № 4. – С. 26-34.

**References**

1. Gamidova N.G. The procedure for the formation of the financial result and the calculation of income tax using the means of automation of the accounting process // Audit and financial

analysis. – 2016. – № 4. – P. 40-47.

2. Tax Code of the Russian Federation (Part II) of 05.08.2000 № 117-FL (edition of 17.02.2021 № 8-FL). [Electronic resource]. – URL: <http://www.consultant.ru/>

3. Sidorenko O.V. Accounting and analytical support of financial activities of agricultural organizations // Bulletin of Agrarian Science. – 2020. – № 3 (84). – Pp. 125-137.

4. Federal accounting standard 25/2018 «Lease accounting» (approved by order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated October 16, 2018 № 208n) [Electronic resource]. – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_314504/715e3bc3ce15aeb950016a863db274e861a8bf31/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314504/715e3bc3ce15aeb950016a863db274e861a8bf31/)

5. Shabannikova N.N. Methodological foundations of segmentation of accounting information in the audit of operations with fixed assets // Audit. – 2018. – № 4. – Pp. 26-34.

## Разъяснение Комитетов СРО ААС: О требованиях к наличию и ведению аудиторскими организациями Интернет-сайта

Комитетом по информации совместно с Комитетом по ИТ и кибербезопасности подготовлены разъяснения порядка применения положений Федерального закона «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008 в части обязанностей аудиторской организации вести свой сайт в информационно-телекоммуникационной сети Интернет и раскрывать на нем информацию о своей деятельности.

Согласно Разъяснению Комитетов наличие Интернет-страницы аудиторской организации при законном и документально подтвержденном характере ее использования на Интернет-сайте группы компаний (как составной части Интернет-сайта группы компаний), а также публичном декларировании использования указанного сайта в качестве официального сайта аудиторской организацией может расцениваться как соответствующее требованиям Федерального закона «Об аудиторской деятельности» при соблюдении требований указанного закона и подзаконных актов к раскрытию информации.

Ознакомиться с Разъяснением можно на сайте СРО ААС в разделе «Методические материалы, разъяснения и рекомендации».

Обращаем внимание, что Разъяснения Комитетов СРО ААС носят исключительно информационный характер. Изложенная в Разъяснениях позиция не может рассматриваться как официальное толкование требований нормативных правовых актов, заменяющее собственное профессиональное суждение аудитора, руководствуясь которым, аудитор может прийти к иным выводам, поскольку в его распоряжении может иметься более детальная информация относительно фактов и обстоятельств, связанных с конкретной ситуацией. Позиция органов Федерального казначейства, Банка России, Минфина России или суда по указанным в Разъяснениях вопросам может отличаться от позиции Комитетов СРО ААС.

Документы по тем:

Разъяснение Комитетов СРО ААС: О требованиях к наличию и ведению аудиторскими организациями Интернет-сайта.

Источник: СРО ААС

## ФНС подсказала, как оформить чек при удержании из зарплаты долга за товары, работы или услуги

Нужно заполнить реквизит «сумма по чеку (БСО) встречным предоставлением» (тег 1217). В нем указать сумму, которую удерживаете. Налоговики напомнили, что «признак способа расчета» (тег 1214) должен быть 7 – «Оплата кредита». Об этом они уже сообщали. Отметим, ФНС считает: если удержание за товары, работы или услуги предусмотрели в коллективном или трудовом договоре, ККТ не применяют.

Документы: Письмо ФНС России от 23.09.2021 N АБ-420/13556@

Декларация по налогу на прибыль: код 605 указывают для любых «коронавирусных» субсидий субъектам МСП

ФНС пояснила, что в отчетности по налогу на прибыль отражают код дохода 605 для субсидий из федерального или регионального бюджета (кроме средств на компенсацию процентных ставок), которые получил из-за COVID-19 малый и средний бизнес, а также социально-ориентированные некоммерческие организации. Такие доходы не нужно учитывать в базе в связи с недавними изменениями.

Напомним, в прежней редакции НК РФ речь шла о субсидиях организациям, которые на 1 марта 2020 года включены в реестр субъектов МСП и заняты в пострадавших отраслях. Новый вариант нормы применяют к доходам, которые компании получили с 2021 года..

Документ: Письмо ФНС России от 10.12.2021 N СД-4-3/17285@

*КОЛЧУГИН Сергей Владимирович,  
к.э.н., доцент, доцент кафедры информационно-  
аналитического обеспечения и бухгалтерского учета  
Новосибирского государственного университета  
экономики и управления – «НИНХ»,  
s.kolchugin@rambler.ru*

## **Выявление финансового результата на счете «Продажи»: проблемы и перспективы**

**Аннотация:** в предлагаемой статье рассматривается техника выявления финансового результата на счетах бухгалтерского учета. Анализируется порядок определения финансового результата на счете «Продажи» и отмечаются существующие методологические проблемы. В заключение предлагается авторский способ выявления финансового результата на счете «Продажи».

**Ключевые слова:** финансовый результат, счет «Продажи», теория бухгалтерского учета, методология бухгалтерского учета.

*KOLCHUGIN Sergei V.,  
Ph.D. in Economics, Associate professor,  
Associate professor of The Department of Information  
and Analytical Support and Accounting,  
Novosibirsk State University of Economics and Management,  
s.kolchugin@rambler.ru*

## **Calculation of financial result on «SALES» account: problems and prospects**

**Abstract:** the proposed article discusses the calculating technique of financial results on accounts. The procedure for calculating the financial results on the «Sales» account is analyzed and existing methodological problems are noted. In conclusion, the author's method of calculating the financial results on the «Sales» account is proposed.

**Keywords:** financial result, account «Sales», accounting theory, accounting methodology.

Счет «Продажи» для выявления финансового результата организации ввели в теорию и практику бухгалтерского учета такие представители французской бухгалтерской школы как Ж.-С. Куайни<sup>1</sup> (J.-S. Quiney) и Франсуа Баррем (François Barrême). Широко пропагандировали счет «Продажи» другие французские учетные – Э.-П. Леотэ (Eugène Léautey) и А. Гильбо (Adolphe Guibault).

### **Счет «Продажи» как чистый результатный счет**

Счет «Продажи» как чистый результатный счет впервые был предложен профессором Ж.-С. Куайни в работе 1817 года «Comptable général ou livre de raison» («Общий бухгалтерский учет или учетная книга») [8]. Разберем данный способ выявления финансового результата более подробно по работе Н.А. Блатова «Основы общей бухгалтерии...» 1928 года [1].

Н.А. Блатов описывает три способа выявления финансового результата на счетах бухгалтерского учета: на счете «Товары» как финансово-результатном счете, на счете «Продаж как чистом результатном счете, на котором отражается только полученный финансовый результат (прибыль или убыток) от реализации конкретной партии товар, и на счете «Продажи как финансово-результатном счете, обороты которого отражают полученную выручку (кредитовый оборот) и себестоимость (дебетовый оборот).

При ведении счета «Продажи» как чистого результатного счета на нем отражается чистый финансовый результат от реализации каждого товара: «При каждой продаже в этом случае немедленно, путем сопоставления продажной и покупной стоимости проданного товара, устанавливается результат, который заносится в счет Продажи» [1, с. 94]. Иными словами, на счете «Продажи» отражается чистый финансовый результат от каждой хозяйственной операции по реализации товаров. По дебету счета «Продажи» собирается учетная информация о полученных убытках, а по кредиту – о полученной прибыли. В данном способе, по своему учетному значению, счет «Продажи» является счетом, на котором отражается промежуточный финансовый результат периода. В современной российской практике аналогом счета «Продажи» как чистого результатного счета является счет «Прибыли и убытки», который отражает промежуточный финансовый результат периода. При этом, счет «Прибыли и убытки» отражает обобщенную сумму финансового результата за период, а на счете «Продажи» формируется детализированная информация о прибылях и убытках в разрезе каждой хозяйственной операции по реализации товаров.

Н.А. Блатов отмечает два недостатка использования счета «Продажи» в качестве

чистого результатного счета: «Представляя значительные преимущества перед первым способом (т.е. выявление финансового результата на счете «Товары» – С.К.), этот прием обладает двумя существенными недостатками:

1) выявление результата должно быть сделано немедленно, в самый момент записи продажи, между тем на практике дать в этот момент покупную стоимость проданного товара часто бывает невозможно;

2) определение оборота, как сказано выше, делается только выборочным путем» [1, с. 97]. Иными словами, использование счета «Продажи» как чистого результатного счета не позволяет формировать отчет о финансовых результатах, так как по данному счету отсутствует информация о полученной выручке, соответствующей себестоимости и понесенных расходах. Но наиболее существенным недостатком практического использования счета «Продажи» в качестве чистого результатного счета является требование немедленного выявления финансового результата от реализации посредством сопоставления полученной выручки от реализации и сформированной себестоимости проданного товара. Определение себестоимости конкретного реализованного товара, как правило, крайне трудоемкая процедура. Более того, оперативно выявить себестоимость реализованного товара бывает технически не возможно.

### **Счет «Продажи» как финансово-результатный счет**

Первое упоминание счета «Продажи» (или счет «Продавца», счет «Торговца» («compte de Marchandises») как финансово-результатного счета содержится в работе Франсуа Баррема 1721 года (François Barrême) «Трактат о двойственности, или простой метод обучения ведению бухгалтерских книг по торговле и финансам, состоящих из двух частей: с трактатом по финансам» («Traité des parties doubles, ou, Methode aisée pour apprendre à tenir en parties doubles les livres du commerce & des finances: avec un traité de finance») [6.]. После описания основных бухгалтерских книг, ведущихся по двойной системе, Франсуа Баррем излагает порядок отражения учетных записей на основных счетах бухгалтерского учета. Описывая счет «Продавца» или «Торговца», автор пишет: «Дебет счета Продавца – это выписка о покупках этого Продавца; Кредит этого счета – это продажи этого Продавца» [6, с. 247].

Позднее Е. Леотэ и А. Гильбо в работе «Общие руководящие начала счетоведения» [3] так описывают порядок функционирования счета «Продажи» как финансово-результатного счета: «Этот счет порядка является посредствующим между счетом *Торгового магазина* и счетами Покупателей. Поясним, каким образом он функционирует. Счет Торгового магазина – Продажи (коммерсанта, фабриканта или земледельца) кредитруется *по себестоимости* суммами своих поставок покупателям, дебетуя счет

Продаж. В торговле обыкновенного купца (где общие расходы не входят в себестоимость товаров) должно прибавлять общие расходы, каждый месяц по двенадцатой доле, к дебету счета Продаж. Если этот счет коллективный, то выводят определенный коэффициент для прибавления общих расходов к детальным счетам, сообразно с их свойствами, значением и суммой их оборота, значащегося на кредите (§ 48). С другой стороны, счет Продаж кредитруется *по цене продажной*, дебетуя счета Покупателей при продажах в кредит, или дебетуя счет Кассы при продажах за наличный расчет» [3, с. 169].

Основной сложностью функционирования счета «Продажи» в качестве финансово-результатного счета также является определение себестоимости реализованных товаров. Для выявления достоверного финансового результата по кредиту счета «Продажи» необходимо отразить выручку от реализации товаров, а по дебету – себестоимость конкретных реализованных товаров. При значительной номенклатуре товаров и высокой оборачиваемости выявление себестоимости конкретных реализованных товаров становится трудоемкой или просто невыполнимой учетной задачей.

В современном бухгалтерском учете проблема определения себестоимости реализованных товаров решается посредством принятия методов (способов) списания товаров на себестоимость. К таким методам (способам) списания товаров относятся: метод ФИФО, метод средней себестоимости и метод определения себестоимости по единице списываемых товаров. До недавнего времени также применялся метод ЛИФО. Принятые методы списания товаров на себестоимость, за исключением редко используемого на практике метода определения себестоимости по единице списываемых товаров, позволяют получить условную величину себестоимости. Кроме того, принятые методы (способы) списания товаров не так однозначны, в чем можно убедиться при изучении вопроса о применении метода ЛИФО в бухгалтерском учете (см., например, [7, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16 и др.]).

Описывая преимущества счета «Продажи» как **финансово-результатного счета**, Н.А. Блатов отмечает: «Такой способ учета является лучшим из всех трех:

- 1) счета Товаров своим сальдо дают **стоимость остатка** в складе;
- 2) счет Продажи товаров своими итогами дает **обороты по продаже**, как по покупной стоимости, так и по продажной стоимости;
- 3) счет Продажи товаров своим сальдо дает **результат** от фактических продаж;
- 4) нет необходимости списывать проданный товар по себестоимости немедленно после каждой продажи: это списание можно отложить на некоторое время и делать периодически, сводными итогами за неделю, за месяц» [1, с. 98].

Отсрочка в определении себестоимости проданных товаров и, соответственно,

<sup>1</sup> В работе Я.В. Соколова «Основы теории бухгалтерского учета» [5.] данный автор указан как И.-С. Кине.

отсрочка в сопоставлении выручки от продаж и себестоимости проданных товаров, привели к появлению модификации модели выявления финансового результата с использованием финансово-результатного счета «Продажи».

В статье «Счет продажи» в балансах торговых предприятий» (1924) [4.] Н. Преображенский, описывая порядок функционирования счета «Продажи», акцентирует внимание на проблеме определения себестоимости реализованных товаров: «Дело в том, что при применении этого метода учета товаров является необходимостью в определении текущим порядком себестоимости проданных товаров. Это определение на практике часто представляет весьма большие трудности, которые состоят в том, что необходимо: или при каждой продаже на документах (чеках, ордерах, накладных и т. п.) обозначать, кроме продажной, и свою цену, или устанавливать последнюю в последующем порядке, при разноске проданных товаров по сортовым товарным книгам. В первом случае требуется самая своевременная и аккуратная расценка товаров по себестоимости и по продажной цене, обозначение этих цен на самых товарах (последством ярлыков или карточек), и, наконец, тщательное наблюдение за тем, чтобы на продажных документах своевременно и правильно представлялись обе цены; во втором случае необходимо своевременное списывание товаров в расход по тем ценам, по которым эти товары были оприходованы, причем здесь возможны два способа списания: или по средней себестоимости, или в нисходящем порядке цен» [4, с.670-671].

На крупных предприятиях с широкой номенклатурой товаров и высокой оборачиваемостью выявить достоверную себестоимость реализованных товаров возможно только посредством проведения натуральной инвентаризации остатка нерезализованных товаров на момент выявления финансового результата. Зная стоимость остатка товаров на начало периода, стоимость поступивших товаров за период и остаток нерезализованных товаров на конец периода, можно рассчитать фактическую себестоимость реализованных товаров за период. Способ определения себестоимости посредством ярлыков («Карты наличности каждого товара») для крупного предприятия фактически не применим в связи с его значительной трудоемкостью.

Вместе с тем, проведение натуральной инвентаризации с целью определения фактической себестоимости реализованных товаров имеет существенные недостатки. Во-первых, проведение инвентаризации на крупном торговом предприятии – длительная по времени и затратная по стоимости процедура, в связи с чем инвентаризацию товаров проводят, как правило, один раз в год. По данному поводу Н. Преображенский отмечает: «Принимая во внимание, что в более или менее крупных предприятиях снятие остатка с природы представляет со-

бою крайне громоздкую, сложную и длительную работу, – очевидно, что при изложенном способе учета товаров определение результатов от продажи, а следовательно, и себестоимости оставшихся непроданными товарами, приходится, по необходимости, отсрочивать на более или менее значительный период времени. Из практики мы знаем, что обычно снятие остатков с природы производится один раз в год» [4, с. 670]. Отсюда следует второй недостаток – если натуральная инвентаризация товаров проводится только один раз в год, то выявить достоверный финансовый результат за период также возможно только один раз в год. Все остальное время в течение финансового года собственники и руководство предприятия не имеют информации о величине полученного финансового результата.

С целью решения данной проблемы А.П. Рудановский предложил следующую модификацию модели выявления финансового результата на счетах бухгалтерского учета с применением финансово-результатного счета «Продажи»: «если определение своей оценки по каждой сделке затруднительно, то дебет счета продажи отделяется от кредита, и для дебетования операций по продаже открывается особый счет отпуска: за счет продажи и за счет отпуска кредитуются счет товаров; посредством счета отпуска отсрочивается дебетование товарных складов до получения от них фактур или отчетов» [Цит. по: 4, с. 672]. Другими словами, А.П. Рудановский вводит специальный счет «Отпуск товаров», который позволяет отсрочить отражение себестоимости реализованных товаров и соответственно отсрочить определение самой себестоимости реализованных товаров.

Рассматривая возможные варианты решения проблемы соотношения полученной выручки и себестоимости проданных товаров, Н. Преображенский делает следующий вывод: «Таким образом мы можем констатировать, что в счетной литературе отсутствуют указания и разъяснения о том, какими же способами в текущем порядке может быть определена себестоимость проданных товаров, что необходимо при введении в баланс „счета продажи товаров“» [4, с.672].

Остановимся на существующих недостатках способа выявления финансового результата с помощью счета «Продажи», как финансово-результатного счета.

В качестве основного недостатка данного способа следует отметить условность выявляемого финансового результата. В связи с тем, что себестоимость реализованных товаров определяется условным образом (метод ФИФО, средняя себестоимость), то и финансовый результат периода также имеет условный характер. Применение счета «Продажи», как правило, не позволяет сопоставить полученную выручку и себестоимость конкретных реализованных товаров.

Следующий недостаток применения счета «Продажи» состоит в том, что применение данного способа не позволяет определить

финансовый результат в разрезе каждого реализуемого товара. Применение счета «Товары» для выявления финансового результата позволяет получить информацию о прибылях и убытках в разрезе каждого вида продаваемого товара, так как соответствующий счет заводится на отдельный вид товара. При использовании счета «Продажи» можно завести соответствующие субсчета по видам деятельности или географическим сегментам, что с одной стороны, позволяет выявить финансовый результат в разрезе соответствующих видов деятельности или географических сегментов, но с другой стороны – приводит к значительному увеличению трудоемкости учетного процесса, при этом определить финансовый результат по реализации отдельного товара также невозможно.

Также следует отметить методологическую неопределенность финансово-результатного счета «Продажи». В современной теории бухгалтерского учета все счета делятся на активные и пассивные. В российской традиции выделяют отдельную группу активно-пассивных счетов<sup>2</sup>. На счете «Продажи» как финансово-результатном счете могут отражаться как убытки (активные объекты бухгалтерского учета), так и прибыли (пассивные объекты бухгалтерского учета), причем до выявления окончательного финансового результата периода невозможно определить, какой именно объект отражается на данном счете – прибыль или убыток. Соответственно, до окончательного выявления финансового результата, невозможно определить является ли счет «Продажи» активным или пассивным (равным образом, при наличии как прибыли, так и убытка, невозможно определить активную и пассивную части активно-пассивного счета). Таким образом, до момента выявления окончательного финансового результата, счет «Продажи» остается счетом с неопределенным методологическим характером по отношению к бухгалтерскому балансу (грубо говоря, не активным и не пассивным).

#### **Новый способ выявления финансового результата: формально-аксиоматический подход**

В формально-аксиоматической теории<sup>3</sup> под предметом бухгалтерского учета понимается факт хозяйственной жизни как сочетание (а) вида движения (или квантора существования), (б) индивидуального группировочного признака и (в) стоимостной величины объекта бухгалтерского учета.

<sup>2</sup> Более подробно см. Колчугин С.В. Активно-пассивные счета в методологии бухгалтерского учета // Аудитор. – 2019. – Т.5. – № 12. – С. 41-49.

<sup>3</sup> См. Колчугин С.В. Основы формально-аксиоматической теории бухгалтерского учета: монография – Министерство науки и высшего образования Российской Федерации, Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ», Кафедра информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета. – Новосибирск : НИНХ, 2019. [2].

Все счета бухгалтерского учета делятся на две группы: активные и пассивные<sup>4</sup>. Активным счетом бухгалтерского учета является счет, увеличение стоимостной величины по которому отражается по дебету, а уменьшение – по кредиту. Пассивным счетом бухгалтерского учета является счет, увеличение стоимостной величины по которому отражается по кредиту, а уменьшение – по дебету.

Активные и пассивные счета бухгалтерского учета обладают следующим свойством – при отражении отрицательной стоимостной величины меняется значение дебета и кредита счета. При отражении отрицательной величины по активному счету счет «ведет себя» как пассивный счет, а при отражении отрицательной величины по пассивному счету счет «ведет себя» как активный счет.

Рассматриваемое свойство активных и пассивных счетов учета обусловлено существованием арифметическими правилами оперирования с отрицательными величинами. Так, увеличение на отрицательную стоимостную величину по счету бухгалтерского учета приводит к уменьшению последней ( $2 + (-1) = 1$ ), а уменьшение на отрицательную величину по счету бухгалтерского учета, приводит к ее увеличению ( $2 - (-1) = 3$ ). Это же свойство приводит к существенным проблемам интерпретации отдельных стоимостных величин по активным и пассивным счетам бухгалтерского учета и может быть причиной методологически необоснованного приема переноса стоимостной величины активного объекта учета в пассив бухгалтерского баланса, а стоимостной величины пассивного объекта учета в актив бухгалтерского баланса.

Проблема интерпретации экономической сущности отрицательной стоимостной величины, отраженной в активе бухгалтерского баланса, или отрицательной стоимостной величины в пассиве бухгалтерского баланса, остается нерешенной до настоящего момента. Например, в исторической форме бухгалтерского баланса, убыток, являющийся по своей экономической сущности отрицательным активом, отражается наравне с другими активами бухгалтерского баланса. Экономическая интерпретация отрицательного актива, крайне затруднительна, если вообще возможна. В качестве выхода из подобной ситуации, применяют уже упоминавшийся методологически необоснованный прием переноса стоимостной величины по активному объекту бухгалтерского учета в пассив бухгалтерского баланса с изменением знака стоимостной величины. Убыток как активный объект бухгалтерского учета переносится в пассив бухгалтерского баланса с заменой знака с положительного на отрицательный. Ситуация осложняется тем, что отрицательный актив (пассив) бухгалтерского баланса в методологии бухгалтерского учета может отражаться не только

посредством отрицательной стоимостной величины, но и посредством указания на отрицательный характер индивидуального группировочного признака, как в ситуации с убытком. Остановимся на данном положении более подробно.

При выявлении финансового результата за период можно получить прибыль (положительный финансовый результат) и/или убыток (отрицательный финансовый результат) (формула 1).

**Доходы – Расходы = ± Финансовый результат (прибыль (+ ФР) или убыток (– ФР)) (1),**

или в «развернутой» записи при получении прибыли:

**Доходы – Расходы = Прибыль (положительный финансовый результат или «+ ФР») (2),**

при получении убытка:

**Доходы – Расходы = Убыток (отрицательный финансовый результат или «– ФР») (3).**

Рассчитаем сумму прибыли по формуле 2. Пусть, сумма дохода составила 100 000 рублей, а сумма расхода 80 000 рублей, тогда сумма прибыли (положительного финансового результата) будет равна:

**100 000 – 80 000 = + 20 000 рублей или просто 20 000 рублей.**

В пассиве бухгалтерского баланса по строке «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» будет отражена сумма 20 000 рублей (плюс двадцать тысяч рублей).

Рассчитаем сумму убытка по формуле 3. Пусть, сумма дохода составила 130 000 рублей, а сумма расхода 160 000 рублей, тогда сумма убытка (отрицательного финансового результата) будет равна:

**130 000 – 160 000 = – 30 000 рублей.**

В активе исторической формы бухгалтерского баланса по строке «Убыток отчетного года» будет отражена сумма 30 000 рублей (плюс тридцать тысяч рублей).

Отдельно стоит отметить, что отрицательная сумма сформированного убытка (–30 000 рублей) отражается в активе исторической формы бухгалтерского баланса в положительной сумме (30 000 рублей). На отрицательное значение суммы убытка (30 000 рублей) указывает характер индивидуального группировочного признака – «Убыток отчетного года». Данная особенность отражения отрицательных чисел в бухгалтерском учете объясняется историческими условиями появления бухгалтерского учета, а именно тем, что бухгалтерский учет возник до появления отрицательных чисел.

Отсюда следует следующий важный вывод – при переносе сумм убытка из актива в пассив бухгалтерского баланса, арифметический знак не изменяется.

Так, если в исторической форме бухгалтерского баланса отразить отрицательную величину сформированного убытка не через указание на характер индивидуального группировочного признака («Убыток отчетного года»), а через отрицательную стоимостную величину (например, ввести в активе исторической формы бухгалтерского баланса строку «Финансовый результат» и указать отрицательную стоимостную величину (–30 000 рублей)), то при переносе величины отрицательного финансового результата из актива в пассив бухгалтерского баланса знак стоимостной величины не изменится.

Рассматриваемое свойство активных и пассивных счетов бухгалтерского учета позволяет модифицировать существующий порядок выявления финансового результата на счете «Продажи» как финансово-результатном счете.

Пусть финансово-результатные счета бухгалтерского учета, такие как «Продажи», «Прочие доходы и расходы», «Прибыли и убытки» и «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» будут пассивными счетами бухгалтерского учета<sup>5</sup>, на которых отражается финансовый результат, принимающий либо положительное значение (при возникновении прибыли), либо отрицательное значение (при возникновении убытка) по формуле 1. В этом случае убытки как активные объекты бухгалтерского учета, отражаемые на вышеприведенных счетах, будут «вести себя» как пассивные счета учета, так как отражаемый на них финансовый результат (убыток), имеет отрицательную стоимостную величину. Соответственно, дебет по счетам учета убытков как активных объектов учета, имеющих отрицательную стоимостную величину, приводит к уменьшению стоимостной величины, а кредит по счетам учета убытков как активных объектов учета, имеющих отрицательную стоимостную величину, приводит к увеличению стоимостной величины.

Таким образом, финансовый результат периода определяется по формуле 1 и отражается на пассивных финансово-результатных счетах бухгалтерского учета либо на положительную стоимостную величину (при возникновении прибыли или положительного финансового результата), либо на отрицательную стоимостную величину (при возникновении убытка или отрицательного финансового результата).

При выявлении финансового результата по основной деятельности в бухгалтерском учете отражаются следующие корреспонденции счетов (табл. 1, табл. 2).

Применение предлагаемой модификации существующего порядка выявления финан-

<sup>4</sup> Колчугин С.В. Активно-пассивные счета в методологии бухгалтерского учета // Аудитор. – 2019. – Т.5. – № 12. – С. 41-49.

<sup>5</sup> В формально-аксиоматической теории бухгалтерского учета, пассивным счетом является счет, увеличение стоимостной величины по которому отражается по кредиту, а увеличение – по дебету.

сового результата на счете «Продажи» как финансово-результатном счете позволяет решить следующие проблемы.

Во-первых, все финансово-результатные счета признаются пассивными счетами бухгалтерского учета, на которых отражается финансовый результат, принимающий либо положительное стоимостное значение (при выявлении прибыли), либо отрицательное стоимостное значение (при выявлении убытка). В предлагаемой модификации порядка выявления финансового результата снимается проблема методологической неопределенности финансово-результатных счетов учета.

Во-вторых, предлагаемая модификация порядка выявления финансового результата исключает возможность исторической формы бухгалтерского баланса, а как следствие, и применение методологически необоснованного приема по переносу сформированного убытка из актива в пассив бухгалтерского баланса. Последовательно применяется общее правило отражения дебетовых сальдо в активе, а кредитовых сальдо в пассиве бухгалтерского баланса.

В-третьих, полученный убыток отражается отрицательной стоимостной величиной, а не через указание на характер индивидуального группировочного признака («Убыток отчетного года»).

Рассмотрим возможность решения проблемы выявления условного финансового результата на финансово-результатном счете «Продажи».

Как было отмечено выше, современная методология бухгалтерского учета позволяет выявлять только условный финансовый результат, так как невозможно сопоставить себестоимость реализуемых запасов и выручку, полученную от их реализации. Названная проблема обусловлена трудоемкостью учетного процесса и связана с использованием таких методов (способов) оценки запасов при их списании, как метод ФИФО или метод средней себестоимости. Данная проблема может быть решена следующим образом.

В течение отчетного года выявляется промежуточный условный финансовый результат посредством сопоставления полученной выручки и условной себестоимости запасов, рассчитанной посредством применения таких способов оценки запасов при их списании, как метод ФИФО или метод средней себестоимости.

В конце финансового года, перед составлением годовой финансовой отчетности, проводится предусмотренная законодательством обязательная инвентаризация имущества организации, в том числе и остатка запасов на складе. В ходе проведения инвентаризации выявляется фактическая оценка остатка запасов в разрезе партий. Другими словами, определяется фактическая стоимость непроданных партий запасов на конец отчетного периода, для чего складской учет должен быть организован должным образом.

Выявив в ходе инвентаризации фактическую стоимость непроданных запасов на конец периода и зная фактическую сто-

Табл. 1. Журнал хозяйственных операций по отражению положительного финансового результата по основной деятельности\* (Прибыль).

| № п/п | Содержание хозяйственной операции   | Дебет                                | Кредит                                       | Сумма   |
|-------|---|--------------------------------------|--|---------|
| 1     | Отражена выручка от реализации запасов  | Расчеты с покупателями и заказчиками | Продажи / Выручка                            | 120 000 |
| 2     | Отражена себестоимость реализованных запасов (по видам реализованных запасов)   | Продажи / Себестоимость              | Запасы                                       | 80 000  |
| 3     | Отражен НДС   | Продажи / НДС                        | Расчеты с бюджетом / НДС                     | 20 000  |
| 4     | Выявлен финансовый результат от реализации                                      | Продажи / Прибыль (убыток) от продаж | Прибыль и убытки                             | 20 000  |
| 5     | Отражена чистая прибыль отчетного периода при реформации бухгалтерского баланса | Прибыль и убытки                     | Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) | 20 000  |

\* По прочей деятельности применяется аналогичный порядок отражения финансового результата.

Табл. 2. Журнал хозяйственных операций по отражению отрицательного финансового результата по основной деятельности (Убыток).

| № п/п | Содержание хозяйственной операции   | Дебет                                | Кредит                                       | Сумма   |
|-------|---|--------------------------------------|--|---------|
| 1     | Отражена выручка от реализации запасов  | Расчеты с покупателями и заказчиками | Продажи / Выручка                            | 120 000 |
| 2     | Отражена себестоимость реализованных запасов (по видам реализованных запасов) | Продажи / Себестоимость              | Запасы                                       | 110 000 |
| 3     | Отражен НДС   | Продажи / НДС                        | Расчеты с бюджетом / НДС                     | 20 000  |
| 4     | Выявлен финансовый результат от реализации                                    | Продажи / Прибыль (убыток) от продаж | Прибыль и убытки                             | -10 000 |
| 5     | Отражен чистый убыток отчетного периода при реформации бухгалтерского баланса | Прибыль и убытки                     | Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) | -10 000 |

имость запасов на начало периода, а также фактическую стоимость поступивших запасов за период, можно выявить фактическую стоимость реализованных запасов.

Имеем следующую формулу:

$$Зн + Зп - Зр = Зк \quad (5),$$

где:

Зн – фактическая стоимость запасов на начало период;

Зп – фактическая стоимость поступивших запасов;

Зр – фактическая стоимость реализованных за период запасов;

Зк – фактическая стоимость запасов на конец периода.

Из формулы 5 можно вывести формулу расчета фактической стоимости реализованных за период запасов:

$$Зр = Зн + Зп - Зк \quad (6).$$

После выявления фактической стоимости реализованных товаров, по формуле 6 можно определить реальный финансовый

результат за отчетный год. Сопоставляя сумму реального финансового результата, полученного организацией за отчетный год, и сумму условного финансового результата, полученного с помощью применения условных способов оценки списанных запасов (метод ФИФО, метод средней себестоимости), определяют итоговую сумму корректировки финансового результата за отчетный период.

Возможны два варианта соотношения реального и условного финансового результата за отчетный период.

Первый вариант – реальный финансовый результат больше условного финансового результата:

**Реальный финансовый результат > Условный финансовый результат.**

Второй вариант – реальный финансовый результат меньше условного финансового результата:

**Реальный финансовый результат < Условный финансовый результат.**

Перед проведением реформации бухгалтерского баланса в бухгалтерском учете отражаются корректировочные записи по доведению условной стоимости остатка запасов на складе организации до их фактической стоимости.

В первом варианте итоговым оборотом за период отражается следующая корреспонденция счетов:

– дебет счета «Продажи / Себестоимость» Кредит счета «Запасы» (по видам реализованных запасов) на сумму превышения реального финансового результата над условным финансовым результатом. При этом сумма превышения отражается со знаком «минус», т.е. имеет место сторнировочная запись.

Во втором варианте итоговым оборотом за период отражается следующая корреспонденция счетов:

– дебет счета «Продажи / Себестоимость» Кредит счета «Запасы» (по видам реализованных запасов) на сумму превышения условного финансового результата над реальным финансовым результатом. При этом сумма превышения отражается со знаком «плюс», т.е. имеет место дополнительная учетная запись.

Отдельно, на основании годовых инвентаризационных ведомостей в аналитическом учете проводится корректировка стоимости запасов на конец отчетного периода по их видам.

Таким образом, становится возможным выявить реальный финансовый результат за отчетный период через сопоставление себестоимости реализованных запасов и выручки, полученной от их реализации. Проводить инвентаризацию запасов с целью выявления реального финансового результата целесообразно не чаще одного раза в год, в конце финансового года, так как инвентаризация имущества – дорогостоящая и длительная по времени процедура. А в конце финансового года, перед составлением годовой финансовой отчетности, по действующему российскому законодательству проведение инвентаризации запасов обязательно. В течение финансового года для целей управления организацией достаточно иметь сумму условного финансового результата.

**Литература**

1. Блатов Н.А. Основы общей бухгалтерии в связи с торговым, промышленным и сметным счетоводством. – Л.: Экономическое образование, 1928.  
2. Голденберг И. Выявление результатов от продажи товаров при суммовом учете // Счетоводство. – 1928. – № 6 (57). – С. 524-527.  
3. Леотей Е. Общие руководящие начала счетоведения. – М.: Моск. акад. изд-во, 1924.  
4. Преображенский Н. «Счет продажи» в балансах торговых предприятий // Счетоводство. – 1924. – № 7-8 (10-11). – С.669-676.  
5. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 495 с.

6. Barrême François. Traité des parties doubles, ou, Methode aisée pour apprendre à tenir en parties doubles les livres du commerce & des finances: avec un traité de finance. – A Paris; Chez Jean-Geoiroy Nyon Libraire. Place du College des Quatre-Nations. ua Nom de Jesus. – M.DCC.XXI.

7. Chandra U., Childs B.-D., Ro B.-T. The association between LIFO reserve and equity risk: An empirical assessment // Journal of Accounting, Auditing and Finance. – 2002. – Vol. 17. – № 3. – Pp. 185-207. URL: <https://doi.org/10.1177/0148558X0201700301>

8. Comptable général ou livre de raison. Nouveau système théorique et pratique de comptabilité en écritures double et simple; entièrement différent de toutes les méthodes de tenue de livres, qui ont paru jusqu'à ce jour, approprié à la comptabilité des administrations publiques et particulières, de tous les genres de commerce français et étrangers, renfermant un modèle de correspondance commerciale composé de i38 lettres. Ouvrage comporte 12 cahiers. – Paris. – Chapuis. – I vol. – 1817.

9. Davis H.-Z. History of LIFO // Accounting Historials Journal. – 1982. – Vol. 9. – № 1. – Pp. 1-23.

10. Dopuch N., Pincus M. Evidence on the choice of inventory accounting methods: LIFO versus FIFO // Journal of Accounting Research. – 1988. – Vol. 26. – № 1. – Pp. 28-59.

11. Frankel M., Hsu P.-H. LIFO adoption by industry // Journal of Accounting and Finance. – 2015. – Vol. 15. – No 5. – Pp. 42-53.

12. Guenther D.-A., Sansing R.-C. Unintended consequences of LIFO repeal: The case of the oil industry // The Accounting Review. – 2012. – Vol. 87. – No 5. – Pp. 1589-1602. URL: <https://doi.org/10.2308/accr-501942012>.

13. Hand J.-R. Resolving LIFO uncertainty: A theoretical and empirical reexamination of 1974-75 LIFO adoptions and nonadoptions // Journal of Accounting Research. 1993. – Vol. 31. – No 1. – Pp. 21-49.

14. Henry E., Holzmann O.-J. LIFO costing for inventory: A key area of nonconvergence // Journal of Corporate Accounting and Finance. – 2010. – Vol. 21. – No 5. – Pp. 73-78. URL: <https://doi.org/10.1002/jcaf.20615>

15. Kostolansky J., Polmaszek E. New perspectives on the use of LIFO and firm size // Journal of Applied Business Research. – 2013. – Vol. 29. – No 5. Pp. 1501-1507. URL: <https://doi.org/10.19030/jabr.v29i5.8031>

16. Tinkelman D.-P., Tan C.-E.- L. Estimating the Potential Revenue Impact of Taxing LIFO Reserves in the Current Low Commodity Price Environment // Journal of the American Taxation Association. – 2018. – Vol. 40. – No 2. – Pp. 45-61.

**References**

1. Blatov N.A. Fundamentals of general accountancy in relation with commercial, industrial and budget accounting. – L.: Economic education, 1928. (In Russian)  
2. Goldenberg I. Calculation of results from the sale of goods in cash accounting // The

Bookkeeping. – 1928. – No. 6 (57). Pp.524-527 (In Russian)

3. Leotei E., Gilbo A. General guiding principles of bookkeeping. M.: Moscow academic printing house, 1924. (In Russian)

4. Preobrazhensky N. «Sales account» in the balance sheets of trade enterprises // The Bookkeeping. 1924. No. 7-8 (10-11). Pp. 669-676.

5. Sokolov Ya. Fundamentals of accounting theory. M.: Finance and statistics Publ., 2005. (In Russian)

6. Barrême François. Traité des parties doubles, ou, Methode aisée pour apprendre à tenir en parties doubles les livres du commerce & des finances: avec un traité de finance. – A Paris; Chez Jean-Geoiroy Nyon Libraire. Place du College des Quatre-Nations. ua Nom de Jesus. – M.DCC.XXI.

7. Chandra U., Childs B.-D., Ro B.-T. The association between LIFO reserve and equity risk: An empirical assessment // Journal of Accounting, Auditing and Finance. – 2002. – Vol. 17. – № 3. – Pp. 185-207. URL: <https://doi.org/10.1177/0148558X0201700301>

8. Comptable général ou livre de raison. Nouveau système théorique et pratique de comptabilité en écritures double et simple; entièrement différent de toutes les méthodes de tenue de livres, qui ont paru jusqu'à ce jour, approprié à la comptabilité des administrations publiques et particulières, de tous les genres de commerce français et étrangers, renfermant un modèle de correspondance commerciale composé de i38 lettres. Ouvrage comporte 12 cahiers. – Paris. – Chapuis. – I vol. – 1817.

9. Davis H.-Z. History of LIFO // Accounting Historials Journal. – 1982. – Vol. 9. – № 1. – Pp. 1-23.

10. Dopuch N., Pincus M. Evidence on the choice of inventory accounting methods: LIFO versus FIFO // Journal of Accounting Research. – 1988. – Vol. 26. – № 1. – Pp. 28-59.

11. Frankel M., Hsu P.-H. LIFO adoption by industry // Journal of Accounting and Finance. – 2015. – Vol. 15. – No 5. – Pp. 42-53.

12. Guenther D.-A., Sansing R.-C. Unintended consequences of LIFO repeal: The case of the oil industry // The Accounting Review. – 2012. – Vol. 87. – No 5. – Pp. 1589-1602. URL: <https://doi.org/10.2308/accr-501942012>.

13. Hand J.-R. Resolving LIFO uncertainty: A theoretical and empirical reexamination of 1974-75 LIFO adoptions and nonadoptions // Journal of Accounting Research. 1993. – Vol. 31. – No 1. – Pp. 21-49.

14. Henry E., Holzmann O.-J. LIFO costing for inventory: A key area of nonconvergence // Journal of Corporate Accounting and Finance. – 2010. – Vol. 21. – No 5. – Pp. 73-78. URL: <https://doi.org/10.1002/jcaf.20615>

15. Kostolansky J., Polmaszek E. New perspectives on the use of LIFO and firm size // Journal of Applied Business Research. – 2013. – Vol. 29. – No 5. Pp. 1501-1507. URL: <https://doi.org/10.19030/jabr.v29i5.8031>

16. Tinkelman D.-P., Tan C.-E.- L. Estimating the Potential Revenue Impact of Taxing LIFO Reserves in the Current Low Commodity Price Environment // Journal of the American Taxation Association. – 2018. – Vol. 40. –No 2. – Pp. 45-61.

**ПРУСОВА В.И.,**  
к.э.н., доцент кафедры Финансов  
Московского автомобильно-дорожного государственного  
технического университета (МАДИ)

**БОБКОВ Д.А.,**  
студент гр. 3бУП  
Московского автомобильно-дорожного государственного  
технического университета (МАДИ)

## Блокчейн в бухгалтерском учете

**Аннотация:** данная статья посвящена вопросу возможности использования блокчейна в бухгалтерском учете. Особое внимание было уделено раскрытию понятия блокчейн и использования его в качестве технологической основы криптовалют. В статье авторы не обошли вниманием тенденции развития профессий бухгалтера и аудитора при интеграции блокчейна.

**Ключевые слова:** блокчейн, биткойн, криптовалюта, смарт-контракты, Ethereum.

**PRUSOVA V.I.,**  
Candidate of Economic Sciences,  
Ass. Professor of the Department of Finance  
Moscow Automobile and Road Construction  
State Technical University (MADI)

**BOBKOV D.A.,**  
student of gr. 3bUPR  
Moscow Automobile and Road Construction  
State Technical University (MADI)

## Blockchain in accounting

**Abstract:** this article is devoted to the possibility of using it in accounting. Special attention was paid to the disclosure of the concept of blockchain and its use as a technological basis for cryptocurrencies. In the article, the authors did not ignore the trends in the development of the professions of accountant and auditor in the integration of blockchain.

**Keywords:** blockchain, bitcoin, cryptocurrency, smart contracts, Ethereum.

О блокчейне обычно говорят представители финтеха – индустрии высокотехнологичных компаний, которые конкурируют с поставщиками услуг в финансовом секторе экономики. В то же самое время, на бытовом уровне, блокчейн тесно связан с криптовалютами, в первую очередь, с самой известной из них – биткойнами. Действительно, блокчейн является технологической основой криптовалют, но его сфера применения намного шире.

В 2019 году объем мирового рынка блокчейн-технологий представляемых в

качестве услуги, составил 420,5 млрд долл. США по данным исследования компании ResearchAndMarket. По прогнозам PwC к 2030 году блокчейн-технологии обеспечат рост мировой экономики на 1,7 трлн долл. США. PwC отметила пять ключевых областей применения блокчейна, это: отслеживание потоков денежных средств, платежи и финансовые услуги, управление идентификацией, контракты и урегулирование спорных ситуаций, взаимодействие с клиентами.

Мы живем в эпоху быстрых цифровых трансформаций, абсолютно все отрасли изменяются. Если они этого не делают, то их просто могут «съесть» цифровые технологии, так происходило с областями – СМИ, строительства, добычи природных ископаемых. Такие технологии не обошли и финансовый сектор, а именно бухгалтерский учет и аудит. С появлением блокчейна многие эксперты начали говорить о больших изменениях в этих областях при интеграции этой технологии.

Что же такое блокчейн, откуда он появился?

Блокчейн – это непрерывная последовательная цепочка блоков, содержащих информацию, построенная по определенным алгоритмам. Связь между блоками обеспечивается не только нумерацией, но и тем, что каждый блок содержит свою хеш-сумму и хеш-сумму предыдущего блока. Чтобы внести изменения в информацию в блоке, необходимо отредактировать все последующие блоки. Чаще всего копии блокчейнов хранятся независимо на разных компьютерах [2]. Это крайне затрудняет изменение информации, уже включенной в блоки.

Создателем блокчейна считается японский программист Сатоши Накамото. Однако это информация абсолютно не верна. Говоря о блокчейне и истории его формирования, следует отметить, что впервые о Накамото заговорили, когда он продемонстрировал первую криптовалюту – биткоин.

Самая технология появилась в 2007 году. Биткоин вошел в глобальную Сеть спустя два года – 3 января 2009 года. К этому времени Накамото реализовал протокол, в котором работает эта криптовалюта.

Исследователи предполагают, что японский программист не является создателем технологии блокчейн. Он только использовал решения, разработанные ранее. Это идеи:

- децентрализации валют;
- создания цепочки независимых друг от друга блоков;
- механизм подтверждения совершенных транзакций.

Создатель биткоина лишь объединил эти идеи в единую технологию.

После внедрения первой криптовалюты развитие блокчейна продолжилось. В 2013 году в Сети заговорили о новой криптовалюте, изобретенной В.Д. Бутериным – молодым канадско-российским программистом, сооснователем и бывшим редактором журнала BitcoinMagazine, сооснователем проекта Ethereum (эфир), за идею которого он в 2014 году получил премию WorldTechnologyAward[1].

Платформа Ethereum позволяет любому, кто использует свой компьютер, разрабатывать новые сервисы или приложения блокчейна. Ethereum, хотя и является криптовалютой, предоставляет людям множество возможностей для развития. Платформа может быть интегрирована в разные сферы жизни:

- создание финансовых контрактов;
- реализация краудфандинговых и инвестиционных проектов;
- страховая деятельность и т.д.

Единственное условие, необходимое для интеграции платформы Ethereum или так называемых смарт-контрактов, – это возможность описывать операции математическим языком [3].

Спустя год после появления этой идеи Бутерин смог привлечь первых инвесторов, которые были готовы вложить собственные

средства в развитие новых проектов. В то же время Ethereum вышел на рынок покупки и продажи криптовалют. Наконец, работа над новой платформой завершилась в середине 2015 года.

Особенность Ethereum в том, что теперь каждый может разрабатывать собственные блокчейн-проекты. До появления этой платформы необходимо было вносить изменения в исходный протокол.

Появление Ethereum стало еще одной революционной идеей в цифровом мире. Ранее участники процесса должны были создать новую операционную систему перед выпуском мобильного приложения. Теперь они освобождены от таких проблем [4].

Более того, без Ethereum для продвижения новых проектов требовались миллионы долларов. Сегодня благодаря смарт-контрактам, пользователи могут собрать необходимую сумму денег, выпуская специальные ценные бумаги (токены). По сути, этот механизм аналогичен IPO в цифровом мире.

Как же блокчейн может использоваться на практике бухгалтерского учета и аудита?

Крупные и средние аудиторские компании уже видят, как применить возможности блокчейна к своим потребителям. Компании уже интегрируют блокчейн в свои системы планирования ресурсов (ERP), особенно для таких задач, как управление закупками и поставщиками [7].

По мнению авторов, технология блокчейн, используемая для ведения бухгалтерского учета, упрощает закупки, обеспечивая безопасную регистрацию транзакций, прозрачность и операционную эффективность.

Прозрачность блокчейна заключается в том, что все утвержденные клиенты, в том числе за пределами предприятия, могут видеть транзакции. Это может снизить нагрузку на аудиторов, отбирающих и проверяющих транзакции. Но это также позволяет аудиторам уделять больше времени контролю и анализу аномалий. Благодаря интеграции блокчейна устраняется необходимость согласования расчетов [6]. Формирование и списание дебиторской и кредиторской задолженности сторон сделки будет происходить одновременно с одинаковой оценкой во время сделки. Нет необходимости подтверждать факт совершения сделки и ее оценку. Бухгалтеру останется только правильно классифицировать приобретенный / переданный актив и соответствующие доходы/расходы. Если представить какой-либо факт экономической жизни внутри компании как транзакцию, то в реальном времени можно получать информацию о движении любых активов. Работа бухгалтера в данном случае будет сводиться к правильной классификации полученных активов и формированию стоимости объекта учета. Можно будет организовать локальный блокчейн в рамках одной компании или группы компаний: выпуск любых активов из мест хранения принимается получателем, после чего актив автоматически списывается на соответствующие счета, таким образом осу-

ществляется оперативный учет в реальном времени. Благодаря блокчейну не нужно будет ждать обработки первичного документа бухгалтером [5].

Рассмотрим тенденции развития профессии бухгалтера и аудитора при интеграции блокчейна.

Прежде всего, люди опасаются, что появление новых технологий может привести к потере рабочих мест. Однако, наряду с модернизацией привычных механизмов взаимодействия, технологии открывают новые возможности. Бухгалтеры и аудиторские компании, которые познакомятся с блокчейном и познакомятся с его основными концепциями, будут более востребованы на рынке. С каждым новым днем такая перспектива становится все более возможной. Некоторые обеспокоены тем, что необходимо будет научиться работать с языками программирования и API. Но реализацией и технической стороной платформы всегда будут заниматься отдельные специалисты или разработчики. Важно, что бухгалтеры должны будут иметь полное представление о том, что такое блокчейн и что эта технология может предложить.

Вот почему все больше и больше учебных заведений по бухгалтерскому учету начинают проводить специальные курсы с выдачей подтверждающих сертификатов. Спрос на такие программы постоянно растет, хотя и медленными темпами. Между тем, все больше компаний начинают интегрировать технологии в свои продукты. Вскоре для подачи налоговых деклараций будут использоваться системы на основе блокчейнов, хотя мы можем не знать об этом. Конечно, предположения о том, что инновации в конечном итоге приведут к исчезновению бухгалтерской профессии, неизбежны. Но исторический опыт показывает, что технология блокчейн, например, в сфере бухгалтерского учета будет похожа на персональный компьютер. Алгоритмы выполнения отдельных задач могут измениться, но потребность в квалифицированных специалистах никуда не исчезнет.

Какие проблемы могут возникнуть, при интеграции данной технологии?

*Первая проблема.* Высокий уровень накладных расходов. Проблема высоких накладных расходов связана с проблемой ограниченной масштабируемости. Решения хеш-головоломки или работа по проверке намеренно делаются чрезвычайно трудоемкими и дорогостоящими в вычислительном отношении. Это функция безопасности, которая делает историю данных транзакций практически неизменной. Затраты на вычисления могут отображаться в различных единицах измерения, например, в количестве вычислительных циклов, в затраченном времени, в единицах потребленной электроэнергии или в денежном выражении. Но результат будет тот же: подтверждение проделанной работы стоит дорого. Следовательно, вся система блокчейн связана с накладными расходами. Подавляющее большинство этих накладных

расходов зависит от уровня сложности хеш-головоломки [8].

**Вторая проблема.** Отсутствие гибкости. Блокчейн-система – это сложная техническая структура, которая сформирована на основе множества концепций и протоколов, оптимизирована и адаптирована для совместной работы. Любые изменения в этой точно настроенной экосистеме могут быть чрезвычайно сложными. Фактически, не существует специально определенной процедуры для изменения или обновления основных компонентов системы блокчейн после того, как она начала свою работу. Это неявно определяет долгосрочное обслуживание технологий, на основе которых формируется технология блокчейн. Например, криптографические процедуры должны быть правильными на протяжении всего жизненного цикла блокчейн-системы, т.е. в долгосрочной перспективе – на протяжении десятков и даже сотен лет.

То же самое относится к алгоритму блокчейна и методам разрешения конфликтов. Кроме того, определенные проблемы для разработчиков блокчейна связаны с его неизменяемостью, поэтому исправлять ошибки и вносить улучшения в протокол блокчейна сложно [9]. Эти характеристики делают весь набор (стек) технологий блокчейн менее гибким, чем другие технологии.

**Третья проблема.** Недоверие с юридической точки зрения. Блокчейн – это технология, которая позволяет пользователям управлять и передавать право собственности на собственность в открытой и полностью распределенной одноранговой системе. Способ, которым независимые одноранговые партнеры совместно управляют владением собственностью посредством распределенной сверки, вызывает вопросы относительно законности последовательностей транзакций, выполняемых и управляемых в системе блокчейн. Вопросы, связанные с правовым правом и юридической приемлемостью транзакций, выполняемых в системе блокчейн, должны обсуждаться независимо от безопасности и сложности задействованной технологии. Речь идет о включении новой методологии управления правами собственности в существующую правовую систему. Те, кто уловил первые дни Интернета, могут заметить сходство между правовым статусом блокчейна сегодня и недоверием законодательства к электронной коммерции в 1990-х годах.

Предположение об исчезновении таких профессий, как бухгалтер и аудитор, с интеграцией технологии блокчейн – поспешный и спорный вывод. Можно провести параллель с примерами внедрения других новых технологий: появление персональных компьютеров, затем ERP-систем, а также облачных вычислений только внесли коррективы в работу бухгалтера, но не привели к исчезновению этой профессии. То же можно сказать и о технологии блокчейн. На этапе первоначального использования данной технологии работа аудитора и бухгалтера,

безусловно, подвергнется модернизации, потому что изменится процесс выполнения конкретных бухгалтерских задач, но возникнет потребность в квалифицированных специалистах в этих сферах деятельности. Это не отменяет того факта, что профессионалам в области бухгалтерского учета не нужно следить за новыми тенденциями и разработками в области блокчейн. Они должны оценить потенциальное влияние данной технологии на многие аспекты своей работы. На данный момент ряд крупных аудиторских компаний тратят время и деньги на изучение технологии блокчейн, и знание основ работы на этой платформе является обязательным требованием для потенциальных сотрудников этих компаний [10]. Отметим, что Австралия, Япония, Швейцария и другие страны уже активно занимаются интеграцией или созданием новой правовой базы в области налогообложения в отношении доходов юридических лиц, которая будет учитывать внедренную технологию блокчейн. Для России сейчас важно при формировании нормативно-правовой базы привлекать крупные аудиторские фирмы с опытом работы с блокчейном, чтобы они участвовали в разработке норм, проводя активные исследования в этом направлении.

#### Литература

1. Гришин К.В., Мухина Д.А., Жидкова М.А. Тенденции развития цифровых технологий и их влияние на финансовую систему страны // Аудит. – 2019. – № 9. – С. 36-39.
2. Жидкова М.А., Шпилькина Т.А. Цифровые решения в транспортной системе страны // В сборнике: Финансовый менеджмент в условиях новой промышленной революции: тенденции и перспективы. – 2018. – С. 96-98.
3. Жидкова М.А., Куницман М.В., Султыгова А.А. Теория и практика преобразования современных экономических моделей: мультидисциплинарный подход: монография. – М.: МАДИ, 2020.
4. Мансур З.Ю., Прусова В.И. Проблемы и перспективы криптовалюты // Аудит. – 2019. – № 12. – С. 26-29.
5. Морунов А.В., Прусова В.И. Учет, анализ и аудит в представлении обучающихся неэкономического профиля // Аудит. – 2020. – № 6. – С. 7-11.
6. Политковская И.В., Жидкова М.А., Шпилькина Т.А., Прусова В.И., Казичкая Н.В. Современное состояние и тенденции развития банковского сектора РФ в условиях цифровизации // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2020. – № 8 (66). – С. 132-138.
7. Прусова В.И., Князева А.А. Цифровизация экономики и управление проектами // Ученые записки Российской Академии предпринимательства. – 2020. – Т. 19. – № 3. – С. 49-61.
8. Прусова В.И., Салимуллина А.А., Чекалина Н.М. Цифровая экономика – информационная стадия развития человечества // Автомобиль. Дорога. Инфраструктура. – 2020. – № 1 (23). – С. 16.

9. Прусова В.И., Николина С.П. Финансовый (бухгалтерский) учет в условиях цифровизации экономики. // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2021. – № 4-2 (74). – С. 100-104.

10. Шпилькина Т.А., Жидкова М.А., Политковская И.В., Казичкая Н.В., Рыбьякова О.И. Цифровая экономика: инструменты развития и их влияние на финансовую систему страны // В сборнике: Современные информационные технологии в образовании, науке и промышленности. XI Международная конференция, IX Международный конкурс научных и научно-методических работ. Отв. ред.: Т.В. Пирязева, В.В. Серов. – 2018. – С. 188-191.

#### References

1. Grishin K.V., Mukhina D.A., Zhidkova M.A. Trends in the development of digital technologies and their impact on the financial system of the country // Audit. – 2019. – № 9. – Pp. 36-39.
2. Zhidkova M.A., Shpilkina T.A. Digital solutions in the transport system of the country // In the collection: Financial management in the new industrial revolution: trends and prospects. – 2018. – Pp. 96-98.
3. Zhidkova M.A., Kuntsman M.V., Sultanova A.A. Theory and practice of transforming modern economic models: a multidisciplinary approach: monograph. – M.: MADI, 2020.
4. Mansur Z.Yu., Prusova V.I. Problems and prospects of cryptocurrency // Audit. – 2019. – № 12. – Pp. 26-29.
5. Morgunov A.V., Prusova V.I. Accounting, analysis and audit in the presentation of students of a non-economic profile // Audit. – 2020. – № 6. – Pp. 7-11.
6. Politkovskaya I.V., Zhidkova M.A., Shpilkina T.A., Prusova V.I., Kazitskaya N.V. The modern state and trends in the development of the banking sector of the Russian Federation in the conditions of digitalization // Economics and business: theory and practice. – 2020. – № 8 (66). – Pp. 132-138.
7. Prusova V.I., Knyazeva A.A. Digitalization of the economy and project management // Scientific notes of the Russian Academy of Entrepreneurship. – 2020. – T.19. – № 3. – Pp. 49-61.
8. Prusova V.I., Salimullina A.A., Chekalina N.M. Digital economy – the information stage of human development // Car. The road. Infrastructure. – 2020. – № 1 (23). – P. 16.
9. Prusova V.I., Nikolina S.P. Financial (accounting) accounting in the conditions of digitalization of the economy // Economics and business: theory and practice. – 2021. – № 4-2 (74). – Pp. 100-104.
10. Shpilkina T.A., Zhidkova M.A., Politkovskaya I.V., Kazitskaya N.V., Rybyakova O.I. Digital economy: development tools and their impact on the financial system of the country // In the collection: Modern information technologies in education, science and industry. XI International Conference, IX International Competition of Scientific and Methodological Works. Responsible editors: T.V. Piryazeva, V.V. Serov. – 2018. – Pp. 188-191.

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

*МАРЬЯСИН Антон Маркович,  
к.э.н., руководитель центра  
Научно-исследовательского финансового института  
Минфина России,  
maryasin@nifi.ru*

## **О саморегулируемых организациях аудиторов**

**Аннотация:** рассмотрено место саморегулируемых организаций аудиторов в регулировании аудита и историческое расширение направлений их деятельности. Составлен и прокомментирован перечень таких направлений, включающий 18 направлений первого и 54 направления второго порядка. Предложена и обоснована такая сторона их деятельности в нашей стране, как реализация крупных проектов, осуществлять которые одной отдельно взятой аудиторской организации невозможно или нерационально; обсуждено несколько таких проектов. Разработана методика нахождения интегральных оценок деятельности саморегулируемых организаций аудиторов на основе балльного варианта метода экспертных оценок и использования профессионального суждения аудитор.

**Ключевые слова:** балльная оценка, направление деятельности, оценка деятельности, профессиональное суждение аудитора, саморегулируемая организация аудиторов, эксперт.

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

*MARYASIN Anton M.,  
Candidate of Economic Sciences,  
Head of centre Scientific and  
Research Financial institute,  
Ministry of Finance Russian Federation*

## **About self-regulating organizations of auditors**

**Abstract:** the place of self-regulating organizations of auditors in the regulation of audit and the historical expansion of their activities is considered. A list of such directions has been compiled and commented on, including 18 directions of the first and 54 directions of the second order. Such a side of their activities in our country as the implementation of large projects that are impossible or irrational for one single audit organization is proposed and justified; several such projects have been discussed. The method of finding integral assessments of the activities of self-regulatory organizations of auditors based on the point

variant of the method of expert assessments and the use of professional judgment of the auditor has been developed.

**Keywords:** scoring, direction of activity, evaluation of activity, professional judgment of the auditor, self-regulating organization of auditors, expert.

Саморегулируемые организации (СРО) профессионалов в различных областях человеческой деятельности являются непременным атрибутом развитой рыночной экономики. В массовом масштабе они создаются и совершенствуются сейчас и в нашей стране. Однако при этом их функционирование с позиций экономической теории исследуется, на наш взгляд, явно недостаточно. Это относится и к СРО в аудиторской деятельности, хотя они являются основным инструментом одного из нескольких механизмов регулирования социально-экономических процессов<sup>1</sup>.

Именно поэтому возникают вопросы о характере реализации через СРО этого механизма регулирования, о соотношении его вообще (и в аудите в частности) с остальными, о причинах широкого распространения данного механизма, о его перспективе в аудите, о направлениях деятельности СРО аудиторов (СРОА), об оценках – в том числе и количественных – этой деятельности и т.п. Обсуждение перечисленных вопросов и является содержанием данной статьи.

#### *Место саморегулируемых организаций аудиторов в экономике страны.*

История показывает, что если созданный для какой-то цели инструмент оказался эффективным, то его обычно пытаются использовать и для других – может быть, весьма далеких от исходной – целей. Похожая картина наблюдается и с институтом саморегулирования. В [1, с. 3] подчеркивается, что в истории человечества профессионалы стремились друг к другу и что это основано на двух их базовых потребностях: формировать определенные стандарты поведения и деятельности (в том числе морально-этические) и защищать свои интересы<sup>2</sup>. (Это стремление обычно довольно сильное, поскольку оно успешно работает, как правило, даже в условиях острой конкурентной борьбы внутри профессии за покупателя товаров или услуг, а также за необходимые ресурсы; в аудите это, в основном, квалифицированные кадры.)

Впоследствии к направлениям деятельности СРО (или их прообразов) добавились подготовка, аттестация и переподготовка кадров, рассмотрение различных жалоб,

обеспечение имущественной ответственности членов СРО перед потребителями их услуг и т.д. Особенно хотелось бы на этот счет привести здесь глубокое, на наш взгляд, замечание из [3, с. 4] «Однако только ли государственное регулирование является единственным способом преодоления провалов рынка? По нашему мнению, недооцененным, но эффективным может быть использование института саморегулирования». Нам представляется, что «черный» аудит дает пример явного провала РАУ, а наши СРОА его немного уменьшили – хотя могли бы сделать это в гораздо большей степени. Заметим, что преодоление провалов рынка<sup>3</sup> означает обычно улучшение согласования интересов участников экономических процессов. Добавим, что, на наш взгляд, в отечественном аудите вырисовывается и такая деятельность как реализация крупных проектов<sup>4</sup>.

Надо сказать немного о СРОА как инструменте механизма саморегулирования РАУ. В [2, с. 418-433] на основании работ Я. Корнаи подробно описаны применительно к аудиту шесть основных механизмов регулирования в социально-экономической сфере: административный, экономический, саморегулируемый, этический, агрессивный, семейный; при этом показано, что для аудита существенны лишь первые четыре, а главными из них являются административный и экономический. Административному механизму свойственны вертикальные взаимосвязи, многоуровневая иерархия, подчинение одних лиц – физических или юридических – другим. Экономическому свойственны только горизонтальные взаимосвязи между юридически равноправными контрагентами: покупателями и продавцами; подчинение отсутствует. Саморегулируемый механизм связан с выбором обычно равноправными рядовыми членами некоего управляющего комитета, решения которого могут носить для них не только рекомендательный, но и обязательный характер; таким образом, элемент вертикальных связей присутствует. Но в отличие от административного механизма здесь руководящий орган не назначается через головы управляемых, а избирается ими, так что у них есть – по крайней мере, формальная – возможность переизбрать этот орган или распустить его. При этическом регулировании принуждения и подчинения нет, а от-

ношения между контрагентами закреплены обычаями и моральными установками.

Часто решение актуальных проблем аудита целесообразно искать посредством сочетания различных механизмов регулирования. Например, саморегулируемый механизм в чистом виде в аудите слабо эффективен. Даже такая крайняя мера как исключение аудиторской организации (АО) из СРОА без мер административного механизма мало угрожает ее бизнесу. Поэтому законодатель включил в [4, ст. 3, ч. 1; ст. 18, ч. 4] две меры административного механизма: обязательность любой АО и аудитора состоять в СРОА, причем только в одной<sup>5</sup>. Такое сочетание административного механизма с саморегулируемым эффективно, поскольку в этом случае исключение АО из СРОА (а в некоторой мере даже его угроза) является сильным ударом по ее бизнесу.

Уместно поставить вопрос, почему в различных странах государственная власть поддерживает СРО или по крайней мере не препятствует их деятельности. Ведь они представляют и лоббируют одну сторону любого рынка товаров и услуг, что означает некоторое притеснение или ущерб второй его стороне. Действительно, функционирование СРО нотариусов в известном смысле ущемляет интересы пользователей нотариальных услуг, СРО аудиторов – интересы пользователей аудита и т.д. Дело, по-видимому, не столько в том, что указанные пользователи не объединены в сильные структуры<sup>6</sup> и поэтому не оказывают столь сильного давления на властные структуры как СРО.

Причины преимущественно иные. И, пожалуй, основная заключается в том, что при надлежащем регулировании со стороны государства долговременные интересы различных СРО будут преобладать над их краткосрочными интересами. Значит велики шансы на то, что в приоритете будут цивилизованный характер отношений с клиентами, забота об имидже профессии, повышение качества оказываемых членами СРО услуг (за счет организации внешнего контроля их качества, страхования гражданской ответственности производителя

<sup>1</sup> Подробнее об этом речь пойдет ниже.

<sup>2</sup> В [2, с. 58-60] подробно описывается расширение целей эффективного инструмента. Там в качестве примеров фигурируют армия, компьютер, аудит как институт, аудиторская проверка и аудиторские стандарты.

<sup>3</sup> Как, впрочем, и провалов государства.

<sup>4</sup> Об этом говорится подробно в следующем разделе статьи.

<sup>5</sup> Без этой второй меры первая работала бы слабо: АО могла состоять в нескольких СРОА, занимаясь недобросовестным аудитом и мало бояться исключения из какой-либо одной из них.

<sup>6</sup> В частности, появление объединения пользователей аудита в нашей стране в ближайшее время представляется маловероятным. Редкий пример другого рода, когда пользователи объединены – футбольные фанаты.

услуг, изгнания из своих рядов недобросовестных производителей товаров или услуг и т.д.). При этом западный опыт показывает, что СРО делают это обычно успешнее чем государственный регулятор, в частности и потому, что в их руководстве стоят представители профессии, причем, как правило, лучшие, а значит и весьма уважаемые.

**О направлениях деятельности саморегулируемых организаций аудиторов.**

Теперь «проинвентаризируем» направления деятельности СРОА. С этой целью будем отталкиваться, в первую очередь, от документов [4] – [6], а также привлекать собственные соображения на этот счет. В [5, ст. 6, ч. 1] и [4, ст. 17, ч. 5] вместо направлений деятельности СРО говорится о функциях СРО, в [6] – о направлениях. В литературе, похоже, чаще речь идет о направлениях. Этот термин, на наш взгляд, немного привлекательнее своей большей лингвистической ориентацией на реальную работу. Поэтому в данной работе используется терминология «направления деятельности СРОА».

Основные, на наш взгляд, 18 направлений деятельности СРОА в нашей стране представлены в табл. 1. Там же фигурируют направления второго порядка<sup>7</sup>, на которые подразделяется большинство направлений первого порядка. Направления третьего порядка, которые могут быть при необходимости выделены из направлений второго порядка, в таблице 1 не представлены – и во избежание ее перегрузки, и ввиду меньшей важности их выделения; но в дальнейшем тексте их примеры приводятся. Ясно, что в принципе возможно выделение направлений деятельности СРОА четвертого и т.д. порядков.

Весовые коэффициенты в табл. 1 фигурируют как отражение представлений авторов о сравнительной важности направлений первого и второго порядка деятельности СРОА. Естественно, что для многих таких направлений их важность с народнохозяйственных позиций и с позиций самой СРОА<sup>8</sup> могут отличаться. Например, очевидно, что меры дисциплинарного воздействия (МДВ), принимаемые СРОА, и обеспечение открытости деятельности ее членов и ее самой (позиции 1 и 5 таблицы соответственно) важнее с народнохозяйственных позиций чем с позиций самой СРОА, а представленные интересы своих членов в отношениях с властными структурами и совершенствование системы корпоративного управления СРО ААС (позиции 3 и 14) важнее с позиций самой СРОА.

<sup>7</sup> Термину «раздел» может быть сопоставлен термин «подраздел», термину «пункт» – «подпункт» и т.п. Термину «направление» в этом плане не повезло: термин «поднаправление» не звучит. Поэтому в статье используется терминология «направления первого порядка», «направления второго порядка» и т.д.

<sup>8</sup> Позиции второго типа в литературе нередко называются коммерческими.

Для компактности табл. 1 и улучшения ее обзорности: ЗС – закон о СРО [5], ЗА – закон об аудиторской деятельности [4], ПНД – приоритетные направления деятельности СРОА ААС на период 2021–2023 годов [6], ОПС – Основные показатели деятельности саморегулируемых организаций аудиторов в 2020 г. [7]. Это главные материалы, на которых основывается представленная таблица (плюс некоторые соображения авторов). Из графы 5 видно, на каком материале основываются те или иные направления деятельности СРОА.

Они начинаются с направлений деятельности СРО, перечисленных в [5, ст. 6, ч. 1], и расположены в целом в той же последовательности, что и там; это достаточно общий и основополагающий документ по тематике СРО и, по нашему мнению, нет веских причин отходить от него ни по содержанию направлений деятельности СРОА, ни по последовательности их расположения. Им охвачены первые восемь позиций табл. 1, а далее идут необходимые, на наш взгляд, добавления. Некоторые из 18 позиций таблицы основываются более чем на одном материале; в таких случаях главный из них фигурирует в графе 5 табл. 1 первым. Иногда имеет место несколько вольный перенос текста источников в таблицу; сделано это, в основном, для сокращения текста и в без того большой таблице<sup>9</sup>.

По этой же причине в табл. 1 отсутствуют направления деятельности СРОА третьего порядка. Но привести их примеры, на наш взгляд, полезно. В позиции 1.1 таблицы (МДВ, принимаемые СРОА в отношении АО) можно выделить МДВ, принимаемые в отношении АО, проводящих аудиторские проверки общественно значимых организаций, и в отношении остальных АО. В позиции 15.3 таблицы в [6, раздел 4.8], по существу, выделены три направления деятельности третьего порядка по такому привлечению молодых кадров.

Из табл. 1 видно, что направления деятельности СРОА являют собой «графдерево» из математической теории графов, поскольку это связной граф, который не содержит циклов<sup>10</sup>. В нашем случае от ствола дерева отходит 18 скелетных ветвей, от большинства из них отходят ветви второго порядка; их согласно табл. 1 от двух (в позициях 8 и 9) до шести (в позиции 3)<sup>11</sup>.

Остановимся кратко на некоторых направлениях деятельности СРОА, фигурирующих в табл. 1. Главной функцией СРОА сейчас является применение МДВ, принимаемых ею в отношении своих членов (строка 1 таблицы), в первую очередь АО: влияние

<sup>9</sup> Поскольку направлений деятельности СРОА второго порядка в таблице целых 54.

<sup>10</sup> Довольно известная иллюстрация такого графа – генеалогическое дерево.

<sup>11</sup> Указать, что рассматриваемая ситуация подпадает под некую теорию, на наш взгляд, никогда не мешает.

индивидуальных аудиторов (ИА) на ситуацию на РАУ несравненно меньше, а наемные аудиторы на этот рынок непосредственно не выходят. Реальные МДВ являются сегодня, по нашему мнению, основным рычагом повышения качества аудита. Они как в интересах всего народного хозяйства и пользователей аудиторских услуг, так и в интересах солидных субъектов РАУ: очищая рынок от недобросовестных и неквалифицированных производителей услуг, они могут сильно способствовать повышению престижа профессии и росту доходов солидных АО и ИА.

В позиции 9.1 табл. 1 речь должна идти не столько о нежизнеспособности компенсационных фондов, поскольку последняя достаточно очевидна. Логично говорить в таких рекомендациях о выборе из двух вариантов традиционного страхования гражданской ответственности в аудите. Вот тезисно пример указания работы со стороны руководства СРОА. Утверждение и обоснование того, что наиболее разумным было бы страхование каждого конкретного аудиторского договора, но такой подход к страхованию встречается крайне редко; обычно АО заключает договор страхования годичного или квартального объема своей работы [8, с. 56]. Там же [8, с. 60] выдвинута идея установить нижнюю границу такого страхования для субъектов РАУ на уровне 10% размера договора или прошлогодней выручки; оставляя в стороне вопрос о цифре (решение которого не требует больших затрат сил и времени), можно присоединиться к предложению отталкиваться от размера договора<sup>12</sup>.

Позиции 17 и 18 табл. 1 отражают представления авторов статьи о направлениях деятельности СРОА. В нашем аудите вырисовывается и такая потребность, как реализация крупных проектов, осуществлять которые одной отдельно взятой АО невозможно или нерационально. Это перевод западной литературы и нормативных документов по аудиту, в частности стандартов<sup>13</sup>; проведение некоторых имеющих общую значимость научных исследований (например, улучшение нахождения уровня существенности и построения аудиторской выборки); ведение аудиторской статистики (включая, в частности, статистическое выяснение вопроса, сколько членов СРОА реально работает по МСА); анализ РАУ; подготовка, аттестация<sup>14</sup>, переподготовка кадров;

<sup>12</sup> Попутно отметим, что про совершенствование обеспечения имущественной ответственности членов СРОА перед потребителями услуг и иными лицами в [6], к сожалению, ничего не говорится.

<sup>13</sup> Новые версии системы Международных стандартов аудита (МСА) появляются довольно часто.

<sup>14</sup> Единую аттестационную комиссию и ее роль в квалификационном экзамене на аттестат аудитора можно, на наш взгляд, рассматривать и как первый шаг в аудите в этом направлении и как хороший пример реализации крупного проекта совместными усилиями нескольких СРОА. Теперь, в условиях существования единой СРОА, такого рода проекты тем более возможны и тем более целесообразны.

Табл. 1. Направления деятельности саморегулируемой организации аудиторов.

| № п/п | Направление деятельности  | Весовой ее коэффициент |  | Причина появления в таблице            |                             |       |
|-------|---|------------------------|--|--|-----------------------------|-------|
|       |   | С н/х позиций          | С позиций СРОА   |  |                             |       |
| 1     | 2   | 3                      | 4  | 5                                      |                             |       |
| 1.    | Меры дисциплинарного воздействия, принимаемые СРОА:<br>– принимаемые в отношении АО;<br>– принимаемые в отношении ИА;<br>– принимаемые в отношении наемных аудиторов.   | 0,130                  | 0,090  | ЗС, ст.6, ч.1, п.2                     |                             |       |
|       |   | 0,100                  | 0,065  |  |                             |       |
|       |   | 0,005                  | 0,005  |  |                             |       |
|       |   | 0,025                  | 0,020  |  |                             |       |
| 2.    | Анализ деятельности членов СРОА на основе информации, представляемой ими руководству:<br>– анализ деятельности АО;<br>– анализ деятельности ИА;<br>– анализ деятельности наемных аудиторов;<br>– анализ деятельности различных групп членов СРОА  | 0,030                  | 0,020  | ЗС, ст.6, ч.1, п.4                     |                             |       |
|       |   | 0,015                  | 0,010  |  |                             |       |
|       |   | 0,001                  | 0,001  |  |                             |       |
|       |   | 0,004                  | 0,003  |  |                             |       |
|       |   | 0,010                  | 0,006  |  |                             |       |
| 3.    | Представление интересов своих членов в отношениях с властными структурами:<br>– инициирование рассмотрения вопросов, интересующих СРОА (в частности, подготовка комплексных предложений о внесении изменений в законодательство об аудиторской деятельности);<br>– защита интересов своих членов от необоснованных претензий властных структур (в том числе судебных органов);<br>– помощь властным структурам в их обоснованных претензиях к членам СРОА;<br>– взаимодействие с судебными органами (направление экспертов в судебные разбирательства с участием аудиторов, ответы на вопросы судов и т.д.);<br>– активное участие в выполнении мероприятий "дорожной карты" по реализации Основных направлений развития аудиторской деятельности в Российской Федерации на период до 2024 года, утвержденной Минфином России;<br>– осуществление информационного взаимодействия СРОА с властными структурами (в том числе актуализация списка участия и персонального состава представителей СРОА в различных органах и группах, создаваемых властными структурами). | 0,070                  | 0,090  | ЗС,ст.6,ч.1, п.5                       |                             |       |
|       |   | 0,020                  | 0,035  |  | ПНД, раздел 4.5.2;          |       |
|       |   | 0,015                  | 0,020  | авторы;                                |                             |       |
|       |   | 0,010                  | 0,010  |  | авторы;                     |       |
|       |   | 0,010                  | 0,010  | авторы;                                |                             |       |
|       |   | 0,010                  | 0,010  |  | ПНД, раздел 4.5.3;          |       |
|       |   | 0,005                  | 0,005  | ПНД, разделы 4.5.1 и 4.5.4.            |                             |       |
|       |   | 4.                     | Подготовка и переподготовка кадров:<br>– совершенствование системы профессионального обучения в учебно – методических центрах;<br>– активное участие в деятельности единой аттестационной комиссии (в частности, в совершенствовании порядка проведения экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора);<br>– совершенствование системы повышения квалификации аудиторов (на курсах переподготовки и вне их – на семинарах и т.п.);<br>– повышение квалификации контролеров (штатных и нештатных). |  | 0,050                       | 0,060 |
|       |   |                        |  | 0,015                                  | 0,015                       |       |
|       |   |                        |  | 0,010                                  | 0,015                       |       |
| 0,010 | 0,010   |                        |  |  |                             |       |
| 0,015 | 0,020   |                        |  | авторы                                 |                             |       |
| 5.    | Обеспечение открытости деятельности членов СРОА и ее самой:<br>– разработка и совершенствование обязательных и рекомендательных требований в части указанной открытости (например, возможная рекомендация от СРОА вывешивать на сайте АО заполненную форму № 2 – аудит);<br>– повышение реальной открытости деятельности аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов в интересах пользователей аудиторских услуг, а также других лиц;<br>– активизация участия представителей СРОА в публичных мероприятиях, проводимых с участием пользователей аудиторских услуг;<br>– обеспечение открытости образования доходов и, особенно, осуществления расходов СРОА.   | 0,050                  | 0,030  | ЗС, ст.6, ч.1, п.7;<br>авторы;         |                             |       |
|       |   | 0,015                  | 0,010  |  |                             |       |
|       |   | 0,020                  | 0,010  | ЗС, ст.6, ч.1, п.7; ПНД, раздел 4.6.3; |                             |       |
|       |   | 0,005                  | 0,005  |  | ПНД, раздел 4.6.4;          |       |
|       |   | 0,010                  | 0,005  | авторы                                 |                             |       |
| 6.    | Контроль за деятельностью членов СРОА в части соблюдения ими законов, стандартов, кодексов этики и т.п.<br>– совершенствование действующей в СРОА системы ВККР АО, ИА, аудиторов (включая переход от формальных проверок к проверкам по существу);<br>– разработка и внедрение справедливой системы целевых взносов на ВККР;<br>– совершенствование процедуры исключения из СРОА (а также процедуры приостановки член-ства) недобросовестных субъектов РАУ.   | 0,060                  | 0,060  | ЗС,ст.6,ч.1, п.8;                      |                             |       |
|       |   | 0,030                  | 0,030  |  | ПНД, разделы 4.2.1 и 4.2.3. |       |
|       |   | 0,010                  | 0,010  | ПНД, раздел 4.2.2;                     |                             |       |
|       |   | 0,020                  | 0,020  |  | авторы                      |       |

| 1   | 2   | 3  | 4  | 5  |
|-----|---|--|--|--|
| 7.  | Рассмотрение жалоб на членов СРОА и дел о нарушениях ее членами:<br>– совершенствование рассмотрения жалоб клиентов на некачественность услуг (особенно аудиторских проверок);<br>– совершенствование рассмотрения разногласий между Федеральным казначейством и СРОА (например, по итогам проведенного ими ВККР конкретных АО);<br>– повышение качества рассмотрения споров, возникающих между членами СРОА;   | 0,030<br><br>0,015<br><br>0,005<br><br>0,010                           | 0,030<br><br>0,015<br><br>0,005<br><br>0,010                           | ЗС, ст.6, ч.1, п.9   |
| 8.  | Ведение реестра членов СРОА:<br>– совершенствование ведения реестра;<br>– решение различных вопросов, связанных с удобством получения информации из реестра по различным запросам.  | 0,030<br>0,020<br>0,010  | 0,030<br>0,020<br>0,010  | ЗС, ст.6, ч.1, п.10  |
| 9.  | Обеспечение имущественной ответственности членов СРОА перед потребителями услуг и иными лицами:<br>– разработка подробных рекомендаций для членов СРОА по страхованию такой ответственности;<br>– разработка мер по пресечению возможных попыток потребителей аудиторских услуг получать выплаты за мнимые недостатки.  | 0,090<br><br>0,085<br><br>0,005  | 0,060<br><br>0,055<br><br>0,005  | ЗА, ст.17, ч.3, п.3<br><br>авторы;<br><br>авторы   |
| 10. | Методическая работа СРОА:<br>– подготовка методологических разработок и информационно-материалов, предоставление консультаций;<br>– проведение обучающих мероприятий (вебинаров, «круглых столов», конференций, семинаров и т.п.);<br>– прочее (например, рассылка членам СРОА информации по зарубежному аудиту).   | 0,060<br>0,030<br><br>0,020<br><br>0,010                               | 0,060<br>0,030<br><br>0,020<br><br>0,010                               | ЗА, ст.17, ч.ч.5–7;<br>ОПС, табл.5;<br><br>ПНД, раздел 4.4;<br><br>авторы                        |
| 11. | Деятельность на международной арене:<br>– взаимодействие с зарубежными и международными профессиональными объединениями аудиторов и бухгалтеров по различным вопросам профессиональной и предпринимательской деятельности членов СРО ААС;<br>– проведение необходимых подготовительных мероприятий для вступления СРО ААС в полноправные члены Международной федерации бухгалтеров в среднесрочной перспективе и т.п.;<br>– прочее (например, организация международных мероприятий аудиторского характера на территории нашей страны).   | 0,060<br>0,040<br><br>0,015<br><br>0,005                               | 0,060<br>0,040<br><br>0,015<br><br>0,005                               | ОПС, табл.9;<br>ПНД, раздел 4.10;<br><br>ПНД, разделы 4.10.1 и 4.10.2;<br><br>ПНД, раздел 4.10.3 |
| 12. | Финансовая деятельность СРОА:<br>– совершенствование финансовой деятельности СРОА в части получения традиционных доходов от нее;<br>– совершенствование финансовой деятельности СРОА в области традиционных расходов;<br>– прочее (например, развитие финансовой деятельности, связанной с нетрадиционными доходами и расходами).   | 0,060<br>0,025<br><br>0,025<br><br>0,010                               | 0,070<br>0,030<br><br>0,030<br><br>0,010                               | ОПС, табл.7:<br>авторы;<br><br>авторы;<br><br>авторы   |
| 13. | Коррекция и соблюдение требований к членству в СРОА:<br>– коррекция требований к членству в СРОА ААС;<br>– соблюдение своевременности и полноты уплаты членских, тематических (сейчас это, в основном, взносы на ВККР) и вступительных взносов;<br>– соблюдение прочих требований к членству в СРОА ААС.  | 0,030<br>0,005<br>0,010<br><br>0,015                                   | 0,030<br>0,005<br>0,015<br><br>0,010                                   | ЗС, ст.6, ч.1, п.1   |
| 14. | Совершенствование системы корпоративного управления СРО ААС, предусматривающее:<br>– обеспечение при формировании выборных органов СРО ААС учета интересов всех групп субъектов предпринимательской и профессиональной аудиторской деятельности;<br>– совершенствование порядка формирования и построение эффективной системы работы органов СРО ААС;<br>– уточнение организационного и функционального построения территориальной структуры СРО ААС;<br>– совершенствование механизма предотвращения и урегулирования конфликта интересов в деятельности СРО ААС; уточнение компетенции органов управления, иных выборных органов, администрации СРО ААС;<br>– создание системы выдвижения представителей СРО ААС для обеспечения эффективного взаимодействия СРО ААС с органами государственной власти, объединениями предпринимателей (пользователей аудиторских услуг), профессиональными организациями аудиторов и представителей смежных отраслей деятельности России и других государств, иными третьими лицами. | 0,040<br><br>0,010<br><br>0,015<br><br>0,005<br><br>0,005<br><br>0,005 | 0,060<br><br>0,015<br><br>0,025<br><br>0,005<br><br>0,010<br><br>0,005 | ПНД,<br>раздел 4.1   |

| 1   | 2   | 3  | 4  | 5   |
|-----|---|--|--|---|
| 15. | Повышение имиджа аудиторской профессии и СРО ААС:<br>– усиление взаимодействия с пользователями аудиторских услуг;<br>– повышение значимости безупречной деловой (профессиональной) репутации членов СРО ААС;<br>– привлечение молодых кадров в аудиторскую профессию.  | 0,040<br>0,030<br>0,005<br><br>0,005     | 0,060<br>0,040<br>0,010<br><br>0,010     | ПНД:<br>раздел 4.6;<br>раздел 4.3;<br><br>раздел 4.8. |
| 16. | Цифровизация деятельности СРОА, предполагающая создание на базе сайта СРО ААС:<br>– цифровых личных кабинетов;<br>– надежной и удобной IT-платформы для оптимизации деятельности органов управления, специализированных, профильных и представительных органов СРО ААС;<br>– онлайн-инструментов информирования членов СРО и обратной связи с их стороны о работе органов управления СРО ААС, комитетов и комиссий СРО ААС. | 0,030<br><br>0,010<br>0,010<br><br>0,010 | 0,040<br><br>0,010<br>0,020<br><br>0,010 | ПНД,<br>раздел 4.7                                    |
| 17. | Реализация крупных проектов.  | 0,090                                    | 0,100                                    | Авторы  |
| 18. | Остальные направления деятельности СРОА.  | 0,050                                    | 0,050                                    | Авторы  |

совершенствование статистики, анализа и регулирования сектора РАУ, связанного с аудитом общественно значимых организаций; подготовка вариантов крупномасштабной реформы отечественного аудита; создание каталога аудиторской литературы (с аннотацией к каждой позиции) и т.д.<sup>15</sup> Это направление деятельности СРОА представляется нам вторым по важности (после изгнания с РАУ посредством МДВ недобросовестных производителей услуг).

Такие проекты могут реализовывать вузы, НИИ и т.д., но у СРОА есть огромное конкурентное преимущество в виде гораздо большего количества квалифицированных специалистов и лучшего знакомства с реальными аудиторскими проблемами. Особенно актуален в настоящее время такой проект как ознакомление аудиторов (и остальной экономической общественности) с зарубежным аудитом – в первую очередь, с его технологическими и организационными новшествами; возможно, с него и целесообразно начать как с чрезвычайно важного, весьма просто реализуемого, причем без больших финансовых затрат. По минимуму это практически может свестись к не скольким журнальным (желательно обзорного характера) статьям от специалистов, хорошо знакомых с зарубежным аудитом. По нашему мнению, значение этой сферы деятельности для СРОА будет возрастать. В реализации таких проектов в огромной мере совпадают народнохозяйственные интересы, интересы производителей аудиторских услуг и их пользователей; а переход от нескольких СРОА к одному облегчил финансово и организационно их решение.

Теперь о позиции 18 табл. 1. Наверное, какие-то еще направления деятельности СРОА (скорее всего, далеко не самые главные) в таблице были пропущены. В теоретическом

плане это объясняется тем, что согласно [3, с. 5] «в мировой науке нет общепризнанного определения термина “саморегулирование экономической деятельности”»; кроме того, наличие этой позиции делает перечень направлений деятельности СРОА, по существу, открытым – для теории это логичнее, чем представлять его закрытым, поскольку СРОА живая и готовая к дальнейшему развитию конструкция. Можно привести конкретные примеры таких возможных пропусков. Первый: в случае более или менее значительного инициативного применения членами ААС квалифицированной электронной подписи на аудиторском заключении непонятно, к каким направлениям первого или второго порядка деятельности СРОА, рассмотренным выше, реакцию на такое применение можно отнести<sup>16</sup>. Второй: СРО является хорошей площадкой для общения профессионалов – не только в рамках своей профессии, но и, так сказать, общечеловеческого<sup>17</sup>.

Позиции 18 таблицы приписан весовой коэффициент 0,05. Поскольку он мал, это существенно не исказит ситуацию, зато сделает методологию решения различных задач (например, разработки инструментария общей оценки деятельности СРОА, подробно рассматриваемой ниже) более адекватной реальной действительности.

Разумеется, и сама табл. 1 и ее описание заслуживают, на наш взгляд, дальнейшей подробной проработки.

#### *Оценка деятельности саморегулируемой организации аудиторов.*

Перейдем теперь к оцениванию деятельности СРОА. Оценка деятельности СРО пред-

ставляет собой (по-видимому, практически в любой отрасли, где они действуют) трудную, но чрезвычайно актуальную задачу. Сказанное в полной мере относится и к СРОА, в частности еще и потому, что имеются разные мнения об их полезности – от относительно положительных до резко отрицательных (однако статистическое исследование такого оценивания, несмотря на его большую важность, похоже, отсутствует). Они достаточно представлены в аудиторской литературе, приведем здесь – кроме представленной выше цитаты из [9, с. 52] – лишь такое<sup>18</sup>. Согласно одному опросу аудиторов, деятельность СРОА (тогда их было несколько) признали эффективной 1% опрошенных, скорее эффективной – 14 %, скорее неэффективной – 36 %, неэффективной – 31 % [10, с. 75]. При этом источников, прямо затрагивающих вопросы разработки инструментария оценки деятельности СРО или СРОА, нам не встречалось.

Естественно, что крайне желательна интегральная количественная оценка такой деятельности (базирующаяся на частных количественных оценках по отдельным направлениям деятельности СРОА, представленным в табл. 1 или ей подобных) в том числе и потому, что она позволяет лучше судить об изменении степени полезности СРОА во времени.

Прежде всего возникает вопрос, на какой теоретической основе из разработанных в экономической науке строить оценки интегральных и частных (по отдельным направлениям) показателей деятельности СРОА. В [11, с. 11-13] исследованы основные, по нашему мнению, претенденты на такую основу; это понятия эффективности, результативности и качества. Там сделан вывод, что интегральные и частные оценки показателей деятельности СРОА целесообразно строить как оценки качества ее деятельности. (Дело в том, что эффективность в экономике трактуется чаще всего как сопоставление эффекта и затрат, а из табл. 1 видно, что эффект от

<sup>15</sup> Подкрепим это наше предложение замечанием из [9, с. 52]: СРОА «вызывают у подавляющего большинства коллег негативные эмоции и явно находятся в замешательстве по этому поводу, не имея достаточно убедительных доказательств своей востребованности и полезности для аудиторов».

<sup>16</sup> Вряд ли к позиции 16 табл. 1 «цифровизация деятельности СРОА»; это скорее борьба с искажениями аудиторских заключений С одной стороны такая борьба – дело правоохранительных органов (пресечение мошенничества) и напрямую в направлении деятельности СРОА не входит, но с другой стороны она по касательной задевает позицию 15.1 таблицы (усиление взаимодействия с пользователями аудиторских услуг).

<sup>17</sup> Наверное, в стенах СРО нередко зарождались дружба, связи по интересам и т.д.

<sup>18</sup> Поскольку это больше чем индивидуальное мнение на качественном уровне, т.е. чем «на пальцах» – типа СРОА работают эффективно (или неэффективно).

деятельности СРОА по большинству направлений не выражается в количественных показателях; да и с оценкой затрат согласно [11, с. 11] имеют место огромные трудности. Результативность в экономике трактуется обычно как степень достижения поставленной цели, а поскольку цели формулируются людьми, то оценки результативности получаются не объективными, а чрезвычайно субъективными и выгодными для сформулировавшего цели субъекта. От этих недостатков свободна оценка качества деятельности СРОА.)

Наибольший интерес при построении оценок качества деятельности СРОА представляет оценка этого качества в виде обобщающих (интегральных) показателей этого качества, которые обычно являются гораздо более конструктивным инструментом для принятия разнообразных управленческих решений, нежели набор отдельных показателей; как пример можно привести различные рейтинговые оценки или принятие решения об изменении ключевой ставки Банком России на базе индекса потребительских цен (а не динамики цен на отдельные товары или услуги). Получить такие обобщающие показатели можно на основе хорошо разработанного в теории и часто применяемого на практике метода балльных оценок, о чем речь пойдет ниже.

Но прежде чем обсуждать конкретные проблемы построения интегральных и частных показателей деятельности СРОА, целесообразно ответить на вопрос, в каких основных задачах нужны оценки этой деятельности. В [11, с. 26-34] сформулированы и рассмотрены четыре такие задачи<sup>19</sup>. Во-первых, надо просто знать<sup>20</sup> качество ее деятельности как в целом, так и по ее отдельным направлениям – особенно динамику этого качества: оно улучшается (ухудшается, остается без изменения) и насколько сильно. Во-вторых, в задачах ее регулирования, т.е. улучшения этой деятельности и в целом и по отдельным ее направлениям. В-третьих, поскольку Минфин России [см. 12, п. 5.3.30] является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственный контроль (надзор) за деятельностью СРОА, то ему знание ее интегральных и частных показателей деятельности, по нашему мнению, весьма полезно. В-четвертых, такое знание полезно и для членов СРОА, в частности, при оценке деятельности своего руководства. Во всех четырех задачах важно знать и абсолютные значения интегральных и частных показателей деятельности СРОА и, особенно, их динамику<sup>21</sup>: оно улучшается (ухудшается, остается без изменения) и насколько сильно.

<sup>19</sup> С замечанием, что этот перечень открытый.

<sup>20</sup> Безотносительно к принятию конкретных решений – как ненаправленную информацию (таковой является, например, значительная – если не основная – часть статистической и демографической информации).

<sup>21</sup> Что типично для экономической статистики.

Даже краткий анализ этих четырех задач показывает необходимость методик получения и интегральных и частных таких оценок, сделанных как с народнохозяйственных позиций, так и с позиций самой СРОА. При этом крайне желательно, чтобы все такие методики строились на единой теоретической основе и были бы как можно менее субъективными. Такую возможность предоставляет широко распространенный в последнее время метод балльных оценок, который применительно к оцениванию деятельности СРОА выглядит так. Осуществляется конструирование системы частных показателей качества ее деятельности (каждый из которых отражает то или иное направление ее деятельности), оценивание их экспертами, приписывание всем этим частным показателям значений весовых коэффициентов, соответствующих их важности, сумма которых равняется единице; умножение значений частных показателей на соответствующие весовые коэффициенты и сложение полученных результатов дают интегральную оценку качества деятельности СРОА.

Весовые коэффициенты для каждого направления деятельности СРОА могут быть различными в случаях подходов с народнохозяйственных позиций и с позиций самой СРОА; выше в тексте и в табл. 1 это было проиллюстрировано. Не исключается аналогичное различие и при выставлении самих частных оценок. Естественно пользоваться системой пятибалльных оценок, где пять баллов означает наивысшую из всех возможных оценку качества деятельности СРОА по рассматриваемому направлению, а ноль – наименьшую. Она привычнее для экспертов, чем десятибалльная и т.п., но в отличие от школьных и вузовских оценок, здесь логично использовать и дробные числа.

Весовые коэффициенты направлений деятельности СРОА, фигурирующие в табл. 1 и отражающие мнения авторов статьи о сравнительной важности этих направлений должны быть серьезно уточнены – на основе представлений как минимум нескольких специалистов. Для этого в [11, с. 26-34] предложена процедура, близкая к распространенной процедуре Дельфи<sup>22</sup>.

Теперь о профессиональном суждении (ПС) эксперта. Оно будет использоваться для оценки частных показателей качества деятельности СРОА потому, что прямое их вычисление, как правило, нереально (это видно из перечня таких показателей, приведенного в табл. 1). В аудите обычно говорят о профессиональном суждении аудитора (ПСА) – или бухгалтера – но, по нашему мнению, ПС обладает и пользуется широким круг специалистов: оценщики, руководители, преподаватели (при выставлении отметок), эксперты и т.д. В [2, с. 809-810]

<sup>22</sup> Процедура Дельфи описана, например, в [13, с. 239-242], а применительно к аудиту – в [2, с. 309-311].

проведено рассмотрение ПСА как частного случая ПС вообще. ПСА широко используется в аудите [11, с. 24-36]. На сегодня оно прочно вошло как в деятельность, так и в менталитет аудиторов. Поэтому, с одной стороны, разноплановое применение ПС в аудите (по-видимому, значительно большее, чем во многих других областях) и трудности иных способов оценивания необходимых количественных показателей – с другой стороны – оправдывают курс на активное использование ПСА при оценке качества деятельности СРОА.

Отметим, что количественные небалльные оценки тоже могут принести некоторую пользу. Например, статистика доходов и расходов СРОА, фигурирующая в материалах типа [7, раздел 7], может помочь скорректировать оценки экспертов при работе с позицией 12 табл. 1. Нельзя исключить, что значения каких-то частных показателей деятельности СРОА можно будет получать иногда через обработку данных аудиторской статистики. Но анализ табл. 1 позволяет сделать вывод, что обе указанные ситуации чрезвычайно маловероятны и что основная роль в оценке частных показателей деятельности СРОА должна принадлежать нескорректированному ПС экспертов.

**Некоторые организационные вопросы.**

На практике при вычислении интегральных показателей качества деятельности СРОА каждым экспертом целесообразно модернизировать табл. 1. Изъять графу 5, плюс к тому при вычислениях с народнохозяйственных позиций убрать графу 4, а при вычислениях с позиций самой СРОА – графу 3. Но в обоих случаях добавить две графы; одну для экспертной оценки по каждому направлению деятельности, а другую – для результата ее умножения на соответствующий весовой коэффициент. Суммирование по последней графе даст искомым интегральный показатель, полученный данным экспертом; для него удобно ввести в табл. 1 еще одну строку. При этом эксперты могут ограничиться работой с направлениями деятельности СРОА первого порядка, а могут – если сочтут это целесообразным – полностью или частично работать с направлениями второго порядка.

Может оказаться полезным для облегчения работы экспертов представлять каждому из них групповую оценку экспертов за прошлый год частных показателей по направлениям деятельности СРОА – как возможной отправной точки (или справочного материала) для работы тех экспертов, которые пожелают знать прошлогодние оценки, а тем более отталкиваться от них.

Для оценки качества деятельности СРОА можно, по нашему мнению, применять такой мощный инструмент как ПСА и в прямом виде – как дополнение к балльному методу. Конкретно это означает попросить каждого эксперта дать на основе своего ПС интегральную оценку

качества деятельности СРОА; далее организатор экспертизы (а скорее всего, его помощник) осредняет их по всем экспертам. По существу, такой подход заменяет часто приводимые в литературе мнения качественного характера авторов о полезности (или бесполезности) деятельности СРОА попытками придать этим мнениям количественный – пусть и чрезвычайно приблизительный – характер; с надеждой, что последующий переход от индивидуальных оценок экспертов к групповым оценкам уменьшит указанную приблизительность. При этом в табл. 1 необходимо будет ввести еще одну (двадцатую) позицию.

Можно допустить, что одни специалисты будут больше доверять методу балльных оценок, другие – методу прямого использования ПС эксперта, третьим – примерно одинаково удобно работать с обоими методами. Но анализ динамики двух соответствующих интегральных показателей деятельности СРОА поможет дать ответ на вопросы, насколько удовлетворительна деятельность СРОА и в какую сторону (а также в какой степени) она изменяется со временем – улучшается, ухудшается, остается без изменения.

По-видимому, все сколько-нибудь серьезные в организационном плане экспертизы, нацеленные на получение количественных экспертных оценок, проводятся под руководством ее организатора; в некоторых случаях эта конструкция разрастается до организационной группы. В нашем случае, как это следует из предыдущего раздела, достаточно организатора экспертизы и его помощника. Основные задачи организатора экспертизы здесь заключаются в подборе экспертов, составлении для них пояснительной записки и проведении экспертизы; его помощник будет занят преимущественно простыми вычислениями, освобождая тем самым экспертов – специалистов высококвалифицированных и занятых – от рутинных умножений и сложений.

Формирование группы экспертов является важным этапом в рамках практически любой экспертизы. В нашем случае число экспертов может быть небольшим (около 7-10 человек)<sup>23</sup>, которых организатор экспертизы подбирает по неформальным соображениям, стараясь обеспечить представительство разных сторон, но с учетом того, чтобы они не были заинтересованы ни в занижении, ни в завышении результатов оценок; например, при оценивании с позиций СРОА нежелательно присутствие в группе экспертов не только руководителей ААС, но и специалистов тех АО, чье начальство фигурирует в руководящих органах СРОА ААС. Логично обращаться к услугам вузовских преподавателей аудита, а также просматривать статьи в журналах (или хотя бы их оглавления) с целью вы-

делить авторов статей по тематике СРОА и – особенно – по тематике оценки работы последних<sup>24</sup>.

Отметим, что получение частных оценок качества деятельности СРОА по отдельным направлениям этой деятельности возможно не только на основе ПС экспертов, но и на основе балльного метода, по существу совпадающего с вышеописанным. А именно, в выбранном направлении выделяются отдельные компоненты, каждому из которых приписываются весовые коэффициенты, отражающие их важность (как это сделано в табл. 1 – но их сумма должна быть равна единице), и эксперты на основании своего ПС выставляют оценки компонентам, после чего полученные оценки умножаются на свои весовые коэффициенты, а произведение складываются; логично с позиций методического единообразия делать это в пятибалльной системе.

Такой подход представляется весьма удобным, в частности, при осуществлении административных процедур (действий) (АПД) в рамках государственного контроля (надзора) со стороны Минфина России по отдельным направлениям деятельности СРОА, базирующегося на [14]. Дело в том, что такой контроль (надзор) может охватывать часть какого-то отдельного направления деятельности СРОА, все такое направление, даже несколько близких по тематике направлений – но никак не все. Другое (похожее на описанное) возможное применение такого подхода – внутренний контроль со стороны СРОА ситуации с отдельными направлениями ее деятельности.

В заключение статьи добавим про еще один аспект согласования народнохозяйственных интересов и интересов СРОА. Речь идет о развитии их согласования во времени. Для этого целесообразно строить интегральные количественные показатели деятельности СРОА с народнохозяйственных позиций и с позиций самого СРОА (задача, как показано выше, актуальная сама по себе) и рассматривать их динамику. Если различие их с годами уменьшается, то, по-видимому, никакого регулирования в этом плане не требуется: пусть работает «невидимая рука рынка»; если нет, то, скорее всего, такое регулирование со стороны государственных органов необходимо, но его характер определяется с учетом многих конкретных обстоятельств. А динамика обобщающего показателя качества деятельности СРОА с ее собственных позиций весьма информативна для ее членов при оценивании работы ее руководства и т.п.

<sup>24</sup> Начиная со второй экспертизы для лучшей ориентировки экспертов целесообразно, на наш взгляд, приводить в пояснительной записке экспертам от организатора экспертизы таблицы с осредненными частными оценками экспертов в предыдущей экспертизе и с указанием диапазона разбросов частных оценок – через значения их минимумов и максимумов – отдельных экспертов (на анонимной основе).

### Заключение

1. Рассмотрено место СРОА в регулировании аудита и историческое расширение направлений их деятельности.

2. На основании анализа нормативных и иных документов, а также на базе собственных представлений авторов, составлен и прокомментирован перечень направлений деятельности СРОА, включающий 18 направлений первого и 54 направления второго порядка. Приведены примеры направлений третьего порядка.

3. Предложена и обоснована такая сторона деятельности СРОА в нашей стране, как реализация крупных проектов, осуществлять которые одной отдельно взятой АО невозможно или нерационально. Перечислено несколько таких проектов, главным и первым из них рекомендовано ознакомление аудиторов (и остальной экономической общественности) с зарубежным аудитом – в первую очередь, с его технологическими и организационными новшествами

4. Представлены числовые значения весовых коэффициентов для 18 направлений первого и 54 направлений второго порядка деятельности СРОА как с народнохозяйственных позиций, так и с позиций его самого. Обоснована целесообразность и конкретная реализация уточнения значений этих коэффициентов на базе процедуры Дельфи.

5. Разработана методика нахождения интегральных оценок качества деятельности СРОА на основе балльного варианта метода экспертных оценок и использования ПСА при нахождении частных оценок по направлениям деятельности СРОА. На основе этой методики даны рекомендации по получению частных оценок деятельности СРОА при АПД, которые сейчас проводятся в рамках государственного контроля (надзора) со стороны Минфина России над СРОА, а также на возможный внутренний контроль с ее стороны.

6. Рассмотрен ряд организационных аспектов получения интегральных и частных оценок деятельности СРОА.

### Литература

1. Плескачевский В.С. Институт саморегулирования: место и роль в общественных отношениях // Аудитор. – 2012. – № 8. – С. 3-9.

2. Гутцайт Е.М. Теоретические основы аудита. – 2-е изд., доп. и перераб. – М.: ООО «САМ Полиграфист», 2020..

3. Грязнова А.Г., Анохова Е.А. Саморегулирование аудиторской деятельности: опыт, проблемы и перспективы // Инициативы XXI века. – 2014. – № 3. – С. 4-8.

4. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ (в ред. от 11.06.2021).

5. Федеральный закон «О саморегулируемых организациях» от 1 декабря 2007 г. № 315-ФЗ (в ред. от 03.08.2018).

6. Приоритетные направления деятельности Саморегулируемой организации

<sup>23</sup> Так как при обработке результатов экспертизы оценки отдельных экспертов осредняются до групповых.

аудиторов Ассоциации «Содружество» на период 2021-2023 годов. Утверждено решением Съезда СРО ААС 21 мая 2021 года (протокол № 16).

7. Основные показатели деятельности саморегулируемой организации аудиторов в 2020 г. URL: [https://www.minfin.gov.ru/ru/performance/audit/audit\\_stat/MainIndex/](https://www.minfin.gov.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MainIndex/)

8. *Беляева О.М.* К вопросу страхования риска ответственности аудиторов // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2005. – № 1. – С. 53-61.

9. *Егоров М.Е.* Саморегулирование в аудиторской деятельности: краткие итоги и пути дальнейшего развития // Аудиторские ведомости. – 2013. – № 2. – С. 49-59.

10. Закон № 307 – ФЗ: мнение аудиторов // Аудиторские ведомости. – 2009. – № 7. – С. 72-76.

11. *Гутцайт Е.М., Марьясин А.М.* К оценке деятельности саморегулируемых организаций аудиторов // Аудитор. – 2021. – № 12. – С. 10-19.

12. Положение о Министерстве финансов Российской Федерации. Утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 г. № 329.

13. *Орлов А.И.* Организационно-экономическое моделирование: теория принятия решений. – М. : КноРус, 2011.

14. Административный регламент по осуществлению Министерством финансов Российской Федерации государственного контроля (надзора) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов. Утвержден приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13.11.2020 № 265н.

**References**

1. *Pleskachevsky V.S.* Institute of self-regulation: place and role in public relations // Auditor. – 2012. – No. 8. – Pp 3-9.

2. *Gutzeit E.M.* Theoretical foundations of audit. – 2nd ed., supplement and revision – M. : LLC «SAM Polygraphist», 2020.

3. *Gryaznova A.G., Anokhova E.A.* Self-regulation of audit activity: experience, problems and prospects // Initiatives of the XXI century. – 2014. – No. 3. – Pp 4-8.

4. Federal Law «On Auditing Activities» dated December 30, 2008 No. 307-FZ (as amended. dated 11.06.2021).

5. Federal Law «On Self-Regulating Organization» dated December 1, 2007 No. 315-FZ (as amended. from 03.08.2018).

6. Priority areas of activity of the Self-regulatory organization of auditors of the Association «Commonwealth» for the period 2021-2023. Approved by the decision of the Congress of the SRO AAS on May 21, 2021 (Protocol No. 16).

7. Key performance indicators of the self-regulatory organization of auditors in 2020. – URL: [https://www.minfin.gov.ru/ru/performance/audit/audit\\_stat/MainIndex/](https://www.minfin.gov.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MainIndex/)

8. *Belyaeva O.M.* On the issue of insurance of auditors' liability risk // Financial and accounting consultations. – 2005. – No. 1. – Pp. 53-61.

9. *Egorov M.E.* Self-regulation in auditing: brief results and ways of further development // Audit statements. – 2013. – No. 2. – Pp. 49-59.

10. Law No. 307 – FZ: opinion of auditors // Audit statements. – 2009. – No. 7. – Pp. 72-76.

11. *Gutzeit E.M., Maryasin A.M.* To assess the activities of self-regulatory organizations of auditors // Auditor. – 2021. – No. 12. – Pp. 10-19.

12. Regulations on the Ministry of Finance of the Russian Federation. Approved by the Decree of the Government of the Russian Federation of June 30, 2004, No. 329.

13. *Orlov A.I.* Organizational and economic modeling: theory of decisionmaking. – M. : KnoRus, 2011.

14. Administrative regulations on the implementation by the Ministry of Finance of the Russian Federation of state control (supervision) over the activities of self-regulatory organizations of auditors. Approved by Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated 13.11.2020, No. 265н.

**Директора заменили на ИП-управляющего – суд выявил необоснованную налоговую выгоду**

Организация заключила с ИП договор оказания услуг по управлению ею. Им оказался человек, который незадолго до этого работал ее директором. Он зарегистрировал ИП на УСН за несколько дней до заключения ГПД.

При выездной проверке налоговой посчитали, что организация получила необоснованную налоговую выгоду. Они предложили ей удержать и уплатить НДФЛ, доначислили взносы, пени и оштрафовали. Организация оспорила это решение.

Суд поддержал инспекцию. Он установил:

- права и обязанности директора по трудовому договору и управляющего по ГПД идентичные. В последнем случае вознаграждение было в 1000 раз больше зарплаты директора. Оно составляло значительную долю в расходах и в несколько раз превышало чистую прибыль;
- работа управляющего предполагала непрерывное личное участие. Он подчинялся ПВТР, снимал наличные в дни выплаты зарплаты;
- вознаграждение ему платили систематически, а не по факту оказания услуг, не за их объем или результат. Суммы не могли быть меньше 10 тыс. руб., что сравнимо с зарплатой директора;
- акты об оказании услуг не позволяли определить их вид и объем. В отчетах о результатах финансово-хозяйственной деятельности не было данных о договорах, которые заключили, или о работе, которую проделал управляющий;
- условие договора о минимизации себестоимости не соблюдало. Изменение условий сделок с заказчиками, увеличение цены продукции не было связано с действиями управляющего;
- в спорный период деятельность управляющего была для него основной. Услуги другим клиентам составляли 0,03%.

Суд пришел к выводу о том, что фактически это были трудовые отношения. Директора заменили управляющим, чтобы минимизировать налоговую нагрузку.

*Документ: Постановление АС Западно-Сибирского округа от 23.11.2021 по делу N А46-5115/2021*

# АУДИТ



## Журнал «АУДИТ»

при информационной поддержке СРО ААС

### объявляет о проведении очередного рейтинга аудиторской деятельности по версии журнала «АУДИТ»

В связи с поручением Президента России Правительству Российской Федерации в контексте усиления конкурентоспособности отечественного рынка аудиторских услуг журнал «АУДИТ» проводит рейтинг аудиторской деятельности по итогам 2022 г., в котором могут принять участие все заинтересованные аудиторские организации, индивидуальные аудиторы и аудиторы.

Участие в рейтинге обеспечивает для аудиторской организации следующие конкурентные преимущества:

- формирует позитивный имидж организации как открытого, надежного и квалифицированного партнера;
- привлекает заказчиков (корпоративных и частных);
- является аргументом при участии в различных конкурсах и тендерах;
- повышает доверие к организации у клиентов фирмы;
- рейтинг-лист является лучшей рекламой компании в СМИ.

Для участия в рейтинге необходимо заполнить Анкету участника рейтинга и направить ее по электронной почте: [reiting@auditrf.ru](mailto:reiting@auditrf.ru).

В связи со сложившейся ситуацией журнал «Аудит» продлевает срок приема документов до конца декабря 2022 года.

Ответственный координатор рейтинга – Чечина Мария Владимировна, руководитель экспертно-аналитической группы Департамента рейтинга.

Телефон: +7 (499) 707-17-93.

E-mail: [reiting@auditrf.ru](mailto:reiting@auditrf.ru)



С более подробной информацией о рейтинге можно ознакомиться на сайте [www.auditrf.ru](http://www.auditrf.ru).

**КОТОВА Ольга Владимировна**,  
к.э.н., доцент кафедры финансов,  
денежного обращения и кредита  
Уральского государственного экономического университета,  
olgav1969@mail.ru

**НОВИКОВА Наталья Юрьевна**,  
старший преподаватель кафедры  
финансов, денежного обращения и кредита  
Уральский государственный экономический университет  
novikova\_ny@mail.ru

**ПОПОВА Наталья Ивановна**,  
к.с.н., доцент кафедра маркетинга  
и международного менеджмента  
Уральский государственный экономический университет  
n.porova1973@mail.ru

# Профессия аудитора: проблемы и перспективы развития в условиях реформирования аудиторской деятельности

**Аннотация:** статья раскрывает особенности профессии аудитора в современных условиях и ее перспективы. Приведены аналитические данные по количеству и структуре аудиторских организаций и аудиторов в Российской Федерации, обозначены факторы, влияющие на уход аудиторов из профессии, обоснована необходимость принятия соответствующих мер.

**Ключевые слова:** аудитор, аудиторская деятельность, квалификационный аттестат аудитора, реформирование аудита, реестр аудиторов, цифровизация аудита, обязательный аудит.

*KOTOVA Ol'ga Vladimirovna,*  
*Candidate of Economic Sciences,*  
*Ural state University of Economics, PhD in Economics,*

*NOVIKOVA Natal'ya Yur'evna,*  
*Senior Lecturer of the Department*  
*of Finance, Money Circulation and Credit*  
*Ural state University of Economics,*

*POPOVA Natalia Ivanovna,*  
*PhD, Associate Professor, Department of Marketing*  
*and International Management*  
*Ural state University of Economics*

## Auditor's profession: problems and prospects of development in the context of auditing reform

**Abstract:** the article reveals the features of the auditor's profession in modern conditions and its prospects. Analytical data on the number and structure of audit organizations and

auditors in the Russian Federation are presented, the factors contributing to the departure of auditors from the profession and the need for appropriate measures are identified.

**Keywords:** auditor, audit activity, auditor qualification certificate, audit reform, register of auditors, audit digitalization, mandatory audit.

Сегодня профессия аудитора уже не является престижной и популярной, потому что не приносит больших доходов, а требования к профессиональным навыкам и уровню образования аудитора остаются очень высокими, тем самым сводится к минимуму количество желающих стать аудиторами.

Для того чтобы получить статус аудитора, в соответствии с требованиями федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 11.06.2021), нужно получить квалификационный аттестат аудитора и стать членом саморегулируемой организации аудиторов.

Аудитор будущего, каким он будет и будет ли вообще? Сегодня это очень актуальный вопрос для современного общества, так как аудитор – это общественно-значимая профессия. Аудитор – публичный человек, и к нему общество и государство предъявляют очень высокие требования. В статье 4 федерального закона «Об аудиторской деятельности» аудитор определен как физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов [1]. В связи с изменениями в законодательстве и слиянием саморегулируемых организаций в конце 2019 года осталась одна саморегулируемая организация аудиторов – СРО Аудиторская Ассоциация «Содружество» (СРО ААС). По состоянию на 15.10.2021 г. по данным реестра аудиторов СРОААС в России 17 036 аудиторов (для сравнения в двух СРО на 01.01.2020 г. было более 18,8 тысяч аудиторов) (табл. 1).

Распределение субъектов аудиторской деятельности по федеральным округам Российской Федерации отражено в табл. 2.

Как видно из представленных таблиц и текущих данных реестров СРО ААС, за период менее чем два года количество аудиторов сократилось на 1,8 тысяч аудиторов. За такой короткий период это очень большая цифра. Наибольшее количество аудиторов находится в Центральном Федеральном округе, в основном в Москве и Санкт-Петербурге. В регионах количество аудиторов сокращается быстрее. Причины ухода аудиторов из профессии разные, основные из них:

- уход из профессии в связи с возрастом или сменой деятельности;
- ужесточение требований к профессиональному уровню аудиторов;
- сложность вхождения в профессию и получения квалификационного аттестата аудитора;
- резкое сокращение аудиторских организаций в связи с вступлением в силу изменений в федеральный закон №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»;

– цифровизация экономики и, как следствие, аудита, требующие владения аудитором современными информационными технологиями;

– снижение доходов аудиторов в связи с уменьшением случаев проведения обязательного аудита (инициативный аудит занимает небольшую долю рынка, малый бизнес освобожден с 2020 года от обязательного аудита).

Рассмотрим отдельные факторы, влияющие на уход аудиторов из профессии. Все указанные выше причины взаимосвязаны. Но выделим, что именно, по мнению авторов, явилось ключевым фактором.

Основная причина – это кардинальные изменения в законодательстве в связи с принятием поправок в федеральный закон «Об аудиторской деятельности». Основные изменения в закон в период 2020 и 2021 годов следующие.

1. Из обязательного аудита исключены субъекты малого предпринимательства.

2. Критерии для проведения обязательного аудита существенно увеличились, выручка выросла до 800 млн рублей, а валюта баланса до 400 млн рублей.

3. Индивидуальные предприниматели не могут осуществлять обязательный аудит организаций.

4. Изменились требования к численности аудиторов в аудиторской организации, сейчас не менее трех аудиторов должно быть по основному месту работы.

Изменились требования к аудиторским организациям, осуществляющим аудит общественно-значимых хозяйствующих

субъектов. Вводится требование об обязательном вхождении в реестры Минфина и Банка России для проведения аудита общественно-значимых организаций и наличии в аудиторской компании аудиторов с единым квалификационным аттестатом[4].

5. Появились новые регуляторы в аудиторской сфере – это Банк России и Росфинмониторинг.

Остальные причины преимущественно являются следствием из вышеперечисленных.

Еще одна из основных причин – это уход из профессии аудиторов в силу возраста, так как в России профессия аудитора является «возрастной». Средний возраст аудитора в России составляет более 50 лет, это означает, что в профессию не приходят молодые кадры, хотя огромное количество вузов выпускают бакалавров и магистров по специальности «Бухгалтерский учет и аудит» и мотивируют к дальнейшему обучению для получения квалификационного аттестата аудитора. Это связано с тем, что молодые люди не идут в профессию из-за невысокого дохода в данной сфере и очень высоких требований к профессиональному уровню. К тому же сдать экзамен на получение квалификационного аттестата аудитора сейчас невероятно сложно. Процент сдачи претендентами модульного экзамена достаточно низкий – ниже 10 процентов. Объясним, почему именно сложилась подобная ситуация. Новая модель сдачи экзамена, запущенная Единой аттестационной комиссией с марта 2020 года, рассчитана на срок сдачи модулей экзамена в три этапа, и общий срок сдачи составляет уже семь лет, а не два года[3].

**Табл. 1.** Количество аудиторских организаций и аудиторов в Российской Федерации (по данным контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемых организаций аудиторов) [2].

| Количество аудиторских организаций и аудиторов в РФ                  | 01.01.18 | 01.01.19 | 01.01.20 | 31.12.20 |
|--|----------|----------|----------|----------|
| Имеют право на осуществление аудиторской деятельности – всего, тыс., | 4,8      | 4,7      | 4,5      | 4,2      |
| в том числе:   |          |          |          |          |
| аудиторские организации  | 4,2      | 4,1      | 3,9      | 3,6      |
| из них:  |          |          |          |          |
| организации, в штате которых имеется аудитор с единым аттестатом     | 2,0      | 2,0      | 1,9      | 1,8      |
| индивидуальные аудиторы  | 0,6      | 0,6      | 0,6      | 0,6      |
| Аудиторы – всего, тыс.,  | 19,6     | 19,5     | 18,8     | 17,5     |
| из них:  |          |          |          |          |
| сдавшие квалификационный экзамен на получение единого аттестата      | 4,0      | 4,3      | 4,7      | 4,6      |

Табл. 2. Распределение субъектов аудиторской деятельности по федеральным округам (по данным контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемых организаций аудиторов) [2].

| Федеральный округ    | Аудиторские организации, тыс. |      | Индивидуальные аудиторы, тыс. |      | Аудиторы (без индивидуальных), тыс. |      | Аудиторы - всего, тыс. |      |
|----------------------|-------------------------------|------|-------------------------------|------|-------------------------------------|------|------------------------|------|
|                      | 2019                          | 2020 | 2019                          | 2020 | 2019                                | 2020 | 2019                   | 2020 |
| Российская Федерация | 3,90                          | 3,60 | 0,60                          | 0,60 | 18,3                                | 16,9 | 18,9                   | 17,5 |
| в том числе:         |                               |      |                               |      |                                     |      |                        |      |
| Центральный          | 1,80                          | 1,60 | 0,20                          | 0,20 | 8,9                                 | 8,1  | 9,1                    | 8,3  |
| Северо-Западный      | 0,50                          | 0,50 | 0,06                          | 0,07 | 2,3                                 | 2,1  | 2,4                    | 2,2  |
| Южный                | 0,30                          | 0,30 | 0,09                          | 0,08 | 1,2                                 | 1,2  | 1,3                    | 1,3  |
| Приволжский          | 0,50                          | 0,50 | 0,08                          | 0,07 | 2,5                                 | 2,3  | 2,6                    | 2,4  |
| Уральский            | 0,30                          | 0,30 | 0,04                          | 0,04 | 1,3                                 | 1,2  | 1,3                    | 1,3  |
| Сибирский            | 0,30                          | 0,30 | 0,04                          | 0,04 | 1,3                                 | 1,2  | 1,4                    | 1,2  |
| Дальневосточный      | 0,10                          | 0,10 | 0,02                          | 0,02 | 0,6                                 | 0,6  | 0,6                    | 0,6  |
| Северо-Кавказский    | 0,06                          | 0,05 | 0,01                          | 0,01 | 0,2                                 | 0,2  | 0,2                    | 0,2  |

Если взять срок обучения в вузе шесть лет и прибавить к нему семь лет процесса сдачи экзамена, то получится 13 лет. Этот срок больше, чем тот, за который ребенок получает среднее образование в школе. И с учетом школы непрерывный процесс образования у аудитора занимает 24 года. Но сам срок – это не самая главная препона к входу в профессию. Самое сложное – это новые требования к уровню знаний претендентов во всех областях знания с учетом владения всеми практиками по заявленным разделам экзамена. Здесь большинство претендентов и терпит фиаско, так как сочетание высокого уровня знаний теории и практики бухгалтерского учета и аудита в молодом возрасте – большая редкость.

Сдача экзамена обойдется претенденту с одной попыткой более 100 тыс. рублей, и если еще добавить обучение, то стоимость на одного человека получается более 300 тыс. рублей. В то время как процент успешной сдачи претендентами экзаменов невысокий. По данным Единой Аттестационной комиссии процент сдачи в 2021 году первого этапа составляет в среднем 10 процентов, а по старой модели до марта 2020 года процент сдачи составлял в среднем 25 процентов[3]. За период действия новой модели экзамена еще нет сдавших все модули. Долгий и трудный путь не привлекает молодежь в профессию.

Если говорить о количестве аудиторов в общем количестве сотрудников аудиторских организаций, то в регионах они составляют 62 процента персонала, а в Москве 36 процентов. Информация представлена в табл. 3.

Новые требования к профессии аудитора в условиях реформирования аудита, цифровизации экономики и в условиях пандемии четко можно проследить в динамике.

Как привлечь интерес молодого поколения к аудиту, как стимулировать? Учитывая новые серьезные изменения, внесенные в законодательство об аудиторской деятель-

Табл. 3. Персонал аудиторских организаций (в %)[2].

| Показатель  | Россия – всего | Москва |                          | Други регионы |
|---|----------------|--------|--------------------------|---------------|
|   |                | всего  | из них без крупнейших АО |               |
| Распределение аудиторов по России                                     |                |        |                          |               |
| 2019 г.   | 100,0          | 42,7   | 37,8                     | 57,3          |
| 2020 г.   | 100,0          | 42,8   | 37,6                     | 57,2          |
| Доля аудиторов в общем количестве сотрудников аудиторских организаций |                |        |                          |               |
| 2019 г.   | 47,6           | 36,3   | 54,0                     | 62,3          |
| 2020 г.   | 47,6           | 36,1   | 53,5                     | 62,7          |

ности, по мнению авторов, государство и СРО должны стимулировать приход в профессию молодежи, создавая приемлемые условия, в том числе для сдачи экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора, иначе отток из профессии будет расти.

В заключение отметим положение о требованиях к владению аудитором информационными технологиями. Пандемия внесла коррективы во все сферы жизнедеятельности человека, в том числе и в аудиторскую деятельность. Благодаря информационным технологиям аудитор может проводить проверки в дистанционном режиме, вести согласование вопросов и обсуждение итогов аудита в удаленном режиме, кроме сбора важных аудиторских доказательств. Таким образом, в настоящее время от аудитора требуются дополнительные навыки работы с различными информационными системами и программами, а также умения их рационального использования в ходе проведения аудита.

#### Литература

1. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 11.06.2021) «Об аудиторской деятельности» // Консультант Плюс: надежная правовая поддержка. [Официальный сайт]. 1997-2020. URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_3](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_3)

49659/96c60c11ee5b73882df84a7de3c4fb181a01961/ (дата обращения: 04.11.2021).

2. URL: <https://auditor-sro.org/reestr/auditory/> (дата обращения: 01.12.2021).

3. Обобщенный анализ результатов квалификационных экзаменов ЕАК [сайт]. URL: [https://eak-rus.ru/about\\_attestation/rezultaty\\_ekzamenov1/obobwennyj\\_analiz\\_rezul\\_tatov\\_kvalifikacionnyh\\_e\\_kzamenov/obobwennyj\\_analiz\\_rezultato](https://eak-rus.ru/about_attestation/rezultaty_ekzamenov1/obobwennyj_analiz_rezul_tatov_kvalifikacionnyh_e_kzamenov/obobwennyj_analiz_rezultato) (дата обращения: 12.11.2021).

4. URL: <https://minfin.gov.ru/performace/audit/basics/> (дата обращения: 16.12.2021).

#### References

1. Federal Law No. 307-FZ of 30.12.2008 (as amended on 11.06.2021) «On auditing activities» // Consultant Plus: reliable legal support: [Official website]. 1997-2020. URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_349659/96c60c11ee5b73882df84a-7de3c4fb181a01961/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_349659/96c60c11ee5b73882df84a-7de3c4fb181a01961/) (accessed: 04.11.2021)

2. URL: <https://auditor-sro.org/reestr/auditory/> (date of application: 01.12.2021).

3. Generalized analysis of the results of the qualification exams of the UAC [website]. URL: [https://eak-rus.ru/about\\_attestation/rezultaty\\_ekzamenov1/obobwennyj\\_analiz\\_rezul\\_tatov\\_kvalifikacionnyh\\_e\\_kzamenov/obobwennyj\\_analiz\\_rezultato](https://eak-rus.ru/about_attestation/rezultaty_ekzamenov1/obobwennyj_analiz_rezul_tatov_kvalifikacionnyh_e_kzamenov/obobwennyj_analiz_rezultato) (date of application: 12.11.2021).

4. URL: <https://minfin.gov.ru/performace/audit/basics/> (дата обращения: 16.12.2021).

ЧУГУМБАЕВ Роман Рыспекович,  
к.э.н., доцент кафедры финансов,  
бухгалтерского учета и налогообложения  
Московский государственный  
гуманитарно-экономический университет

## Специфика построения информационной базы эталонного анализа бизнеса

**Аннотация:** новые условия функционирования российской экономики формируют предпосылки развития новых направлений экономического анализа, обеспечивающих качественную систему информационно-аналитического обеспечения новых задач управления. Автор исследует одно из новых направлений анализа, которое направлено на информационно-аналитическое обеспечение управленческих решений по изменению бизнеса и называется эталонным анализом. В данном исследовании основной задачей является выявление особенностей формирования информационной базы для проведения эталонного анализа. В исследовании также рассмотрены специфика требований к информационной базе эталонного анализа, отмечена необходимость обеспечения организации прогностической информации о предстоящих изменениях внешней и внутренней среды, результатами оценки индексов и рейтингов независимых аналитических агентств, результатами обработки больших массивов данных из современных автоматизированных систем управления взаимоотношениями с различными стейкхолдерами и другими присущими эталонному анализу источниками информации.

**Ключевые слова:** информационная база, эталонный анализ, теория заинтересованных сторон, нефинансовая и интегрированная отчетность.

CHUGUMBAEV Roman Ryspekovich,  
Candidate of Economics, Associate Professor  
of the Department of Finance, Accounting and Taxation  
Moscowstate University of Humanities and Economics

## Specifics of building an information base for business benchmark analysis

**Abstract:** new conditions for the functioning of the Russian economy form the prerequisites for the development of new areas of economic analysis that provide a high-quality system of information and analytical support for new management tasks. The author explores one of

the new areas of analysis, which is aimed at providing information and analytical support for management decisions on business change and is called benchmark analysis. In this study, the main task is to identify the features of the formation of the information base for reference analysis. The study also discusses the specific requirements for database benchmarking, the need to provide organizations of predictive information about the upcoming changes in the external and internal environment, the assessment of the indices and ratings of independent analytical agencies, processing large amounts of data from modern automated systems of management relationship with various other stakeholders inherent in the standard analysis of sources of information.

**Keywords:** information base, benchmark analysis, stakeholder theory, non-financial and integrated reporting.

В условиях беспрецедентных по масштабу происходящих изменений современного общества, науки, технологий экономические субъекты оказались, с одной стороны, под влиянием новых угроз, а с другой – испытывают пул мощных импульсов на пути к расширению операционных, финансовых, инвестиционных, интеллектуальных и других возможностей. Действительно, мы становимся свидетелями таких глобальных процессов, как цифровизация общества и экономики, повсеместное проникновение принципов и целей устойчивого развития, а теперь и функционирование общества и экономики в условиях пандемии, ее катастрофических последствий и их преодоления.

Классические подходы к проблемам управления и контроля функционирования и развития бизнеса предполагают относительно стабильный его контекст. Теперь же элиминировать изменения условий функционирования организации без угрозы экономической безопасности становится невозможно. Условия меняются так быстро, что возникновение проблем, которые находятся за пределами управления финансово-хозяйственной деятельностью организации, но в пределах стратегических задач, переходит от объекта долгосрочного планирования и контроля к едва ли не к объекту текущего управления.

Новые условия функционирования, инновационная направленность развития современной российской экономики формируют предпосылки развития новых направлений экономического анализа, позволяющих сформировать научно обоснованную систему информационно-аналитического обеспечения задач управления инновационным развитием. Так, в настоящее время появились такие направления анализа, как экологический [16,17], инновационный [8], стратегический [13,15], маркетинговый [9, 5] анализы, анализ устойчивости развития экономических субъектов [10, 7, 20]. Следует особенно отметить успехи в решении данных задач относительно новой научной дисциплины «бизнес-анализ». Основу проведения бизнес-анализа представляет глубокое изучение требований ключевых групп заинтересованных сторон [6]. Однако в силу но-

визны данного направления аналитической науки отдельные положения планирования и анализа значений показателей организаций, ориентированных на лидерские позиции в меняющейся среде функционирования бизнеса, разработаны недостаточно полно. Например, вопросы обоснования значений плановых показателей бизнеса решаются на основе трансформации требований заинтересованных сторон. Однако многие требования могут быть противоречивы и необоснованно завышены, что затрудняет их оценку и дальнейшее применение. Поэтому наши исследования направлены на развитие аналитического инструментария, позволяющего определить параметры наиболее предпочтительного, «идеального» функционирования компании в данных конкретных условиях бизнес-среды. Наиболее предпочтительное состояние функционирования компании нами предложено называть эталонным. Определение эталонов с учетом сложившейся бизнес-среды позволяет преодолеть указанные недостатки бизнес-анализа и сформировать новую концепцию. Все это создает предпосылки для систематической работы по формированию аналитически обоснованного видения и предвидения наиболее оптимальной модели бизнеса (эталона) и ее применению в качестве системы измерения экономической, социальной и экологической целесообразности управленческих решений [18], связанных с трансформационными процессами в организации, т.е. для проведения эталонного анализа.

Среди методик традиционного анализа финансово-хозяйственной деятельности не было тех, которые были бы направлены на решение задач аналитического обеспечения по управлению организационными изменениями, диджитализацией бизнеса, обоснования проектов в сфере экологической, социальной ответственности, в сфере совершенствования системы управления организацией. В круг задач экономического анализа также не входило обоснование применения или изменения бизнес-модели организации, анализ выполнения требований и соответствия ожиданиям ключевых заинтересованных сторон, выявление резервов для достижения конкурентного превосходства, а также выяв-

ление стратегического запаса, позволяющего организации функционировать в случае негативных изменений в бизнес-среде.

Важнейшая роль эталонного анализа заключается в том, чтобы обеспечить управленческие решения по изменению бизнеса системой измерения целевых показателей выполнения требований ключевых заинтересованных сторон, оценки на этой основе резервов их улучшения и обоснования коррекций и инновационных проектов по реализации выявленных резервов.

Качество эталонного анализа полностью зависит от содержания, состава и качества используемой информации. Для проведения эталонного анализа используется большой массив разнообразной информации. Поэтому в данном исследовании основной задачей является выявление особенностей формирования информационной базы для проведения эталонного анализа.

В трудах отечественных и зарубежных авторов, посвященных проблемам информационно-аналитического обеспечения развития организации, раскрываются различные подходы для идентификации бизнес-эталонов, как правило, для решения проблем сравнительного анализа при построении рейтингов и комплексных индексов [21]. Однако в данных работах не нашли отражения вопросы применения эталонов как одного из важнейших элементов аналитического обеспечения, направленного на решение комплекса задач, связанных с инициацией и реализацией инновационных проектов и обоснованием стратегических планов. Отдельные элементы концепции эталонного анализа были отражены нами в последние годы в докладах научных конференций, публикациях в научных журналах, монографиях.

Вопросы построения информационной базы, классификации источников информации, порядка предоставления и подготовки для экономического анализа исследуются в трудах отечественных ученых Баканова М.И., Барнгольц С.Б., Басовского Л.Е., Бороненковой С.А., Любушина Н.П., Мельник М.В., Самборского В.И., Стражевого В.А., Татура С.К., Н.Г.Чумаченко, Шеремета А.Д. и других.

При этом специфика информационной базы новых направлений анализа отражена в работах Ильишевой Н.Н.[16], Ефимовой О.В.[10, 11, 12], Бариленко В.И.[7], Зенкиной И.В.[14] и др.

Информационной базой управленческого и финансового анализа являются, как правило, данные соответственно управленческого и финансового учета и отчетности. Другие виды анализа применяют внутреннюю информацию по большей части касательно организации, в отношении которой проводится анализ. Исключение составляет маркетинговый анализ [9], который использует большие массивы внешних данных. Развитие новых направлений экономического анализа нуждается в формировании научно-методологических основ, в том числе и в определении принципов и особенностей построения информационной базы. Прежде всего, широта круга заинтересованных сторон и динамичность их требований влияет на расширение объема необходимых исходных данных для анализа. Эталонный анализ использует как внутреннюю информацию, так и большие массивы данных о ее конкурентах. При этом возможности проведения эталонного анализа напрямую зависят от развития в России системы финансовой и нефинансовой отчетности [12], развития национальных и международных аналитических институтов, разрабатывающих, оценивающих и публикующих разнообразие рейтинги и индексы.

Общий алгоритм проведения эталонного анализа в общем состоит из последовательности, представленной на рис. 1.

С учетом представленных на рисунке 1 последовательности и специфики задач эталонного анализа предполагается применение разнообразных источников его информационного обеспечения. Как известно, определение информационной базы традиционного экономического анализа отталкивается от комплексного подхода его проведения. Эталонный анализ отличается еще большей комплексностью, поэтому он нуждается в существенном расширении информационной базы. Финансовая отчетность, как известно, представляет интересы различных, прежде всего внешних, заинтересованных сторон, поскольку финансовые интересы являются ключевыми с точки зрения экономической безопасности, целесообразности и мотивации взаимодействия. Управленческая отчетность представляет интерес, прежде всего, для внутренних заинтересованных сторон с целью принятия управленческих решений. В то же время, состав ключевых заинтересованных сторон не ограничивается внутренними и внешними пользователями финансовой и управленческой отчетности, и требования к экономическим субъектам не ограничиваются только финансовыми интересами и операционными выгодами. Многоаспектность и динамичность бизнес-среды, которая является одним из объектов эталонного анализа, влияет на расширение объема необходимых исходных данных для анализа.



Формирование информационной базы эталонного анализа осуществляется по общим с традиционным комплексным экономическим анализом принципам и требованиям. Перечислим некоторые особенности требований, вызванных спецификой эталонного анализа.

1. Публичность. Информационная база эталонного анализа должна формироваться из публичных данных стандартизированной отчетности. Это требование необходимо для проведения сравнительной оценки показателей компаний-конкурентов для определения эталона и эталонных значений показателей в определенных условиях бизнес-среды.

2. Достоверность. Это общее требование к информации для экономического анализа выделено по причине того, что источники информации эталонного анализа должны быть высоко достоверными в отношении отражения требований заинтересованных сторон и степени их выполнения. От достоверности зависит правильное определение характеристик бизнес-эталона.

3. Актуальность. Информация должна обеспечивать получение наиболее актуальной характеристики бизнес-среды, эталонного состояния показателей. Поэтому

информационная база эталонного анализа должна своевременно уточняться и актуализироваться.

4. Периодичность поступления. Требуемая информация должна поступать к аналитику на регулярной основе для осуществления систематической работы в инициации и проведении инновационных изменений бизнеса.

5. Стратегическая значимость. Данное требование обусловлено тем, что результаты эталонного анализа прямо влияют на формирование стратегии инновационного развития компании.

6. Сопоставимость. Это требование является обязательным при осуществлении сравнительной оценки параметров выполнения требований заинтересованных сторон конкурентами. Кроме того, выявленный в результате анализа эталон должен быть сопоставим по своим характеристикам с фактическими оценками состояния компании для правильного выявления стратегических резервов, критического уровня развития организации, маржи стратегической безопасности.

7. Полнота. Информационная база эталонного анализа должна содержать полную комплексную информацию для характери-

стики внешней и внутренней бизнес-среды компании. Это обеспечит целостную характеристику бизнес-эталона.

С точки зрения источников информации для проведения эталонного анализа, как и для анализа финансово-хозяйственной деятельности, необходима плановая, учетная и внеучетная информация.

В составе плановой информации наиболее важное значение имеют стратегические планы, в которых отражены индивидуальные особенности бизнеса, стратегическое видение, видение реализации принципов устойчивого развития бизнеса. При этом эталонный анализ и стратегическое планирование имеют рефлексивный характер взаимодействия, поскольку результаты эталонного анализа прямо влияют на содержание стратегических планов. Для качественного формирования информационной базы эталонного анализа отдельно следует отметить недостаточность обеспечения организации прогностической информацией о предстоящих изменениях внешней и внутренней среды, характеризующейся высокой динамичностью. Следует отметить, что развитие цифровых технологий, роботизация процессов являются предпосылками для совершенствования учетной системы эталонного анализа при условии надлежащей квалификации специалистов учетных профессий.

Особое внимание следует уделить тому, что эталонный анализ использует более широкий объем внеучетной информации, чем традиционный анализ финансово-хозяйственной деятельности. Это объясняется следующими факторами:

- ограниченные возможности учетной системы;
- необходимость информации о характеристиках конкурентов для сравнительного анализа;
- необходимость анализа бизнес-контекста, для которого определяется эталон;
- изучение требований заинтересованных сторон предполагает разные источники.

Одним из важнейших источников внеучетного характера являются нормативно-правовая документация, которая отражает требования представителей государственного, регионального и местного управления [19]. На основе мониторинга подготовки и обсуждения законодательных актов можно также получить дополнительные сведения о требованиях различных групп заинтересованных сторон.

В эпоху цифровизации должны найти отражение данные, полученные из общедоступных источников в сети Интернет, а также на основе применения технологий datamining.

Особое значение в формировании информационной базы эталонного анализа имеют материалы рейтинговых агентств. Применение и развитие независимых рейтингов и индексов для проведения эталонного анализа обеспечивают целостность процесса управления и контроля, стимули-

руют совершенствование качества аналитической работы. Особенно сильно влияние тех рейтингов, которые заслужили высокое доверие и авторитет в деловом сообществе. Отдельное значение в настоящее время приобретают рейтинги компаний по направлениям работы в сфере социальной, экологической ответственности. Современный менеджмент компаний-лидеров ориентируется на реализацию принципов устойчивого развития, выполнение требований ключевых заинтересованных сторон. Интересы заинтересованных сторон не всегда связаны с успехами компании в операционной эффективности, а значит финансовая информация недостаточна. До сих пор менеджмент, оценивая бизнес-процессы компании, выстраивал их в цепочку создания ценности для клиента, который реагирует на выполнение требований уровнем своей лояльности, приверженности и «рублем» оценивает усилия организации. В эталонном анализе операционная эффективность не единственный критерий выполнения требований заинтересованных сторон. С другой стороны, заинтересованные стороны лишены такого информационно-аналитического обеспечения, которое было бы и профессионально, и доступно для лиц с различным уровнем подготовки в аналитической сфере.

Для решения перечисленных проблем предлагается применить возможности развития национальных и международных рейтинговых индексов. Национальные рейтинги в России уже находят свое применение. Наиболее известные рейтинги в сфере устойчивого развития в России разрабатываются и распространяются Межрегиональной общественной организацией «Независимая социальная природоохранная инициатива» (МОО «НЕСПИ»), Международным социально-экологическим союзом (МСоЭС), Независимым экологическим рейтинговым агентством (НЭРА), рейтинговым агентством «Репутация», а также Российским союзом промышленников и предпринимателей (РСПП).

В международной практике широко известны семейства индексов Доу Джонса по устойчивому развитию, которые кроме прочего открывают возможности компаниям повысить курс акций и укрепить положение на фондовом рынке. Также широко известно во всем мире рейтинговое агентство S & P предлагает использовать семейство индексов взвешенных индексов S & P ESG, которое является первым глобальным семейством интеллектуальных бета-индексов, основанных исключительно на исследованиях ESG. Есть еще более специализированные семейства индексов, связанные с оценкой в сфере ответственного отношения к климату, полезным ископаемым и т.д.

С точки зрения этапов проведения эталонного анализа применяемая аналитиком информация имеет особенности методов и источников получения, требо-

ваний, характера, форм в зависимости от стадии анализа. Так, в начале анализа при определении требований ключевых заинтересованных сторон используется разнообразная информация из внутренних и внешних источников. Для определения состава ключевых заинтересованных сторон и их требований необходима внутренняя информация стратегического характера, также информация из систем управления взаимоотношениями с заинтересованными сторонами. Главная особенность формирования на данной стадии информации заключается в том, что информация на данной стадии не систематизирована и разнообразна по источникам и другим параметрам. При этом следует учитывать, что большой массив полезных данных накапливается в современных автоматизированных системах управления взаимоотношениями с различными стейкхолдерами. Речь идет о системах управления взаимоотношениями с клиентами (CRM) [1], поставщиками (SRM)[4], общественностью (PRM)[2], органами государственной власти (GRM)[3] и т.д.

На стадии выявления эталонной группы на основе комплексного сравнительного анализа показателей выполнения требований заинтересованных сторон, разумеется, используются результаты анализа на предшествующей стадии, а также применяется систематизированная публичная информация о конкурентах организации. Это, прежде всего, публичная отчетность и рейтинги. Особую роль при этом играет развитие международных стандартов подготовки интегрированной и нефинансовой отчетности, содержание которой имеет большой потенциал для более широкого охвата аспектов функционирования современной компании [11].

На стадии анализа контекста функционирования бизнеса, кроме применения полученной на предыдущих стадиях информационно-аналитических данных, активно применяется информация, типичная для анализа факторов внешней и внутренней среды.

Для анализа зависимости инновационной деятельности и экономических показателей следует проводить сбор информации об инновациях различного характера и масштаба, которые осуществляются в данной компании и других компаниях. Опыт внедрения инноваций в других компаниях может быть предоставлен в виде аналитических обзоров, статей и других форм консалтинговыми компаниями, разработчиками инновационных технологий, научно-исследовательскими организациями. Кроме того, для оценки эластичности экономических показателей инноваций нетехнологического характера (управленческих, организационных и т.п.) следует проводить мониторинг биржевых торгов.

Мониторинг реализации инноваций и их влияния на показатели устойчивого развития и уровень выполнения требова-

ний заинтересованных сторон необходим для корректировки стратегии инновационного развития организации.

Ориентация организации на максимизацию выполнения социальных, экологических и экономических требований различных заинтересованных сторон требует решения сложных аналитических задач. Речь идет о такой проблеме, например, как малосопоставимая метрика социальных, экологических и финансовых последствий [12]. Поэтому необходимо проводить дальнейшие исследования, позволяющие развивать подходы и практические инструменты более обоснованного обобщения результатов повышения устойчивости организации [20]. Новые условия функционирования современных экономических субъектов ставят перед аналитической наукой задачу формирования и развития подходов, методов, методик, способных научно обосновано определить состав эталонов в совокупности экономических субъектов.

Таким образом, содержание информационной базы эталонного анализа определяется потребностями, возникающими для решения аналитических задач на отдельных стадиях проведения эталонного анализа. Как показало исследование, для обеспечения требуемого уровня качества информационного обеспечения эталонного анализа предстоит решить ряд непростых вопросов.

Многообразие заинтересованных сторон ставит перед учетной системой современного экономического субъекта проблему регистрации, документации и обобщения их требований. Сложной проблемой является сопоставимость данных публичной нефинансовой и интегрированной отчетности для осуществлений комплексной сравнительной оценки. Большой проблемой является также и отсутствие необходимого распространения национальных индексов, регулярно публикуемых и характеризующих уровень социальной, экологической ответственности бизнеса, и другие схожие оценки, справедливо отражающее восприятие обществом соответствующих усилий российских экономических субъектов.

Следует также отметить, что последовательное решение выявленных проблем улучшит информационное обеспечение не только эталонного анализа, но других новых направлений аналитической работы.

#### Литература

1. Anshari M. et al. Customer relationship management and big data enabled: Personalization & customisation of services // Applied Computing and Informatics. – 2019. – V. 15. – № 2. – Pp. 94-101.
2. Doorley J., Garcia H.-F. Reputation management: The key to successful public relations and corporate communication. – Routledge, 2020.
3. Meznar M.-B., Johnson Jr-J.-H. Business-government relations within a contingency

theory framework: Strategy, structure, fit, and performance // Business & Society. – 2005. – V. 44. – № 2. – Pp. 119-143.

4. Park J. et al. An integrative framework for supplier relationship management // Industrial Management & Data Systems. – 2010.

5. Асташова Ю.В. Маркетинговый анализ: теория и практика: монография. / Асташова Ю.В., Беляев Н.А., Савельева И.П., Варенцова И.Е., Демченко А.И., Осипова К.В., Трофименко Е.Ю., Цало И.М. – Челябинск: Изд. центр ЮУрГУ, 2013.

6. Бариленко В.И. Бизнес-анализ как инструмент обоснования условий устойчивого развития // Вопросы региональной экономики. – 2015. – № 3 (24). – С. 137-144.

7. Бариленко В.И. Информационно-аналитическое обеспечение устойчивого развития экономических субъектов: монография / под ред. проф. О.В. Ефимовой. / В.И. Бариленко, О.В. Ефимова, Е.В. Никифорова и др. – М.: Изд. «Русайнс», 2015.

8. Бариленко В.И. Учетно-аналитическое и контрольное обеспечение управления инновационным развитием экономического субъекта: монография / Бариленко В.И., Алексеева Г.И., Ефимова О.В., Булыга Р.П., Гавель О.Ю., Глазкова Г.В., Керимова Ч.В., Лапина М.А., Никифорова Е.В., Рожнова О.В., Борисов В.Ф. – М.: КноРус, 2018.

9. Егорова С.Е. Маркетинговый анализ: методология и методика: монография. – Федеральное агентство по образованию, Псковский гос. политехнический ин-т. – Псков, 2008.

10. Ефимова О.В. Анализ и оценка эффективности деятельности хозяйствующих субъектов в области устойчивого развития // Учет. Анализ. Аудит. – 2014. – № 1. – С. 51-59.

11. Ефимова О.В. Аналитические возможности интегрированной отчетности и их использование для стратегических решений: монография / Под ред. Ефимовой О.В. / Ефимова О.В., Малиновская Н.В., Рожнова О.В., Ермакова М.Н., Мельник М.В. и др. – М.: Изд. «Русайнс», 2020.

12. Ефимова О.В. Публичная нефинансовая отчетность в России: проблемы и перспективы развития // В сборнике: Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность и перспективы развития. Материалы XII международной научной конференции студентов, аспирантов, преподавателей. – 2017. – С. 25-30.

13. Зенкина И.В. Методические основы и инструменты стратегического анализа деятельности организации // Аудит и финансовый анализ. – 2013. – № 1. – С. 106-115.

14. Зенкина И.В. Повышение информативной и аналитической ценности публичной нефинансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. – 2019. – Т. 22. – № 1 (451). – С. 4-23.

15. Зенкина И.В. Системный подход как основа стратегического бизнес-анализа // В сборнике: Системный анализ в экономике – 2016. Сборник трудов IV Международной научно-практической конференции – биен-

нале / Под редакцией Г.Б. Клейнера, С.Е. Щепетовой. – 2016. – С. 253-256.

16. Ильишева Н.Н., Балдеску Е.В. Нефинансовая отчетность как информационная база экологического анализа // Агротранспортно-экологическая политика России. – 2014. – № 10 (34). – С. 78-80.

17. Савкин В.И. Формирование информационной базы устойчивого эколого-экономического развития как основы для анализа и принятия стратегических управленческих решений // Экономический анализ: теория и практика. – 2010. – № 16 (181). – С. 36-41.

18. Савкин В.И. Экологический менеджмент: решение проблемы устойчивого развития сельских территорий // Менеджмент в России и за рубежом. – 2018. – № 2. – С. 64-68.

19. Удалова З.В. Нормативно-правовая основа формирования учетно-аналитического обеспечения управления сельскохозяйственными организациями // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – № 6. – С. 69-83.

20. Шеремет А.Д. Комплексный анализ и оценка финансовых и нефинансовых показателей устойчивого развития компаний // Аудит. – 2017. – № 5. – С. 6-9.

21. Шеремет А.Д., Гармаш М.Г. Комплексная рейтинговая оценка устойчивости развития предприятий // Аудит и финансовый анализ. – 2017. – № 3-4. – С. 152-157.

#### References

1. Anshari M. et al. Customer relationship management and big data enabled: Personalisation & customisation of services // Applied Computing and Informatics. – 2019. – V. 15. – № 2. – Pp. 94-101.
2. Doorley J., Garcia H.-F. Reputation management: The key to successful public relations and corporate communication. – Routledge, 2020.
3. Meznar M.-B., Johnson Jr-J.-H. Business-government relations within a contingency theory framework: Strategy, structure, fit, and performance // Business & Society. – 2005. – V. 44. – № 2. – Pp. 119-143.
4. Park J. et al. An integrative framework for supplier relationship management // Industrial Management & Data Systems. – 2010.
5. Astashova Y.V. Marketing Analysis: Theory and Practice: Monograph / Astashova Y.V., Belyaev N.A., Savelyeva I.P., Varentsova I.E., Demchenko A.I., Osipova K.V., Trofimenko E.Y., Tsalo I.M. – Chelyabinsk: Publishing Center of SUSU, 2013.
6. Barilenko V.I. Business Analysis as a Tool to Justify the Conditions for Sustainable Development. – 2015. – № 3 (24). – Pp. 137-144.
7. Barilenko V.I. Information and analytical support of sustainable development of economic entities: monograph / ed. by Prof. O.V. Efimova; V.I. Barilenko, O.V. Efimova, E.V. Nikiforova et al. – Moscow: Rusains Publishing House, 2015.
8. Barilenko V.I. Accounting and analytical and control support of innovation development management of an economic entity: monograph / Barilenko V.I., Alekseeva G.I., Efimo-

va O.V., Bulyga R.P., Havel O.Yu., Glazkova G.V., KerimovaCh.V., Lapina M.A., Nikiforova E.V., Rozhova O.V., Borisov V.F. – Moscow : KnoRus, 2018.

9. Egorova S.E. Marketing analysis: methodology and methodology: monograph / S.E. Egorova. – Federal Agency for Education. – Pskov State Polytechnic Institute. – Pskov, 2008.

10. Efimova, O.V. Analysis and Efficiency Estimation of Economic Entities in the Field of Sustainable Development // Accounting. Analysis. – Audit. – 2014. – № 1. – Pp. 51-59.

11. Efimova O.V. Analytical capabilities of integrated reporting and their use for strategic decisions : monograph / Efimova O.V., ed. by: Efimova O.V., Malinovskaya N.V., Rozhnova O.V., Ermakova M.N., Melnik M.V. et al. – Moscow : Rusains, 2020.

12. Efimova O.V. Public non-financial reporting in Russia: problems and prospects for development // In the collection: Accounting, Analysis and Audit: History, Modernity and

Development Prospects. Materials of XII International scientific conference of students, post-graduates, teachers. – . 2017. – Pp. 25-30.

13. Zenkina I.V. Methodological foundations and tools for strategic analysis of the organization's activities // Audit and financial analysis. – 2013. – № 1. – Pp. 106-115.

14. Zenkina I.V. Enhancing informative and analytical value of public non-financial reporting//International Accounting. – 2019. – Vol. 2. – № 1 (451). – Pp. 4-23.

15. Zenkina I.V. System approach as the basis for strategic business analysis // In the collection: System Analysis in Economics - 2016. Proceedings of the IV International Scientific and Practical Conference-Biennale. Edited by G.B. Kleiner, S.E. Shepetova. – 2016. – Pp. 253-256.

16. Iisheva N.N., Baldescu E.V. Non-financial reporting as an information base for environmental analysis // Agrifood Policy of Russia. – 2014. № 10 (34). – Pp. 78-80.

17. Savkin V.I. Formation of the information

base of sustainable environmental and economic development as a basis for analysis and strategic management decisions//Economic Analysis: Theory and Practice. – 2010. – № 16 (181). – Pp. 36-41.

18. Savkin V.I. Ecological management: solving the problem of sustainable development of rural areas// Management in Russia and abroad. – 2018. – № 2. – Pp. 64-68.

19. Udalova Z.V. Regulatory and legal basis for the formation of accounting and analytical support for the management of agricultural organizations // Audit and Financial Analysis. – 2010. – № 6. – Pp. 69-83.

20. Sheremet A.D. Comprehensive Analysis and Assessment of Financial and Non-Financial Indicators of Sustainable Development of Companies // Audit. – 2017. – № 5. – Pp. 6-9.

21. Sheremet A.D., Garmash M.G. Comprehensive Rating Assessment of Enterprise Sustainability // Audit and Financial Analysis. – 2017. – № 3-4. – Pp. 152-157.

## **ВС РФ не согласился с взысканием компенсации за задержку выдачи трудовой книжки бывшему директору**

После увольнения бывший руководитель организации обратился в суд. Среди прочего он просил взыскать компенсацию за задержку выдачи трудовой книжки.

Организация утверждала, что бывший работник злоупотребил правом. Документы по кадровому учету находились у него, так как он отвечал за трудовые книжки. После увольнения бывший директор их не передал, хотя к нему обращались дважды. Организация не могла выдать трудовую книжку.

Кроме того, до момента рассмотрения дела работник числился руководителем других компаний.

Первая инстанция встала на сторону организации. Бывший директор мог получить трудовую книжку, но после увольнения работал без нее.

Апелляция и кассация посчитали, что нужно выплатить компенсацию за задержку выдачи документа. Работник не получил книжку, а уведомление с просьбой ее забрать или дать согласие на отправку по почте ему не направили.

Дело дошло до ВС РФ. Он не согласился с взысканием компенсации. Суды должны учесть доводы работодателя об отсутствии его вины в том, что трудовая книжка не выдана. В новом апелляционном рассмотрении предстоит выяснить, в частности:

- виновата ли организация в задержке документа;
- действительно ли работник не мог трудоустроиться из-за его отсутствия (получал отказы);
- где находится трудовая книжка.

Полагаем, если установят, что бывший директор не передал кадровые документы работодателю, компенсацию платить не придется.

*Документ: Определение ВС РФ от 15.11.2021 N 4-КГ21-43-К1 ([http://vsrf.ru/stor\\_pdf.php?id=2067292](http://vsrf.ru/stor_pdf.php?id=2067292))*

## **Разные основания увольнения по итогам испытания в уведомлении и приказе – суд увидел нарушение**

Организация уведомила сотрудника об увольнении по результатам испытания со ссылкой на служебную записку его руководителя. Работник не достигал плановых показателей, не выполнял распоряжения и т.д. В приказе в качестве основания увольнения указали другую служебную записку. Работник подал иск.

Суды разошлись во мнениях. Первая инстанция встала на сторону работника. Апелляция признала увольнение законным: сотрудник в период испытания не исполнял обязанности должным образом.

Кассация поддержала первую инстанцию, которая восстановила сотрудника. В уведомлении и приказе об увольнении работодатель указал разные основания. Соответственно, сотруднику не сообщили о причинах, из-за которых его признали не выдержавшим испытания. Он не мог возразить на претензии работодателя.

*Документ: Определение 4-го КСОЮ от 08.07.2021 N 88-16196/2021*

The magazine enters in «List of conducting scientific magazines and the editions which are let out in the Russian Federation in which the basic scientific results of dissertations on competition of a scientific degree of the doctor of sciences» should be published [http://vak.ed.gov.ru].

## Editorial Board

**Chaya Vladimir Tigranovich**,  
Chief Editor, Doctor of Economics, Professor, member of the Russian Academy of Natural Sciences, Senior Research Associate of the Department of Accounting, Analysis and Auditing of the Faculty of Economics of M.V. Lomonosov MSU, Chairman of the Executive Board of the non-profit partnership Auditors Association «Sodruzhestvo». chaya@auditor-sro.org

**Dobrovensky Vasilii Sergeevich**,  
Director general of the Publishing house «AUDIT»,  
First assistant of the chief editor. audit@auditrf.ru

**Barilenko Vladimir Ivanovich**,  
Doctor of Economics, professor, Department of Accounting, Analysis and Audit, Financial University under the Government of the Russian Federation (Moscow), honored worker of higher education of the Russian Federation. vbarilenko@yandex.ru

**Chechina Maria Vladimirovna**,  
Executive secretary, redaktor@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\_chupahina@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, Deputy Chief Accountant of OJSC «Pervii kanal». 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**,  
Doctor of Economics, Professor, Chief of Department of Accounting, Analysis and Audit of the Faculty of Economics of Lomonosov Moscow State University.

**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

**Aliev Zubayir Magomeddibirovich**  
Phd Economics, Member of the Board - Auditor of the Concept Gallery JLLC, z-m-aliev@mail.ru (Republic of Belarus)

**Beridze Teimuraz**  
Doctor of Economics, Professor Department of the Faculty of Economics and Business of Tbilisi State University named after Ivane Javakishvili (Georgia)

**Gasparyan Martik Yurikovich**  
Doctor of Economics, professor, academician, vice-president of the International Academy of Spiritual Unity of peoples of the world, a member of the Advisory Board of the Chamber of Control and Accounts of Moscow (Russian Federation)

**Gogia Kama Alekseevna**  
Chairman of the State Committee of Statistics of the Republic of Abkhazia, Ph.D. of Economics, Honorary Professor of Abkhaz State University, Associate Member of the Russian Academy of Natural Sciences

**Kharabadze Elena Ruslanovna**  
Professor, Head of the Department of Accounting and Audit of the faculty of Economics and Business of Tbilisi State University named after Ivane Javakishvili (Georgia)

**Koomar Rajiv**  
Doctor, second secretary of the International Department of the Ministry of Science and Education of India (Republic of India)

**Kvatashidze Nadezhda Viktorovna**  
Associate Professor of the Department of Accounting and Audit of the Faculty of Economics and Business of Tbilisi State University named after Ivane Javakishvili (Georgia)

**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)

**Reylyan Iano Rudolphovich**  
Doctor of economic sciences, professor at the faculty of international economics and business administration, Tartu University (Republic of Estonia)

**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)

**Rush-Latypova Olga Vladimirovna**  
Doctor of economic sciences, professor at business faculty of the Higher Education Melbourne Polytechnic, certified accountant of Australia (Commonwealth of Australia, Australia)

**Sosnovsky Alexander Viktorovich**  
assistant professor of the Institute of International Politics and Economics in Hamburg, chief editor of the German online magazine "World Economy" (Federal Republic of Germany)

**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)



12 • 2021

# AUDIT

