

# УЧЕТ. АНАЛИЗ. АУДИТ

Научно-практический журнал

DOI: 10.26764/2408-9303

Издание зарегистрировано  
в Федеральной службе по надзору  
в сфере связи, информационных технологий  
и массовых коммуникаций:  
ПИ № ФС77–67070  
от 15 сентября 2016 г.

The edition is registered  
in the Federal Service for Supervision  
of Communications,  
Informational Technologies and Media Control:  
PI № ФС77–67070  
of 15, September, 2016

Периодичность издания – 6 номеров в год

Publication frequency – 6 issues per year

Учредитель: «Финансовый университет»

Founder: “Financial University”

Журнал ориентирован на научное обсуждение  
актуальных проблем в области  
учета, анализа и аудита.

The Journal is oriented towards  
scientific discussion of present-day topics  
in the sphere of accounting, analysis  
and auditing.

Журнал входит в перечень периодических  
научных изданий, рекомендуемых ВАК  
для публикации основных результатов  
диссертаций на соискание ученых степеней  
кандидата и доктора наук, включен в ядро  
Российского индекса научного цитирования  
(РИНЦ) и в список журналов Russia Science  
Citation Index

The Journal is included in the list  
of academic periodicals recommended  
by the Higher Attestation Commission  
for publishing the main findings of PhD  
and ScD dissertations, included  
in the core of the Russian Science Citation  
Index (RSCI)

Журнал распространяется по подписке.  
Подписной индекс 94058 в объединенном  
каталоге «Пресса России»

The Journal is distributed by subscription.  
Subscription index: 94058 in the consolidated  
catalogue “The Press of Russia”

Vol. 6 • No. 5 • 2019

# ACCOUNTING. ANALYSIS. AUDITING

[UCHET. ANALIZ. AUDIT]

Scientific and Practical Journal

DOI: 10.26764/2408-9303



---

## ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

**Р.П. Булыга**, доктор экономических наук, профессор, руководитель Департамента учета, анализа и аудита Финансового университета

### РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ

**М.А. Эскиндаров**, ректор Финансового университета, доктор экономических наук, профессор, академик Российской академии образования – председатель редакционной коллегии

**Р.Е. Артюхин**, руководитель Федерального казначейства (Казначейства России)

**О.В. Голосов**, доктор экономических наук, профессор

**Д.А. Ендовицкий**, ректор Воронежского государственного университета, доктор экономических наук, профессор

**В.В. Панков**, профессор кафедры бухгалтерского учета и налогообложения Российского экономического университета имени Г.В. Плеханова, доктор экономических наук, профессор

**С.В. Панкова**, проректор по учебной работе Оренбургского государственного университета, доктор экономических наук, профессор

**В.Я. Соколов**, партнер PwC, доктор экономических наук, профессор

**А.Д. Шерemet**, президент СРО ААС, доктор экономических наук, профессор

**Л.З. Шнейдман**, директор Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Министерства финансов Российской Федерации, доктор экономических наук, профессор

**М.В. Мельник**, доктор экономических наук, профессор, профессор Департамента учета, анализа и аудита Финансового университета – заместитель главного редактора

**К.В. Алтухов**, партнер Департамента аудиторских услуг ЗАО «КПМГ», заведующий кафедрой «КПМГ» Финансового университета

**В.Г. Гетьман**, доктор экономических наук, профессор, профессор Департамента учета, анализа и аудита Финансового университета

**Д.И. Казачков**, директор Группы компаний «1С-Рарус», заведующий кафедрой «Технологии 1С» Финансового университета

**Л.В. Клепикова**, кандидат экономических наук, профессор, декан Факультета учета и аудита Финансового университета

**В.Г. Когденко**, доктор экономических наук, доцент, заведующая кафедрой финансового менеджмента Национального исследовательского ядерного университета «МИФИ»

**Е.В. Никифорова**, доктор экономических наук, профессор, заместитель руководителя Департамента учета, анализа и аудита по учебной работе Финансового университета

**В.С. Плотников**, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры экономики, финансов и учета Севастопольского филиала Российского экономического университета имени Г.В. Плеханова

**В.Н. Салин**, кандидат экономических наук, профессор, профессор Департамента учета, анализа и аудита Финансового университета

**В.П. Фомин**, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры учета, анализа и аудита Самарского государственного экономического университета

**Дж. Галасси**, профессор по экономике предприятия и бухгалтерскому учету кафедры экономики Университета Пармы (Италия), почетный профессор Кубанского государственного университета

**О. Гювемли**, профессор, доктор, президент Ассоциации бухгалтерского учета и финансовых исследований Университета Мармара (Турция)

**Ю.А. Кузьминский**, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета Киевского национального экономического университета имени Вадима Гетьмана (Украина)

**М.И. Кутер**, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета (Россия)

**Д.А. Панков**, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства Белорусского государственного экономического университета (Беларусь)

**Г.Дж. Превиц**, профессор Школы менеджмента Уэзерхед Университета Кейс Вестерн Резерв, заслуженный профессор (США)

**Ж. Ришар**, почетный профессор Университета Париж-Дофин, Воронежского государственного аграрного университета имени императора Петра I, член Коллегии по стандартам бухгалтерского учета, доктор (Франция)

**А. Сангстер**, бакалавр, магистр, доктор философии, дипломированный бухгалтер, профессор бухгалтерского учета, Университет Сассекс (Великобритания)

---

---

## CHIEF EDITOR

**R.P. Bulyga**, Doctor of Economics, Professor, Head, Department of Accounting, Analysis and Auditing, Financial University

### EDITORIAL COUNCIL MEMBERS

**M.A. Eskindarov**, Rector, Financial University, Doctor of Economics, Professor, Academician of the Russian Academy of Education, Chairman of the Editorial Board

**R.E. Artyukhin**, Head, Federal Treasury (Treasury of Russia)

**O.V. Golosov**, Doctor of Economics, Professor

**D.A. Endovitskii**, Rector of Voronezh State University, Doctor of Economics, Professor

**V.V. Pankov**, Professor of the Department of Accounting and Taxation, Plekhanov Russian University of Economics, Doctor of Economics, Professor

**S.V. Pankova**, Vice-Rector for Educational Affairs of Orenburg State University, Doctor of Economics, Professor

**V. Ya. Sokolov**, Partner, PwC, Doctor of Economics, Professor

**A.D. Sheremet**, President, Self-regulatory organization of auditors Association "Sodruzhestvo", Doctor of Economics, Professor

**L.Z. Schneidman**, Director, Department for Supervision of Accounting, Financial Reporting and Auditing, Ministry of Finance of the Russian Federation, Doctor of Economics, Professor

**M.V. Melnik**, Doctor of Economics, Professor, Department of Accounting, Analysis and Auditing, Financial University, Deputy Editor

**K.V. Altukhov**, Partner, Department of Auditing, KPMG, Head, Department of KPMG, Financial University

**V.G. Getman**, Doctor of Economics, Professor, Department of Accounting, Analysis and Auditing, Financial University

**D.I. Kazachkov**, Director, 1C-Rarus Group of Companies, Head, Department of 1C Technology, Financial University

**L.V. Klepikova**, PhD (Economics), Professor, Dean, Faculty of Accounting and Auditing, Financial University

**V.G. Kogdenko**, Doctor of Economics, Associate Professor, Head of Financial Management Department, National Research Nuclear University MEPhI

**E.V. Nikiforova**, Doctor of Economics, Professor, Deputy Head, Department of Accounting, Analysis and Auditing, Financial University

**V.S. Plotnikov**, Doctor of Economics, Professor, Professor of the Department of Economics, Finance and Accounting, Sevastopol Branch of Plekhanov Russian University of Economics

**V.N. Salin**, PhD (Economics), Professor, Department of Accounting, Analysis and Auditing, Financial University

**V.P. Fomin**, Doctor of Economics, Professor, Professor of the Department of Accounting, Analysis and Auditing, Samara State University of Economics

**G. Galassi**, Full Professor of Business Economics and Accounting, Department of Economics, University of Parma (Italy), Emeritus Professor, Kuban State University

**O. Güvemli**, Professor, Doctor, President, Association of Accounting and Financial History Researchers, Marmara University (Turkey)

**Yu.A. Kuzminsky**, Doctor of Economics, Professor, Head, Department of Accounting, Hetman Kyiv National Economic University (Ukraine)

**M.I. Kuter**, Doctor of Economics, Professor, Head, Department of Accounting, Auditing and Automated Data Processing, Kuban State University (Russia)

**D.A. Pankov**, Doctor of Economics, Professor, Head, Department of Accounting, Account Analysis and Auditing in the National Economy, Belarus State Economic University (Belarus)

**G.J. Previts**, Professor, Weatherhead School of Management, Case Western Reserve University, Distinguished University Professor (USA)

**J. Richard**, Professor Emeritus of Paris Dauphine University and Voronezh State Agricultural University named after Emperor Peter the Great, member of Accounting Standards Board, Doctor (France)

**A. Sangster**, BA, MSc, PhD, Cert. TESOL, CA, Professor of Accounting, University of Sussex (UK)

---

Журнал «Учет. Анализ. Аудит»  
2019, Т. 6, № 5

Журнал зарегистрирован  
в Федеральной службе  
по надзору в сфере связи,  
информационных технологий  
и массовых коммуникаций.

Свидетельство о регистрации  
ПИ № ФС77-67070  
от 15 сентября 2016 г.

Учредитель

ФГБОУ ВО «Финансовый  
университет при  
Правительстве Российской  
Федерации»

Главный редактор

Р.П. Булыга

Заведующий редакцией

научных журналов

В. А. Шадрин

Выпускающие редакторы

А. С. Островская, В.П. Косарев

Корректор

С.Ф. Михайлова

Переводчики

О.Н. Петрова, И. А. Осипова

Верстка

С.М. Ветров

Оформление подписки

в редакции по тел.:

8 (499) 943-94-31,

e-mail: MMKorigova@fa.ru

Адрес редакции:

125993, ГСП-3, Москва,  
Ленинградский пр-т, 53, к. 5.9

Тел.: 8 (499) 943-94-59

E-mail: ostrovskayaas@mail.ru

www.accounting.fa.ru

Подписано в печать:

21.10.2019

Формат 60 × 84 1/8

Объем 11,5 п.л.

Заказ № 936

Отпечатано

в Отделе полиграфии

Финансового университета

(Ленинградский пр-т, д. 49)

© Финансовый университет

## ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

*В.А. Грибушенкова*

**Учетная политика организаций,**

**осуществляющих внешнеэкономическую деятельность . . . . . 6**

*С.Н. Поленова*

**Развитие организационно-методического обеспечения**

**бухгалтерского учета на малых предприятиях . . . . . 16**

## ТЕОРИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ

*А.М. Елохов, Т.В. Александрова*

**Подходы к оценке результатов цифровой**

**трансформации экономики России . . . . . 24**

*Е.Л. Шуремов*

**Проблемы выбора экономических измерителей. . . . . 36**

*О.П. Уманец*

**Современная организация финансового контроля . . . . . 46**

## ОПЫТ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

*Д.С. Фомина*

**Развитие инструментов оценки**

**и контроля качества аудиторской деятельности . . . . . 58**

*Н.Д. Бровкина*

**Стратегия развития органов надзора**

**за качеством аудиторских услуг. . . . . 69**

## ПОДГОТОВКА КАДРОВ ДЛЯ НОВОЙ ЭКОНОМИКИ

*А.Ю. Оборский, А.Н. Амерсланова*

**Оценка интеллектуального капитала**

**российских вузов и научных учреждений . . . . . 80**

## ЮБИЛЕЙ

*М.В. Мельник*

**Юбилей большого ученого, учителя и друга . . . . . 88**

## REPORTING ORGANIZATIONS

*V.A. Gribushenkova*

**Accounting Policies of Organizations Engaged  
in Foreign Economic Activity. . . . .6**

*S.N. Polenova*

**Development of Organizational and Methodological  
Support of Accounting at Small Enterprises. . . . .16**

## THEORY OF ACCOUNTING AND CONTROL

*A.M. Elokhov, T.V. Alexandrova*

**Approaches to Assessing the Results  
of the Digital Transformation of the Russian Economy . . . . .24**

*E.L. Shuremov*

**Problems of the Choice of Economic Measuring Instruments . . . . .36**

*O.P. Umanets*

**Modern Organization of Financial Control . . . . .46**

## EXPERIENCE PERFECTION

*D.S. Fomina*

**Development of Instruments for Audit  
Quality Assessment and Control. . . . .58**

*N.D. Brovkina*

**Development Strategy for Audit Services Quality Supervisors . . . . .69**

## STAFF TRAINING FOR THE NEW ECONOMY

*A. Yu. Oborskii, A.N. Amerlanova*

**The Assessment of Russian Scientific  
Institutions' Intellectual Capital. . . . .80**

## ANNIVERSARY

*M.V. Mel'nik*

**The jubilee of the great scientist, teacher and friend . . . . .88**

**The journal "Accounting.  
Analysis. Auditing"  
2019, vol. 6, no. 5**

The journal was registered  
in the Federal Service  
for Supervision of  
Communications, Information  
Technology and Mass Media.  
The certificate of registration:  
PI number FS77-67070 from  
September 15, 2016.

Founder  
**The Financial University under  
the Government of the Russian  
Federation**

Editor-in-Chief  
**R.P. Bulyga**

Head of Scientific Journals  
Editorial Department  
**V.A. Shadrin**

Managing Editor  
**A.S. Ostrovskaya, V.P. Kosarev**

Proofreader  
**S.F. Mikhaylova**

Translators  
**O.N. Petrova, I.A. Osipova**

Design, Layout  
**S.M. Vetrov**

**Subscription in editorial office**  
Tel.: +7 (499) 943-94-59  
E-mail: MMKorigova@fa.ru

**Editorial address:**  
53, Leningradsky prospekt,  
office 5.9  
Moscow, 125993

E-mail: ostrovskayaas@mail.ru  
www.accounting.fa.ru

Signed off to printing:  
21.10.2019  
Format 60 × 84 1/8  
Size 11,5 printer sheets  
Order № 936

Printed in the Polygraphy  
Department  
of the Financial University  
(51, Leningradsky prospect)

© Financial University

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-5-6-15  
УДК 657.21,336.221.2(045)  
JEL M410, M490

## Учетная политика организаций, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность

В.А. Грибушенкова

Кубанский государственный аграрный университет им. И.Т. Трубилина, Краснодар, Россия  
<https://orcid.org/0000-0003-0270-9702>

### АННОТАЦИЯ

Цель исследования – разработка концепции внутреннего регламента «учетная политика» организации с учетом особенностей законодательной базы к учету и контролю экспортных операций, методологическая основа – диалектический подход к явлениям и процессам финансово-хозяйственной деятельности организаций внешней экономической деятельности (ВЭД). В процессе разработки проблемы использовались методологические подходы: системный, дедукция и индукция, сравнительный анализ, конкретизация, формально правовая оценка документации. Рассмотрен порядок составления учетной политики с учетом особенностей бухгалтерского и налогового учета экспортных операций, принимая во внимание требования законодательно-нормативной базы к ВЭД. Сделан акцент на формах применяемых учетных документов и содержании плана счетов, в котором необходимо предусмотреть счета первого, второго (субсчета) и третьего порядка (субконто) для получения детализированной информации по каждой экспортной сделке, активов и обязательств. Доказано, что при составлении учетной политики для целей налогового учета необходимо учитывать принципы учетной политики всего бухгалтерского учета. Полученные результаты дополняют и расширяют научную базу других ученых-экономистов по вопросам организации учета внешнеэкономической деятельности. Представленная модель регламента «учетная политика» организации будет полезна в практической деятельности субъектов, осуществляющих внешнеторговые операции.

**Ключевые слова:** учетная политика; внешнеэкономическая деятельность; экспорт; экспортные операции; бухгалтерский учет; налоговый учет; рабочий план счетов; график документооборота

**Для цитирования:** Грибушенкова В.А. Учетная политика организаций, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность. *Учет. Анализ. Аудит.* 2019;6(5):6-15. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-5-6-15

## ORIGINAL PAPER

## Accounting Policies of Organizations Engaged in Foreign Economic Activity

V.A. Gribushenkova

Trubilin Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia  
<https://orcid.org/0000-0003-0270-9702>

### ABSTRACT

The purpose of the study is to develop the concept of the internal regulation “accounting policy” of an organization, taking into account the peculiarities of the legal framework for accounting and controlling export operations. The methodological basis is a dialectical approach to the phenomena and processes of financial and economic operations of organizations engaged in foreign economic activity. To research the problem the following methodological approaches were used: systemic approach, deduction and induction, comparative analysis, specification, formally legal assessment of documentation. The paper discusses the procedure for drawing up accounting policies, taking into account the peculiarities of accounting and tax accounting of export operations and the requirements of the legislative and regulatory framework for foreign economic activity. The emphasis is placed on the forms of the accounting documents applied and the contents of the chart of accounts, in which it is necessary to provide for the accounts of the first, second (subaccounts) and third (subcontos) orders to obtain the detailed information on each export transaction, assets and liabilities. The author proves that when drawing up accounting policies for tax accounting purposes, it is necessary to

consider accounting policies of accounting as a whole. The results obtained complement and expand the other economic academics' scientific base on how to organize accounting of foreign economic activity. The presented model of the regulation "accounting policy" of the organization will be useful in the practical activities of entities carrying out foreign trade operations.

**Keywords:** accounting policies; foreign economic activity; export; export operations; accounting; tax accounting; working chart of accounts; slotting

**For citation:** Gribushenkova V.A. Accounting policies of organizations engaged in foreign economic activity. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2019;6(5):6-15. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-5-6-15

## ВВЕДЕНИЕ

На современном этапе одним из важнейших направлений в экономической политике Российской Федерации является развитие внешне-торговых отношений, где особая роль отводится увеличению доли экспорта продукции с высокой добавленной стоимостью. Для хозяйствующих субъектов развитие экспорта — это повышение конкурентоспособности и расширение границ развития бизнеса, для государства — рост налоговых и таможенных поступлений в бюджет [1].

Организация и сопровождение внешнеторговых сделок напрямую связаны с бухгалтерским учетом данных операций, качеством предоставляемой информации, ее достоверности, прозрачности и детализации. Учетно-финансовая информация по внешнеэкономической деятельности необходима внутренним и внешним пользователям для анализа и принятия стратегических решений, а также привлечения новых инвестиций.

Внешнеэкономическая деятельность в РФ регулируется комплексом нормативных и законодательных актов международного, таможенного, валютного, бухгалтерского и налогового законодательства РФ [2]. На практике это создает большие сложности при отражении операций в учете и появляется потребность в грамотно организованной теоретически-методологической модели учета, где основополагающим регламентом выступает учетная политика организации.

Учетная политика является важнейшим локально-нормативным документом коммерческой организации, в котором устанавливается специфика деятельности хозяйствующего субъекта и организация особенностей учета [3]. Исследованию вопросов, связанных с формированием и применением учетной политики, посвящены труды различных авторов, в том числе Н. В. Кулиш, В. С. Германовой, К. Б. Намазовой, Н. Д. Зариповой, И. В. Федоренко, Н. А. Лытневой, М. Ф. Сафоновой, Р. М. Юсупова, И. Н. Макарова и других. Однако, несмотря на значи-

тельное количество работ, недостаточное внимание уделяется проблемным вопросам, связанным с особенностями организации учета экспортных операций, роль которых в последние годы стремительно возрастает в практике российских экспортеров.

## ОСОБЕННОСТИ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

Учетная политика — это внутренний регламент предприятия, в котором отражаются основные принципы, правила, формы и методы ведения учета, принятые организацией из возможных вариантов и допущений, предлагаемых действующими нормами законодательства [4].

Понятие «учетная политика» до 2002 г. имело отношение лишь к бухгалтерскому учету, но, когда 01.01.2002 г. была введена в действие глава 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций», организациям пришлось формировать дополнительно учетную политику для налогового учета [5]. Отсутствии возможности формирования одной учетной политики обосновывается различиями в некоторых принципах и правилах учета, предписанных бухгалтерским и налоговым законодательством.

В настоящее время организации всех форм собственности, независимо от вида деятельности и выбранного режима налогообложения, должны формировать две учетные политики (табл. 1).

Как видно из табл. 1, учетную политику для целей бухгалтерского учета и налогового учета регламентируют разные нормативно-законодательные акты, однако бухгалтерское и налоговое законодательство определяет учетную политику как совокупность способов ведения учета [6].

Учетная политика организации по внешнеэкономической деятельности разрабатывается ежегодно и утверждается приказом руководителя, датированным не позднее 31 декабря текущего года на предстоящий отчетный год. Вновь созданные организации должны разработать и ут-

Таблица 1 / Table 1

## Виды учетной политики организации / Types of accounting policies of the organization

Область информации / Area of information	Учетная политика для целей бухгалтерского учета / Accounting policies for accounting purposes	Учетная политика для целей налогового учета / Accounting policies for tax purposes
Нормативно-правовое регулирование	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»;</li> <li>– приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету „Учетная политика организации“ (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету „Изменения оценочных значений“ (ПБУ 21/2008)»);</li> <li>– приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению»;</li> <li>– прочие</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– НК РФ (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ;</li> <li>– НК РФ (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ.</li> <li>– письма Минфина;</li> <li>– прочие</li> </ul>
Понятие	Учетная политика – это принятая организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета: первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности (ПБУ 1/2008)	Учетная политика – это выбранная налогоплательщиком совокупность допустимых НК РФ способов (методов) определения доходов, расходов, их признания, оценки, и распределения (НК РФ)

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

вердить учетную политику не позднее 90 дней со дня государственной регистрации юридического лица, но до первой даты отчетного (налогового) периода. Принятая вновь созданной организацией учетная политика считается применяемой со дня государственной регистрации юридического лица. Применяется всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от их места нахождения [7].

Формирует учетную политику, как правило, главный бухгалтер, в особых случаях это можно поручить сторонней организации или специалисту (на основании договора), но утверждает ее руководитель Общества (директор).

Основные требования и принципы, которым должна соответствовать учетная политика, представлены в табл. 2.

Учетная политика должна соответствовать принципу «последовательность применения», поэтому случаями, когда возможно изменение регламента, являются следующие [8]:

- изменение законодательства (в том числе изменения нормативно-правовых актов, регламентирующих бухгалтерский, налоговый учет валютных и экспортных операций);
- существенное изменение условий хозяйствования (реорганизация, изменение видов деятельности, структуры работы, финансовой политики и т.п.);

Таблица 2 / Table 2

**Цель, принципы и требования регламента / Purpose, principles and requirements of the regulations**

Принципы / Principles	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Имущественная обособленность;</li> <li>– непрерывность деятельности;</li> <li>– последовательность применения;</li> <li>– временная определенность фактов хозяйственной деятельности</li> </ul>
Требования / Requirements	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Своевременность;</li> <li>– полнота;</li> <li>– рациональность;</li> <li>– осмотрительность;</li> <li>– приоритет содержания над формой</li> </ul>
Цель / Target	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Конкретизация методики оценки активов и обязательств;</li> <li>– разработка методологии учета объектов, по которым отсутствует законодательно закрепленный порядок;</li> <li>– закрепление перечня первичных документов и графика документооборота;</li> <li>– утверждение порядка и методологии составления отчетности</li> </ul>

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

- изменения условий организации внешне-экономической деятельности (изменения, вносимые в международные соглашения, влияющие на условия внешнеторговых контрактов, политические изменения международного уровня, экономические внешнеторговые санкции и др.);
- разработка или выбор обществом нового способа ведения бухгалтерского, налогового учета, применение которого приводит к повышению качества информации об объекте учета.

Изменения, вносимые в учетную политику, вступают в силу в разное время:

- при смене метода учета — с начала нового налогового периода (с 1 января года, следующего за внесением изменений);
- при изменении законодательства — не ранее даты вступления изменений в силу<sup>1</sup>.

На формирование учетной политики организации экспортера наиболее сильное влияние оказывают особенности организации учета в этих организациях<sup>2</sup>. В их числе [9]:

- организация раздельного учета доходов и расходов;
- ведение параллельного учета в иностранной валюте и в валюте РФ;

<sup>1</sup> Учетная политика организации для целей налогообложения на 2019 год. Главбух. 2018. URL: <https://www.glavbukh.ru/art/85781-uchetnaya-politika-dlya-nalogooblozheniya-2019> (дата обращения: 11.04.2019).

<sup>2</sup> Учет экспорта товаров. Главбух. 2019. URL: <https://www.glavbukh.ru/art/19568-uchet-eksportnyh-operatsiy> (дата обращения: 09.04.2019).

- переоценка активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте;
- учет курсовых разниц;
- учет таможенных сборов и пошлин;
- ведение учета по зарубежным командировкам (в соответствии с постановлением Правительства РФ от 13.10.2008 № 749 «Об особенностях направления работников в служебные командировки»);
- ведение раздельного учета НДС;
- отслеживание даты перехода права собственности;
- контроль за полнотой поступления оплаты за экспортируемый товар и прочих условий внешнеторгового контракта.

Определять и контролировать данные учета помогают следующие методы [10, 11]:

- документирование — бумажное и электронное оформление и фиксация операций;
- оценка — стоимостное определение объекта в денежном выражении;
- двойная запись — отражение операции по дебету одного счета и кредиту другого;
- инвентаризация — ревизия объектов учета, их сверка, оценка и сравнения с ранними показателями;
- калькулирование — расчет себестоимости.

В этих целях учетная политика должна наиболее полно раскрывать организацию и методологию ведения бухгалтерского и налогового учета, где необходимо предусмотреть:

- организационные положения бухгалтерского и налогового учета;

- методический инструментарий оценки активов и обязательств, доходов и расходов по экспортным операциям;
- план счетов бухгалтерского учета (с учетом раздельного учета операций);
- формы первичной учетной документации, которые предусмотрены при сопровождении экспортных поставок;
- организацию внутреннего контроля по соблюдению законности и правильности учета экспортных и валютных операций.

Самый объемный блок работы при составлении учетной политики — это методология. В методологическом аспекте учетной политики для ведения бухгалтерского учета необходимо описать методику оценки активов и обязательств, правила организации в учете раздельного учета по сделкам, осуществляемым как на внутреннем, так и на внешнем рынке. Особое внимание стоит уделить таким моментам, как:

- иерархия построения синтетического и аналитического учета (в разрезе счетов учета);
- методика раздельного учета затрат на производство и продажу продукции (работ, услуг);
- методика калькулирования экспортной продукции;
- методика раздельного отражения доходов от продаж (на экспорт и внутренний рынок);
- особенности раздельного учета НДС;
- методика раздельного определения финансовых результатов по направлениям деятельности;
- порядок отражения курсовых разниц;
- правила отражения расходов и установления лимитов по зарубежным командировкам;
- методика раздельного учета расчетов с покупателями [3, 6].

В учетной политике для целей налогового учета закрепляются все аспекты, которые присутствуют в регламенте по бухгалтерскому учету, только при этом следует руководствоваться правилами НК РФ. Наряду с этим, система налогового учета в организации может быть организована двумя способами:

- а) налоговый учет ведется на базе бухгалтерского учета путем корректировок его данных;
- б) налоговый учет ведется параллельно бухгалтерскому учету с использованием налогового плана счетов [12].

Заметим, что выбранный способ ведения учета следует обязательно отразить в учетной политике.

## ПЛАН СЧЕТОВ И ПЕРВИЧНЫЕ ДОКУМЕНТЫ ОРГАНИЗАЦИЙ ВЭД

Одним из важнейших элементов учетной политики является разработка и ведение плана счетов в разрезе синтетических и аналитических счетов. Так, в плане счетов, кроме счетов первого и второго порядка (субсчетов), могут быть использованы счета третьего порядка (субконто), которые необходимы для организации и уточнения информации. Аналитический учет при этом должен обеспечивать детализированную информацию по доходам, расходам, расчетам и финансовым результатам по направлениям деятельности организации [13].

Например, на счете 43 «Готовая продукция» могут быть открыты субсчета:

- 43.01 «Готовая продукция на складе»;
- 43.02 «Годовая продукция на экспорт»;
- 43.03 «Готовая продукция по реэкспортным сделкам».

Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» можно разбить на такие субсчета:

- 62.01 «Расчеты с покупателями и заказчиками (внутренний рынок)»;
- 62.02 «Расчеты по авансам, полученным (внутренний рынок)»;
- 62.03 «Расчеты с покупателями и заказчиками (в валюте)»;
- 62.04 «Расчеты по авансам, полученным (в валюте)»;
- 62.05 «Расчеты с покупателями и заказчиками (в у.е.)»;
- 62.06 «Расчеты по авансам, полученным (в у.е.)»;
- 62.07 «Расчеты с покупателями и заказчиками (метод начисления)».

К каждому субсчету этого счета могут быть открыты счета третьего порядка (субсчета), к примеру:

- по странам;
- по точкам отправки товаров (наименование терминалов);
- по контрагентам;
- по договорам и т.д.

Открытие счетов второго и третьего порядка позволит:

- а) детализованно отражать в бухгалтерском учете информацию по каждой экспортной сделке;
- б) включать информацию о валютных и экспортных операциях в общую систему бухгалтерского учета хозяйственной деятельности организации, использовать ее для управленческих целей;

в) обеспечивать единство и детализацию бухгалтерского учета и отчетности по всем направлениям деятельности организации как на внутреннем, так и на внешнем рынке [14, 15].

От условий внешнеторгового контракта по моменту перехода права собственности на экспортируемый товар зависит порядок его отражения в учете. Отражение операций по отгрузке продукции в учете может осуществляться с применением двух счетов: счета 45 «Товары отгруженные» (используется до перехода права собственности на товар к покупателю организация-экспортер) либо на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Если право собственности на товар переходит в момент отгрузки, то счет 45 «Товары отгруженные» не используется [8]. Данный вопрос также должен найти отражение в учетной политике.

Обязательным приложением к учетной политике организации являются формы применяемых учетных документов (п. 4 ПБУ 21/2008, утвержденного приказом Минфина РФ)<sup>3</sup>.

Перечень первичных документов по экспортным операциям отличается от тех, которые на практике применяют организации, осуществляющие деятельность только на внутреннем рынке. В их число входят не только документы, оформляемые сторонами сделки, но и те, которые экспортер получает от контролирующих органов (обслуживающего Банка, Таможенного органа) [16]. Наиболее распространенные формы первичных документов, сопровождающие внешнеторговые операции, представлены в *табл. 3*.

На основании данных, представленных в *табл. 3*, можно сделать вывод, что процедура документального сопровождения экспортных поставок достаточно сложная, нестандартная и контролируется со стороны многочисленных вышестоящих инстанций, поэтому все применяемые формы первичных документов необходимо закрепить в приложении к учетной политике, включая график документооборота.

## СТРУКТУРА УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

Шаблон внутреннего регламента «учетная политика» традиционно рассматривают в орга-

<sup>3</sup> Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 28.04.2017) «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» [вместе с «Положением по бухгалтерскому учету „Учетная политика организации“ (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету „Изменения оценочных значений“ (ПБУ 21/2008)»].

низационном и методическом аспекте [18, 19]. Предлагается авторская модель структуры учетной политики, которая содержит пять элементов шаблона и наиболее полно раскрывает организацию бухгалтерского и налогового учета в организации (*табл. 4*).

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Исследование показало, что разработка учетной политики организации-экспортера содержит немало вопросов, решение которых должно опираться на законодательно-нормативную базу с учетом требований международного, таможенного, валютного, бухгалтерского и налогового законодательства РФ. Учетная политика каждого коммерческого предприятия — участника ВЭД обязана отвечать специфике учета и порядку документального сопровождения экспортных операций.

Законодательно все организации обязаны формировать две учетные политики:

- а) для целей бухгалтерского учета;
- б) для целей налогового учета.

Каждый вид учетной политики преследует свою цель и регламентируется своими нормативно-правовыми актами. Однако не следует забывать, что эти два вида учета тесно связаны между собой, и что основой ведения налогового учета является бухгалтерский учет. Поэтому при разработке и утверждении учетной политики необходимо максимально сближать аспекты бухгалтерского и налогового учета, анализируя при этом их экономический эффект для компании.

Представленная структурированная модель регламента «учетная политика» организации-экспортера ориентирована на получение комплексной полноценной информации построения учета. Применение предлагаемой концепции позволит минимизировать ошибки при разработке методологических аспектов учета внешнеторговых операций, систематизировать документооборот, снять многие вопросы, возникающие при проверке вышестоящими инстанциями.

В зависимости от того, насколько компетентно и полно разработана учетная политика организации, зависит прозрачность и достоверность системы бухгалтерского и налогового учета и, как результат, итоговая информация формируемой отчетности и правильность принимаемых стратегических решений.

Таблица 3 / Table 3

**Перечень первичных документов при экспорте продукции /  
List of primary documents for export of products**

Наименование документа / Document name	Краткое описание / Short description
Внешнеторговый контракт	Коммерческое соглашение двух сторон (экспортера и импортера) об основных условиях взаимных обязательств, достигнутых в ходе переговоров, согласованное и подписанное
Уникальный номер контракта	Присвоение в уполномоченном банке уникального номера контракта (процедура, которая с 01.03.2018 г. заменяет оформление паспорта сделки)
Справки о подтверждающих документах	Оформляются в уполномоченном банке при осуществлении отгрузки и расчетов
Заявление о снятии контракта с учета	Оформляется в уполномоченном банке после окончания исполнения обязательств по контракту
Коммерческий инвойс	Документ, который экспортер в обязательном порядке отправляет импортеру вместе с отгружаемым товаром (аналог ТОРГ-12). Основание для перечисления средств продавцу
Проформа-инвойс	Предварительный документ, который высылается экспортером в адрес импортера в случае, если в контракте предусмотрено перечисление аванса
Таможенная декларация (ДТ)	Унифицированный документ, предоставляемый таможенному органу при таможенном оформлении товаров. В ДТ указываются все основные сведения о товаре. ДТ выполняет две основные функции: – получение необходимых сведений о вывозимом товаре и внешнеторговой сделке; – подтверждение законности вывоза товара
Подтверждение товарной номенклатуры ВЭД (ТН ВЭД)	Документы, предоставляемые таможенному органу при таможенном оформлении товаров, подтверждающие характеристики товаров, на основании которых был заявлен код товара ТН ВЭД. Без указания данного кода невозможен выпуск товара через границу РФ, его декларирование. От правильности его определения зависит сумма таможенных платежей, а также информация таможенной статистики
Декларация таможенной стоимости (ДТС-1, ДТС-2)	ДТС является неотъемлемой частью ДТ и служит подтверждением заявленной стоимости товара. ДТС подтверждается документами, на основании которых она была заполнена. Перечень документов индивидуален, зависит от конкретной операции, а в ряде случаев от применяемого метода определения стоимости товаров (существует 6 методов, гл. 5 ТК ЕАЭС)
Товарно-транспортные документы (ТТН)	<ul style="list-style-type: none"> <li>– CMR – автомобильная ТТН международного образца;</li> <li>– Air Waybill – авиагрузовая накладная;</li> <li>– коносамент – товаросопроводительный документ, применяемый при транспортировке груза морским транспортом (бывает именной, на предъявителя, ордерный и пр.);</li> <li>– CIM, SMGS – железнодорожная накладная международного сообщения;</li> <li>– прочие</li> </ul>

Источник / Source: разработано автором на основе [16, 17] / developed by the author based on [16, 17].

Таблица 4 / Table 4

**Модель построения регламента «учетная политика» организации экспортера /  
Model of developing a regulation “accounting policies” of the exporter organization**

№	Наименование аспекта / Aspect name	Содержание / Content
1	Общие положения	<p>Описываются вводные положения, цели и задачи, выполняемые учетной политикой на предприятии. Среди основных разделов вводного блока можно предусмотреть:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- введение;</li> <li>- цели;</li> <li>- задачи;</li> <li>- область действия;</li> <li>- период действия и порядок внесения изменений;</li> <li>- термины и определения</li> </ul>
2	Организационный аспект	<p>Раскрываются основные аспекты организации порядка учета и документооборота, нормативное обеспечение учета, внутренние стандарты, взаимодействие учетно-финансовой службы с другими подразделениями и другие решения, необходимые для грамотного построения системы учета. Определяется перечень лиц, ответственных за ведение учета. Структура организационного аспекта организации может состоять из следующих элементов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- общие положения;</li> <li>- виды деятельности организации;</li> <li>- порядок организации учета;</li> <li>- схема действующего документооборота;</li> <li>- порядок и сроки проведения инвентаризации активов, обязательств и сверка расчетов;</li> <li>- порядок и сроки формирования отчетности</li> </ul>
3	Методологический аспект	<p>Подробно описывается методология ведения учета по активам и обязательствам, доходам и расходам организации, а именно:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- применяемые счета учета;</li> <li>- иерархия построения синтетического и аналитического учета в разрезе счетов учета;</li> <li>- критерии отнесения объектов к оборотным и внеоборотным активам;</li> <li>- выбор метода начисления амортизации;</li> <li>- структура и состав прямых, косвенных и прочих доходов и расходов (на экспорт и внутренний рынок);</li> <li>- методика раздельного учета затрат на производство и продажу продукции (работ, услуг) по экспортным и операциям на внутренний рынок;</li> <li>- методика калькулирования себестоимости продукции;</li> <li>- способы оценки готовой продукции, полуфабрикатов, незавершенного производства, товаров, работ, услуг и т.д.;</li> <li>- методика раздельного отражения доходов от продаж (на экспорт и внутренний рынок);</li> <li>- методика раздельного определения финансовых результатов по направлениям деятельности;</li> <li>- методика раздельного учета расчетов с покупателями;</li> <li>- правила отражения расходов и установление лимитов по зарубежным командировкам;</li> <li>- порядок отражения курсовых разниц;</li> <li>- состав уплачиваемых налогов и сборов и порядок их отражения;</li> <li>- применяемые налоговые льготы;</li> <li>- порядок раздельного учета НДС при экспорте;</li> <li>- закрепление перечня создаваемых резервов на предприятии и способы их учета (в том числе резерв по неподтвержденному экспорту);</li> <li>- особенности учета и отражения в отчетности финансовых вложений, кредитов и займов;</li> <li>- описание отражения в учете и отчетности событий после отчетной даты;</li> <li>- порядок исправления ошибок;</li> <li>- уровень существенности;</li> <li>- состав и формы отчетности</li> </ul>
4	Технический аспект	<p>В учетной политике должны быть отражены следующие технические аспекты:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- система информационного обеспечения;</li> <li>- применяемый программный продукт учета;</li> <li>- взаимосвязь видов учета, которые ведутся на предприятии (управленческий, бухгалтерский, налоговый, МСФО);</li> <li>- язык, на котором предоставляется информация;</li> <li>- механизм взаимосвязи учетной системы и внешних систем (Клиент-Банк, Контур, СБИС, ЭТРАН, система бюджетирования и т.д.);</li> <li>- система организации документооборота</li> </ul>
5	Приложения	<p>В приложениях к учетной политике приводятся все задействованные в описании методики учета нормативные акты и внутренние регламенты:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- законодательные нормативно-правовые акты, применяемые в учете (в виде перечня);</li> <li>- внутренние локально-нормативные документы, разработанные предприятием (в виде отдельных приложений), среди основных это: <ul style="list-style-type: none"> <li>- рабочий план счетов бухгалтерского, налогового учета;</li> <li>- формы первичных учетных документов;</li> <li>- классификатор основных средств;</li> <li>- график документооборота;</li> <li>- формы регистров бухгалтерского, налогового учета;</li> <li>- формы бухгалтерской, налоговой отчетности;</li> <li>- методика учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)</li> </ul> </li> </ul>

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Safonova M.F., Kalinina I.N., Vasilieva N.K., Bershitskiy Yu.I., Kiselevich T.I. Methodology of planning tax expenses. *International Journal of Economics and Financial Issues*. 2016;4(6):1550–1559.
2. Ereemeeva S.V. Features of the accounting of re-export operations. *Auditor*. 2018;2(4):24–31. DOI: 10.12737/article\_5a6717c8caf416.08094880
3. Абанеева К.А., Кулиш Н.В. Учетная политика как фактор оптимизации налогового планирования. *NovaInfo.ru*. 2018;82(1):95–99.
4. Германова В.С. Организационные аспекты учетной политики в целях бухгалтерского и налогового учета. Мат. X Междунар., науч.-практ. конф. молодых ученых «Инновационные тенденции развития Российской науки». Красноярск: Изд-во Красноярского государственного аграрного университета; 2017:289–293.
5. Намазова К.Б. Роль учетной политики предприятия для целей налогообложения. Сб. науч. тр. науч.-практ. конф. для студентов и молодых ученых «Молодая наука». Симферополь: ИТ «АРИАЛ»; 2017:86–87. ISBN 978–5–906962–69–0
6. Зарипова Н.Д. Учетная политика организации как инструмент налогового регулирования. *Международный бухгалтерский учет*. 2012;43(241):49–55.
7. Федоренко И.В. Задачи учетной политики. *Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики*. 2018;(20):162–165.
8. Лытнева Н.А. Формирование учетной политики внешнеэкономической деятельности. *Фундаментальные исследования*. 2016;12(3):668–672.
9. Астафьева А.А. Особенности учета и налогообложения экспортных операций. *Современные научные исследования и инновации*. 2015;(12). URL: <http://web.snauka.ru/issues/2015/12/61536> (дата обращения: 26.03.2019).
10. Safonova M.F., Petukh A.V. Technology for implementation of the tax-control compliance system in the organization structure. *British journal for social and economic research*. 2017;2(1):43–53.
11. Porter G.A., Norton C.L. Financial accounting. Massachusetts: The Dryden Press; 2007. 654 p.
12. Сафонова М.Ф. Методические подходы к планированию налоговых затрат и его этапы. *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2016;1(1):96–103.
13. Юсупов Р.М. Учетная политика фирмы в части экспортно-импортных операций. *Глобальный научный потенциал*. 2018;6(87):48–50.
14. Щербатюк В.В. Общий план счетов бухгалтерского учета и его совершенствование. *Учет. Анализ. Аудит*. 2017;4(6):68–75.
15. Basu A.K., Saha M. Studies of accounting and finance. New Delhi: Dorling Kindersley; 2013. 285 p.
16. Грибушенкова В.А. Перечень документов при экспорте продукции. Всероссийская науч. конф. «„Зеленая экономика” в агропромышленном комплексе: вызовы и перспективы развития». Краснодар: Краснодарский ЦНТИ — филиал ФГБУ «РЭА» Минэнерго РФ. 2018:124–131. ISBN 978–5–91221–370–0
17. Грибушенкова В.А. Документальное оформление экспортных сделок. *Экономика сельского хозяйства России*. 2018;(12):108–113.
18. Вострикова И.И., Крупина Т.А., Макаров И.Н. Учетная политика как инструмент налогового менеджмента. *Ученые записки Тамбовского отделения РАСМУ*. 2018;(11):42–49.
19. Harvey D., McLaney E., Atrill P. Accounting for business. Melbourne: Pearson Education Limited; 2013. 529 p.

## REFERENCES

1. Safonova M.F., Kalinina I.N., Vasilieva N.K., Bershitskiy Yu.I., Kiselevich T.I. Methodology of planning tax expenses. *International Journal of Economics and Financial Issues*. 2016;4(6):1550–1559.
2. Ereemeeva S.V. Features of the accounting of re-export operations. *Auditor*. 2018;2(4):24–31. DOI: 10.12737/article\_5a6717c8caf416.08094880
3. Abaneeva K.A., Kulish N.V. Accounting policy as a factor in optimizing tax planning. *NovaInfo.ru*. 2018;82(1):95–99. (In Russ.).
4. Germanova V.S. Organizational aspects of accounting policies for accounting and tax accounting. In: Proc. 5<sup>th</sup> Int. sci.-pract. conf. of young scientists “Innovative trends in the development of Russian science”. Krasnoyarsk: Krasnoyarsk State Agrarian Univ. Publ. 2017:289–293. (In Russ.).

5. Namazova K.B. The role of the accounting policy of the enterprise for tax purposes. In: Proc. sci.-pract. conf. for students and young scientists "Young Science". Simferopol: IT "ARIAL"; 2017:86–87. (In Russ.). ISBN 978–5–906962–69–0
6. Zaripova N.D. Accounting policy of an organization as a tool of tax regulation. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting*. 2012;43(241):49–55. (In Russ.).
7. Fedorenko I.V. Tasks accounting policies. *Uchet, analiz i audit: problemy teorii i praktiki = Accounting, analysis and audit: problems of theory and practice*. 2018;(20):162–165. (In Russ.).
8. Lytneva N.A. Formation of accounting policies of foreign economic activity. *Fundamental'nye issledovaniya = Basic research*. 2016;12(3):668–672. (In Russ.).
9. Astaf'eva A.A. Special features of export operations accounting and taxation. *Sovremennye nauchnye issledovaniya i innovatsii = Modern scientific researches and innovations*. 2015;(12). URL: <http://web.snauka.ru/issues/2015/12/61536> (дата обращения: 26.03.2019).
10. Safonova M.F., Petukh A.V. Technology for implementation of the tax-control compliance system in the organization structure. *British journal for social and economic research*. 2017;2(1):43–53.
11. Porter G.A., Norton C.L. Financial accounting. Massachusetts: The Dryden Press; 2007. 654 p.
12. Safonova M.F. Methodical approaches and stages of planning tax expenses. *Ekonomika i upravlenie: problema, resheniya = Economics and management: problems, solutions*. 2016;1(1):96–103. (In Russ.).
13. Yusupov R.M. The accounting policy of the company in terms of export-import operations. *Global'nyi nauchnyi potentsial = Global scientific potential*. 2018;6:48–50. (In Russ.).
14. Shcherbatyuk V.V. General chart of accounts and its improvement. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2017;4(6):68–75. (In Russ.).
15. Basu A.K., Saha M. Studies of accounting and finance. New Delhi: Dorling Kindersley; 2013. 285 p.
16. Gribushenkova V.A. The list of documents when exporting products. All-Russian sci. conf. „Green Economy” in the agro-industrial complex: challenges and development prospects”. Krasnodar: Krasnodar CSTI – FSBO “Russian Energy Agency” (REA). 2018:124–131. (In Russ.). ISBN 978–5–91221–370–0
17. Gribushenkova V.A. Documentation of export transactions. *Ekonomika sel'skogo khozyaistva Rossii = Economics of Agriculture of Russia*. 2018;(12):108–113. (In Russ.).
18. Vostrikova I.I., Krupina T.A., Makarov I.N. Accounting policy as a tool of tax management. *Uchenye zapiski Tambovskogo otdeleniya RoSMU = Scientific notes of the Tambov branch of the RosSMU*. 2018;(11):42–49. (In Russ.).
19. Harvey D., Mclaney E., Atrill P. Accounting for business. Melbourne: Pearson Education Limited; 2013. 529 p.

### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

**Валентина Алексеевна Грибушенкова** — член Института внутренних аудиторов, аспирант кафедры аудита учетно-финансового факультета, Кубанский государственный аграрный университет им. И. Т. Трубилина, Краснодар, Россия  
v2912@yandex.ru

### ABOUT THE AUTHOR

**Valentina A. Gribushenkova** — member of the Institute of internal auditors, postgraduate student of the department of audit, faculty of accounting and finance, Trubilin Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia  
v2912@yandex.ru

*Статья поступила в редакцию 11.02.2019; после рецензирования 01.03.2019; принята к публикации 15.03.2019.  
Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.  
The article was submitted on 11.02.2019; revised on 01.03.2019 and accepted for publication on 15.03.2019.  
The author read and approved the final version of the manuscript.*

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-5-16-23

УДК 657(045)

JEL M11, M40, M41

## Развитие организационно-методического обеспечения бухгалтерского учета на малых предприятиях

С.Н. Поленова

Финансовый университет, Москва, Россия  
<https://orcid.org/0000-0001-7716-8555>

## АННОТАЦИЯ

Важная роль малых предприятий в экономике стимулирует работу по обоснованию направлений их развития, организации и методическому обеспечению отечественного бухгалтерского учета. Целью статьи является обоснование рекомендаций по улучшению организации и методики бухгалтерского учета на малых предприятиях с учетом значимости малых предприятий и особенностей их функционирования. Методологической базой явились практика учетной работы, правила нормативных правовых документов, результаты научных исследований, выполненных авторами, общенаучные методы: сравнение, дедукция, индукция, анализ, синтез, обобщение, группировка. Результатами работы стали выявление проблем недостаточно высокой квалификации специалистов в области бухгалтерского учета на предприятиях малого бизнеса, отсутствие возможности их профессионального роста. Обоснована необходимость разработки Плана счетов бухгалтерского учета для предприятий малого бизнеса, применяющих упрощенную систему бухгалтерского учета, и инструкции по его использованию, федеральных стандартов бухгалтерского учета – ФСБУ «Учет на предприятиях малого бизнеса» и ФСБУ «Бухгалтерская (финансовая) отчетность на предприятиях малого бизнеса». Результаты исследования могут быть использованы в теории и практике бухгалтерского учета малых предприятий, в обосновании направлений его развития.

**Ключевые слова:** малые предприятия; функционирование; бухгалтерский учет; отчетность; нормативно-правовое регулирование; развитие

**Для цитирования:** Поленова С.Н. Развитие организационно-методического обеспечения бухгалтерского учета на малых предприятиях. *Учет. Анализ. Аудит.* 2019;6(5):16-23. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-5-16-23

## ORIGINAL PAPER

## Development of Organizational and Methodological Support of Accounting at Small Enterprises

S.N. Polenova

Financial University, Moscow, Russia  
<https://orcid.org/0000-0001-7716-8555>

## ABSTRACT

The important role small enterprises play in economy acts as a motivator for the work on substantiating the directions of their development, organization and methodological support of national accounting. The purpose of the article is to provide recommendations on improvement of organization and methodology of accounting at small enterprises taking into consideration their importance and peculiarities of their activity. The methodological base for the research is the practice of accounting, regulations and legislative documents, results of scientific research made by the authors, general scientific methods: comparison, comparison, deduction, induction, analysis, syntheses, generalization and grouping. As a result there were identified the following problems: insufficient qualification of accountants employed by small businesses and lack of opportunities for their professional growth. The article justifies the need to develop the chart of accounts for small enterprises which apply the simplified accounting and an instruction on how to use this chart and federal standards of accounting "Accounting at small business enterprises" and "Accounting (financial) reports at small business enterprises". The results of the research can be used in the theory and practice of accounting at small businesses to substantiate the directions of its development.

**Keywords:** small businesses; operation; accounting; reporting; normative legal regulation; development

**For citation:** Polenova S.N. Development of organizational and methodological support of accounting at small enterprises. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2019;6(5):16-23. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-5-16-23

## ВВЕДЕНИЕ

Малый бизнес, как известно, является тем стимулирующим экономическое развитие субъектом хозяйствования, функционирование которого следует учитывать при выполнении задач, поставленных в программных документах по обновлению и реструктуризации российской экономики, повышению ее устойчивости в условиях современных политических и экономических вызовов. Исследователи справедливо считают: «Малый и средний бизнес представляет собой основу экономики любой страны» [1].

Сегодняшняя мировая политическая составляющая, обусловленная прежде всего уровнем экономического процветания страны, имеет главенствующее положение в оценке влияния на принимаемые хозяйственные решения в ответ на жесткие санкционные мероприятия в отношении России, обвинения нашей страны в негативных процессах, происходящих в других государствах. В связи с этим растет актуальность действий по сокращению политических рисков, основными из которых являются реализация программных документов по трансформации отечественной экономической системы и получение более эффективных результатов хозяйствования, которые могут быть достигнуты, в том числе, путем расширения, большей поддержки и стимулирования малых форм бизнеса.

## РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Качественными характеристиками малых предприятий, определенными Федеральным законом от 24.07.2007 № 95 «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации», выступают следующие:

- организационно-правовая форма хозяйствования;
- ограничение структуры собственности для обществ с ограниченной ответственностью;
- принадлежность других организационно-правовых форм малого бизнеса (акционерных обществ и хозяйственных партнерств) к предприятиям инновационной направленности.

Они позволяют считать предприятия малого бизнеса, с одной стороны, организациями с минимальным участием иностранных партнеров, а с другой стороны, субъектами экономики, выполняющими особые функции, — разработки и внедрения новаторских идей, способных ускорить технологические и технические прорывы

в отечественной экономике. Зарубежные исследователи, занимающиеся решением экономических проблем малого бизнеса, также отмечают высокие потенциальные возможности ускоренного создания и практического применения на малых предприятиях новых научных и конструкторских решений [1, 2].

Для выполнения стоящих перед малым бизнесом инновационных задач особого внимания должны заслуживать предприятия, работающие в научно-технической и производственной сферах. Ученые небезосновательно утверждают: «Проявление творческих начал больше всего наблюдается в малом бизнесе» [3, с. 88]. Однако данные исследований показывают, что число малых предприятий в стране пока ограничено [4, с. 7–8; 5; 6]: в 2017 г. их доля в общем количестве зарегистрированных организаций в стране составляла лишь 23,5%, а прирост ВВП от деятельности таких предприятий вырос в 2017 г. по сравнению с 2016 г. на 1,7% [3 с. 103].

Низкая доля участия малых форм бизнеса в ВВП страны обусловлена многочисленными причинами. Наиболее важной из них является ориентация малых предприятий на производство несложных по технологии услуг и продукции сокращенной номенклатуры [7] и невысокие объемы изделий инновационного характера на основе работ научно-исследовательского назначения, что обусловлено, в том числе, низким удельным весом таких предприятий в общем количестве малых предприятий — всего лишь 0,7% [3, с. 105].

Известно, что на начало 2017 г. в России среди общего количества малых предприятий наибольший удельный вес составляли предприятия оптовой и розничной торговли, ремонта автотранспортных средств, мотоциклов и пр. — 37,3%, выполняющие операции с недвижимым имуществом — 21,7%, строительные организации — 12,1%, обрабатывающие производства — 8,9% [3, с. 105]. В таких организациях ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности представляет непростую задачу, которая усложняется в связи с проблемами организационного и методического характера, которые на практике могут быть решены специалистами, обладающими знаниями в учетной сфере. Независимо от предоставленного законодательством возможностей организации бухгалтерского учета на малых предприятиях упрощенными способами, включая упрощенную бухгалтерскую (финансо-

вую) отчетность, если его ведение по нормам п. 3 ст. 7 Федерального закона от 06.12.2011 «О бухгалтерском учете» принял на себя руководитель экономического субъекта, который должен разбираться в учетных вопросах. Причем нередко принятие решений в сфере бухгалтерского учета и отчетности обусловлено профессиональным суждением специалиста [8, с. 36–41], применением концептуальных принципов бухгалтерского учета<sup>1</sup>. Справедливы слова Г. Ю. Касьяновой, практические рекомендации которой в области бухгалтерского учета и налогообложения широко известны: «Бухучет — серьезная наука ... и искусство» [9, с. 6].

**Сегодняшняя мировая политическая составляющая, обусловленная прежде всего уровнем экономического процветания страны, имеет главенствующее положение в оценке влияния на принимаемые хозяйственные решения в ответ на жесткие санкционные мероприятия в отношении России, обвинения нашей страны в негативных процессах, происходящих в других государствах.**

Опросы руководителей малого и среднего бизнеса г. Москвы, проведенные учеными, показали: более половины из них путаются в содержании и затрудняются в понимании отдельных статей нормативных правовых документов, другие «не имеют представления о существовании тех или иных норм, рекомендаций или льгот» [10, с. 37], причем в г. Москве сосредоточены 22% от общего количества малых предприятий, больше чем в каком-либо другом регионе страны [11, с. 64]. Другие авторы подтверждают одну из главных проблем малых предприятий, сдерживающую их динамику,

<sup>1</sup> Финансовый учет. Учебник. Гетьман В. Г., ред. М.: Финансы и статистика; 2004:8.

невысокий профессиональный уровень работающих [12, с. 5; 4, с. 213]. Исследователи отмечают также объективный характер низкой социальной защищенности работников малых предприятий, отсутствия у них возможностей регулярного повышения квалификации [13]. Такая ситуация не стимулирует рост качества учетно-информационного обеспечения субъектов малого бизнеса.

Расширение малого предпринимательства в стране, переход его на инновационный путь развития возможны посредством обучения руководителей малых предприятий, специалистов, не имеющих базового бухгалтерского или другого экономического образования, но совмещающих в силу специфики малого бизнеса функции ведения бухгалтерского учета и налогообложения, составления бухгалтерской (финансовой) отчетности с другими должностными обязанностями, периодического повышения их квалификации за счет бюджетных средств, средств региональных фондов развития и поддержки малого предпринимательства, ресурсов других государственных и негосударственных органов, реализующих меры формирования комфортной предпринимательской среды. Важную роль в повышении эффективности малых предприятий, по мнению отдельных авторов, может сыграть также использование «консалтинга для совершенствования технологий бизнеса и учета» [14], хотя это может вызвать удорожание ведения бухгалтерского учета, увеличить издержки малого бизнеса, негативно сказаться на росте его финансовой результативности. В связи с этим в практике работы малых предприятий при выборе специалиста, в должностные обязанности которого входит ведение бухгалтерского учета, следует исходить из следующих составляющих:

- масштабов организации и оценки рисков предпринимательской деятельности;
- видов деятельности, которыми она занимается;
- формы собственности;
- уровня конкуренции в данном секторе хозяйствования;
- стратегических и тактических задач, которые решаются организацией;
- источников финансирования малого предприятия;
- варианта системы налогообложения, закрепленного в приказе руководителя о налоговой политике малого предприятия;

- информационных потребностей менеджмента в данных бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- элементов планирования и прогнозирования, используемых в организации;
- построения внутреннего контроля хозяйственной деятельности.

Учет данных компонентов функционирования малого предприятия позволит более обоснованно решить задачу назначения специалиста по бухгалтерскому учету, определения уровня и периодичности повышения его профессиональной квалификации.

Известно, что в основе бухгалтерского учета, в том числе на предприятиях малого бизнеса, лежит система его нормативно-правового обеспечения. В настоящее время она представляет довольно объемные, предназначенные для специалистов, следующие документы:

- Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- Федеральные стандарты бухгалтерского учета (ФСБУ или ПБУ) и отраслевые стандарты бухгалтерского учета, применение которых является обязательным<sup>2</sup>, если иное не установлено этими стандартами.

Ведение бухгалтерского учета на малых предприятиях предполагает знание этих документов, поскольку в них, наряду с нормами, которые обязательны при ведении бухгалтерского учета для всех субъектов хозяйствования, представлены отдельные исключения для малых предприятий. Такая ситуация не облегчает учетный процесс в субъектах малого бизнеса, ведет к росту его трудоемкости, ошибкам в формировании учетной и отчетной информации. Отсюда справедливы выводы исследователей: «...обилие нормативных документов не решает многих проблем, с которыми сталкиваются бухгалтеры при ведении бухгалтерского финансового и налогового учета» [15]. От себя заметим: отсутствие заинтересованной политики и государственных решений по развитию нормативно-правового обеспечения бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности на малых предприятиях, интеграции учетных и налоговых методик, сокращению

<sup>2</sup> Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» ст. 21 п. 2. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122855/c1b1ebfc4c28e89e4737a4d27885d9f0b15678fb/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/c1b1ebfc4c28e89e4737a4d27885d9f0b15678fb/) (дата обращения: 20.03.2019).

расходов на их ведение не способствует росту количества таких предприятий и их успешности.

***Разработка инструкции по применению сокращенного Плана счетов является предложением, не лишенным основания из-за невысокого профессионального уровня специалистов, ведущих бухгалтерский учет и составляющих бухгалтерскую (финансовую) отчетность на предприятиях малого бизнеса.***

К усложнению формирования бухгалтерских данных приводят также противоречия и недоработки, содержащиеся в нормативных правовых документах по бухгалтерскому учету. О них пишут С.Н. Гришкина и И.В. Сафонова [16], Е.С. Крупинова [17] и др. ФСБУ устанавливают «План счетов бухгалтерского учета и порядок его применения»<sup>3</sup>. Данное правило, по всей видимости, свидетельствует, что План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению<sup>4</sup> является федеральным стандартом бухгалтерского учета или, по меньшей мере, представляет документ, обязательный для применения всеми российскими организациями, в том числе и малыми предприятиями. Необязательность его использования устанавливается отдельными положениями ФСБУ.

Анализ возможностей способов бухгалтерского учета с упрощением бухгалтерской (финансовой) отчетности для малых предприятий<sup>5</sup> показыва-

<sup>3</sup> Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» ст. 21 п. 3. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122855/c1b1ebfc4c28e89e4737a4d27885d9f0b15678fb/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/c1b1ebfc4c28e89e4737a4d27885d9f0b15678fb/) (дата обращения: 20.03.2019).

<sup>4</sup> Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_29165/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/) (дата обращения: 20.03.2019).

<sup>5</sup> Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» ст. 6 п. 4. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122855/d7372b9bbb772927073ce566a64848b23aa14879/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/d7372b9bbb772927073ce566a64848b23aa14879/) (дата обращения: 20.03.2019).

ет, что предложение в Типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета на малых предприятиях<sup>6</sup> о применении сокращенного рабочего Плана счетов бухгалтерского учета является неправомерным. Вывод вытекает из того, что по правилам законодательства в самих стандартах должно быть прописано данное разрешение, чего нет в действующем Плане счетов, обязательным для применения всеми предприятиями, ведущими бухгалтерский учет. Попытка устранения отмеченного противоречия была выполнена уполномоченным федеральным органом регулирования бухгалтерского учета в документе непонятного статуса<sup>7</sup>, применяемым на добровольной основе и не входящем в систему нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета. В п. 3 информации Минфина РФ № ПЗ-3/2016 указано, что сокращение количества синтетических счетов в рабочем плане счетов предусмотрено п. 6 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»<sup>8</sup>, что не соответствует действительности.

Решение вопроса о правомерном применении сокращенного Плана счетов бухгалтерского учета, разрешенного в документах, необязательных для применения в малых предприятиях: Типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, утвержденных приказом Минфина РФ от 21.12.1998 № 64н, сообщенных Департаментом регулирования учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности на основе обсуждения вопросов, поступающих в отношении упрощенных способов ведения бухгалтерского учета, в информации Минфина РФ № ПЗ-3/2016 «Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности», возможно разными способами. Авторы предлагают составление «поясняющей инструкции по применению со-

кращенного Плана счетов, рекомендованного субъектам малого предпринимательства» [18].

Разработка инструкции по применению сокращенного Плана счетов является предложением, не лишенным основания из-за невысокого профессионального уровня специалистов, ведущих бухгалтерский учет и составляющих бухгалтерскую (финансовую) отчетность на предприятиях малого бизнеса. Принятие решения по созданию Плана счетов бухгалтерского учета для предприятий малого бизнеса, применяющих упрощенную систему бухгалтерского учета, и инструкции по его применению, потребует проведения следующих организационных мероприятий:

- отнесения его к уровню федеральных стандартов бухгалтерского учета, обязательных для применения всеми предприятиями, применяющими упрощенную систему бухгалтерского учета;
- внесения в План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкцию по его применению ссылок на особенности использования отдельных счетов бухгалтерского учета в Плане счетов бухгалтерского учета для предприятий малого бизнеса, применяющих упрощенную систему бухгалтерского учета.

Помимо этого, следует разработать также детальную инструкцию по применению такого Плана счетов, что позволит сократить трудоемкость учетного процесса и упростить учетную работу.

Специализированный План счетов бухгалтерского учета для предприятий малого бизнеса, применяющих упрощенную систему бухгалтерского учета, целесообразно дополнить соответствующими федеральными стандартами, где детально проработать, регламентировать и представить правила организационно-методического обеспечения учетного процесса на малых предприятиях. На разработке такого положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) настаивают М. В. Кравченко и А. Ф. Мялкина [19], О. С. Карпова [20] и др. Для упрощения учетной работы в субъектах малого предпринимательства более целесообразна разработка и утверждение двух специализированных федеральных стандартов бухгалтерского учета — ФСБУ «Учет на предприятиях малого бизнеса» и ФСБУ «Бухгалтерская (финансовая) отчетность на предприятиях малого бизнеса». ФСБУ «Учет на предприятиях малого бизнеса» должен содержать комплекс всех правил построения и организации бухгалтерского учета, а также возможные способы оценки объектов бух-

<sup>6</sup> Приказ Минфина РФ от 21.12.1998 № 64н «О Типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_21879/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_21879/) (дата обращения: 20.03.2019).

<sup>7</sup> Информация Минфина России от 29.06.2016 № ПЗ-3/2016 «Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_200331/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_200331/) (дата обращения: 20.03.2019).

<sup>8</sup> Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_81164/2d52707f5a4d5314b9e470a9bf59cb826ec848dd/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/2d52707f5a4d5314b9e470a9bf59cb826ec848dd/) (дата обращения: 20.03.2019).

галтерского учета, методы их группировки, списания, погашения стоимости, формирования обобщенных учетных данных. В ФСБУ «Бухгалтерская (финансовая) отчетность на предприятиях малого бизнеса» следует объединить как общие правила составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в субъектах малого предпринимательства, так и порядок формирования отдельных показателей в формах бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Решение проблем нормативно-правового обеспечения учетного процесса в таких предприятиях будет стимулировать работу по формированию более качественной, достоверной и системной информации о деятельности малых предприятий с учетом потребностей как внутренних, так и внешних пользователей. Акцент должен быть сделан, прежде всего, на отечественные инвестиции, без которых развитие и рост таких предприятий затруднены. Опираясь на выводы ведущих исследователей о перспективах преодоления в стране экономического спада «только в рамках антикризисной политики восстановления экономического роста, опирающейся на внутренние источники финансирования» [21], можно сделать вывод: формирование учетной и отчетной информации исходя из реальных источников инвестиций должно стать базовым при определении перспектив развития российской системы нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета, включая малые предприятия.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Организационно-методическое обеспечение учетного процесса на малых предприятиях характеризуется невысоким уровнем, повышение которого обусловлено необходимостью более внимательного отношения органов государственного и негосударственного регулирования бухгалтерского учета к разработке нормативных правовых документов для таких субъектов хозяйствования. При обосновании направлений его развития следует учитывать особенности организации хозяйственного процесса, потребность в низких расходах по ведению бухгалтерского учета и формированию бухгалтерской (финансовой) отчетности, невысокий профессиональный уровень специалистов в области бухгалтерского учета. Отмеченные факторы требуют разработки специальных документов, регламентирующих учетный процесс на малых предприятиях: инструкции по применению сокращенного Плана счетов на малых предприятиях в условиях упрощенной системы, ФСБУ «Учет на предприятиях малого бизнеса» и ФСБУ «Бухгалтерская (финансовая) отчетность на предприятиях малого бизнеса». Их разработка позволит не только сократить трудоемкость учетной работы, но и повысить полезность учетной информации для представления внешним и внутренним пользователям.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Khocha N. The organization of management accounting at small enterprises in Ukraine. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2017;3(4):271–279.
2. Papazov E., Mihaylova L. Linking accounting information with business planning in Bulgarian SMEs. In: Proc. of The 8<sup>th</sup> Int. management conf. “Management challenges for sustainable development”. Bucharest; 2014:321–327. URL: <http://conferinta.management.ase.ro/archives/2014/pdf/30.pdf> (дата обращения: 20.03.2019).
3. Мурыгина Л. С. Теория малого предпринимательства в условиях рыночной экономики. Челябинск: Изд-во ЗАО «Библиотека А. Миллера»; 2018. 212 с.
4. Жердева О. В., Столярова М. А. Состояние и проблемы учетно-аналитического обеспечения субъектов малого предпринимательства в России. Курск: ЗАО «Университетская книга»; 2016. 99 с.
5. Бондаренко С. В., Бондаренко Т. И. Институциональный климат малого бизнеса России. *Научный журнал КубГАУ*. 2014;101(07):1357–1366.
6. Адаменко А. А. Субъекты малого предпринимательства и проблемы применения ими льгот. *Экономика. Право. Печать. Вестник КСЭИ*. 2007;1–3(32–34):15–19.
7. Шахбанов Р. Б., Шахбанова С. Р., Ибрагимова А. Х. Организационно-экономические и нормативно-правовые вопросы ведения бухгалтерского учета в сфере малого предпринимательства. *Международный бухгалтерский учет*. 2011;19(169):33–43.
8. Харченко О. Н., Туровец А. А. Формирование системы бухгалтерского учета на малых предприятиях. Красноярск: Сибирский федеральный университет; 2012. 209 с.
9. Касьянова Г. Ю. Малый бизнес — малый учет. М.: АБАК; 2017. 112 с.

10. Терехова Е. С. К вопросу о нормативном регулировании бухгалтерского учета для предприятий малого бизнеса. *Аудитор*. 2016;(2):33–40.
11. Пономарева Г. Т., Тимохин Д. В. Малое предпринимательство в системе инновационного развития национальной экономики. Казань: Изд-во «Бук»; 2018. 124 с.
12. Жулина Е. Г., Кузнецова И. В., Мягкова Т. Л. Инструменты стратегического развития малого бизнеса. Саратов: ИИРПК; 2018. 180 с.
13. Андреева С. В. Учетно-информационное обеспечение деятельности малых предприятий в современных условиях. *Экономические науки*. 2010;66(5):213–216.
14. Потехина Е. Н. Проблемы и пути совершенствования учета на малых предприятиях. *Фундаментальные исследования*. 2014;9(6):1322–1325.
15. Слободняк И. А., Быкова Т. Л. Проблемы бухгалтерского учета и экономического анализа поступления и ввода в эксплуатацию внеоборотных активов. *Экономика и управление: проблемы и решения*. 2013;(9):28–39.
16. Гришкина С. Н., Сафонова И. В. Проблемы и перспективы развития бухгалтерского учета на предприятиях малого бизнеса. *Международный бухгалтерский учет*. 2011;47(197):17–25.
17. Крупинова Е. С. Институциональный подход к регламентации организации учета в микропредприятиях. *Международный бухгалтерский учет*. 2018;21(7):746–758.
18. Копылова Е. К., Копылова Т. И. Особенности нормативного регулирования и бухгалтерского учета внеоборотных активов в субъектах малого предпринимательства. *Международный бухгалтерский учет*. 2018;21(3):344–362.
19. Кравченко М. В., Мялкина А. Ф. Проблемы методического и нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета на малых предприятиях в Российской Федерации. *Социально-экономические явления и процессы*. 2015;10(4):48–54.
20. Карпова О. С. Современные аспекты развития институциональной модели учета субъектов малого предпринимательства в России. *Вестник Кузбасского государственного технического университета*. 2015;2(108):157–161.
21. Ивантер В. В. Перспективы восстановления экономического роста в России. *Вестник Российской академии наук*. 2017;87(1):15–23.

#### REFERENCES

1. Khocha N. The organization of management accounting at small enterprises in Ukraine. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2017;3(4):271–279.
2. Papazov E., Mihaylova L. Linking accounting information with business planning in Bulgarian SMEs. In: Proc. of The 8<sup>th</sup> Int. management conf. “Management challenges for sustainable development”. Bucharest; 2014:321–327. URL: <http://conferinta.management.ase.ro/archives/2014/pdf/30.pdf> (accessed on 20.03.2019).
3. Murygina L. S. The theory of small entrepreneurship in market economy. Chelyabinsk: Pub. ZAO “Library A. Millera”; 2018. 212 p. (In Russ.).
4. Zherdeva O. V., Stolyrova M. A. Condition and problems of accounting and analytical support of small enterprises in Russia. Kursk: ZAO “University book”; 2016; 99 p. (In Russ.).
5. Bondarenko S. V., Bondarenko T. I. Institutional climate of small business in Russia. *Nauchnyi zhurnal KubGAU = Scientific Journal of KubSAU*. 2014;101(07):1357–1366. (In Russ.).
6. Adamenko A. A. Small businesses and problems of using benefits by them. *Ekonomika. Pravo. Pechat'. Vestnik KSEI = Economy. Right. Print. Bulletin of KSEI*. 2007;1–3(32–34):15–19. (In Russ.).
7. Shakhbanov R. B., Shakhbanova S. R., Ibragimova A. Kh. Organizational, economic, normative and legal issues of accounting at small enterprises. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting*. 2011;19(169):3–43. (In Russ.).
8. Kharchenko O. N., Turovets A. A. Creating the system of accounting at small enterprises. Krasnoyarsk: Siberian Federal University; 2012. 209 p. (In Russ.).
9. Kas'yanova G. Yu. Small business — small account. Moscow: ABAK; 2017. 112 p. (In Russ.).
10. Terekhova E. S. To the issue of normative regulation of the accounting for enterprises of small business. *Auditor = Auditor*. 2016;(2):33–40. (In Russ.).

11. Ponomareva G. T., Timokhin D. V. Small enterprises in the system of innovative development of the national economy. Kazan: Publ. "Buk"; 2018. 124 p. (In Russ.).
12. Zhulina E. G., Kuznetsova I. V., Myagkova T. L. Instruments for strategic development of small businesses. Saratov: IIRPK; 2018. 80 p. (In Russ.).
13. Andreeva S. V. Accounting and information support of the activity of small businesses under modern conditions. *Ekonomicheskie nauki = Economic sciences*. 2010;66(5):213–216. (In Russ.).
14. Potekhina E. N. Problems and ways to improve accounting at small enterprises. *Fundamental'nye issledovaniya = Fundamental studies*. 2014;9(6):1322–1325. (In Russ.).
15. Slobodnyak I. A., Bykova T. L. Problems of accounting and economic analysis of the receiving and commissioning long-term assets. *Ekonomika i upravlenie: problemy i resheniya = Economy and management: Problems and decisions*. 2013;(9):28–39. (In Russ.).
16. Grishkina S. N., Safonova I. V. Problems and prospects of the development of the accounting at enterprise of the small business. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting*. 2011;47(197):17–25. (In Russ.).
17. Krupinova E. S. Institutional approach to regulation of the organizations of accounting at microenterprises. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting*, 2018;21(7):746–758. (In Russ.).
18. Kopylova E. K., Kopylova T. I. Particularities of the normative regulation and accounting of long-term assets at small enterprises. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting*. 2018;21(3):344–362. (In Russ.).
19. Kravchenko M. V., Myalkina A. F. Problems of methodical, normative and legal regulation of accounting at small enterprises in the Russian Federation. *Sotsial'no-ekonomicheskie yavleniya i protsessy = Socio-economic phenomena and processes*. 2015;10(4):48–54. (In Russ.).
20. Karpova O. S. Modern aspects of the development of an institutional model of accounting at small enterprises in Russia. *Vestnik Kuzbasskogo gosudarstvennogo tekhnicheskogo universiteta = Herald of the Kuzbass state technical university*. 2015;2(108):48–54. (In Russ.).
21. Ivanter V. V. Prospects of the recovery of economic growth in Russia. *Vestnik Rossiiskoi akademii nauk = Herald to Russian academy of the sciences*, 2017;87(1):15–23. (In Russ.).

### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

**Светлана Николаевна Поленова** — доктор экономических наук, профессор Департамента учета, анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия  
polenov\_d@mail.ru

### ABOUT THE AUTOR

**Svetlana N. Polenova** — Dr. Sci. (Econ.), Professor of the Department of the Accounting, Analysis and Audit, Financial University, Moscow, Russia  
polenov\_d@mail.ru

*Статья поступила в редакцию 20.05.2019; после рецензирования 24.06.2019; принята к публикации 15.07.2019. Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.  
The article was submitted on 20.05.2019; revised on 24.06.2019 and accepted for publication on 15.07.2019. The author read and approved the final version of the manuscript.*

DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-5-24-35  
УДК 332.05(045)  
JEL O33, P21, R13

## Подходы к оценке результатов цифровой трансформации экономики России

А.М. Елохов<sup>а</sup>, Т.В. Александрова<sup>б</sup>

Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь, Россия  
<sup>а</sup> <https://orcid.org/0000-0003-2781-8112>; <sup>б</sup> <https://orcid.org/0000-0002-0049-1650>

### АННОТАЦИЯ

В статье исследовано взаимодействие цифровых процессов в системе «город-регион-страна» при оценке общего уровня цифровой трансформации экономики России. Проанализированы индикаторы цифровизации регионов и крупнейших городов России за 2014–2018 гг.; определены показатели, отражающие региональные диспропорции цифровизации национальной экономики; разработаны новые методические подходы к оценке цифрового неравенства в системе «город-регион-страна». Для этого использованы методы логического, системного, компаративного анализа индикаторов цифровой экономики России. Применение предлагаемых индикаторов позволит оптимизировать существующие методики оценки; повысить степень достоверности оценки цифровых процессов и технологий для принятия решений в системе государственного, регионального и муниципального управления.

**Ключевые слова:** цифровая трансформация; национальная экономика; регион; крупнейший город; «умный город»; индекс; индикатор; диспропорция

**Для цитирования:** Елохов А.М., Александрова Т.В. Подходы к оценке результатов цифровой трансформации экономики России. *Учет. Анализ. Аудит*. 2019;6(5):24-35. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-5-24-35

## Approaches to Assessing the Results of the Digital Transformation of the Russian Economy

A. M. Elokhov<sup>a</sup>, T. V. Alexandrova<sup>b</sup>

Perm State National Research University, Perm, Russia

<sup>a</sup> <https://orcid.org/0000-0003-2781-8112>; <sup>b</sup> <https://orcid.org/0000-0002-0049-1650>

### ABSTRACT

The article focuses on the study of the interaction of digital processes in the “city-region-country” system when assessing the overall level of digital transformation of the Russian economy, since the works devoted to the consideration of the results of the introduction of digital technologies in the country do not analyze the features of territorial digital processes. The research aims at the necessity and possibility to show specific digitalization features of cities and regions in the existing evaluation methods of the Russian economy digital transformation index. The researchers used logical, systematic and comparative analysis methods to analyze the digitalization indicators of the largest Russian cities and regions. The authors analyze the digitalization indicators of the largest Russian cities and regions between 2014–2018; they define indicators, reflecting regional disproportions of the national economy digitalization; and develop new methods to evaluate digital inequality in the system “city-region-country”. The use of the suggested indicators will improve the existing methods of evaluation of the largest Russian cities digitalization, increase the fairness of digital processes and technologies evaluation for making decisions in the system of state, regional and municipal government.

**Keywords:** digital transformation; national economy; region; the largest city; “Smart City”; index; indicator; disproportion

**For citation:** Elokhov A. M., Alexandrova T. V. Approaches to assessing the results of the digital transformation of the Russian economy. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2019;6(5):24-35. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-5-24-35

## ВВЕДЕНИЕ

Пересмотр приоритетов развития национальных экономик, обусловленный исчерпанием экстенсивных факторов развития, делает объективной необходимостью использование инновационных цифровых технологий во всех сферах общественного воспроизводства. Цифровая трансформация экономики создает новые предпринимательские процессы [1, 2], что находит отражение в изменениях структуры международных потоков ресурсов. С 2005 по 2016 г. потоки информации выросли на 70%, а потоки капитала и товаров — всего на 7% [3].

В сложившейся ситуации отдельные государства и межгосударственные союзы стремятся обеспечить ускорение темпов экономического роста за счет реализации цифровых технологий, однако эти процессы в различных странах происходят неравномерно [4]. Оценка доли цифровой экономики в ВВП ряда стран представлена в *табл. 1*.

Данные *табл. 1* демонстрируют отставание России по размеру цифровой экономики не только от стран — цифровых лидеров (страны ЕС, США, Китай), но и от стран со средним уровнем цифровизации (Индия, Бразилия, Чехия). При этом темпы роста совокупного вклада цифровой экономики в ВВП России также ниже аналогичного показателя в других странах. Так, в 2016 г. темп роста вклада цифровой экономики в совокупный ВВП России составил 4,8% (в долл. США), в скандинавских странах — 6–7%, в США и Великобритании — 8–9%, в Китае — 20% [6]. Поэтому для устранения разрыва отставания России в сфере внедрения цифровых технологий необходимы разработки комплексных многоплановых решений на всех уровнях управления национальной экономикой.

Согласно программе «Цифровая экономика Российской Федерации»<sup>1</sup> технологический прорыв определен в качестве ключевой стратегической цели развития национальной экономики, взят курс на создание киберфизических систем с включением в них интернета вещей, «умных городов», больших данных и искусственного интеллекта. За счет развития цифровой экономики ВВП России с 2015 по 2024 г. должен увеличиться на 34% [7].

<sup>1</sup> Распоряжение Правительства Российской Федерации от 28.07.2017 № 1632-р. «Об утверждении Программы «Цифровая экономика Российской Федерации»». URL: <http://static.government.ru/media/files/9gFM4FHj4PsB7915v7yLVuPgu4bvR7M0.pdf> (дата обращения: 23.02.2019).

Согласно исследованию Всемирного банка, включающего оценку текущего состояния развития цифровой экономики России<sup>2</sup>, одной из приоритетнейших задач для страны становится решение вопросов, связанных с оценкой последствий реализации цифровых технологий в разрезе отраслей, регионов и городов. Цифровые технологии, наряду с модернизацией инфраструктуры, должны способствовать устранению технологической отсталости российских городов, а использование интеллектуальных систем создать основу устойчивого территориального развития [8].

В настоящее время в стране формируются научные подходы к оценке направлений цифровизации экономики. В данном контексте представляют интерес методические разработки Всемирного банка<sup>2</sup>, Института развития информационного общества<sup>3</sup>, Московской школы управления «СКОЛКОВО»<sup>4</sup>, Московского института исследований развивающихся рынков бизнес-школы «СКОЛКОВО»<sup>5</sup>, АО «Национальный исследовательский институт технологий и связи»<sup>6</sup>. Но недостатком существующих методик является нацеленность их на оценку локальных индексов цифровизации. За рамками исследований остается изучение взаимодействий в модели цифровой трансформации «город-регион-страна». Между тем в процессах цифровой трансформации России возникают территориальные диспропорции, неравенство в использовании цифровых технологий на федеральном, региональном и муниципальном уровнях управления. По данным того же Национального исследовательского института технологий и связи, лишь 10% организаций местного самоуправления соответствуют национальным требованиям по цифровизации.

<sup>2</sup> Анализ текущего уровня развития цифровой экономики в Российской Федерации. URL: <http://documents.worldbank.org/curated/en/848071539115489168/pdf/AUS0000158-RUSSIAN-WP-REVISED-P160805-PUBLIC-Disclosed-10-15-2018.pdf> (дата обращения: 15.02.2019).

<sup>3</sup> Исследование процессов дифференциации регионов России по управлению развитию информационного общества. URL: <http://www.iis.ru/projects/> (дата обращения: 15.02.2019).

<sup>4</sup> Индекс «Цифровая Россия». Отражение цифровизации субъектов Российской Федерации через призму открытых источников. URL: <http://finance.skolkovo.ru> (дата обращения: 02.03.2019).

<sup>5</sup> Цифровая жизнь российских городов-миллионников. URL: <http://www.globalinnovationindex.org/> (дата обращения: 10.03.2019).

<sup>6</sup> Индикаторы умных городов НИИТС-2017. URL: <http://niitc.ru/> (дата обращения: 20.02.2019).

Таблица 1 / Table 1

Показатели цифровой экономики в разных странах мира, 2016 г. /  
Digital economy indicators in different economies, 2016

Показатель, % от ВВП / Indicator, % of GDP	США / USA	Китай / China	5 стран ЕС* / 5 EU countries*	Индия / India	Бразилия / Brazil	Чехия / Czechia	Россия / Russia
Расходы домохозяйств в цифровой сфере	5,3	4,8	3,7	3,2	2,2	2,2	2,6
Инвестиции компаний в цифровизацию	5,0	1,8	3,9	2,7	3,6	2,0	2,2
Государственные расходы на цифровизацию	1,3	0,4	1,0	0,6	0,8	0,5	0,5
Экспорт ИКТ	1,4	5,8	2,5	5,9	0,1	2,9	0,5
Импорт ИКТ	-2,1	-2,7	-2,9	-6,1	-1,0	-2,1	-1,8
Размер цифровой экономики – итого	10,9	10,0	8,2	6,3	6,2	5,5	3,9

\* – включены данные Великобритании, Германии, Италии, Франции, Швеции.  
Источник / Source: [5, с. 61] / [5, p. 61].

Исследование использования цифровых технологий по регионам и городам страны может стать значимым фактором роста эффективности цифровой трансформации экономики России. Пока анализ корреляции территориальных диспропорций в этом процессе не проводился, а потому действующие методики нельзя признать научно обоснованными.

Для совершенствования существующих методик потребовалось:

- проанализировать особенности территориальной цифровой дифференциации в экономике России;
- уточнить показатели оценки цифровых территориальных диспропорций в системе «город-регион-страна»;
- разработать алгоритм оценки территориальных диспропорций в модели цифровой трансформации экономики России.

## МАТЕРИАЛЫ И МЕТОДОЛОГИЯ

Теоретической базой исследования явились работы отечественных и зарубежных специалистов по прикладным аспектам цифровой экономики, существующие методики оценки уровня цифровизации различных сфер общественного воспроизводства, а также нормативно-правовые документы, регламентирующие процесс цифровой трансформации экономики России.

Источниками эмпирической информации стали материалы Центра финансовых инноваций и безналичной экономики Московской школы управления «СКОЛКОВО» и Московского института исследований развивающихся рынков бизнес-школы «СКОЛКОВО», Национального исследовательского института технологий и связи, органов местного самоуправления г. Перми.

В настоящее время для оценки уровня цифровизации экономики рассчитывается индекс «Цифровая Россия» в целом по стране и по всем 85 ее субъектам. Результаты расчета индекса выявили существенное различие уровня цифровизации по федеральным округам и субъектам РФ. Из табл. 2 видно, что 1-е место по цифровизации экономики занимает Уральский федеральный округ, на последнем — Северо-Кавказский округ. Однако темпы цифровизации у «аутсайдера» выше, чем у лидирующего. Высокие темпы внедрения цифровых технологий демонстрируют Приволжский и Сибирский федеральные округа.

Из табл. 3 следует, что разрыв значений индексов «Цифровая Россия» у лидеров и аутсайдеров цифровизации достигает двукратной величины. Отклонение значений субъектов-лидеров от среднего уровня цифровизации составляет 1,45–1,3, а у субъектов-аутсайдеров — 1,73–1,41 раза. Правда, необходимо отметить сокращение разрывов

Таблица 2 / Table 2

**Динамика индекса «Цифровая Россия» по федеральным округам /  
“Digital Russia” index dynamics across Federal Districts**

Федеральный округ / Federal District		Значение индекса / The index value				Темп роста,% / Growth rate,%
		2017	место	2018*	место	
1	Уральский	57,17	1	65,81	1	115,1
2	Центральный	50,05	3	59,82	2	119,5
3	Приволжский	46,93	4	59,55	3	126,9
4	Северо-Западный	50,90	2	58,95	4	115,8
5	Сибирский	41,91	7	53,48	5	127,6
6	Дальневосточный	44,20	5	52,28	6	118,3
7	Южный	43,06	6	51,35	7	119,3
8	Северо-Кавказский	33,37	8	43,44	8	130,2

\* – данные 2018 г. приведены за первое полугодие.

Источник / Source: составлено авторами на основе данных индекса «Цифровая Россия». URL: <http://finance.skolkovo.ru> (дата обращения: 02.03.2019) / created by the authors on the basis of index data “Digital Russia”. URL: <http://finance.skolkovo.ru> (accessed on 02.03.2019).

Таблица 3 / Table 3

**Диспропорции цифровой трансформации в субъектах РФ /  
Digital transformation disproportions in Russian constituent units**

Показатель / Indicator	Итоговый средний индекс «Цифровая Россия» / The resulting average index “Digital Russia”	
	2017	2018*
10 лидеров цифровизации	66,66	72,73
Медианное значение	45,92	55,94
10 аутсайдеров цифровизации	26,62	39,50
Отклонение лидеров от медианы, раз	1,45	1,30
Отклонение медианы от аутсайдеров, раз	1,73	1,41
Отклонение лидеров от аутсайдеров, раз	2,50	1,84

\* – данные 2018 г. приведены за первое полугодие.

Источник / Source: составлено авторами на основе данных индекса «Цифровая Россия». URL: <http://finance.skolkovo.ru> (дата обращения: 02.03.2019) / created by the authors on the basis of index data “Digital Russia”. URL: <http://finance.skolkovo.ru> (accessed on 02.03.2019).

в 2018 г. по сравнению с 2017 г. по всем показателям цифровизации.

В соответствии с методикой «Индикаторы умных городов НИИТС 2017» [14] были исследованы процессы становления технологий «умного города» в 15 городах России с населением более 1 млн человек, что отражено в табл. 4. Таблица показывает, что для современной «городской ситуации» в России

характерны существенные различия в проникновении цифровых технологий. По позиции «умное управление» показатели лидера — Москвы — превышают индикаторы города-аутсайдера — Самары — более чем в 9 раз. По внедрению «умных технологий» разрыв лидер-аутсайдер составляет 2,9 раза. Отставание по созданию «умной инфраструктуры» — в 3,8 раза, по «умной экономике» — почти в 3,

Таблица 4 / Table 4

Рейтинг крупнейших городов России по индикаторам НИИТС, 2017 г. /  
Rating of the largest Russian cities by NRITC indicators, 2017

Город / City	Значение индикаторов «умного города»* / The value of the indicators of «Smart City»*							Среднее значение / The average value of	Место города / Location of the city
	1	2	3	4	5	6	7		
Москва	0,75	0,86	0,92	0,36	0,85	0,90	0,43	0,724	1
Санкт-Петербург	0,59	0,82	0,63	0,50	0,76	0,66	0,49	0,636	2
Новосибирск	0,20	0,56	0,45	0,38	0,79	0,69	1,00	0,581	4
Екатеринбург	0,38	0,66	0,38	0,61	0,81	0,84	0,29	0,567	5
Нижний Новгород	0,15	0,50	0,34	0,48	0,72	0,81	0,18	0,454	13
Казань	0,49	0,56	0,49	0,74	0,71	0,79	0,62	0,629	3
Челябинск	0,18	0,31	0,44	0,41	0,70	0,56	0,68	0,469	10
Омск	0,29	0,30	0,39	0,35	0,66	0,57	0,66	0,460	11
Самара	0,08	0,30	0,32	0,48	0,67	0,55	0,39	0,398	15
Ростов-на-Дону	0,24	0,54	0,41	0,31	0,73	0,55	0,56	0,477	9
Уфа	0,28	0,33	0,47	0,55	0,61	0,79	0,45	0,497	7
Красноярск	0,17	0,75	0,44	0,39	0,73	0,76	0,69	0,561	6
Пермь	0,30	0,58	0,39	0,45	0,64	0,75	0,24	0,479	8
Воронеж	0,16	0,46	0,54	0,56	0,42	0,61	0,45	0,457	12
Волгоград	0,22	0,44	0,24	0,25	0,54	0,63	0,47	0,399	14

\* – 1 – «умное управление»; 2 – «умные технологии»; 3 – «умная инфраструктура»; 4 – «умная экономика»; 5 – «умные финансы»; 6 – «умные жители»; 7 – «умная среда».

Источник / Source: составлено авторами на основе данных индикаторов «умных городов» НИИТС-2017. URL: <http://niitc.ru/publications/SmartCities.pdf> (дата обращения: 20.02.2019) / compiled by the authors on the basis of these indicators "Smart City" NRITC-2017. URL: <http://niitc.ru/publications/SmartCities.pdf> (accessed on 20.02.2019).

«умным финансам» — в 2, «умным жителям» — 1,6, «умной среде» — почти в 6 раз. Очевидно, что эти разрывы во многом объясняются несопоставимостью экономических возможностей столицы и большинства городов, где доход на душу населения в 4 раза меньше московского [9].

Вместе с тем ресурсные возможности городов в большой степени определяют развитие цифрового предложения, но незначительно влияют на цифровой спрос. Цифровой спрос опережает предложение и значимо связан с качеством жизни в городах [10].

Для анализа цифрового спроса использовалась информация о количестве поисковых запросов в системах Google и Яндекс по возможностям цифровой инфраструктуры, оценивалась активность жителей городов в социальных сетях, а для анализа предложе-

ния — степень развития цифровой инфраструктуры, удобство использования электронных порталов и количество электронных услуг. Полученные результаты нормализовались с учетом численности населения конкретных городов (табл. 5). Из нее следует, что цифровая трансформация в городах обусловлена ростом спроса, темп роста которого за год вырос почти в два раза, в то время как уровень предложения в конце 2015 г. оказался ниже, чем в предыдущем году. Особенно заметно снижение предложения в Перми, Воронеже, Красноярске и Екатеринбурге.

Важным индикатором диспропорций в динамике цифрового спроса и предложения является превышение среднего значения соотношения «спрос-предложение» в восьми городах: Екатеринбурге, Нижнем Новгороде, Казани, Челябин-

Таблица 5 / Table 5

**Цифровой спрос и предложение в крупнейших городах России /  
Digital supply and demand in the largest Russian cities**

Город / City	Спрос / Demand			Предложение / Proposal			Отношение: спрос-предложение / Demand-Proposal ratio		
	2014	2015	Темп роста / Growth rate	2014	2015	Темп роста / Growth rate	2014	2015	Темп роста / Growth rate
Москва	0,46	0,83	1,80	0,50	0,75	1,50	0,92	1,11	1,21
Санкт-Петербург	0,50	0,90	1,80	0,61	0,74	1,21	0,82	1,22	1,49
Новосибирск	0,40	0,75	1,88	0,30	0,54	1,80	1,33	1,39	1,05
Екатеринбург	0,75	1,50	2,00	0,70	0,50	0,71	1,07	3,00	2,80
Нижний Новгород	0,42	0,91	2,17	0,25	0,25	1,00	1,68	3,64	2,17
Казань	0,45	0,92	2,04	0,35	0,36	1,03	1,29	2,56	1,98
Челябинск	0,32	0,66	2,06	0,33	0,30	0,91	0,97	2,20	2,27
Омск	0,25	0,40	1,60	0,37	0,37	1,00	0,68	1,08	1,59
Самара	0,45	0,46	1,02	0,35	0,35	1,00	1,29	1,31	1,02
Ростов-на-Дону	0,35	0,75	2,14	0,10	0,20	2,00	3,50	3,75	1,07
Уфа	0,41	0,83	2,02	0,30	0,28	0,93	1,37	2,96	2,16
Красноярск	0,50	0,92	1,84	0,49	0,34	0,69	1,02	2,71	2,66
Пермь	0,50	0,83	1,66	0,57	0,30	0,53	0,88	2,77	3,15
Воронеж	0,20	0,40	2,00	0,40	0,19	0,48	0,50	2,11	4,22
Волгоград	0,25	0,40	1,60	0,18	0,19	1,06	1,39	2,11	1,52
Среднее значение	0,40	0,76	1,91	0,39	0,38	0,97	1,25	2,26	1,81

*Источник / Source:* составлено авторами на основе данных «Цифровая жизнь российских городов-миллионников». URL: <http://www.globalinnovationindex.org/> (дата обращения: 10.03.2019) / compiled by the authors on the basis of data "Digital life of Russian cities of millions". URL: <http://www.globalinnovationindex.org/> (accessed on 10.03.2019).

ске, Уфе, Красноярске, Перми, Воронеже. Разрыв в соотношении спроса и предложения отражает неразвитость местного цифрового предпринимательства и слабую реакцию федеральных сетевых игроков, а также местной власти на особенности городского цифрового спроса [11].

По результатам проведенного анализа выдвинуты три гипотезы:

- территориальные цифровые неравенства существенно снижают и замедляют темпы цифровой трансформации экономики России;
- специфика цифровизации в регионах страны во многом определяется наличием «цифровых разрывов» в крупнейших городах;

- степень удовлетворенности цифрового спроса населения оказывает влияние на интегральные показатели цифровой трансформации в регионе.

### РЕЗУЛЬТАТЫ И ОБСУЖДЕНИЕ

Исследование показало, что в стране достигнуты определенные успехи в развитии «первичной» (точечной) цифровизации экономики не только на федеральном и региональном уровнях, но и в отдельных крупнейших городах. Однако для перехода к этапу формирования целостных многомерных цифровых экосистем необходима существенная трансформация действующей модели внедрения цифровых технологий [12–14].

Таблица 6 / Table 6

## Направления совершенствования методик оценки уровня цифровой трансформации экономики России / Ways to improve existing methods of Russian economy digital transformation level

Название методики / Title methods	Назначение методики / Appointment methods	Недостатки методики / Disadvantages of the technique	Рекомендации по совершенствованию методики / Recommendations on improving methods
Индекс «Цифровая Россия»	Экспертные оценки внедрения технологий цифровой экономики в субъектах РФ	Не исследуются региональные диспропорции	Дополнить методику индикаторами, отражающими взаимодействие в системе «регион-страна»
Индикаторы «умных городов» НИИТС 2017	Разработка индикаторов оценки уровня развития технологий «умного города»	Не отражено воздействие развития технологий «умного города» на уровень цифровизации субъекта РФ	Дополнить методику индикаторами, отражающими взаимодействия в системе «город-регион»
Цифровая жизнь российских городов-миллионников	Измерение степени прогресса вторичной цифровизации в городах, измерение развития цифрового спроса и предложения	Не содержит расчета соотношений цифрового спроса и предложения в городах России	Дополнить методику расчетом соотношения цифрового спроса и предложения

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

Устранение «цифрового разрыва» может привести к росту общего уровня цифровизации национальной экономики, сгладить дисбалансы в ресурсных возможностях «столиц» и «регионов». В целях выявления и последующего устранения территориальных диспропорций считаем необходимым (табл. 6):

- при оценке использования цифровых технологий по территориям России рассчитывать среднее значение индекса цифровизации;
- определять отклонения значений индексов цифровизации по регионам от средней величины по России;
- оценивать на основе коэффициентов ранговой корреляции Спирмена направление региональных усилий по развитию цифровых технологий;
- учитывать коэффициент «Соотношение спроса и предложения на использование цифровых технологий» для выявления территориальных диспропорций в модели «город-регион».

Авторский алгоритм оценки территориальных диспропорций в модели цифровой трансформации России представлен на рисунке.

Варианты индикаторов оценки территориальных диспропорций в процессе анализа модели цифро-

вой трансформации национальной экономики на примере федеральных округов России [12] иллюстрирует табл. 7.

Из табл. 7 следует, что федеральные округа распределились поровну по отношению к средним значениям индекса. Суммы положительных и отрицательных отклонений в 2017 г. близки по абсолютным значениям (21,25–21,26), в 2018 г. наблюдается увеличение отклонений и нарастание разрыва между полюсами изменений (21,77–21,81). Динамика отклонений сигнализирует о нарастании цифровых диспропорций по регионам. По расчетам, коэффициент Спирмена в 2017 г. составил (–3,2), а в 2018 г. – (–2,9), следовательно, влияние регионов на общий индекс цифровизации России можно оценить как отрицательное.

Исследование подтвердило наличие взаимосвязи между развитием цифровых технологий в городах и интегральным индексом цифровизации в соответствующем регионе (табл. 8). Чем выше место, занимаемое городом в сфере цифровых технологий, тем выше рейтинг региона среди 85 субъектов России, но такое соответствие наблюдается не всегда. Например, последнее (15-е) место Самары среди крупнейших городов по индексу НИИТС соответствует 17-му месту Самарской области сре-

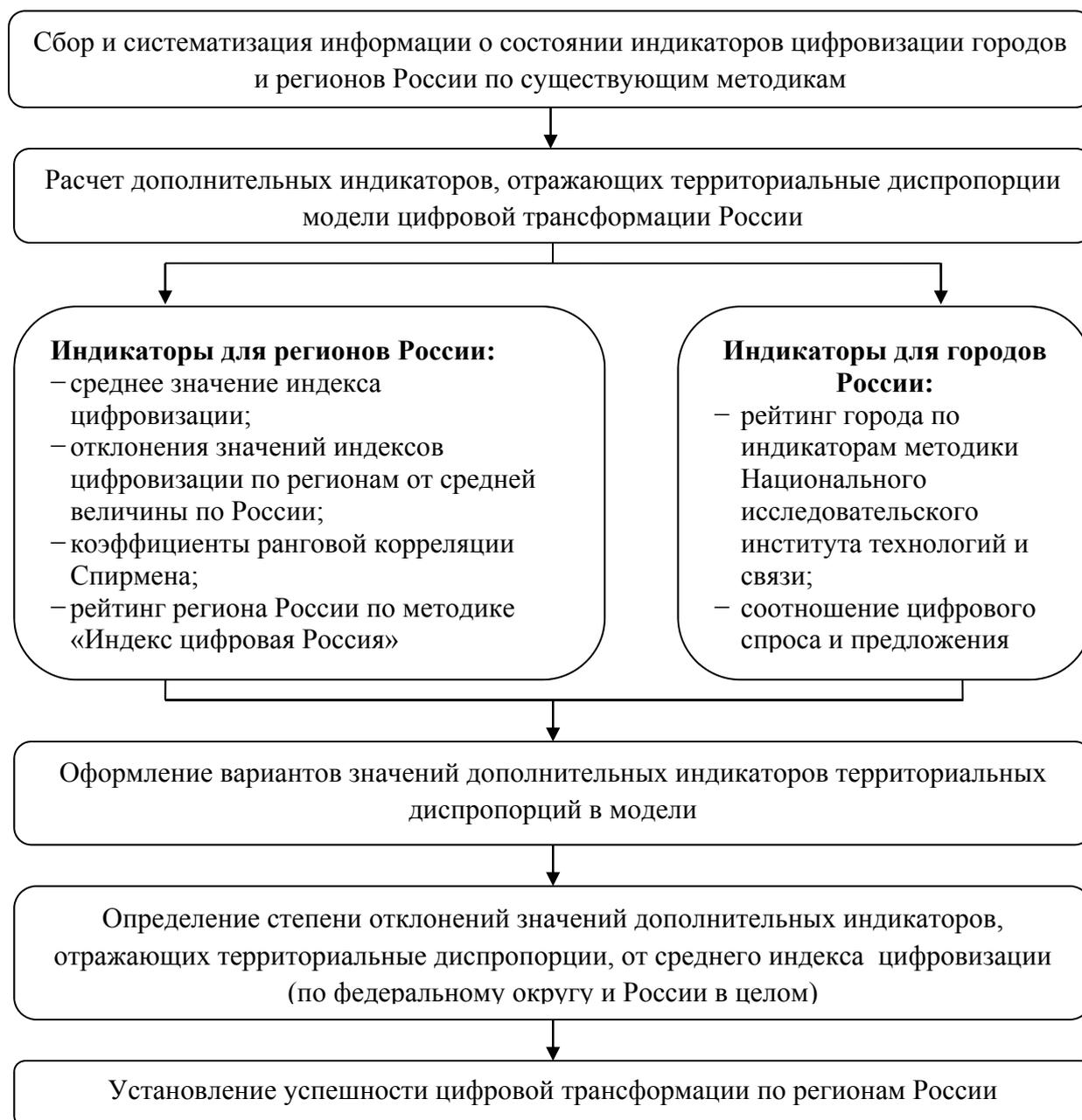


Рис. / Fig. Алгоритм оценки территориальных диспропорций в модели цифровой трансформации России / Algorithm of evaluating territorial inequalities in the model of Russia's digital transformation

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

ди 85 субъектов России, 5-е место Екатеринбурга коррелирует только с 36 позицией Свердловской области, а 14-е место Волгограда соответствует 38-му месту Волгоградской области в рейтинге регионов. Очевидно, что на данные диспропорции влияет дополнительный фактор, корректирующий зависимость цифровизации в системе «город-регион», и в качестве такого фактора выступает соот-

ношение спроса и предложения на использование цифровых технологий.

Начальный этап цифровой трансформации городов был связан с созданием инфраструктуры доступа в интернет, цифровизацией отдельных сфер городского хозяйства, транспорта, финансовых платежей, розничной торговли, здравоохранения, образования, привыканием людей к цифровым услугам [15].

Таблица 7 / Table 7

Оценка влияния показателей федеральных округов на уровень цифровой трансформации /  
Evaluation of the Influence of Federal Districts' indicators on digital transformation level

Федеральный округ / Federal District		Значение индекса цифровизации / The index value of the digitalization		Отклонение от среднего значения / Deviation from the mean value	
		2017	2018	2017	2018
1	Уральский	57,17	65,81	11,22	10,22
2	Центральный	50,05	59,82	4,1	4,23
3	Приволжский	46,93	59,55	0,98	3,96
4	Северо-Западный	50,9	58,95	4,95	3,36
Сумма отклонений от среднего				+21,25	+21,77
Среднее значение индекса		45,95	55,59	0,00	0,00
5	Сибирский	41,91	53,48	4,04	2,11
6	Дальневосточный	44,2	52,28	1,75	3,31
7	Южный	43,06	51,35	2,89	4,24
8	Северо-Кавказский	33,37	43,44	12,58	12,15
Сумма отклонений от среднего				-21,26	-21,81

Источник / Source: составлено авторами на основе данных индекса «Цифровая Россия». URL: <http://finance.skolkovo.ru> (дата обращения: 02.03.2019) / created by the authors on the basis of index data "Digital Russia". URL: <http://finance.skolkovo.ru> (accessed on 02.03.2019).

В современных условиях крупные города переходят на этап вторичной цифровизации, связанный с созданием целостных многомерных киберфизических систем с сетевым эффектом «умные города».

В «умном городе» цифровые спрос и предложение сбалансированы между собой, участники рынка своевременно отвечают на развитие потребителей, которые приобретают навыки и привычки использования новых цифровых возможностей. Соотношение «спрос-предложение» в «умном городе» выглядит как 1:1, но время полной цифровой гармонии спроса и предложения пока не наступило. С другой стороны, именно разрывы спроса и предложения могут указать бизнесу, местным и региональным властям направления роста эффективности внедрения цифровых технологий. Количественное выражение этих пропорций можно рассматривать как корректирующий элемент модели взаимодействия города и региона.

### ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В процессе исследования были выдвинуты три гипотезы взаимосвязи цифровизации на уров-

нях управления. Согласно первой рекомендовано дополнить методику расчета индекса «Цифровая Россия» индикаторами, характеризующими отклонение региональных индексов от сложившегося в анализируемый период уровня цифровизации в стране и расчетом коэффициентов ранговой корреляции Спирмена.

Подтвердилась (пусть частично) вторая гипотеза — повышение уровня цифровизации в крупнейших городах зависит от комплекса факторов-вызовов, какими являются:

- высокий уровень износа городских инфраструктур;
- дефицит бюджетных ресурсов для решения задач текущего и стратегического развития городов;
- увеличение экологического давления на города;
- повышение требований к качеству городской среды и обеспечению безопасности со стороны граждан;
- изменение требований к спектру городских услуг и сервисов со стороны бизнеса; оперативность и целеустремленность местных властей.

Таблица 8 / Table 8

**Взаимосвязь уровня цифровизации крупнейших городов и регионов /  
Interconnection of digitalization level of the largest cities and regions**

Город / City	Индекс НИИТС 2017 / Index NRITC 2017	Место города / Location of the city	Индекс Спрос-Предложение / Index of Demand-Supply	Территория размещения города / Area accommodation city	Индекс «Цифровая Россия», 2018 / Index of Digital Russia, 2018	Место территории / Place the territory
Москва	0,724	1	1,21	Московская область	71,86	7
Санкт-Петербург	0,636	2	1,49	Ленинградская область	71,25	9
Казань	0,629	3	1,98	Республика Татарстан	74,74	2
Новосибирск	0,581	4	1,05	Новосибирская область	69,5	12
Екатеринбург	0,567	5	2,80	Свердловская область	59,19	36
Красноярск	0,561	6	2,66	Красноярский край	59,82	35
Уфа	0,497	7	2,16	Республика Башкортостан	71,29	8
Пермь	0,479	8	3,15	Пермский край	67,22	19
Ростов-на-Дону	0,477	9	1,07	Ростовская область	69,10	14
Челябинск	0,469	10	2,27	Челябинская область	70,75	10
Омск	0,460	11	1,59	Омская область	56,67	40
Воронеж	0,457	12	4,22	Воронежская область	68,51	15
Нижний Новгород	0,454	13	2,17	Нижегородская область	57,34	39
Волгоград	0,399	14	1,52	Волгоградская область	58,42	38
Самара	0,398	15	1,02	Самарская область	67,87	17

*Источник / Source:* составлено авторами на основе данных индекса «Цифровая Россия», индикаторов «умных городов» НИИТС-2017, «Цифровая жизнь российских городов-миллионников». URL: <http://finance.skolkovo.ru>; <http://niitc.ru/>; <http://www.globalinnovationindex.org/> (дата обращения: 02.03.2019) / compiled by the authors on the basis of index data "Digital Russia", indicators "Smart City" NRITC-2017, "Digital life of Russian cities of millions". URL: <http://finance.skolkovo.ru>; <http://niitc.ru/>; <http://www.globalinnovationindex.org/> (accessed on 02.03.2019).

Учет влияния этих факторов можно интегрировать в показателе соотношения темпов роста цифрового спроса и предложения. Количественное выражение этого соотношения можно рассматривать как корректирующий элемент модели взаимодействия города и региона. Приближение соотношения спроса и предложения на цифровые технологии к оптимальной модели «1:1» влияет на рейтинг городов и регионов, что подтверждает правомерность третьей гипотезы исследования, поэтому предложено включить данный показатель

в систему индикаторов оценки уровня развития технологий «умного города».

Разработанные методические подходы к оценке территориальных диспропорций процесса цифровой трансформации экономики России могут быть использованы в консалтинговых и экспертных организациях при разработке и анализе пространственных цифровых программ и проектов, в органах государственной власти и управления — при разработке социально-экономической политики и стратегии развития субъектов Российской Федерации.

### СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Cagnin C., Navas A., Saritas O. Future-oriented technology analysis: Its potential to address disruptive transformations. *Technological Forecasting and Social Change*. 2013;(80):379–385. DOI: 10.1016/j.techfore.2012.10.001
2. Jeschke S., Brecher C., Song H., Rawat D.B. Industrial Internet of things: Cybermanufacturing systems. Switzerland: Springer International Publishing; 2017. 650 p.
3. Hamilton D.S. The transatlantic digital economy 2017: How and why it matters for the United States, Europe and the World Washington. Washington: Center for Transatlantic Relations; 2017. 128 p.
4. Добрынин А.П. Цифровая экономика — различные пути к эффективному применению технологии. *International Journal of Open Information Technologies*. 2016;4(1):21–26.
5. Капранова Л.Д. Цифровая экономика в России: состояние и перспективы развития. *Экономика, налоги, право*. 2018;11(2):58–69. DOI: 10.26794/1999–849X-2018–11–2–58–69
6. Басаев З.В. Цифровизация экономики: Россия в контексте глобальной трансформации. *Мир новой экономики*. 2018;12(4):32–38. DOI: 10.26794/2220–6469–2018–12–4–32–38
7. Хочуева Ф.А., Шугунов Т.Л., Жуков А.З., Ингушев Ч.Х. Информационная безопасность сквозь призму цифровой экономики. *Современные наукоемкие технологии*. 2018;11(1):65–67. URL: <http://www.top-technologies.ru/ru/article/view?id=37239> (дата обращения: 12.03.2019).
8. Кожевина О.В. Цифровые факторы развития умных городов. *Менеджмент в России и за рубежом*. 2018;(3):36–40.
9. Куприяновский В.П., Буланча С.А., Кононов В.В., Черных К.Ю., Намиот Д.Е., Добрынин А.П. Умные города как «столицы» цифровой экономики. *International Journal of Open Information Technologies*. 2016;4(2):41–52.
10. Harding A., Blokland T. Urban theory. A critical introduction to power, cities, and urbanism in the 21st century. London: Sage; 2014. 294 p.
11. Швецов А.Н. «Цифровое неравенство» российских городов и регионов: методы оценки и политика выравнивания. *Контуры глобальной трансформации: политика, экономика, право*. 2014;7(3):51–63.
12. Newsom G. *Citizenville: How to take the town square digital and reinvent government*. New York: Penguin Press; 2013. 249 p.
13. Piketty T. Book review of capital in the twenty-first century. Cambridge, London: Harvard University Press; 2014. 696 p.
14. Беляцкая Т.Н. Электронная экономика: теория, модели, технологии. Минск: БГУИР; 2016. 252 с.
15. Hernández-Muñoz J.M. Smart Cities at the forefront of the future Internet. Berlin: Springer Berlin Heidelberg; 2011. 480 p.

### REFERENCES

1. Cagnin C., Navas A., Saritas O. Future-oriented technology analysis: Its potential to address disruptive transformations. *Technological Forecasting and Social Change*. 2013;(80):379–385. DOI: 10.1016/j.techfore.2012.10.001
2. Jeschke S., Brecher C., Song H., Rawat D.B. Industrial Internet of things: Cybermanufacturing systems. Switzerland: Springer International Publishing; 2017. 650 p.

3. Hamilton D.S. The transatlantic digital economy 2017: How and why it matters for the United States, Europe and the World Washington. Washington: Center for Transatlantic Relations; 2017. 128 p.
4. Dobrynin A.P. Digital economy — different ways to effective use of technologies. *International Journal of Open Information Technologies*. 2016;4(1):21–26. (In Russ.).
5. Kapranova L.D. The digital economy in Russia: Condition and prospects of development. *Ekonomika, nalogi, pravo = Economics, Taxes and Law*. 2018;11(2):58–69. (In Russ.). DOI: 10.26794/1999–849X-2018–11–2–58–69
6. Basaev Z.V. Digitalisation of economy: Russia in the context of global transformation. *Mir novoj ekonomiki = The World of new economy*. 2018;12(4):32–38. (In Russ.). DOI: 10.26794/2220–6469–2018–12–4–32–38
7. Khochueva F.A., Shugunov T.L., Zhukov A.Z., Ingushev Ch. Kh. Information Security in digital economy. *Sovremennye naukoemkie tekhnologii = Modern high technologies*. 2018;11(1):65–67. URL: <http://www.top-technologies.ru/ru/article/view?id=37239> (accessed on 12.03.2019). (In Russ.).
8. Kozhevina O.V. Digital factors of Smart Cities development. *Menedzhment v Rossii i za rubezhom = Management in Russia and abroad*. 2018;(3):36–40. (In Russ.).
9. Kupriyanovskii V.P., Bulanča S.A., Kononov V.V., Chernykh K. Yu., Namiot D.E., Dobrynin A.P. Smart Cities as capital cities of digital economy. *International Journal of Open Information Technologies*. 2016;4(2):41–52. (In Russ.).
10. Harding A., Blokland T. Urban theory. A critical introduction to power, cities, and urbanism in the 21st century. London: Sage; 2014. 294 p.
11. Shvetsov A.N. Digital Inequality of Russian cities and regions: methods of assessment and the policy of equalization. *Kontury global'noi transformatsii: politika, ekonomika, pravo = Outlines of global transformations: politics, economics, law*. 2014;7(3):51–63. (In Russ.).
12. Newsom G. Citizenville: How to take the town square digital and reinvent government. New York: Penguin Press; 2013. 249 p.
13. Piketty T. Book review of capital in the twenty-first century. Cambridge, London: Harvard University Press; 2014. 696 p.
14. Belyatskaya T.N. Electronic economy: Theory, models, and technologies. Minsk: Publishing House of BGUIR; 2016. 252 p. (In Russ.).
15. Hernández-Muñoz J.M. Smart Cities at the forefront of the future Internet. Berlin: Springer Berlin Heidelberg; 2011. 480 p.

### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

**Александр Михайлович Елохов** — кандидат экономических наук, доцент кафедры менеджмента, Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь, Россия  
reader1201@rambler.ru

**Татьяна Васильевна Александрова** — кандидат экономических наук, доцент кафедры менеджмента, Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь, Россия  
atvpsu@yandex.ru

### ABOUT THE AUTHORS

**Alexander M. Elokhov** — Cand. Sci. (Econ.), Assistant Professor at the Management Department, Perm State National Research University, Perm, Russia  
reader1201@rambler.ru

**Tat'yana V. Alexandrova** — Cand. Sci. (Econ.), Assistant Professor at the Management Department, Perm State National Research University, Perm, Russia  
atvpsu@yandex.ru

Статья поступила в редакцию 20.05.2019; после рецензирования 25.06.2019; принята к публикации 16.07.2019.  
Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 20.05.2019; revised on 25.06.2019 and accepted for publication on 16.07.2019.

The authors read and approved the final version of the manuscript.

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-5-36-45  
УДК 330.35(045)  
JEL E03, F41, M21

## Проблемы выбора экономических измерителей

Е.Л. Шуремов

Международный инновационный университет, Сочи, Россия  
<https://orcid.org/0000-0002-2307-2336>

### АННОТАЦИЯ

В статье рассматриваются проблемы неоднозначности выбора экономических показателей, характеризующих эффективность функционирования социально-экономических систем. Вскрыты проблемы неоднозначности в сравнении финансового состояния предприятий из-за различий в учетной политике и профессиональных суждений бухгалтеров, а также проблемы применения оценок по справедливой стоимости из-за неоднозначности ее объективного исчисления, что может приводить к ухудшению качества бухгалтерской отчетности. Показаны ограничения применимости сложных экономико-математических моделей, связанные с формированием их информационной базы. Указано на существенность различий в динамике экономического роста стран при их оценке на базе показателей валового внутреннего продукта и генерального индикатора прогресса. Вскрыты опасности стимулирования потребления как фактора экономического роста.

**Ключевые слова:** экономические измерители; экономическая добавленная стоимость; прибыль; справедливая стоимость; валовый внутренний продукт; генеральный индикатор прогресса; модель World3

**Для цитирования:** Шуремов Е.Л. Проблемы выбора экономических измерителей. *Учет. Анализ. Аудит.* 2019;6(5):36-45. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-5-36-45

## ORIGINAL PAPER

## Problems of the Choice of Economic Measuring Instruments

E.L. Shuremov

International innovative University, Sochi, Russia  
<https://orcid.org/0000-0002-2307-2336>

### ABSTRACT

In article problems of ambiguity of the choice of the key economic indicators characterizing efficiency of functioning of social and economic systems are considered. Ambiguity problems in comparison of a financial condition of the enterprises because of differences in accounting policies and professional judgments of accountants are considered. It is specified problems of application of estimates at fair value because of ambiguity of its objective calculation that can lead to deterioration of accounting reports. The restrictions of applicability of difficult economic-mathematical models connected with ambiguity of formation of their information base are shown. It is specified importance of differences in dynamics of economic growth of the countries at their assessment on the basis of indicators of gross domestic product and the general indicator of progress. Proceeding from World3 model conclusions, dangers of stimulation of consumption as factor of economic growth are shown.

**Keywords:** economic measuring instruments; economic added value; profit; fair value; gross domestic product; general indicator of progress; World3 model

**For citation:** Shuremov E.L. Problems of the choice of economic measuring instruments. *Uchet. Analiz. Audit = Account. Analysis. Audit.* 2019;6(5):36-45. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-5-36-45

## ВВЕДЕНИЕ

При исследовании и оценке эффективности социально-экономических систем и процессов современная экономическая наука использует достаточно устоявшийся набор показателей. Однако их количественная оценка зачастую базируется на ряде достаточно субъективных предположений, что потенциально может приводить к существенным искажениям реальности и неоднозначности конечных выводов. Это касается огромного количества показателей макро- и микроуровня, повсеместно используемых экономистами.

Исследование, результаты которого рассматриваются в настоящей статье, проводилось в Международном инновационном университете (г. Сочи) и Московском инновационном университете в 2007–2018 гг. методом критического анализа опубликованной литературы и интернет-источников, посвященных выбранной проблематике и исследованию методов ведения учета и анализа в компаниях разного профиля. В процессе исследования выполнены сбор больших массивов микро- и макроэкономических статистических данных и их обработка средствами программного обеспечения, разработанного автором статьи.

Итогом исследования является доказательство факта неоднозначности выводов по сравнению социально-экономических систем микро- и макроуровней на основе широко используемых экономических показателей, что существенно затрудняет формирование объективной оценки их реального состояния и динамики развития.

Полученные выводы существенно расходятся с мнениями многих исследователей и практиков относительно возможностей формирования объективных оценок состояния и динамики развития социально-экономических объектов микро- и макроуровня на основе традиционно используемых для этого систем экономических показателей. В этой связи предполагается продолжить работу по исследованию противоречий в фундаментальных основах и современных тенденциях развития экономической науки, связанных с выбором инструментария сравнения социально-экономических объектов. Основная сложность проведения дальнейших исследований состоит в том, чтобы довести уже представленные аргументы до широкого круга теоретиков и практиков вследствие их существенного отличия от традиционных взглядов на экономическое развитие.

## МЕТОДИКА И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Рассмотрим простой гипотетический пример. Пусть имеются две абсолютно идентичные фирмы, использующие одинаковые технологические процессы и выпускающие полностью совпадающий по наименованиям, объемам выпуска и продажным ценам товарный ассортимент. При этом фирмы затрачивают одинаковые объемы материалов, закупаемых по одинаковым ценам, а кроме того, они имеют одинаковое число сотрудников с одинаковыми размерами зарплат.

Подчеркнем, что обе фирмы имеют одинаковую выручку и фактические затраты. Но при этом они используют разную учетную политику, т.е. разными методами списывают затраты, начисляют амортизацию и формируют резервы и т.д. В результате их себестоимость и прибыль могут существенно различаться в разные периоды. Если сторонние наблюдатели ориентируются только на официальную (при том заверенную аудиторскими отчетностью, то с их точки зрения — это разные фирмы, в разные периоды демонстрирующие разную эффективность. Хотя с «физической» точки зрения оба объекта абсолютно одинаковы. Все их отличие состоит только в профессиональном мнении бухгалтеров.

В этой связи встает вопрос: адекватны ли такого рода оценки и допустимо ли вообще применять показатели, методика расчета которых зависит от субъективного мнения бухгалтеров и экономистов? Никто же не допускает даже мысли о том, чтобы у каждого розничного продавца было свое «профессиональное мнение» об эталоне метра и килограмма. Но при этом в бухгалтерском учете и экономическом анализе все шире внедряется возможность неопределенного толкования исходных данных. Если эти данные потом используются для групповых сравнений за счет применения экономико-математических моделей, то такая неопределенность в полученных на их основании результатах кратно увеличивается. Известно же из теории численных методов, что погрешность в результатах расчетов по приближенным данным резко увеличивается от числа их арифметических преобразований.

Уже довольно давно многие специалисты, в частности профессор О.В. Ефимова, в аналитических целях рекомендуют использовать показатели «экономическая прибыль», «экономическая добавленная стоимость», «рыночная добавлен-

ная стоимость» и др. Безусловно, эти показатели имеют многие положительные свойства. Однако нельзя забывать, что при их расчете имеется слишком много «степеней свободы». Например, при вычислении экономической добавленной стоимости необходимо применять около 150 видов корректировки прибыли и инвестированного капитала\*. К примеру, для корректировки операционной прибыли предлагается исключать из состава расходов затраты на НИОКР, маркетинг и подготовку персонала, а для корректировки величины инвестированного капитала учитывать капитализацию расходов дискретного характера. Но все это лишь достаточно субъективные оценки, порядок расчета которых может манипулироваться заинтересованными сторонами, вводя в заблуждение сторонних пользователей экономической информации.

В настоящее время стандарты МСФО все более мигрируют от оценок «исторической стоимости» к оценкам по так называемой «справедливой стоимости». Это обосновывается тем, что оценки по текущей рыночной стоимости более адекватны, чем исторические данные. Однако текущие рыночные оценки значительного числа активов нельзя оценить сколько-либо объективно из-за отсутствия данных об их реальных продажах. Поэтому оценки «справедливой стоимости» в значительной степени имеют высокий уровень неопределенности из-за необходимости использования влияющих на них волатильных факторов. К тому же здесь слишком высока потенциальная опасность искажения отчетности в интересах ее составителя, что дает прямо противоположный эффект, когда отчетность становится не более, а менее полезной для пользователя, фактически вводя его в заблуждение [1]. При этом аудиторы реально могут проверить только адекватность оценок по исторической стоимости, поскольку оценка справедливой стоимости требует привлечения большого объема внеучетной информации, которая к тому же обрабатывается по сложным алгоритмическим правилам. В этой связи стоит сослаться на высказывание профессора Я.В. Соколова: «...введение справедливой стоимости равнозначно ликвидации в нашем понимании бухгалтерского учета» [2].

\* Ефимова О.В. Финансовый анализ: современный инструмент для принятия экономических решений. Учебник. М.: Омега-Л; 2009:292–293.

Рассматривая понятие «справедливой стоимости», следует отметить ее относительный характер, поскольку само понятие «справедливость» есть не более чем некая объективно несуществующая идеологема, если рассматривать данное понятие вне зависимости от конкретных сторон конкретного процесса. Достаточно указать лишь на тот факт, что в живой природе понятие безотносительной «справедливости» отсутствует. Если гепард догнал антилопу и съел ее, то это справедливо с точки зрения гепарда и несправедливо с точки зрения антилопы. Если же антилопа убежала от гепарда и спаслась, а он остался голоден, то это справедливо с точки зрения антилопы, но никак не гепарда. Соответствующие экономические примеры несуществующей безотносительной «справедливости» подробнее рассмотрены в [3].

Не стоит забывать и об искажениях, которые потенциально могут вноситься из-за слепой веры пользователей в «непогрешимость» применяемого ими специализированного программного обеспечения. Между тем, при разработке программ могут применяться различные методики расчета. В результате нередко оказывается, что при выполнении расчетов по одним и тем же данным разные программы будут давать различные оценки одного и того же показателя. Несколько достаточно показательных примеров такого рода рассмотрены в [4, с. 6–13].

Уже давно для многих пользователей экономической информации особо значимыми показателями являются индикаторы, так или иначе зависящие от величины рыночной капитализации компаний. Однако, очевидно, что такого рода показатели во много являются кривым зеркалом объективной реальности, поскольку слишком волатильны для составления какого-либо объективизированного тренда, и уж совсем не пригодны для краткосрочных оценок. Достаточно вспомнить известный эпизод, когда во время кризиса 2008 г. рыночная капитализация абсолютно ликвидной на тот момент компании Сургутнефтегаз «обвалилась» ниже стоимости имевшихся на его балансе денежных средств. И это не считая других, принадлежащих ему огромных реальных активов.

Необходимо особо подчеркнуть, что индикаторы рыночной капитализации крупнейших компаний в настоящее время абсолютно оторваны от какой-либо объективной реальности.

Например, по данным рейтинга Forbes “Global 2000”, опубликованным в мае 2014 г., рыночная стоимость российской компании Газпром составляла 88,8 млрд долл., а прибыль — 39 млрд долл. То есть компания «стоила» примерно столько же, сколько ее прибыль за 2,3 года. Но когда-то до этого Газпром имел более высокую капитализацию. При этом контролируемые им запасы газа не уменьшились, материальные активы увеличились, а спрос на газ вырос. По данным того же рейтинга, Facebook стоил 157,7 млрд долл. при прибыли 1,5 млрд долл. (данные на весну 2014 г.). Чтобы «окупиться» при той же прибыли, потребовалось бы более 105 лет. Можно сколько угодно говорить о высоких материях «постиндустриальной экономики», «экономики знаний» и т.д., но подмена реальных ценностей виртуальными здесь вполне очевидна. Если компания Газпром перестанет поставлять газ в постиндустриальную Европу, то там останутся электростанции, а с ними инновационные и традиционные производства. А люди в промерзлых домах и квартирах быстро переключат интерес от высокотехнологичных гаджетов и Facebook на куда как более прозаические проблемы простого выживания. И уж тем более нельзя говорить о рыночной капитализации как о какой-то характеристике экономического роста.

Сопоставляя динамику важнейших фондовых индексов с динамикой денежных агрегатов (особенно США), можно увидеть вполне строгую зависимость: больше денег — больше стоимость. В этой связи стоит говорить не о росте стоимости, а об инфляции активов, которая мало чем отличается от обычной инфляции: больше денег — выше цены. Но ведь при всем этом для огромного числа компаний основной целью развития является именно максимизация их рыночной стоимости. То есть они ориентированы на максимизацию виртуальной реальности, полностью зависящей от абсорбированных рынком денег и существующей только в головах спекулянтов.

В ряде публикаций [5, 6] высказываются отдельные предложения по преодолению субъективизма, возникающего в связи с применением устоявшейся системы экономических показателей. Однако из-за сложившейся инерции многие специалисты пытаются искать выход не в развитии системы представлений об объективизации экономических индикаторов, а путем усложнения моделей описания социально-экономических процессов. Но это тупиковый путь, поскольку, как

уже ранее упоминалось, если исходные данные изначально содержат большую погрешность, то она только возрастает от увеличения числа их арифметических преобразований.

Другой важной проблемой является некоторая однобокость критериев оценки экономической эффективности. Дело в том, что подавляющее большинство измерителей характеризуют только финансовые аспекты деятельности компаний, практически исключая из рассмотрения их социальную значимость. А это то же самое, что сравнивать два квадрата, ориентируясь только на их высоту, но игнорируя ширину, периметр и площадь.

---

***В настоящее время стандарты МСФО все более мигрируют от оценок «исторической стоимости» к оценкам по так называемой «справедливой стоимости». Это обосновывается тем, что оценки по текущей рыночной стоимости более адекватны, чем исторические данные.***

---

Приведем простой и всем понятный пример [7]. Группа компаний «1С», программные продукты которой используются более чем миллионом предприятий в России и странах СНГ, не входит во многие рейтинги ведущих ИТ-компаний России, поскольку является непубличной и потому сведения о ее совокупных финансовых результатах трудновосводимы. Однако по некоторым оценкам, эти результаты ниже, чем, например, у российского подразделения SAP SE. Между тем, очевидно, что социальная значимость компаний «1С» существенно выше огромного числа других российских и зарубежных компаний, причем не только ИТ-сектора. Это связано с тем, что компания «1С» имеет более 10 000 фирм — постоянных партнеров в 600 городах 23 стран, из которых около 6500 предприятий относятся к сети «1С: Франчайзинг». Последние не возникли бы и не смогли бы функционировать без программных продуктов, создаваемых и развиваемых компанией «1С». Если предположить, что среднее

число сотрудников франчайзинговой фирмы равно 20 (хотя на самом деле намного больше), то получается, что опосредованно компания «1С» создала 130 тыс. рабочих мест. Вряд ли какая-либо другая компания ИТ-сектора создала такое же количество рабочих мест, что указывает на высочайшую социальную значимость деятельности этой группы компаний. При этом соответствующие специалисты не имеют особых проблем с трудоустройством, а их зарплата в большинстве регионов России существенно превышает средне-региональный уровень. Поэтому при сравнении по каким-то иным, не финансовым показателям оказалось бы, что «1С» — вне конкуренции.

В связи с рассмотренным примером кривым зеркалом социально-экономической реальности являются абсолютно все рейтинги имущественного расслоения отдельных бизнесменов и их групп. Если, например, как-то удалось бы измерить все совокупные финансовые потоки не только упоминавшейся группы компаний «1С», но и ее юридически (но не фактически) независимых от нее партнеров, то, скорее всего, оказалось бы, что «1С» империя существенно более значима, чем огромное число российских компаний и с точки зрения финансовых показателей. Однако этого сделать практически невозможно из-за их непубличности. То же самое касается и многих мировых финансово-промышленных групп, имущество которых формально принадлежит и управляется многочисленными трастами и благотворительными фондами в интересах не «засвеченных» общепризнанными рейтингами бенефициаров. Если же удалось все сосчитать с учетом скрытых связей, то «картина мира» могла бы оказаться совсем иной и на вершинах реальных рейтингов оказались бы (как сейчас считается) отнюдь не Apple, Amazon и Alphabet.

Отсюда следует, что оценка деятельности предприятий по нефинансовым показателям может дать совершенно иной взгляд на оценку деятельности тех или иных компаний и их групп. И здесь остро встает вопрос о необходимости использования адекватных экономических измерителей.

При этом очевидно, что вряд ли получится сконструировать и использовать какие-то интегральные показатели, объединяющие разные (финансовые и нефинансовые) частные показатели эффективности. По мнению автора, конструирование интегральных социально-экономических

показателей дело нереальное. Этого не удастся сделать даже по относительно частным проблемам. Например, известно, что существует несколько применяемых на практике индикаторов вероятности банкротства компаний. Однако опыт показывает, что они нередко дают совершенно разнонаправленные результаты. В [8, с. 21, 22] на примере анализа отчетности крупной российской компании показано, что критерии Альтмана, Таффлера и Лиса в разные годы дают совершенно противоречивые результаты.

Еще большую неопределенность в оценке социально-экономических явлений и процессов вносят макроэкономические показатели. Важнейшим из них традиционно считается валовый внутренний продукт (ВВП), который используется как главный индикатор уровня развития национальных экономик. Однако особенности исчисления ВВП позволяют достаточно произвольно манипулировать итоговыми оценками. Сейчас считается, что наибольший ВВП имеет США. Однако промышленное производство и сельское хозяйство составляют не более чем 20% ВВП США. А все остальное — это услуги, причем примерно половина из них — финансовые. Говоря по-простому: чем больше и чаще американцы продают друг другу ценные бумаги, тем выше ВВП. Согласно разным оценкам, от 500 млрд до 1 трлн долл. в структуре ВВП США составляют юридические услуги. То есть чем больше американцы судятся друг с другом — тем выше ВВП. Но это ли показатель экономической мощи?

В состав ВВП некоторых стран включена так называемая приписная рента — арендная плата, которую должны были бы платить владельцы собственных домов и квартир, если бы они жили в снятом жилье. То есть в ВВП включается реально несуществующая арендная плата, которую граждане как бы «платят» сами себе. В то же время, по оценкам, представленным в [9], она составляет до 10% ВВП США, что намного больше, чем ВВП многих других стран. В [9] приведено множество и других примеров разного рода способов виртуальной «накрутки» ВВП. Выходит, что лучший способ увеличить этот показатель — усовершенствовать статистику.

Известно, что многие авторитетные экономисты (например, Саймон Кузнец — автор показателя) предупреждали, что ВВП является «специализированным инструментом», а его использование как основного индикатора общего благосостояния может приводить к опасным заблуждениям.

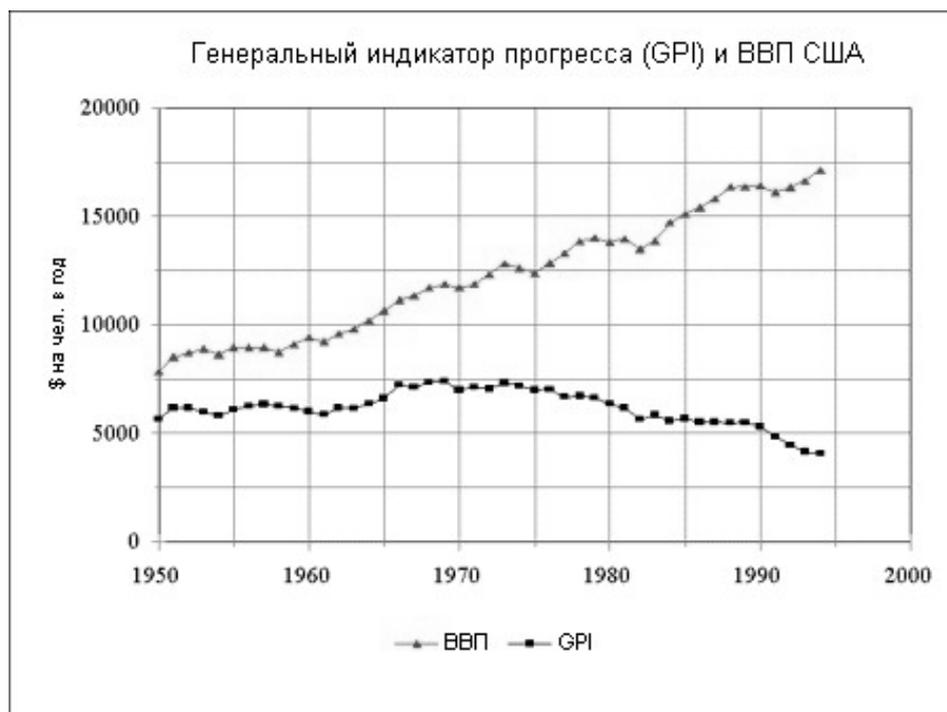


Рис. 1 / Fig 1. Данные по динамике изменения ВВП и GPI в США / The changes of GDP and GPI in the USA given on dynamics

Источник / Source: онлайн-«Энциклопедия». URL: [http://wiki-org.ru/wiki/Нерентабельный\\_рост](http://wiki-org.ru/wiki/Нерентабельный_рост) (дата обращения: 03.04.2019) / online "Encyclopedia". URL: [http://wiki-org.ru/wiki/Нерентабельный\\_рост](http://wiki-org.ru/wiki/Нерентабельный_рост) (accessed on 03.04.2019).

Однако экономическая политика большинства стран мира в существенной степени направлена именно на увеличение ВВП, а политики, предприниматели и средства массовой информации убежденно видят в росте ВВП главную характеристику улучшения благосостояния общества.

На самом же деле ВВП учитывает только денежные операции, связанные с производством и продажей товаров и услуг. Поэтому он по определению не может дать исчерпывающей картины динамики изменения социальной и природной систем, в которых осуществляется человеческая жизнедеятельность. При этом методика подсчета ВВП, засчитывая уменьшение природного капитала в качестве дохода, фактически поощряет истощение природных ресурсов без оглядки на то, что это подрывает возможность получения аналогичных доходов в будущем. Экономическая экспансия непрерывного роста, по сути дела, ведет к деградации жизнеобеспечивающих экосистем.

В свое время были разработаны другие индикаторы, также имеющие денежное измерение и основанные на системе национальных счетов. Один из них — генеральный индикатор прогресса

(GPI) — обобщенный показатель, альтернативный ВВП как интегральной меры экономического прогресса. Он предполагает, что операции, связанные с восстановлением окружающей среды, следует считать не доходами, а расходами. Уже только это обстоятельство позволяет совсем иначе взглянуть на оценки экономического роста (рис. 1).

Из представленных данных следует, что ВВП США более 40 лет неуклонно рос, а показатель GPI стал снижаться уже с середины 70-х гг. Та же динамика характерна и для других развитых стран (рис. 2).

Конечно, показатель GPI тоже не идеален и вполне справедливо многократно критиковался. Тем не менее принципиально важно то обстоятельство, что применение различных показателей благосостояния указывает на совершенно разную динамику его изменения. А ведь понятно, что в долгосрочном плане ориентация на разные показатели привела бы к разработке существенно отличающихся стратегий развития. Поэтому встает вопрос не столько о том, как стимулировать экономический рост, а что следует под ним понимать, до каких пределов тот или

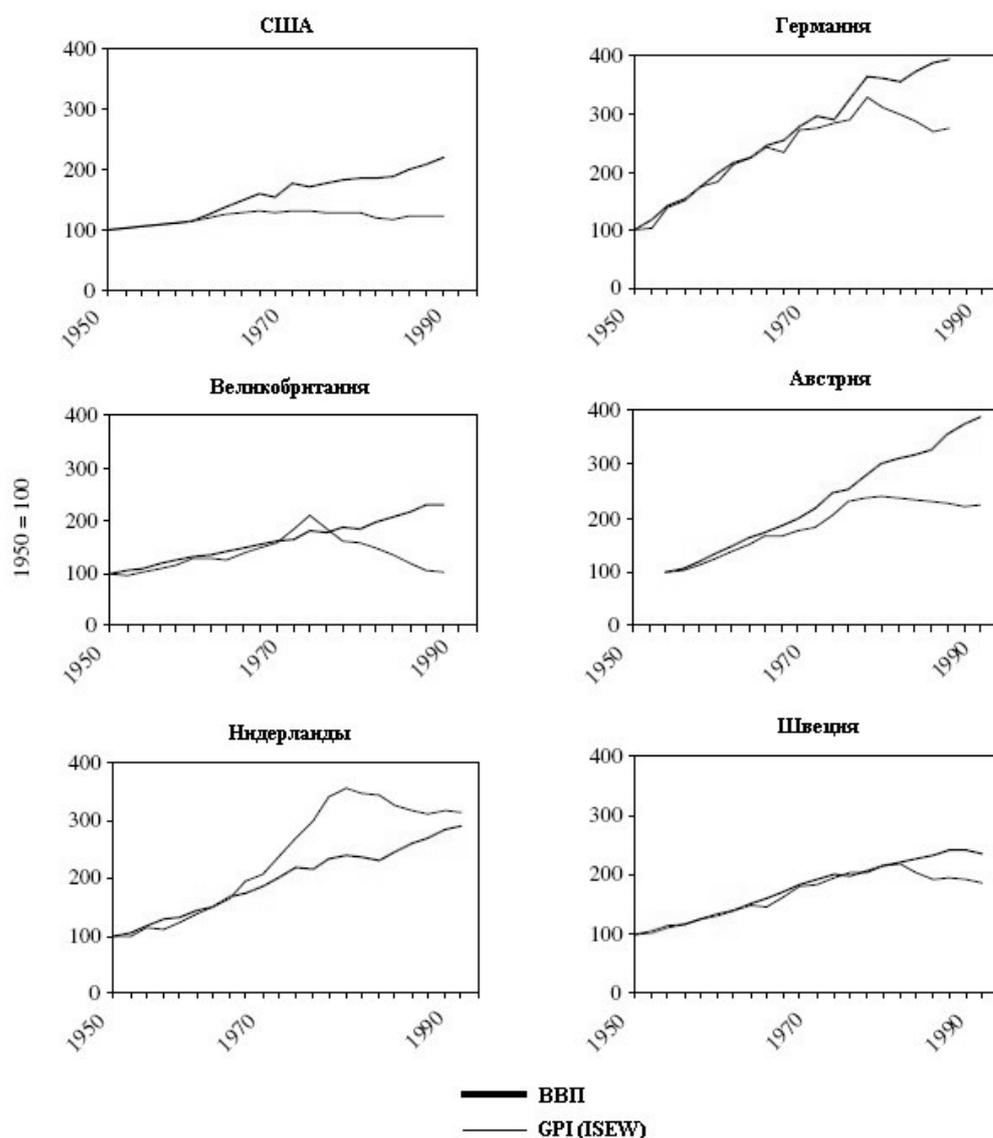


Рис. 2 / Fig 2. Данные по динамике изменения ВВП и GPI в развитых странах / The changes of GDP and GPI in the developed countries given on dynamics

Источник / Source: онлайн-«Энциклопедия». URL: [https://ru.wikipedia.org/wiki/Индикатор\\_подлинного\\_прогресса](https://ru.wikipedia.org/wiki/Индикатор_подлинного_прогресса) (дата обращения: 03.04.2019) / online "Encyclopedia". URL: [https://ru.wikipedia.org/wiki/Индикатор\\_подлинного\\_прогресса](https://ru.wikipedia.org/wiki/Индикатор_подлинного_прогресса) (accessed on 03.04.2019).

иной способ роста допустим и каковы последствия достижения этих пределов.

Еще в 1972 г. группа исследователей под руководством Денниса Медоуза [10] на основе модели World3 [11] исследовала множество сценариев изменения сотен параметров, характеризующих демографическую, социально-экономическую и экологическую среду. В результате был сделан неутешительный вывод: пока не поздно — пора остановиться (рис. 3).

На протяжении последующих 30 лет скрупулезно собирались статистические данные, которые

со всей очевидностью показали, что динамика фактического развития мира соответствует пессимистическим прогнозам, сделанным в 1972 г. При этом в [10] показано, что даже наиболее оптимистические прогнозы развития технологий, включая технологии энергосбережения и повторного использования ископаемых ресурсов, ничего принципиально не меняют. Верхние пики кривых становятся выше и сдвигаются вправо, но далее неизбежно происходит падение еще более резкое и глубокое, чем это имеет место в сценариях с менее благоприятными посыл-

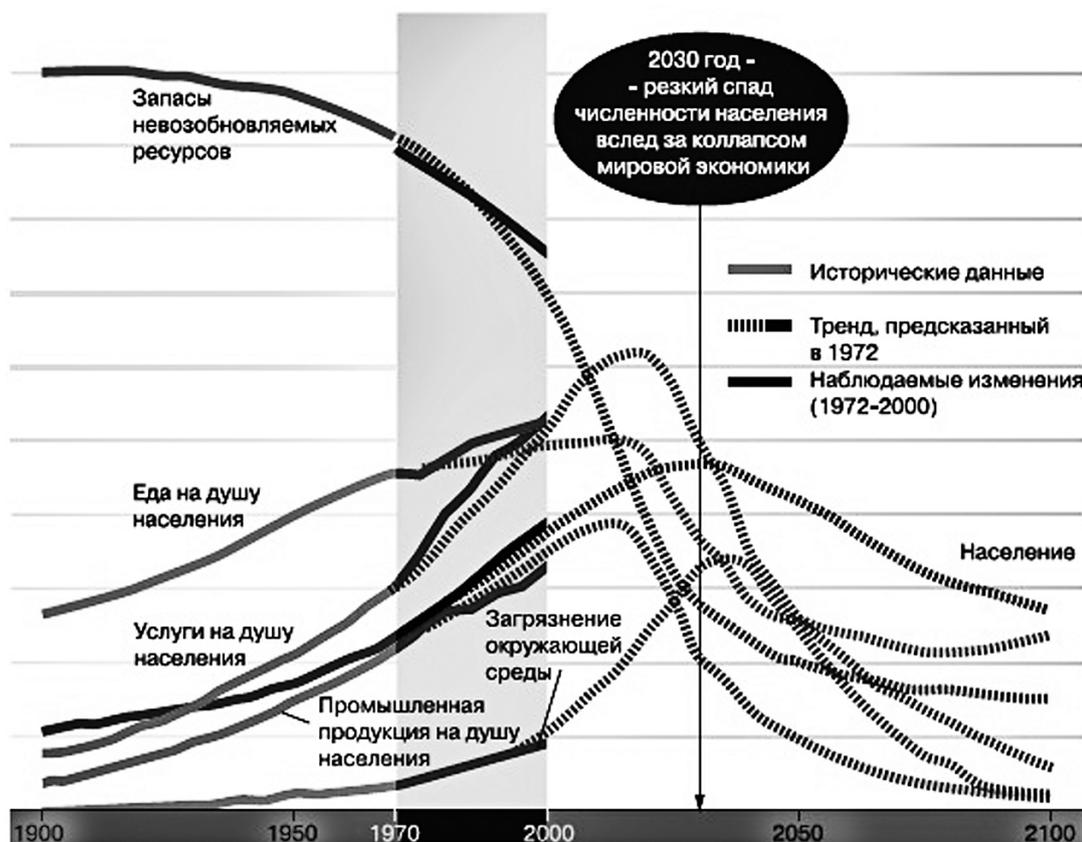


Рис. 3 / Fig 3. Динамика изменения основных показателей развития мира в одном из сценариев модели World3 / Dynamics of change of key indicators of development of the world in one of scenarios of World3 model

Источник / Source: блог-платформа "LiveJournal". URL: <https://natureschutz.livejournal.com/73358.html> (дата обращения: 03.04.2019) / weblog platform "LiveJournal". URL: <https://natureschutz.livejournal.com/73358.html> (accessed on 03.04.2019).

ками. Кстати, история уже знает падения технологически развитых сообществ. Несмотря на огромные накопленные богатства и громадный технологический перевес, в том числе в военном деле, Римская империя не смогла выстоять перед натиском существенно менее технологически продвинутых варваров.

Можно придирается к разным деталям особенностей построения модели World3 и на этом основании критиковать полученные на ее основе результаты. Но фундаментальный вывод вполне обоснован с точки зрения теории систем: ни одна подсистема замкнутой системы не может долго развиваться экспоненциально. В живой природе есть много примеров, когда достижение предела ресурсов сказывается на ограничении роста. В какой-то момент саранча начинает быстро размножаться. Молодые особи заселяют все новые и новые территории. Но как только пищевые ресурсы кончаются, популяция начинает быстро

вымирать, ее численность падает существенно ниже того уровня, с которого начинался бурный рост. Еще более пессимистичным примером являются раковые клетки. Их экспоненциальное размножение приводит к умиранию организма, вместе с которым умирают и они сами.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В связи со сказанным становится очевидным значение показателей, поскольку именно на основе их мониторинга формируются стратегии развития страны и экономики, в частности. Если экономическое развитие основывать на критерии роста ВВП, то нужно помнить, что пределы роста когда-то неминуемо будут достигнуты. Поэтому заранее нужно предвидеть, что случится после этого: стабилизация, резкое падение, колебательное падение и т.д. Если же формировать стратегию исходя из показателей, подобных GPI, то очевидно, что экономический

рост, понимаемый как максимизация потребления, давно пора ограничить или вовсе остановить. Но при этом стратегия ограничения роста по индикаторам макроуровня неизбежно потребует пересмотра и всей системы индикаторов, применяемых при формировании стратегий всех микроуровней.

Принципиально иными могут оказаться не только критерии эффективности, но и базовые экономические модели. Например, в настоящее время одной из важнейших базовых составляющих экономических отношений является ссудный процент, которым опосредуются практически все финансовые операции. С одной стороны, он позволяет задействовать финансовый рычаг, что во многих случаях стимулирует рост. Но он же потенциально может приводить к существенным различиям в рентабельности реального и финансового секторов экономики, порождая общую неустойчивость. В то же время в исламской мо-

дели экономики ссудный процент запрещен на уровне религиозных догм. А это совсем другая модель экономики. В частности, в [12, с. 37–40] показано, что, по крайней мере, теоретически это неминуемо приводит к выравниванию рентабельностей реального и финансового секторов, т.е. к более высокой устойчивости экономики в целом.

Ростки новых экономических моделей проглядывают даже сейчас, когда в некоторых странах (Швеция, Япония) банки начинают активно применять отрицательные процентные ставки по депозитам. А ведь именно такого рода подходы к ускорению обращения уже высказывали, к сожалению, не понятые многими современниками М. Kennedy [13, 14] и S. Gesel [15]. Теперь же становится совершенно ясно, что утверждение такого рода моделей потребует пересмотра значительной части экономической теории как на микро-, так и на макроуровнях.

### СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Ефимова О.В. Формирование отчетности об устойчивом развитии: этапы и процедуры подготовки. *Учет. Анализ. Аудит*. 2018;5(3):40–53.
2. Соколов Я.В. Судьба Международных стандартов финансовой отчетности в России. *Финансы и бизнес*. 2005;(1):74–79.
3. Шуремов Е.Л. Фундаментальные механизмы перераспределения в социально-экономических пирамидах. Экономика обезьяньей стаи. М.: Издательские решения; 2016. 64 с. ISBN: 978–5–4483–5033–7
4. Шуремов Е.Л. Кривое зеркало экономических показателей. М.: Издательские решения; 2018. 38 с. ISBN: 978–5–4490–3982–8
5. Заложнев А.Ю., Чистов Д.В., Шуремов Е.Л. Либеральная модель: необходимость системных ограничений. *Проблемы теории и практики управления*. 2009;(7):8–16.
6. Заложнев А.Ю., Шуремов Е.Л. Об одном подходе к преодолению субъективизма в оценке эффективности функционирования фирмы. Сб. науч. тр. VII Междунар. науч.-метод. конф. «Совершенствование подготовки IT-специалистов по направлению „Прикладная информатика” для инновационной экономики». М.: МГУЭСИ. 2011;285–288. ISBN: 978–5–7764–0699–7
7. Шуремов Е.Л. Бизнес-Софт 90-х: как это было? М.: Издательские решения; 2018. 89 с. ISBN: 978–5–4493–4137–2
8. Шуремов Е.Л. Финансовый анализ: формализация содержательных уточнений. М.: Издательские решения; 2016. 88 с. ISBN: 978–5–4483–5847–0
9. Кобяков А., Хазин М. Закат империи доллара и конец “Pax Americana”. М.: Вече; 2003. 368 с.
10. Медоуз Д.Х., Рандерс Й., Медоуз Д.Л. Пределы роста: 30 лет спустя. М.: БИНОМ. Лаборатория знаний; 2013. 358 с.
11. Jay Wright Forrester. *World Dynamics*. Cambridge: Wright-Allen Press; 1971. 356 с.
12. Шуремов Е.Л. Исламская экономика. Фундаментальные принципы экономической модели. М.: Издательские решения; 2016. 74 с. ISBN: 978–5–4483–5000–9
13. Kennedy M. *Interest and Inflation Free Money*. Lansing: Seva International; 1995; 57 p. ISBN: 0–9643025–0–0
14. Kennedy M. *Occupy Money*. Canada: New Society Publishers; 2012. 128 p. ISBN: 9780865717312
15. Gesel S. *The natural economic order*. London: Peter Owen Ltd; 1958. 452 p.

## REFERENCES

1. Efimova O.V. Formation of the reporting on sustainable development: stages and procedures of preparation. *Uchet. Analiz. Audit = Account. Analysis. Audit*. 2018;5(3):40–53. (In Russ.).
2. Sokolov Ya.V. The fate of International Financial Reporting Standards in Russia. *Finansy i biznes = Finance and business*. 2005;(1):74–79. (In Russ.).
3. Shuremov E.L. Fundamental mechanisms of redistribution in social and economic pyramids. Economy of monkey pack. Moscow: Publishing decisions; 2016. 64 p. (In Russ.). ISBN: 978–5–4483–5033–7
4. Shuremov E.L. Curve mirror of economic indicators. Moscow: Publishing decisions; 2018. 38 p. (In Russ.). ISBN: 978–5–4490–3982–8
5. Zalozhnev A. Yu., Chistov D.V., Shuremov E.L. Liberal model: need of system restrictions. *Problems of the theory and practice of management*. 2009;(7):8–16. (In Russ.).
6. Zalozhnev A. Yu., Shuremov E.L. About one approach to overcoming subjectivity in assessment of efficiency of functioning of firm. In: Proc. 7<sup>th</sup> Int. sci.-method. conf. “Improvement of training of IT specialists in the direction „Applied informatics” for innovative economy”. Moscow: MGUESI; 2011;285–288. (In Russ.).
7. Shuremov E.L. Business Software of the 90th: how it was? Moscow: Publishing decisions; 2018. 89 p. (In Russ.). ISBN: 978–5–4493–4137–2
8. Shuremov E.L. Financial analysis: formalization of substantial specifications. Moscow: Publishing decisions; 2016. 88 p. (In Russ.). ISBN: 978–5–4483–5847–0
9. Kobayakov A., Hazin M. Decline of the empire of dollar and end of “Pax Americana”. Moscow: Veche; 2003. 368 p. (In Russ.).
10. Meadows D.H., Randers Y., Meadows D.L. Growth limits: 30 years later. Moscow: BINOMIAL. Laboratory of knowledge; 2013. 358 p. (In Russ.).
11. Jay Wright Forrester. World Dynamics. Cambridge: Wright-Allen Press; 1971. 356 p.
12. Shuremov E.L. Islamic economy. Fundamental principles of economic model. Moscow: Publishing decisions; 2016. 74 p. (In Russ.). ISBN: 978–5–4483–5000–9
13. Kennedy M. Interest and Inflation Free Money. Lansing: Seva International; 1995; 57 p. ISBN: 0–9643025–0–0
14. Kennedy M. Occupy Money. Canada: New Society Publishers; 2012. 128 p. ISBN: 9780865717312
15. Gesel S. The natural economic order. London: Peter Owen Ltd; 1958. 452 p.

## ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

**Евгений Леонидович Шуремов** — доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой информационных технологий, Международный инновационный университет, Сочи, Россия  
shurem@mail.ru

## ABOUT THE AUTHOR

**Evgenii L. Shuremov** — Dr. Sci. (Econ.), Professor, head of the department of information technologies, International innovative University, Sochi, Russia  
shurem@mail.ru

*Статья поступила в редакцию 04.02.2019; после рецензирования 25.03.2019; принята к публикации 10.04.2019.  
Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.  
The article was submitted on 04.02.2019; revised on 25.03.2019 and accepted for publication on 10.04.2019.  
The author read and approved the final version of the manuscript.*

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ

DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-6-46-57

УДК 336.1, 338.24(045)

JEL H83, M42, M48

## Современная организация финансового контроля

О.П. Уманец

ООО «Газпром информ», Москва, Россия

<https://orcid.org/0000-0002-9966-2594>

## АННОТАЦИЯ

Исследование структурной организации финансового контроля в современных условиях включает анализ функционального содержания, полномочий и состава контрольных органов. Обязательность функции контроля обоснована сущностью управления. В этом ключе рассмотрены основные институты финансового контроля, их функции и задачи в установленных сферах деятельности. Проанализированы причины расширения диапазона и содержания контрольной функции на фоне процессов модернизации экономики, внедрения инноваций, трансформации экономических и финансовых отношений в цифровую форму. Показаны тенденции совершенствования структурной и правовой основы финансового контроля в условиях цифровизации, особенности контроля, обусловленные изменением его задач в условиях преобразований российской экономики. Доказана роль и значимость всех форм контроля для решений и подготовки для них исходных данных. Вывод о наличии ограничений в развитии и совершенствовании функций контроля обусловлен устойчивыми стереотипами поведения руководителей и причинами объективного характера, связанными с неопределенностью перспектив и условий контроля. Обоснована необходимость единого подхода к формированию организационной, правовой и информационно-методической базы финансового контроля. Разработанные предложения призваны способствовать совершенствованию организационной структуры институтов финансового контроля России при дальнейшей цифровизации ее экономики.

**Ключевые слова:** контроль; аудит; контрольная функция; органы контроля; институты финансового контроля; проблема управления; развитие контроля

**Для цитирования:** Уманец О.П. Современная организация финансового контроля. *Учет. Анализ. Аудит.* 2019;6(5):46-57. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-5-46-57

## ORIGINAL PAPER

## Modern Organization of Financial Control

O.P. Umanets

"Gazprom inform", Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-9966-2594>

## ABSTRACT

The definition of the financial control structural organization in current conditions includes the analysis of functional contents, powers and the structure of relevant controlling institutions. The study of the necessity and obligation of the control function is determined by the essence of management. The main institutions of financial control, their functions and tasks in the established spheres of activity are considered in the same connection with the management. The current processes of economic modernization, innovation, transformation of economic and financial relations into a digital form have led to the expansion of the range and content of the control function. The tendencies of development and improvement of structural and legal basis of financial control are shown in the conditions of digitalization. The features of the control were due to changes in the tasks of control in the conditions of the Russian economy transformation. The role and importance of all forms of control for decisions and the preparation of raw data for them has been proven. The conclusion that there are limitations in the development and improvement of control functions is due to the persistent stereotypes of managers' behaviour and objective reasons for uncertain prospects and conditions of control. The need for a unified approach to the formation of the organizational, legal and information-methodical framework of financial control is justified. The proposals are designed to help improve the organizational structure of Russia's financial control institutions while further digitizing its economy.

**Keywords:** control; auditing; control function; control bodies; financial control institutions; management problem; control development

**For citation:** Umanets O.P. Modern organization of financial control. *Uchet. Analiz. Audit. = Accounting. Analysis. Auditing.* 2019;6(5):46-57. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-5-46-57

## ВВЕДЕНИЕ

Роль и значение финансового контроля трудно переоценить. В настоящее время практически все процессы производственного и непроизводственного характера организуются и протекают в условиях расходования денежных средств, выделяемых из соответствующих источников. Как следствие, возникает необходимость принятия мер учета и контроля ассигнований на всех этапах их использования — от обоснования потребностей и направлений расходов при планировании соответствующих бюджетов до проверки их целевого исполнения (в том числе итоговых результатов проектов и программ), а также оценки эффективности и целесообразности принимаемых (принятых) решений.

Необходимость и обязательность контроля с точки зрения науки и практики управления функционально predetermined. Управление обеспечивается за счет регуляции процесса преобразований, а регуляция требует наличия в каждый конкретный момент времени точных знаний о текущем состоянии объекта (продукта), анализа его изменений, а также понимания общей динамики преобразований и их результатов. Таким образом, контроль процесса изменений и использование тех или иных инструментальных средств в этих интересах обусловлены сущностью управления.

Расширение функциональности, диапазона задач институтов финансового контроля (аудита) и сфер их действия в части изучения факторов и условий, оценки экономической конъюнктуры, анализа устойчивости организаций, моделирования возможного поведения с учетом рисков и взаимного влияния на производственную и хозяйственную деятельность обусловило необходимость изучения организационных структур, изменения установок и требований к организации контрольной работы.

## РОЛЬ КОНТРОЛЬНОЙ ФУНКЦИИ

В процессном подходе управление объектом (продуктом) традиционно предполагает наличие того или иного определенного способа (метода) изменений, который в наибольшей степени соответствует объекту (продукту) и позволяет получить наилучший результат. Соответствующий способ определяется на основе изучения сущности и характеристик объекта, предельно ясного представления о том, чем же он является на самом деле.

Ясное понимание сущности процессов, объектов и явлений, точное знание их сущностных характе-

ристических, особенностей, содержания и принципов действия изначально открывает доступ к объектам управления при использовании того или иного способа. В итоге остается только выбрать доступные средства. Между тем, практический результат может быть получен самыми различными способами, независимо от наличия или отсутствия инструментов и необходимых средств, в зависимости от которых обычно определяется конкретный способ достижения цели [1].

Практика управления показывает, что течение процесса в разных условиях имеет особенности и требует решений, сообразно обстановке в этих условиях. Конкретные решения обеспечиваются через посредство контрольной функции. Ошибки, вызванные искажениями, неопределенностью исходных установок и отсутствием контроля, значительно снижают результаты. Избирательное действие контрольной функции обычно сосредотачивается на ключевых фазах (этапах) процесса, направлено на создание условий для принятия грамотных, результативных управленческих решений и устранение амбивалентности.

Очевидно, что контрольная функция имеет дуальную структуру. С одной стороны, она организуется и действует в виде постоянного мониторинга процесса (checking, viewing, revision), с другой стороны — в виде устойчивой обратной связи (feedback), транслирующей полученные результаты мониторинга в вид представления (review) об изменениях (objects transformation) как на определенных (ключевых) стадиях процесса (reporting), так и по его завершении (result checking). Таким образом, объективная необходимость контрольной функции становится обусловленной (рис. 1).

Обязательность контроля подтверждается результатами анализа типового процесса (вход, преобразование, выход — см. рис. 1), которые свидетельствуют в пользу необходимости (наличия и подготовки) точных данных до организации (начала) процесса, в ходе (течении) процесса, а также после завершения всех процессных изменений. В этом смысле представляется важным получить точные знания о качественных и количественных характеристиках объекта (продукта), его параметрах, стартовых факторах, состоянии и составе функциональной среды, в условиях которой будет инициирован процесс, учитывать возможные риски и иные данные, необходимые для результативных преобразований.

Уточнение данных на начальном этапе (preview) обеспечивает фиксацию исходных условий (рис. 1,

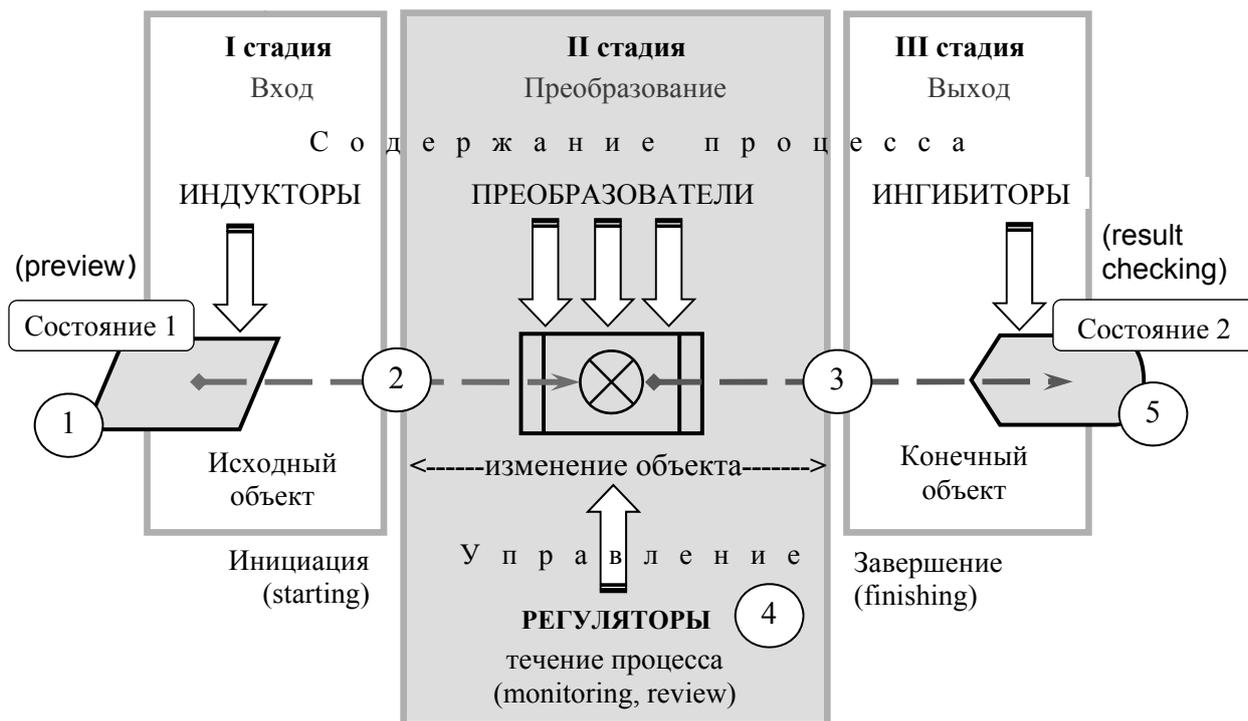


Рис. 1 / Fig. 1. Структура типового процесса / Typical process structure

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

поз. 1), а также параметров и состояний объекта (продукта) до перехода в стадию преобразований. В дальнейшем эти параметры используются для анализа изменений в ходе трансформации объекта (продукта), при переходе его из состояния 1 в состояние 2 (рис. 1, поз. 2–3), для управления изменениями процесса (рис. 1, поз. 4) и в интересах достижения результата (рис. 1, поз. 5), заданного целевыми установками.

При отсутствии возможности предварительного контроля, например, когда объекта (продукта) изначально не существует — он только будет создан в ходе процесса, его условные параметры, характеристики и требования должны быть смоделированы с применением доступных средств. Как правило, такой подход часто используется на этапе планирования. При этом контрольная функция действует не только в отношении исходных данных (смоделированных начальных условий), но и в отношении конечной модели объекта (продукта) в целом.

Контроль конечного объекта (продукта) осуществляется для подтверждения результата его преобразования (result checking) и проверки на соответствие начальным установкам, в том числе, когда на том или ином этапе управленческого цикла руководителю требуется оценить промежуточные

результаты управляющего воздействия на объект (продукт), сравнить их с установленными параметрами и требованиями, а в случае нарушений принять меры для управления изменениями.

Отсутствие точных данных о течении процесса снижает возможности управления, затрудняет анализ преобразований (отклонений) и оценку конечных результатов. Отметим, что на завершающем этапе возможность корректировки результатов, параметров объекта (продукта) либо его отдельных характеристик исключена, поскольку процесс остановлен, преобразование завершено и объект (продукт) находится в стадии состояний.

Обязательность входного (предварительного), последующего (текущего), конечного (завершающего) контроля представляется очевидной, как и необходимость применения в этих целях инструментальных средств контроля. С учетом изложенного, организация контроля представляется важной составляющей и необходимым условием управления, а контрольная функция — неотъемлемой частью процесса, которая способствует выполнению поставленной задачи, служит обеспечением управления изменениями, достижения результатов и целей.

Государственному финансовому контролю в связи с этим отведена важная роль в работе по

выявлению рисков, обеспечению устойчивости и финансовой безопасности, организации противодействия коррупции [2], проверке законности исполнения бюджетов бюджетной системы РФ, оценке эффективности расходования бюджетных средств, в том числе закупок для государственных (муниципальных) нужд [3], в совершенствовании механизма формирования централизованных фондов денежных средств, управления и распоряжения государственными финансами [4], а также использовании новых форм и методов проверки финансовой отчетности и правового регулирования финансовой деятельности в различных сферах государственного управления [5, с. 113].

Диапазон финансового контроля охватывает также проверку результатов хозяйственной деятельности организаций, связанной с денежными отношениями. В качестве объектов финансового контроля выступают процессы и результаты денежных отношений, возникающих на всех уровнях и во всех звеньях финансовой системы государства при формировании (использовании) финансовых ресурсов.

## ИНСТИТУТЫ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

Под институтами, в общем смысле, принято понимать существенные (базовые) элементы общественного и государственного устройства, созданные в интересах реализации определенных целей и задач и объединяющие в себе те или иные организационные структуры с участием людей. Институты финансового контроля считаются важными элементами системы государственного управления.

Процесс становления в России института финансового контроля охватывает исторический период свыше 350 лет. Официальной датой его основания считается 10 марта 1656 г.,<sup>1</sup> что приурочено к образованию Счетного приказа, который в то время исполнял в основном счетную функцию, а впоследствии стал прообразом казначейств. Считается, что в качестве самостоятельного института финансовый контроль окончательно сформировался в России с учреждением 28 января 1811 г.

специализированного государственного органа — Главного управления ревизии государственных счетов (на правах министерства). Таким образом, была заложена правовая основа для постановки целей и задач финансового контроля, создания и функционирования его органов<sup>2</sup>.

Очевидно, что пересчет полученных (выплаченных) денежных средств уже изначально требовал проведения простейших операций учета и контроля, которые, в свою очередь, стали первоисточком для возникновения соответствующих институциональных элементов финансового контроля и специальной отрасли науки — финансового права. С момента своего становления институт финансового контроля постоянно совершенствовался. В ходе проведения реформ государственного управления и, соответственно, реформ счетно-ревизионной деятельности создавался механизм (порядок) финансовой отчетности, постепенно уточнялись задачи финансового контроля. С течением времени первоначальная структура приобрела системный характер, получили развитие формы и методы работы контрольных органов. В настоящее время работа по совершенствованию и развитию структурной и правовой основы финансового контроля продолжается.

Современные институты финансового контроля в Российской Федерации реализованы в трех основных сферах: президентский контроль (президентская власть), парламентский контроль (законодательная власть), правительственный контроль (контроль исполнительных органов власти). Соответствующие функции возложены и на специализированные органы федерального, регионального и местного уровня (рис. 2).

Президентский контроль осуществляется Контрольным управлением Президента Российской Федерации в соответствии с его положением<sup>3</sup> — в части исполнения сметы Администрации Президента Российской Федерации.

Помимо Контрольного управления под непосредственным руководством Президента Российской Федерации осуществляет свою деятельность Федеральная служба по финансовому мониторингу, которой делегированы функции внешнего финан-

<sup>1</sup> Распоряжение Президента Российской Федерации от 14.02.2006 № 65-рп «О праздновании 350-летия установления государственного финансового контроля в России». URL: <https://rulaws.ru/president/rasporyazhenie-prezidentarf-ot-14.02.2006-n-65-rp> (дата обращения: 11.04.2019).

<sup>2</sup> Высшие и центральные государственные учреждения России 1801–1917. Федеральная архивная служба России. Т. 2. СПб.: Наука; 1998. 213 с.

<sup>3</sup> Указ Президента Российской Федерации от 13.06.2012 № 808 «Вопросы Федеральной службы по финансовому мониторингу». URL: <https://base.garant.ru/70188802> (дата обращения: 12.04.2019).

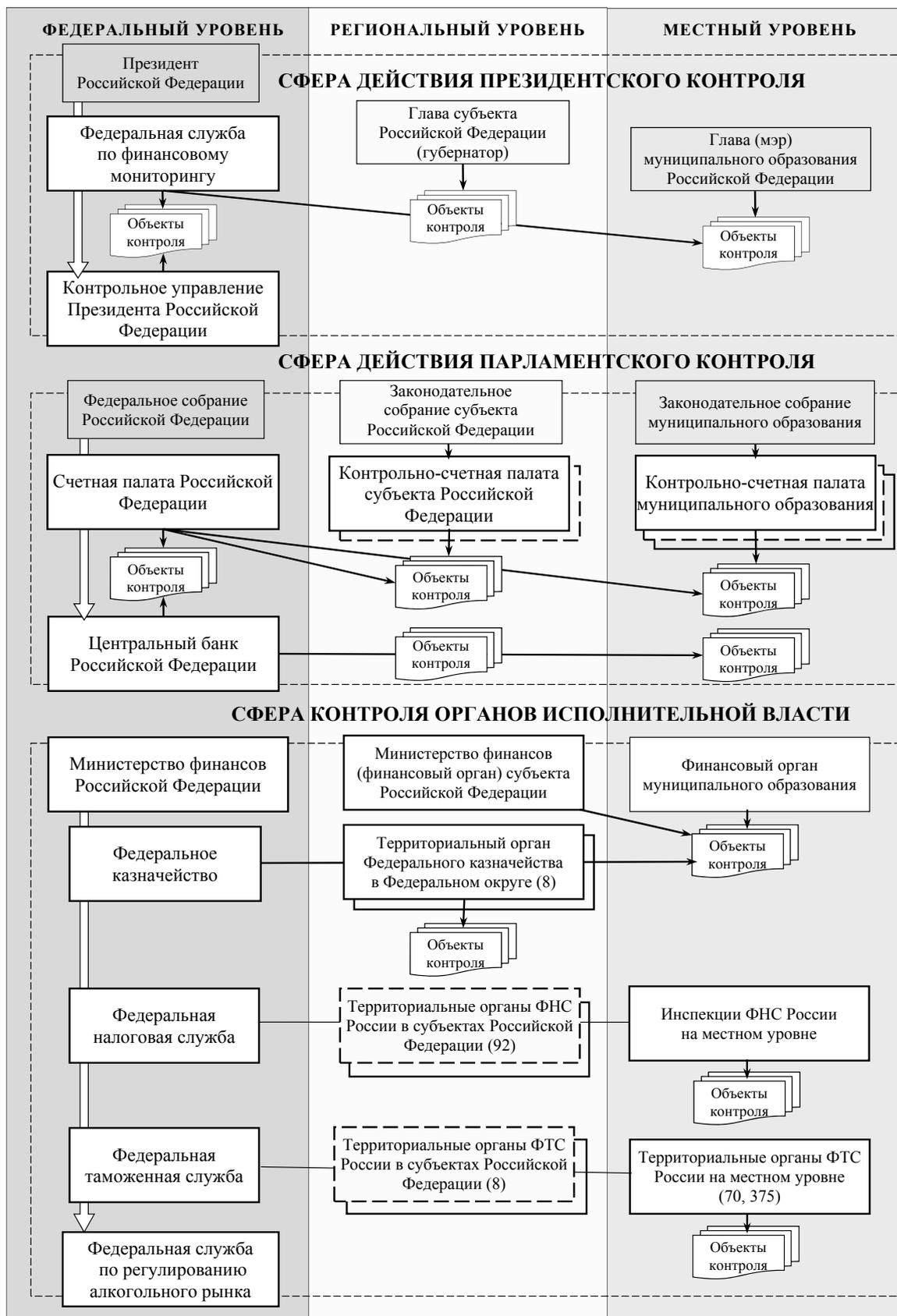


Рис. 2 / Fig. 2. Институционализация финансового контроля / Institutionalization of financial control

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

сового контроля в сфере противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, противодействия финансированию терроризма и распространения оружия массового уничтожения, а также функция национального центра по оценке угроз национальной безопасности, возникающих в результате совершения операций (сделок) с денежными средствами и иным имуществом; функции по выработке мер противодействия угрозам, координации деятельности федеральных органов исполнительной власти, других государственных органов и организаций в установленной сфере деятельности.

Парламентский контроль в форме внешнего государственного аудита (контроля) федеральных финансовых ресурсов реализуется Счетной палатой РФ в пределах полномочий в установленной сфере деятельности<sup>4</sup>. Счетная палата является постоянно действующим высшим органом внешнего государственного аудита (контроля), подотчетным Федеральному собранию Российской Федерации, обладает организационной, функциональной и финансовой независимостью, осуществляет свои функции самостоятельно.

Парламентский контроль финансовых ресурсов на региональном и муниципальном (местном) уровне реализуется контрольно-счетными органами (палатами) субъектов РФ, контрольно-счетными органами (палатами) муниципальных образований<sup>5</sup>, являющихся действующими органами внешнего государственного (муниципального) финансового контроля, образованными в установленном законом порядке законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов Российской Федерации<sup>6</sup> и представительными органами муниципальных образований<sup>7</sup>.

Внешний государственный и муниципальный финансовый контроль осуществляется контрольно-счетными органами в форме контрольных или экспертно-аналитических мероприятий, основной целью которых является контроль исполнения соответствующих бюджетов, а также реализация для этой цели иных полномочий, установленных Конституцией, федеральными законами, нормативными правовыми актами муниципальных образований.

Центральный банк Российской Федерации (Банк России) является органом валютного регулирования и валютного контроля и осуществляет эти функции в соответствии с законодательством Российской Федерации<sup>8</sup>. Банк России подотчетен Государственной Думе Федерального собрания Российской Федерации<sup>9</sup>, которая рассматривает и утверждает основные направления единой государственной денежно-кредитной политики, рассматривает и принимает решение по годовому отчету Банка России, принимает установленным порядком решение о проверке Счетной палатой РФ финансово-хозяйственной деятельности Банка России, его структурных подразделений и учреждений.

Финансовый контроль исполнительной власти является внутренним и реализуется через полномочия соответствующих органов исполнительной власти на федеральном, региональном и местном уровне.

Министерство финансов в соответствии с его положением<sup>10</sup> является федеральным органом исполнительной власти, который осуществляет функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в установленной сфере деятельности, а также государственный контроль (надзор) за деятельностью само-

<sup>4</sup> Федеральный закон от 04.11.2014 № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_144621](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_144621) (дата обращения: 12.04.2019).

<sup>5</sup> Федеральный закон от 07.02.2011 № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований». URL: <https://base.garant.ru/12182695> (дата обращения: 12.04.2019).

<sup>6</sup> Федеральный закон от 06.10.1999 № 184-ФЗ «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_14058](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_14058) (дата обращения: 12.04.2019).

<sup>7</sup> Федеральный закон от 06.10.2003 № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления

в Российской Федерации». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_44571](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_44571) (дата обращения: 12.04.2019).

<sup>8</sup> Федеральный закон от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» и иными федеральными законами. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_45458](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_45458) (дата обращения: 12.04.2019).

<sup>9</sup> Федеральный закон от 10.07.2002 № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_37570](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_37570) (дата обращения: 12.04.2019).

<sup>10</sup> Постановление Правительства Российской Федерации от 30.06.2004 № 329 «О Министерстве финансов Российской Федерации». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_48609](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_48609) (дата обращения: 12.04.2019).

регулируемых организаций аудиторов<sup>11</sup>. В рамках полномочий осуществляет координацию и контроль деятельности подчиненных ведомств: Федерального казначейства, Федеральной налоговой службы, Федеральной таможенной службы и Федеральной службы по регулированию алкогольного рынка.

Федеральное казначейство — это федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий контроль и надзор в финансово-бюджетной сфере<sup>12</sup>, а также внешний контроль качества работы аудиторских организаций<sup>13</sup>.

Федеральная налоговая служба<sup>14</sup> является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим контроль и надзор за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также валютный контроль в пределах компетенции налоговых органов Российской Федерации.

Федеральная таможенная служба<sup>15</sup> — федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий контроль и надзор в области таможенного дела, валютный контроль, а также выявление, предупреждение и пресечение преступлений и административных правонарушений, отнесенных к компетенции таможенных органов РФ.

Органом исполнительной власти, осуществляющим контроль за производством и оборотом этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции, а также надзор и оказание услуг в этой сфере, выступает Федеральная служба по регулированию алкогольного рынка<sup>16</sup>.

<sup>11</sup> Департамент регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности.

<sup>12</sup> Постановление Правительства РФ от 01.12.2004 № 703 «О Федеральном казначействе». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_50565](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_50565) (дата обращения: 25.05.2019).

<sup>13</sup> Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_83311/5662200f71fec9b8ab1a6e0615896613d3852b5a/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/5662200f71fec9b8ab1a6e0615896613d3852b5a/) (дата обращения: 25.05.2019).

<sup>14</sup> Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_49673](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_49673) (дата обращения: 25.05.2019).

<sup>15</sup> Постановление Правительства РФ от 16.09.2013 № 809 «О Федеральной таможенной службе» (вместе с «Положением о Федеральной таможенной службе»). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_152009](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_152009) (дата обращения: 25.05.2019).

<sup>16</sup> Положение «О Федеральной службе по регулированию алкогольного рынка», утвержденное постановлением Правительства Российской Федерации от 24.02.2009 № 154. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_85367](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_85367) (дата обращения: 25.05.2019).

## ИНСТИТУЦИОНАЛИЗАЦИЯ И ФУНКЦИОНАЛЬНОСТЬ

Институционализация представляет собой процесс перехода каких-либо отношений в такую форму, где эти отношения организуются в соответствии с определенными требованиями, правилами и нормами, а также регулируются установленным порядком. В процессе институционализации возникает тот или иной соответствующий институт.

Считается, что институционализация финансового контроля в России завершена, получила реализацию и законодательное закрепление на федеральном, региональном и муниципальном (местном) уровне. Институты финансового контроля выступают частью общего механизма государственного контроля и управления, служат условием для нормального функционирования экономики и финансовой системы государства.

Функциональность институтов финансового контроля определяется общим предназначением финансового контроля, его целями и задачами, которые, в свою очередь, транслированы в функции и задачи контрольных органов. Полномочия и задачи органов контроля регламентированы, законодательно закреплены нормативными и правовыми актами, распределены в соответствии с возможностями институтов в установленных сферах их деятельности (см. *таблицу*).

Федеральная служба по финансовому мониторингу осуществляет функцию контроля выполнения юридическими и физическими лицами законодательства Российской Федерации о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма посредством проведения проверок и принятия необходимых мер по устранению последствий выявленных нарушений, осуществляет сбор, обработку, анализ и проверку информации об операциях (сделках) с денежными средствами или иным имуществом, подлежащих контролю.

Счетная палата в рамках выполнения возложенных на нее задач осуществляет функцию внешнего государственного финансового контроля в сфере бюджетных правоотношений, внешнюю проверку годовой бюджетной отчетности главных администраторов средств федерального бюджета, годовых отчетов об исполнении федерального бюджета и бюджетов субъектов РФ, а также бюджетов государственных внебюджетных фондов. В пределах своей функциональности Счетная палата наделена необходимыми полномочиями для осуществления

Таблица / Table

**Полномочия и взаимосвязь органов финансового контроля / The powers  
and the relationship of financial control institutions**

Уполномоченные контрольные органы / Authorized control institutions	Сферы (виды) контроля / Areas (types) of control
Федеральная служба по финансовому мониторингу	Контроль законодательства о противодействии легализации (отмыванию) доходов
	Валютный контроль
	Внутренний финансовый аудит (контроль) в части исполнения бюджета
Счетная палата Российской Федерации	Внешний государственный аудит (контроль)
	Контроль исполнения соответствующих бюджетов
Центральный банк Российской Федерации	Валютный контроль
Федеральное казначейство	Предварительный и текущий финансовый контроль
	Контроль в финансово-бюджетной сфере
	Внутренний финансовый аудит (контроль)
	Внутренний финансовый аудит (контроль) в части исполнения бюджета
Федеральная налоговая служба	Контроль в части касающейся законодательства о противодействии легализации (отмыванию) доходов
	Валютный контроль
	Налоговый контроль
	Внутренний финансовый аудит (контроль) в части исполнения бюджета
Федеральная таможенная служба	Валютный контроль
	Таможенный контроль
	Внутренний финансовый аудит (контроль) в части исполнения бюджета
Контрольно-счетные органы субъектов (муниципальных образований)	Внешний государственный аудит (контроль)
Главные администраторы средств федерального бюджета	Внутренний финансовый аудит (контроль)
Главные распорядители бюджетных средств	Внутренний финансовый аудит (контроль)

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

контрольной, экспертно-аналитической, информационной и иных видов деятельности.

Министерство финансов в пределах полномочий в установленной сфере деятельности исполняет роль координатора финансового контроля на федеральном уровне, непосредственной функцией финансового контроля не обладает.

Федеральное казначейство осуществляет предварительный и текущий контроль ведения операций со средствами федерального бюджета главными распорядителями, распорядителями и получателями средств федерального бюджета, полномочия по контролю и надзору в финансово-бюджетной сфере, контроль за своевременностью и полнотой устранения объектами контроля нарушений и (или) возмещения причиненного такими нарушениями ущерба РФ, осуществляет анализ исполнения бюджетных полномочий<sup>17</sup> и анализ проведения главными администраторами средств федерального бюджета внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита<sup>18</sup>.

Федеральная налоговая служба осуществляет функции контроля и надзора за соблюдением законодательства о налогах и сборах, принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения налогов, сборов и страховых взносов, а также иных обязательных платежей в соответствующие бюджеты, соблюдением валютного законодательства РФ, требований актов органов валютного регулирования и валютного контроля, за исключением функций контроля, отнесенных к компетенции ФТС России, исполнением организациями требований законодательства о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма.

Федеральная таможенная служба в рамках своих полномочий осуществляет функцию

контроля за правильностью исчисления и своевременностью уплаты таможенных пошлин и сборов, контроля за валютными операциями, связанными с перемещением (ввозом и вывозом) товаров через таможенную границу, а также за соответствием проводимых валютных операций, связанных с перемещением товаров, условиям лицензий и разрешений, проводит проверки полноты и достоверности учета и отчетности по валютным операциям.

## ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ

Развитие институтов финансового контроля в настоящее время происходит на фоне процесса цифровой трансформации (цифровизации)<sup>19</sup>, который затронул практически все сферы государства, экономики и общества.

В интересах цифровых технологий государством инициирован комплекс мероприятий для формирования информационно-телекоммуникационной инфраструктуры<sup>20</sup>, а также для обеспечения ее устойчивости и безопасности<sup>21</sup>. С целью практической реализации планов действует соответствующий перечень поручений<sup>22</sup>, создана система управления и обеспечения<sup>23</sup>, а для проектов новых (подготавливаемых) актов нормативно-правового характера установлен новый порядок согласования и оценки регулирующего воздействия<sup>24</sup>,

<sup>19</sup> Цифровизация (от англ. digitalization — диджитализация) — на данном этапе считается многозначным понятием.

<sup>20</sup> Указ Президента Российской Федерации от 09.05.2017 № 203 «О Стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017–2030 годы». URL: <http://www.kremlin.ru/acts/bank/41919> (дата обращения: 25.05.2019).

<sup>21</sup> Основные направления деятельности Правительства Российской Федерации на период до 2024 года. Утверждены Председателем Правительства Российской Федерации Д. А. Медведевым 29.09.2018. URL: <http://government.ru/news/34168> (дата обращения: 25.05.2019).

<sup>22</sup> Перечень поручений по вопросам реализации национальной программы «Цифровая экономика Российской Федерации». Утвержден Президентом Российской Федерации 28.02.2019 № Пр-300. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_319178](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_319178) (дата обращения: 25.05.2019).

<sup>23</sup> Постановление Правительства Российской Федерации от 02.03.2019 № 234 «О системе управления реализацией национальной программы „Цифровая экономика Российской Федерации“». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_319701](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_319701) (дата обращения: 25.05.2019).

<sup>24</sup> Постановление Правительства РФ от 17.12.2012 № 1318 «О порядке проведения федеральными органами исполнительной власти оценки регулирующего воздействия проектов нормативных правовых актов и проектов решений

<sup>17</sup> Приказ Федерального казначейства от 03.07.2017 № 17н «Об утверждении порядка проведения анализа исполнения бюджетных полномочий органов государственного (муниципального) финансового контроля, являющихся органами (должностными лицами) исполнительной власти субъектов Российской Федерации (местных администраций)». URL: <https://minjust.consultant.ru/documents/36775> (дата обращения: 12.04.2019).

<sup>18</sup> Приказ Федерального казначейства от 23.06.2017 № 16н «Об утверждении порядка проведения анализа осуществления главными администраторами средств федерального бюджета внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита». URL: <https://minjust.consultant.ru/documents/36625> (дата обращения: 12.04.2019).

изменен Регламент Правительства Российской Федерации.

Расходы на задачи цифровизации отнесены за счет бюджетных средств, в основном ассигнований из федерального бюджета. Таким образом, возросла необходимость дополнительного финансового контроля (аудита), обоснования бюджетных расходов на цели цифровизации и проведения проверок целевого использования выделенных ассигнований. Контрольная функция в связи с этим получила новое предназначение, содержание и применение в виде расширенного диапазона задач.

Среди эффективных методов контроля (аудита) сформировался стратегический аудит, который в условиях процесса цифровой трансформации экономики получил особенности и роль важного источника информации для принятия долгосрочных финансовых решений.

При проведении стратегического аудита осуществляется не только проверка отчетности, но и сопоставляются социальные и экологические характеристики бизнеса, данные статистического учета и технико-экономического анализа, исследуется целесообразность принимаемых финансовых решений, выявляются обоснования экономической устойчивости организации, обеспечение бизнеса, проводится сравнительный анализ эффективности использования имеющихся ресурсов, сопоставляются основные характеристики профильных организаций в исходной специализации, а также реализуются иные направления в рамках аудиторских услуг [6].

С учетом новых аспектов и нового наполнения контрольной функции и содержания аудиторской деятельности в условиях внедрения инноваций и модернизации экономики разработаны методики, методы и технологии, используемые в рамках инновационного аудита [7]. Усложнилось проведение аудиторских проверок при оценке стоимости и ценности объектов, что при анализе эффективности использования ресурсов организации привело к необходимости подробного изучения взаимосвязей и характеристик бизнеса, оценки его преимуществ, возможностей и конкурентного взаимодействия [8].

Отметим, что институты финансового контроля сохранили свои ключевые функции. Так, аудиторская деятельность по проверке достоверности бух-

галтерской (финансовой) отчетности<sup>25</sup> не подменяет функцию контроля, осуществляемого в соответствии с законодательством РФ уполномоченными государственными органами и органами местного самоуправления.

Изучение организационного поведения фирм и компаний через призму транзакций, связанных с хозяйственной деятельностью, раскрыло роль транзакционных издержек в общем механизме экономической системы, что, в свою очередь, привело к необходимости учета этого фактора при проведении анализа проблем и оснований для политических рекомендаций [9, с. 12]. Как следствие трансформации экономических и финансовых отношений в цифровую форму появились новые модели организационного поведения, что потребовало соответствующей перенастройки существующей правовой системы в новых аспектах правового регулирования [10, с. 24].

Практика аудиторских проверок и их результаты подтвердила полезность эффективного взаимодействия заинтересованных сторон для подготовки решений руководства, разработки стратегий организации, стимулирования изменений и содействия сотрудничеству<sup>26</sup>, а также преодоления многих насущных социальных и экологических проблем не только в узких рамках конкретной организации, но и в рамках экономической системы в целом [11]. Повысился уровень требований к результатам экономического анализа в части определения путей инновационного роста и создания условий устойчивого развития коммерческих организаций [12], оценке эффективности бизнес-моделей, подготовке обоснованных рекомендаций по их изменению или замене [13, с. 192].

Необходимость подготовки рекомендаций и политических решений в условиях цифровой трансформации экономики получила высокую значимость, транслировала в содержание контрольной функции новые задачи. Как следствие, деятельность аудиторов вышла за рамки традиционного понимания их функций и задач, определила потребность в пересмотре прежних подходов к организации контрольной работы в целом.

<sup>25</sup> Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности». Статья 1. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_83311/5662200f71fec9b8ab1a6e0615896613d3852b5a/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/5662200f71fec9b8ab1a6e0615896613d3852b5a/) (дата обращения: 25.05.2019).

<sup>26</sup> A guide to the business analysis Body of Knowledge R (BABOK R Guide). Version 2.0 International Institute of Business Analysis. Toronto, Ontario, Canada; 2009. 502 p.

Евразийской экономической комиссии, а также о внесении изменений в некоторые акты Правительства Российской Федерации». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_139421](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_139421) (дата обращения: 25.05.2019).

### ВЫВОДЫ

Расширение задач, функциональности и диапазона действий институтов финансового контроля (аудита) в части объективной оценки экономической конъюнктуры, изучения факторов и условий, компонентов устойчивости организаций, моделирования их возможного поведения с учетом рисков, а также взаимного влияния на производственную деятельность обусловлено объективными причинами. Следует ожидать, что в ближайшей перспективе актуальность и направленность этих исследований не снизится.

Возросла необходимость использования контрольной функции для своевременного выявления негативных тенденций и в первую очередь рисков, связанных с циклическими кризисными явлениями и периодическими возмущениями внутри экономической системы. Вместе с тем требуется адаптация контрольной функции к новым условиям (в том числе процессам цифровизации) в интересах эффективных управленческих решений, достижения целей и поддержания стабильных результатов в экономике.

Сохраняются ограничения, обусловленные инертностью и общепринятыми стереотипами поведения руководителей соответствующего уровня, а также причинами в виде ограниченно-частных подходов к решению задач контроля, неопределенности перспектив и условий, а также действия факторов, сформированных исторически. Действие контрольной функции сохраняет фрагментарный характер. Отсутствие единого подхода к созданию правовой, организационной и информационно-методической базы финансового контроля может спровоцировать ряд трудностей в практической работе контролеров, организации и проведении эффективного контроля (аудита), а также в развитии концептуальных основ финансового контроля.

Завершение работы по совершенствованию организационной структуры институтов финансового контроля вряд ли ожидается в ближайшей перспективе, по крайней мере, до тех пор, пока цифровая сфера не сформируется окончательно во всеобщем, локальном и ограниченном масштабе, в зависимости от поставленных целей и результатов.

### СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Уманец О.П. Адаптивная модель управления: сущностной анализ и формализация понятий. *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2012;(5):2–12.
2. Меликсетян С.Н. Роль органов государственного финансового контроля в обеспечении финансовой безопасности России. *Международный бухгалтерский учет*. 2018;21(7):759–778.
3. Андреев С.А. Роль внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля в обеспечении эффективности использования бюджетных средств. *Финансовое право*. 2017;(8):24–27.
4. Кондрат Е.Н. Международная финансовая безопасность: современное состояние и роль финансового контроля в ее обеспечении. *Юридический мир*. 2011;12(180):32–34.
5. Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. М.: Издательский дом «Юриспруденция»; 2000. 192 с.
6. Мельник М.В. Становление стратегического аудита. *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2014;(3):14–19.
7. Ветрова И.Ф. Особенности аудита инноваций. *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2014;(3):27–35.
8. В.С. О функциональной зависимости между стоимостью и ценностью. *Экономические науки*. 2013;7(104):19–22.
9. Коуз Р. Фирма, рынок и право. Пер. с англ. М.: Новое издательство; 2007. 224 с.
10. Вайпан В.А., Егорова М.А. Правовое регулирование экономических отношений в современных условиях развития цифровой экономики. М.: Юстицинформ; 2019. 376 с.
11. Freeman R.E., McVea J. A stakeholder approach to strategic management. Darden Business School Working Paper. 2001;(01–02):1–32.
12. Бариленко В.И. Особенности методологии бизнес-анализа. *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2014;(3):20–26.
13. Булыга Р.П., Мельник М.В. Аудит бизнеса. Практика и проблемы развития. М.: ЮНИТИ-ДАНА; 2015. 263 с.

## REFERENCES

1. Umanets O.P. An adaptive model of management: An essential analysis and formalization of concepts. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya = Economics and management: Problems and solutions*. 2012;(5):2–12. (In Russ.).
2. Meliksetyan S. N. The role of state financial control bodies in ensuring Russia's financial security. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting*. 2018;21(7):759–778. (In Russ.).
3. Andreev S.A. The role of internal state (municipal) financial control in ensuring the effective use of budgetary funds. *Finansovoe pravo = Financial law*. 2017;(8):24–27. (In Russ.).
4. Kondrat E.N. International financial security: The current state and the role of financial control in its provision. *Yuridicheskii mir = Legal world*. 2011;12(180):32–34. (In Russ.).
5. Gracheva E. Yu. The problems of legal regulation of state financial control. Moscow: The publishing house "Yurisprudentsiya"; 2000. 192 p. (In Russ.).
6. Mel'nik M. V. Formation of strategic audit. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya = Economics and management: Problems and solutions*. 2014;(3):14–19. (In Russ.).
7. Vetrova I. F. Features of audit of innovation. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya = Economics and management: Problems and solutions*. 2014;(3):27–35. (In Russ.).
8. Osipov V. S. A functional relationship between cost and value. *Ehkonomicheskie nauki = Economics sciences*. 2013;7(104):19–22. (In Russ.).
9. Kouz R. *Firme, the market and the law*. Translated from English. Moscow: Novoe izdatel'stvo; 2007. 224 p. (In Russ.).
10. Vaipan V.A., Egorova M.A. Legal regulation of economic relations in modern conditions of development of digital economy. Moscow: Yustitsinform; 2019. 169 p. (In Russ.).
11. Freeman R.E., McVea J. A stakeholder approach to strategic management. Darden Business School Working Paper. 2001;(01–02):1–32.
12. Barilenko V.I. Features of business analysis methodology. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya = Economics and management: Problems and solutions*. 2014;(3):20–26. (In Russ.).
13. Bulyga R. P., Mel'nik M. V. *Audit of business. Practice and problems of development*. Moscow: UNITI-DANA; 2015. 263 p. (In Russ.).

## ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

**Олег Петрович Уманец** — кандидат экономических наук, начальник отдела экспертизы, ООО «Газпром информ», Москва, Россия  
oumanties@mail.ru

## ABOUT THE AUTHOR

**Oleg P. Umanets** — Cand. Sci. (Econ.), Head of expertise, "Gazprom inform", Moscow, Russia  
oumanties@mail.ru

*Статья поступила в редакцию 23.07.2019; после рецензирования 21.08.2019; принята к публикации 30.08.2019.  
Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.*

*The article was submitted on 23.07.2019; revised on 21.08.2019 and accepted for publication on 30.08.2019.  
The author read and approved the final version of the manuscript.*

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ

DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-5-58-68

УДК 657.6(045)

JEL L21, M41, M42

## Развитие инструментов оценки и контроля качества аудиторской деятельности

Д.С. Фомина

Федеральное казначейство; Финансовый университет, Москва, Россия  
<https://orcid.org/0000-0001-6540-7803>

## АННОТАЦИЯ

В современных условиях в значительной степени возрастает роль аудиторских организаций как независимого института, обеспечивающего гарантию достоверности отчетной информации, раскрываемой бизнесом для широкого круга пользователей. В то же время рынок аудиторских услуг переживает кризисный период, связанный с неоднозначностью законодательных инициатив в части требований к субъектам рынка, снижением престижа профессии, низкой рентабельностью деятельности, отсутствием доверия пользователей к результатам аудита, а также проблемой отсутствия национального законодательства в сфере аудиторской деятельности. В период кризиса отмечается высокая значимость контроля качества аудиторской деятельности, в том числе на государственном уровне. В статье систематизированы результаты исследования в рамках оценки и контроля качества аудиторской деятельности. Описаны методологические подходы к построению эффективной системы внутреннего контроля аудиторской организации, изложены практические рекомендации по совершенствованию отчетных данных, обозначены концептуальные элементы системы контроля качества, а также рассмотрены вопросы повышения эффективности внешнего контроля. Реализация предложений позволит повысить конкурентоспособность аудиторских фирм в условиях кризиса отрасли, а также перейти от формального контроля аудита на контроль по существу.

**Ключевые слова:** аудит; качество аудита; концепция качества; система контроля качества аудита; элементы качества аудита; оценка качества аудита

**Для цитирования:** Фомина Д.С. Развитие инструментов оценки и контроля качества аудиторской деятельности. Учет. Анализ. Аудит. 2019;6(5):58-68. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-5-58-68

## ORIGINAL PAPER

## Development of Instruments for Audit Quality Assessment and Control

D.S. Fomina

Federal Treasury; Financial University, Moscow, Russia  
<https://orcid.org/0000-0001-6540-7803>

## ABSTRACT

The role of audit firms as independent institutions certifying the reliability of reporting information disclosed by businesses to the wide range of interested parties is currently increasing. At the same time, the audit market is going through a period of crisis because of the decline in prestige of the profession, low profitability, falling user confidence to the results of audit and the lack of national auditing legislation. On the other hand during crisis times the significance of the control over the quality of auditing including the state control goes up. The article systematizes the results of the research on audit quality assessment and control. It also describes methodological approaches to building an effective internal audit control system, provides practical recommendations on how to improve the reporting data of audit firms, identifies conceptual elements of the quality control system and considers the issues of improving the effectiveness of external control. Implementation of the proposals will improve the competitiveness of audit firms in the crisis industry and allow the transition from formal audit control to substantive control.

**Keywords:** audit; audit quality; concept of quality; system of audit quality control; elements of audit quality; audit quality assessment

**For citation:** Fomina D.S. Development of instruments for audit quality assessment and control. Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit. 2019;6(5):58-68. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-5-58-68

## ВВЕДЕНИЕ

Как подчеркивает профессор В. Т. Чая, для современного этапа развития аудиторской деятельности характерно наличие разного рода претензий со стороны пользователей, регулирующих органов и других заинтересованных сторон к качеству работы аудиторских фирм. Установленная нормативными требованиями многоуровневая модель контроля в аудиторской отрасли не способна обеспечить должного качества результатов работы аудиторского сообщества [1, 2].

Вопросы развития методологических подходов функционирования отдельных элементов системы контроля качества аудиторской деятельности недостаточно проработаны и крайне актуальны.

На основании современных научных подходов к пониманию качества аудиторской деятельности, исторического опыта функционирования систем контроля качества аудиторской деятельности и с учетом требований, предъявляемых в субъектам рынка на современном этапе [3, 4], автором выработаны предложения и инструменты по совершенствованию системы контроля качества аудита, позволяющие трансформировать методы контрольных мероприятий в новых экономических условиях.

## МЕТОДЫ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

В соответствии с установленными Федеральным законом от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» требованиями внешний контроль качества работы аудиторских организаций (далее — ВККР АО) осуществляется Федеральным казначейством и саморегулируемыми организациями аудиторов (далее — СРО).

Казначейство России осуществляет функцию уполномоченного органа с 2016 г. За прошедший период проведена значимая работа по изучению и систематизации опыта Федеральной службы финансово-бюджетного надзора в осуществлении ВККР АО, по унификации подходов к контролю, имеется большая практика проведения проверок. Казначейством при взаимодействии с иными государственными органами, СРО внесен существенный вклад в развитие инструментов контроля, в том числе:

- подготовлен, одобрен Советом по аудиторской деятельности (далее — САД) единый Классификатор нарушений и недостатков, вы-

являемых в ходе ВККР АО (стандартизирующие подходы к квалификации выявляемых нарушений и оценке их существенности);

- подготовлен и одобрен САД Порядок применения Федеральным казначейством мер воздействия в отношении аудиторских организаций (обеспечивающий единообразие подходов к применению мер воздействия);

- приказом Федерального казначейства создан Совет по организации ВККР АО, в рамках которого ведется работа по разработке предложений по совершенствованию законодательства, обеспечивается взаимодействие с представителями заинтересованных субъектов в рамках ВККР АО, обсуждаются актуальные вопросы деятельности;

- введен институт контрольных комиссий, обеспечивающий всестороннее и объективное рассмотрение результатов контрольных мероприятий;

- разработаны подходы к ПОД/ФТ в рамках рабочей группы по вопросам вовлеченности аудиторского сообщества в оценку ФАТФ и соблюдения требований Федерального закона от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» (подготовлены методические рекомендации);

- с 2016 г. Россия является членом Международного форума независимых регуляторов аудиторской деятельности (IFIAR), цель деятельности которого — повышение качества аудиторской деятельности [5];

- регулярно осуществляется взаимодействие с представителями СРО, Федерального агентства по управлению государственным имуществом и иными органами;

- систематизируется и публикуется типология выявляемых нарушений;

- в Минфин России вносятся предложения по совершенствованию нормативной базы;

- ведется работа по разработке нового Административного регламента исполнения государственной функции, исходя из текущих актуальных условий деятельности.

За достаточно непродолжительный период проведена большая работа. В то же время условия деятельности изменяются, поэтому крайне важно думать о решении тех текущих вопросов, которые определяют перспективы развития института аудита в России и позволяют влиять



*Рис. / Fig.* Направления развития системы контроля качества аудита / Areas of development of the audit quality control system

*Источник / Source:* разработано автором / developed by the author.

на кризисные явления в отрасли; уполномоченный орган играет в данной связи наиважнейшую роль [6].

Следует делать акцент на результативность контроля, экономичность, качество, эффективное расходование ресурсов и использование информационных систем. Сегодня Федеральное казначейство выдвигает серьезные требования к качеству аудиторской деятельности, и необходимо развитие подходов к внешнему контролю, которые в ряде случаев формальны и несовершенны. Кроме того, важным представляется развитие инструментов внутреннего контроля аудиторской деятельности, направленных на своевременное выявление рискованных аспектов деятельности и выработку подходов к совершенствованию деятельности [7, 8].

Автором предлагаются к развитию отдельные аспекты системы контроля качества, нацеленные на обеспечение достижения институтом аудита России выполнения ключевых задач в части высокого уровня качества оказываемых профессиональных услуг. На *рисунке* систематизированы основные направления и рассматриваемые положения.

I. Вопрос совершенствования отчетных данных аудиторских фирм рассматривался автором [9]. Отмечается недостаточная прозрачность, информативность деятельности аудиторских организаций, в том числе для потенциальных пользователей. Предлагается рассмотреть вопрос расширения перечня раскрываемых аудиторскими организациями сведений о своей деятельности, в том числе:

1. Статистическая отчетность (форма № 2-аудит<sup>1</sup>):

- дополнение формы сведениями о количестве аудиторов организации, имеющих квалификационный аттестат нового образца с целью детальной оценки состояния и структуры рынка;
- расширение показателей в части оплаты труда основных работников организации и совместителей в связи с важностью вопроса рентабельности вида деятельности и оценки престижа профессии;
- изменение подходов к отражению выручки от проведения аудита исходя из ее соотношения с датой выдачи аудиторского заключения (обеспечение сопоставимости данных);
- с целью оценки постоянства кадров — дополнить форму показателями о количестве принятых и уволенных сотрудников;
- с целью непрерывного анализа выполнения требований об участии аудиторов в деятельности, а также текущего рассмотрения вопроса наличия рисков разглашения аудиторской тайны — дополнить форму показателями, отражающими данные о количестве штатных аудиторов, участвующих в проверках, а также аудиторов, привлеченных к оказанию услуг на основании договора подряда, данные о количестве лет непрерывного участия в аудите;

<sup>1</sup> Приказ Росстата от 23.11.2016 № 740 «Об утверждении статистического инструментария для организации Министерством финансов Российской Федерации федерального статистического наблюдения за аудиторской деятельностью» URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_207713/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_207713/) (дата обращения: 16.07.2019).

- раздел 4 статистической формы дополнить сведениями об основаниях модификации аудиторских заключений по видам МСА 705<sup>2</sup>, данными о количестве выданных аудиторских заключений с привлечением внимания, с разделом «Прочие сведения» и с отражением ключевых вопросов аудита, в том числе с детализацией по ОЗХС;

- дополнение формы данными о наличии филиалов, самостоятельно оказывающих услуги, с детализацией по видам услуг.

Все вышеуказанные сведения важны при осуществлении риск-ориентированного планирования ВКР АО, а также для анализа рынка уполномоченным органом.

## 2. Бухгалтерская отчетность:

- подготовка и раскрытие на официальном сайте комплекта бухгалтерской отчетности, включающего пояснения с соответствующими сведениями о численности и квалификации сотрудников, об основных результатах деятельности, о ключевых клиентах, участии в конкурсах, прохождении внешнего контроля. Разработка Положения о бухгалтерской отчетности организаций, оказывающих аудиторские услуги;

- раскрытие в отчетности стратегии развития фирмы, информации о системе контроля, планах и возникающих рисках, политике руководства.

3. Отчетность в соответствии с ч. 2 ст. 10.1 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» — создание информационного ресурса для подачи соответствующих сведений, позволяющего отслеживать сроки их предоставления, а также автоматическое формирование реестра организаций, оказывающих услуги ОЗО.

4. Создание формы отчетности в СРО по вопросам внутреннего контроля качества. Данный инструмент направлен на повышение эффективности внутреннего контроля, на осуществление текущего мониторинга со стороны СРО и, как следствие, снижение объемов последующего внешнего контроля. Предлагается ведение непрерывного документарного контроля в отношении:

- назначения лица, ответственного за соблюдение независимости;

- анализа стандарта, устанавливающего политики и процедуры контроля качества;
- анализа карт внутреннего контроля;
- оценки результатов деятельности по соответствующим показателям;
- проверки политик и процедур, обеспечивающих надлежащее документирование;
- оценки подходов и результатов мониторинга.

СРО важно организовать непрерывный мониторинг деятельности по существу для своевременного предотвращения возможностей и условий нарушения требований профессиональных стандартов.

II. Внутренний контроль качества — основополагающий элемент обеспечения качества аудиторской деятельности. Разработка внутрифирменных методик призвана поддерживать высокий уровень качества аудита. Однако формальный подход к организации и функционированию системы контроля на практике приводит к нарушениям законодательства и профессиональных стандартов. Предлагается при организации системы внутреннего контроля использовать следующие позиции.

А. Разработка локальных актов, определяющих стандартные действия и инструменты проведения процедур в рамках аудиторской деятельности, их документированию и выполнению контрольных функций (карты внутреннего контроля).

Б. Оценка интеллектуального капитала фирмы.

В. Применение интегральных показателей качества и оценка результатов деятельности.

Г. Введение анкет о качестве оказанных услуг с целью изучения требований пользователей.

Д. Калькулирование себестоимости и обоснование стоимости услуг.

А. Первоочередным в построении эффективной системы внутреннего контроля является разработка локальных нормативных актов, определяющих политики и процедуры организации. При их разработке необходимо:

- 1) обеспечить установление обязательных процедур, предусмотренных стандартами аудиторской деятельности;

- 2) стандартизировать ключевые процессы деятельности: выполнение процедур, документирование, контроль, консультирование, мониторинг и пр. Детально отразить применяемые подходы к осуществлению аудиторской деятельности и к проведению контроля, а также четко обозначить распределение ответственности между ответственными лицами.

<sup>2</sup> Международный стандарт аудита 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_317413/#dst0](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317413/#dst0) (дата обращения: 16.07.2019).

Таблица 1 / Table 1

**Предлагаемый формат карты внутреннего контроля аудиторской  
организации / The proposed format of an audit firm internal control card**

№ п/п / No.	Предмет внутрен- него контроля / Subject of internal control	ФИО, дол- жность лица, ответственного за выполнение действия / Name and position of an officer in charge of a particular activity	ФИО, дол- жность лиц, осуществляю- щих контроль- ные действия / Names and positions of the officers exercising control actions	Метод контроля / Method of control	Перио- дичность контрольных действий / Periodicity of control actions	Подписи лиц, осуществляю- щих контроль- ные действия / Signatures of officers exercising control actions
1	Назначение дол- жностного лица, ответственного за функциониро- вание контроля качества	Генеральный директор	Генеральный директор	Самокон- троль	Ежегодно	
...	Оценка эффектив- ности функцио- нирования системы контроля качества	Уполномочен- ное лицо	Генеральный директор	Контроль по уровню под- чиненности	Ежегодно	
...	Проведение ат- тестации сотруд- ников	Уполномочен- ное лицо	Уполномочен- ное лицо	Отчет об итогах атте- стации	По мере не- обходимости на основании приказа	
...	Выполнение про- цедур по приня- тию на обслужи- вание клиента	Уполномочен- ное лицо	Руководитель проверки	Смежный контроль	Перед заклю- чением дого- вора	
25	Формирование отчетности	Уполномочен- ное лицо	Генеральный директор	Контроль по уровню под- чиненности	Ежегодно	

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

В современной системе контроля полезным инструментом выступает карта внутреннего контроля, стандартизирующая действия, процессы контроля, их периодичность и распределение ответственности между должностными лицами. Пример реализации карты внутреннего контроля приведен в табл. 1.

Применение карт внутреннего контроля будет способствовать осуществлению сквозного контроля деятельности организации и повысит персональную ответственность сотрудников в рамках их полномочий.

Б. Оценка интеллектуального капитала имеет большое значение ввиду значимости в специфике

аудиторского бизнеса интеллектуальных ресурсов, а также важна в целях выявления конкурентных преимуществ организации и разработки стратегии развития. Автором детально рассмотрен вопрос в рамках исследования [10]. Предлагается структура элементов интеллектуального капитала аудиторской организации и методика его определения на основании следующих показателей:

- численность персонала, добавленная стоимость объема оказанных услуг в расчете на одного сотрудника, коэффициент постоянства кадров, размер инвестиций в персонал;
- индекс инноваций и методологии, место организации в рейтинге, уровень оплаты труда,

показатель нарушений, выявляемых в рамках контроля, доля выручки, полученная от участия в сети, коэффициент постоянства клиентов.

В. В текущих условиях, когда значительно сокращается количество субъектов рынка и остро стоит вопрос консолидации бизнеса, крайне важно уделить внимание стратегии развития бизнеса и проводить текущую оценку результатов деятельности. Разработка единых показателей, отражающих результаты деятельности аудиторских организаций, крайне сложна ввиду специфики деятельности. Предлагается выделить частные показатели, характеризующие отдельные аспекты деятельности — показатели, имеющие наибольшее значение для определенного субъекта рынка:

- качество с позиции собственников (основанное на рентабельности деятельности);
- качество с позиции пользователей услуг (уровень полезности услуги для заказчика на основе анкетирования пользователей аудиторских услуг);
- качество, основанное на конкурентных преимуществах (частное от деления общего, интегрального показателя качества деятельности фирмы на идентичный показатель, рассчитанный для фирмы-конкурента с учетом их взвешенной оценки);
- качество с позиции внутреннего контроля [показатели, оцениваемые руководителем аудиторской проверки, показатели, оцениваемые контролером качества и текущий мониторинг соблюдения установленных политик организации (введение форм рабочих документов)].

Оценка показателей позволит отслеживать реализацию стратегии и достижение поставленных стратегических целей. Предлагается оценивать следующие показатели в динамике, а также в сравнении с данными конкурентов:

- средний доход в расчете на 1 сотрудника;
- динамика (прирост) доходов от оказания прочих услуг;
- динамика (прирост) количества клиентов;
- доля рынка;
- средний доход в расчете на 1 клиента;
- индекс удовлетворенности клиентов;
- своевременность оказания услуг;
- среднее время, затрачиваемое на подготовку документации по заданию;
- текучесть кадров;
- компетенции сотрудников (длительность лет в отрасли);

- размер инвестиций в информационные технологии;
- количество клиентов, улучшающих индекс компании;
- добавленная стоимость на 1 занятого;
- доля крупных, доля постоянных клиентов;
- доля выручки на единицу вложенных в человеческий капитал средств;
- оценка прибыли до и после внедрения технологий.

Г. Качество и ценность аудита с позиции пользователей отражают следующие характеристики:

- 1) виды услуг, специализация фирмы, ресурсы;
- 2) временные ресурсы и полученный результат;
- 3) формулирование выводов и доведения информации;
- 4) комфортность сотрудничества;
- 5) доступность консультирования;
- 6) понятность проделанной работы;
- 7) доверие к отчетности в случае немодифицированного заключения;
- 8) цены, объективность затрат.

Ведение анкет, на основании которых пользователи оценивают полученную услугу и комфортность сотрудничества, позволит вносить необходимые изменения в организацию работы.

Д. Применяя эффективные методы калькулирования себестоимости и затратный подход к установлению цен на услуги, аудиторская организация может, с одной стороны, более рационально и обоснованно устанавливать тариф часа работы специалистов, планировать бюджет проекта, с другой стороны — управлять затратами, оценивая необходимость снижения косвенных расходов. Рациональным представляется в рамках крупных организаций разработка на основании штатного расписания детализированного перечня тарифов (ставок) по уровню должности, компетенции, опыта и специфики работы специалистов.

Эффективный, рациональный и обоснованный подход к калькулированию себестоимости услуг крайне важен как для обеспечения конкурентоспособности субъекта рынка в современных условиях, когда для клиентов очевидны позиции их соответствующих затрат, подтвержден объем выполняемых аудиторами работ и прозрачны расходы аудиторов, которые обусловлены качественным осуществлением аудиторской деятельности, так и для аудиторского бизнеса в целях повышения рентабельности вида деятельности, ценности и престижа профессии.

III. Крайне важно структурированно представить инструменты, принципы, механизмы, понятия контроля качества, объединив все основополагающие элементы в единую концепцию контроля качества аудиторской деятельности, созданную на базе российского правового поля [11]. Предложения по структурным элементам концепции изложены автором в [12]. Развивая положения, следует отметить, что все перспективные направления развития системы должны найти свое отражение в концепции. В качестве основных элементов концепции предлагается выделить:

- определение понятия «качество аудиторской деятельности»;
- цели, задачи контроля;
- принципы контрольной работы;
- методы, инструменты и процедуры контроля;
- структурные элементы качества аудиторской деятельности;
- критерии качества внешнего контроля;
- критерии качества системы внутреннего контроля;
- место стороннего, общественного контроля в системе;
- подходы к документированию контроля.

IV. Создание единой информационной системы в сфере аудиторской деятельности важно в целях консолидации информации о деятельности аудиторов, клиентов и ее своевременного использования заинтересованными пользователями. Проблема недоступности для пользователей информации об аудиторах ставится многими авторами [13].

В рамках информационного ресурса аудиторам необходимо обеспечить доступ к личным кабинетам. Предлагается следующая структура сервиса и характер размещаемой информации:

1) данные на базе реестра Минфина России — основные сведения об организации и ее аудиторах (карточка компании), включая ссылку на официальный сайт;

2) размещение статистических данных (сведения формы № 2-аудит), включая информацию о численности персонала, об объеме и характеристике оказанных услуг, количестве выданных заключений с детализацией по видам, структуре доходов аудиторской организации и пр.;

3) размещение текущих сведений об оказании услуг (заключение договора, стоимость услуг, результат оказания услуги, сроки проверок, общая характеристика аудируемого лица, ответственные за выполнение задания лица);

4) интегрирование в информационный ресурс информации из других общедоступных источников (единая информационная система в сфере закупок, официальные сайты по раскрытию отчетной информации, официальный сайт федеральной налоговой службы<sup>3</sup> и пр.);

5) создание «портфолио» аудиторов;

6) наличие формы обратной связи с заинтересованными сторонами по вопросам результатов и качества;

7) развитие инструментов стандартизации методик аудита на основе создания типичных форм рабочих документов, обеспечивающих выполнение установленных стандартами аудита требований. Разработка и внедрение программ загрузок с целью автоматизации аудиторских процедур и снижения рисков возникновения ошибок.

Создание информационного ресурса будет способствовать:

- увеличению открытости деятельности аудиторских организаций и прозрачности их отбора;
- возможности оценки деловой репутации;
- автоматизации планирования контрольной работы, с акцентом на высокорисковые аспекты деятельности;
- оптимизации расходов на контрольные действия;
- уходу с рынка недобросовестных аудиторов и организаций, консолидации рынка.

V. Совершенствование подходов к осуществлению внешнего контроля имеет наибольшее значение, крайне важно:

- стандартизировать подходы проверяющих, обеспечить единство профессионального суждения по отдельным положениям законодательства (в условиях отсутствия национального законодательства);
- разработать единые формы рабочих документов инспекторов, позволяющих в автоматизированном виде отслеживать единство подходов и обеспечивать мониторинг правоприменения;
- закрепить четкую методологию действий должностных лиц в рамках проведения проверок и документирования результатов.

На сегодняшний день, несмотря на достаточно большой контрольный опыт в сфере надзора за

<sup>3</sup> URL: <http://zakupki.gov.ru>; <http://www.e-disclosure.ru>; <http://fedresurs.ru>; <http://www.nalog.ru> (дата обращения: 16.07.2019).

Предлагаемый чек-лист инспектора по проверке планирования аудита / Proposed checklist for the inspector checking the audit planning  
Таблица 2 / Table 2

Внешняя проверка качества работы аудиторской организации										
Процедуры инспектора по проверке планирования аудиторских заданий										
№ / No.	Предмет проверки / Subject of audit	Внутри-фирменные стандарты / Internal firm standards (Наименование) / (Name)	Ссылка на рабочий документ аудитора / Reference to a working paper of an auditor	Аудиторское задание 1 / Audit task 1		Аудиторское задание 2 / Audit task 2		Аудиторское задание 3 / Audit task 3		Наличие нарушения (да/нет) / Errors, breaches (Yes/No)
				(Наименование) / (Name)	Фактическое выполнение (да/нет) / Actual execution (Yes/No)	(Наименование) / (Name)	Фактическое выполнение (да/нет) / Actual execution (Yes/No)	(Наименование) / (Name)	Фактическое выполнение (да/нет) / Actual execution (Yes/No)	
		Пункт ЛНА		Дата / Date	Дата / Date	Дата / Date	Дата / Date	Дата / Date	Дата / Date	Вопрос для интервью / An interview question
1	Руководитель задания принимает участие в планировании аудита									
2	Ключевые члены аудиторской группы принимают участие в планировании аудита, в том числе обсуждении среди членов аудиторской группы			Да				Да		Да
3	В начале выполнения аудиторского задания выполняются процедуры по принятию клиента (продолжению отношений с клиентом) и аудиторского задания			Нет				Нет		Нет
4	В начале выполнения аудиторского задания выполняются процедуры по оценке соблюдения соответствующих этических требований, включая независимость			Требуется уточнить				Требуется уточнить		Требуется уточнить
5	В начале выполнения аудиторского задания выполняются процедуры по получению понимания условий аудиторского задания									
6	Наличие документально оформленной стратегии аудита									
7	Наличие в стратегии аудита объема аудита									
8	Наличие в стратегии аудита сроков проведения аудита									
9	Наличие в стратегии аудита общей направленности аудита									
10	Наличие документально оформленного плана аудита									
11	Наличие в плане аудита описания характера, сроков и объема планируемых процедур оценки рисков									
12	Наличие в плане аудита описания характера, сроков и объема запланированных последующих аудиторских процедур на уровне предпосылок									
13	Документальное подтверждение внесения изменений в общую стратегию аудита в случае необходимости									
14	Документальное подтверждение внесения изменений в план аудита в случае необходимости									
15	Документальное подтверждение планирования характера, сроков и объема работы по руководству и контролю за членами аудиторской группы, а также по проверке результатов их работы									
	Инспектор	подпись		дата						

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

аудиторской деятельностью, все еще не выработаны основополагающие практические позиции контрольной работы, что отчасти объясняется неоднозначностью перспектив ее развития ввиду длительного обсуждения законопроекта о передаче функционала от уполномоченного государственного органа. Автору представляется важным выделить важнейшие позиции, требующие развития:

1. Развитие риск-ориентированного подхода, который на сегодняшний день применяется формально [14]. Требуется более детальная оценка рисков со стороны инспекторов, исключение формального подхода, который на сегодняшний день предопределяется неоднозначностью требований международных стандартов. Необходимо в рамках национального законодательства выстроить единые подходы к оценке рисков, построению аудиторской выборки и рассмотрению существенности, исключая возможности нивелирования позиции со стороны аудиторов, оперируя своим профессиональным суждением и ограничениями аудита.

2. Разработка методических рекомендаций для инспекторов, определяющих основные этапы, принципы и действия в рамках контроля в разрезе оценки соответствия деятельности отдельным стандартам и иным нормативным правовым актам. Применение единых рабочих документов инспекторов, как в формате итоговых чек-листов (табл. 2), так и стандартных запросов документов, протоколов опросов, актов наблюдения и иных форм документов, позволяющих документально фиксировать проведенные процедуры контроля и их результаты.

3. Разработка показателей для оценки достаточности и рациональности использования трудовых, временных и финансовых ресурсов на проведение контрольных мероприятий.

В [12] выделяются базовые критерии качества контроля: квалификация и опыт инспекторов, временные и трудовые ресурсы на контроль (в том числе обособленность сотрудников контрольного блока от иных функциональных обязанностей), единый инструментарий проведения контрольных мероприятий), критерии процесса; эффективный процесс планирования, достаточность внешних подтверждений, риск-ориентированная, репрезентативная выборка аудиторских заданий, соблюдение единого инструментария проверок, минимизация формальных требований и критерии результата; отсутствие обжалования резуль-

татов, соблюдение показателя «нарушаемости», сопоставление результатов проверок по регионам, мониторинг рабочих документов инспекторов на ежегодной основе.

Введение и оценка деятельности по предложенным критериям позволит выявлять проблемные точки в контрольной работе и ставить стратегические задачи совершенствования деятельности.

4. Мониторинг, статистика выявления нарушений, публикация информации на сайте контрольных органов. В целях профилактики нарушений Федеральное казначейство в настоящее время публикует информацию о наиболее типичных нарушениях, выявленных в ходе контроля.

Интересной представляется практика PCAOB, публикующего на официальном сайте<sup>4</sup> обзоры по результатам проведенных проверок, в которых находят отражение как процедурные аспекты деятельности инспекторов (полномочия и порядок проверки, цели, задачи), так и справка о проведенной оценке системы внутреннего контроля и выявленных нарушениях.

5. Все большее смещение акцента с формального контроля на контроль по существу. Важно давать оценку достаточности аудиторских процедур для формирования аудиторского мнения, а также надлежащего характера их документирования. Проверяемое лицо обязано предоставить документы, подтверждающие, что выполнены достаточные процедуры, получены надлежащие доказательства и сформированы обоснованные выводы. При формировании заключений инспектор рассматривает, подтверждает ли аудиторская документация или другие представленные доказательства утверждения фирмы о том, что процедуры выполнены и соответствующие выводы обоснованы. Иными словами, оценивается как качество выполненных процедур, обоснованность выводов, так надлежащий характер документирования проделанной работы.

6. Перспективным направлением является выход на интегральную оценку деятельности аудиторских организаций. В условиях развития аудита бизнеса перед аудиторами встает новая задача — прогнозный характер процедур, выявление рисков зон бизнеса клиента. И соответственно, инспекторам необходимо будет оценить, предсказали ли аудиторы в аудиторском заключении

<sup>4</sup> Официальный сайт PCAOB. URL: <https://pcaobus.org/Inspections/Reports/> (дата обращения: 15.04.2019).

то, что произошло с хозяйствующим субъектом, выявлены ли своевременно риски деятельности аудируемого лица [15].

### ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Контроль качества аудиторской деятельности в современных условиях приобретает особую значимость. В ближайшее время изменения законодательства обозначат вектор развития института аудита в нашей стране и, возможно, предопределят возникновение новых требова-

ний. На сегодняшний день вопрос консолидации бизнеса и увеличения критериев, определяющих требования к субъектам рынка, требует пересмотра.

Приведенные автором позиции по совершенствованию отдельных аспектов контроля качества направлены на повышение эффективности аудиторской деятельности, открытости аудита для заказчиков и, в том числе, на поднятие престижа профессии в условиях сближения подходов с международными эффективными практиками.

### СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Чая В. Т., Кобозева Н. В. Внешний контроль как инструмент повышения качества аудиторских услуг. *Аудит*. 2018;(12):5–9.
2. Кобозева Н. В., Чая В. Т. Показатели качества аудита: проблемы и решения. *Аудит*. 2018;(4):7–12.
3. Noor A. S., Fatimah M. Y., Rusnah M. Perspectives on audit quality: An analysis. *Asian Journal of Accounting Perspectives*. 2018;(11):1–27.
4. Chersan I–C. Audit quality and several of its determinants. *Audit Financiar*. 2019;(1):93–105. DOI: 10.20869/AUDITF/2019/153/002
5. Janine van Diggelen. Global trends in audit quality, supervision, and standard setting. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*. 2018;(92):217–220.
6. Каширская Л. В., Ситнов А. А. Концепция аудита XXI века. М.: ЮНИТИ-ДАНА; 2019. 271 с.
7. Ефремова Е. И. Контроль качества аудита финансовой отчетности в соответствии с принципами МСА. *Лизинг*. 2018;(1):24–27.
8. Юдина Г. А. Совершенствование методики контроля качества аудита. *Экономика и предпринимательство*. 2018;(9):1076–1081.
9. Ветрова И. Ф., Фомина Д. С. Отчетность аудиторских организаций: ее виды и значение в системе контроля и надзора. *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2018;(5–6):121–126.
10. Фомина Д. С. Оценка интеллектуального капитала аудиторской организации как элемент эффективной системы внутреннего контроля. Мат. XIII Междунар. науч. конф. студентов, аспирантов, преподавателей «Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность и перспективы развития». СПб.: Изд-во СПбГЭУ; 2018:289–294.
11. Арабян К. К. Теория аудита и концептуальные основы развития аудиторской деятельности. *Учет. Анализ. Аудит*. 2019;6(1):28–39. DOI: 10.26794/2408–9303–2019–6–1–28–39
12. Фомина Д. С. Формирование концептуальных основ системы контроля качества аудита в России. *Вестник ИПБ России*. 2018;(4):28–35.
13. Егорова И. С. Использование данных интернет-среды в аудите. *Аудитор*. 2019;(5):14–28.
14. Фомина Д. С. Идентификация и классификация рисков в деятельности аудиторских организаций как основа методологии практического применения риск-ориентированного подхода при осуществлении внешнего контроля. *Аудитор*. 2019;(4):25–34.
15. Мельник М. В. Этика аудитора — основа профессии. *Учет. Анализ. Аудит*. 2019;6(4):94–97.

### REFERENCES

1. Chaya V. T., Kobozeva N. V. External control as a tool to improve the quality of audit services. *Audit = Audit*. 2018;(12):5–9. (In Russ.).
2. Kobozeva N. V., Chaya V. T. Audit quality indicators: Problems and solutions. *Audit = Audit*. 2018;(4):7–12. (In Russ.).
3. Noor A. S., Fatimah M. Y., Rusnah M. Perspectives on audit quality: An analysis. *Asian Journal of Accounting Perspectives*. 2018;(11):1–27.
4. Chersan I–C. Audit quality and several of its determinants. *Audit Financiar*. 2019;(1):93–105. DOI: 10.20869/AUDITF/2019/153/002

5. Janine van Diggelen. Global trends in audit quality, supervision, and standard setting. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*. 2018;(92):217–220.
6. Kashirskaya L. V., Sitnov A. A. The concept of audit of the XXI century. Moscow: YUNITI-DANA; 2019. 271 p. (In Russ.).
7. Efremova E. I. Control of financial statements audit quality in accordance with the international accounting standards. *Lizing = Leasing*. 2018;(1):24–27. (In Russ.).
8. Yudina G. A. Improving the audit quality control methodology. *Ekonomika i predprinimatel'stvo = Economics and Entrepreneurship*. 2018;(9):1076–1081. (In Russ.).
9. Vetrova I. F., Fomina D. S. Reporting of audit organizations: Its types and importance in the system of control and supervision. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya = Economics and Management: problems, solutions*. 2018;(5–6):121–126. (In Russ.).
10. Fomina D. S. Evaluation of intellectual capital of audit firms as an element of an effective internal control system. In: Proc. 8<sup>th</sup> Int. sci. conf. of students, graduate students, teachers “Accounting, analysis and audit: history, modernity and prospects of development”. Saint-Petersburg: Publ. SPbGEU; 2018:289–294. (In Russ.).
11. Arabyan K. K. Audit theory and conceptual framework for the development of audit activities. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2019;6(1):28–39. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2019–6–1–28–39
12. Fomina D. S. Formation of the conceptual foundations of the audit quality control system in Russia. *Vestnik IPB Rossii = Bulletin of the IPB of Russia*. 2018;(4):28–35. (In Russ.).
13. Egorova I. S. Use of Internet environment data in auditing. *Auditor = Auditor*. 2019;(5):14–28. (In Russ.).
14. Fomina D. S. Identification and classification of risks in the activities of audit firms as a basis of methodology for practical application of the risk-based approach to external control. *Auditor = Auditor*. 2019;(4):25–34. (In Russ.).
15. Mel'nik M. V. Ethics of the auditor — basis of the profession. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2019;(1):94–97. (In Russ.).

### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

**Диана Сергеевна Фомина** — консультант отдела контроля качества работы аудиторских организаций Управления по надзору за аудиторской деятельностью, Федеральное казначейство; аспирантка Департамента учета, анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия  
FominaDS@mail.ru

### ABOUT THE AUTHOR

**Diana S. Fomina** — consultant of the Division of Control over the Quality of Audit Companies' Activity, Auditing Oversight Department, Federal Treasury; postgraduate student of the Accounting, Analysis and Auditing Department, Financial University, Moscow, Russia  
FominaDS@mail.ru

*Статья поступила в редакцию 28.06.2019; после рецензирования 31.07.2019; принята к публикации 12.08.2019. Автор прочтала и одобрила окончательный вариант рукописи.*  
*The article was submitted on 28.06.2019; revised on 31.07.2019 and accepted for publication on 12.08.2019. The author read and approved the final version of the manuscript.*

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-5-69-79  
УДК 657.62,657.631(045)  
JEL M42, M40

## Стратегия развития органов надзора за качеством аудиторских услуг

Н.Д. Бровкина

Финансовый университет, Москва, Россия  
<https://orcid.org/0000-0001-5526-7130>

### АННОТАЦИЯ

Вопрос совершенствования процесса аудита финансовой отчетности уже в течение многих лет остается одной из важных задач развития рынка финансовых услуг. Волна претензий к качеству аудиторских заключений привела к реформе не только в самой профессии, в виде переработки Международных стандартов аудита, но и к пересмотру организации государственного надзора за качеством аудита. В настоящее время органы надзора за аудиторской деятельностью в Российской Федерации строят свою работу с учетом соглашений, формируемых на международном уровне, в том числе документов Международного форума независимых регуляторов аудиторской деятельности (IFIAR – International Forum of Independent Audit Regulators). На прошедшем в апреле 2018 г. очередном форуме был принят ряд организационных решений, в том числе утвержден первый в истории организации Стратегический план деятельности на 2018–2021 гг., целью которого является обеспечение качества аудита во взаимодействии с глобальными и региональными сетями аудиторских организаций, органами, устанавливающими стандарты, и другими ключевыми заинтересованными сторонами. Для обеспечения такого взаимодействия особое значение имеет стратегия развития регуляторов аудиторской деятельности в других странах – участницах IFIAR.

**Ключевые слова:** качество аудита; надзор за качеством аудита; контроль качества аудита; PCAOB; сервис “AuditorSearch”

**Для цитирования:** Бровкина Н.Д. Стратегия развития органов надзора за качеством аудиторских услуг. Учет. Анализ. Аудит. 2019;6(5):69-79. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-5-69-79

## ORIGINAL PAPER

## Development Strategy for Audit Services Quality Supervisors

N.D. Brovkina

Financial University, Moscow, Russia  
<https://orcid.org/0000-0001-5526-7130>

### ABSTRACT

The issue of improving the financial reporting auditing process has been an important development of the financial services market for many years. The wave of claims to the quality of auditing findings has led to reform not only in the profession itself, in the form of the reworking of international auditing standards (ISA), but also to the review of the organization of state oversight and supervision of the quality of audit. Currently, the auditing supervision authorities in the Russian Federation are building their work in accordance with the agreements formed at the international level, including the documents of the International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR – International Forum of Independent Audit Regulators). At the annual forum taken place in April 2018, a number of organizational decisions were adopted, including the first-ever Strategic Plan for 2018–2021, which aims to ensure the quality of audits in cooperation with the global and regional networks of auditing organizations, standards-setting bodies and other key stakeholders. In order to ensure such interaction, the development strategy of auditing regulators in other IFIAR member states is of particular importance.

**Keywords:** audit quality; audit quality supervision; audit quality control; Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB); “AuditorSearch” service

**For citation:** Brovkina N.D. Development strategy for audit services quality supervisors. Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing. 2019;6(5):69-79. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-5-69-79

## ВВЕДЕНИЕ

В последнее время аудиторская деятельность в нашей стране подвергается существенным изменениям. Одним из важнейших событий стал переход на международные стандарты аудита. Смена стандартов профессии повлекла за собой необходимость пересмотра системы контроля за их применением, разработки новой модели проверки соблюдения стандартов аудита [1]. Немаловажное влияние имеют также и другие изменения в профессии, в частности активно развивающееся законодательство в области противодействия легализации доходов, полученных преступным путем, и противодействия коррупции. Существенное влияние оказывает также и активно наступающая цифровизация экономики, создающая новые условия для бизнеса и, как следствие, для учета и подготовки отчетности [2, 3]. Новации учетной системы приводят к пересмотру традиционной модели аудита, например в таких областях, как проверка самораспаковывающихся электронных первичных документов и работы автоматизированных систем инвентаризации. Эти и другие факторы определяют необходимость модернизации также и системы контроля за качеством аудита и других услуг, оказываемых аудиторскими организациями.

В период с сентября 2015 по июнь 2016 г. Банк России принимал участие в проводимой миссией Международного валютного фонда и Всемирного банка Программе оценки российского финансового сектора (Financial Sector Assessment Program, далее — FSAP). Разработанная в 1999 г. и реализуемая каждые пять лет FSAP направлена как на оценку развития финансового сектора всех проверяемых юрисдикций, так и на оценку финансовой стабильности стран, имеющих системно значимый финансовый сектор.

Завершившаяся оценка проводилась на предмет соответствия российского регулирования Базельским основополагающим принципам эффективного банковского надзора (принципы BCBS), принципам регулирования рынка ценных бумаг Международной организации комиссий по ценным бумагам (принципы IOSCO), основным принципам, стандартам, руководствам и методологии оценки в страховании Международной ассоциации органов страхового надзора (принципы IAIS), а также была направлена на изучение системы управления ликвидностью и вопросов макропродвигательного анализа и проводимой в этой сфере

политики, вопросов ликвидации, финансового оздоровления и страхования вкладов, механизмов противодействия отмыванию доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, стресс-тестирования и уровня финансовой доступности. В опубликованном МВФ докладе по оценке российского регулирования на предмет имплементации Принципов IOSCO нашел свое отражение анализ соответствия российского рынка ценных бумаг принципам, относящимся к оценке деятельности регулятора; принципам саморегулирования; принципам выполнения требований законодательства о ценных бумагах; принципам сотрудничества при осуществлении надзора; принципам для эмитентов; принципам деятельности аудиторов, кредитных рейтинговых агентств и других оказывающих информационные услуги лиц; принципам деятельности фондов коллективного инвестирования и хедж-фондов; принципам для рыночных посредников; принципам для биржевого рынка ценных бумаг.

В качестве одной из ключевых областей по улучшению надзора FSAP определил отношения ЦБ РФ и взаимодействие с внешними аудиторами. К существенным недостаткам относятся отсутствие полномочий отклонить назначение внешнего аудитора, обладающего недостаточной независимостью; неадекватный опыт или слабые профессиональные стандарты; неумение обеспечить ротацию внешних аудиторов; некачественные встречи с аудиторскими фирмами для обсуждения вопросов, касающихся контролируемых организаций.

Поскольку при оценке организации надзора в РФ используется опыт других развитых стран, изучение зарубежного опыта позволяет сверить направление развития отечественной системы с вектором развития аналогичной системы других стран, использование уже полученного ими опыта для адаптации хорошо зарекомендовавших себя практик к условиям национального законодательства и дальнейшего развития применительно к условиям российской экономики [4, 5].

## СОВЕТ ПО НАДЗОРУ ЗА ОТЧЕТНОСТЬЮ ПУБЛИЧНЫХ КОМПАНИЙ В США

Одним из наиболее представительных органов государственного надзора за аудиторской деятельностью является Совет по надзору за отчетностью публичных компаний в США.

Public Company Accounting Oversight Board (далее — PCAOB) был создан в соответствии с Законом

Сарбейнса-Оксли 2002 г. для надзора за аудитом публичных компаний в целях защиты интересов инвесторов и контроля за соблюдением общественных интересов в подготовке информативных, точных и независимых аудиторских отчетов.

С 2010 г. миссия PCAOB также включает надзор за аудитом отчетности брокеров и дилеров, зарегистрированных в Комиссии по ценным бумагам и биржам США (The Securities and Exchange Commission — далее SEC).

PCAOB выполняет следующие основные функции:

- регистрирует публичные бухгалтерские фирмы, которые готовят аудиторские отчеты для эмитентов, брокеров и дилеров;
- разрабатывает и утверждает стандарты осуществления аудита и других аналогичных услуг, стандарты контроля качества, этические стандарты и требования к независимости;
- контролирует качество аудита, проводимого зарегистрированными фирмами, и их системы контроля качества;
- привлекает к ответственности зарегистрированные публичные бухгалтерские фирмы и связанных с ними лиц за нарушения принятых законов, правил и/или профессиональных стандартов.

В поддержку своей миссии PCAOB проводит экономические исследования и анализ рисков, взаимодействует с заинтересованными сторонами, другими внутренними и международными регулируемыми органами, осуществляет эффективное управление высококвалифицированными кадрами, технологиями и иными ресурсами, необходимыми для выполнения перечисленных обязанностей.

Совет PCAOB состоит из пяти членов, включая председателя, который назначается на пятилетний срок SEC после консультации с председателем Совета управляющих Федеральной резервной системы США и секретарем Казначейства. SEC осуществляет и надзор за деятельностью PCAOB, включая утверждение правил и стандартов, а также бюджета.

PCAOB насчитывает около 800 сотрудников. Его штаб-квартира расположена в Вашингтоне, но есть и дополнительные офисы в 15 городах по всей территории Соединенных Штатов. В PCAOB сейчас зарегистрировано около 1900 публичных бухгалтерских фирм, находящихся в 85 странах мира, в том числе в России. Около 600 из этих зарегистрированных фирм аудиторские отчеты более 12 000 эмитентов, которые представляют финансовые отчеты SEC.

Рыночная капитализация 7659 эмитентов — публичных компаний оценивается в размере 43,2 трлн долл. Кроме того, около 410 зарегистрированных публичных бухгалтерских фирм проводят проверки более 3350 зарегистрированных SEC брокеров-дилеров. Более 140 из этих брокеров-дилеров управляют активами клиентов, превышающими 3,5 трлн долл.

Концепция PCAOB звучит следующим образом: «Быть надежным лидером в повышении качества аудита посредством перспективного, изменяющегося и инновационного надзора».

## СТРАТЕГИЧЕСКИЙ ПЛАН РАЗВИТИЯ PCAOB

В 2018 г. PCAOB был принят Стратегический план развития на 2018–2022 гг. [5] При разработке плана были заявлены пять основных ценностей:

- **«Целостность (INTEGRITY) — мы придерживаемся самых высоких стандартов этического и профессионального поведения. Мы ведем внешнюю и внутреннюю политику таким образом, чтобы она была последовательной, честной и справедливой.**
- **Совершенство (EXCELLENCE) — мы стремимся к совершенству во всем, что мы делаем. Мы стремимся к дальнейшему развитию талантов наших сотрудников, чтобы мы могли улучшить качество нашего надзора.**
- **Эффективность (EFFECTIVENESS) — мы управляем нашими ресурсами эффективно и результативно. Мы реагируем на изменяющуюся внешнюю среду, внедряя актуальные, своевременные и инновационные решения для достижения нашей миссии.**
- **Сотрудничество (COLLABORATION) — мы привержены культуре сотрудничества и открытости, поддерживая открытость, доступность, доверие и уважение. Мы используем разнообразный опыт, навыки и перспективы, которые обогащают нашу работу и повышают эффективность наших усилий.**
- **Подотчетность (ACCOUNTABILITY) — мы зависим от усердия и преданности наших людей для выполнения нашей миссии и реализации нашего видения. Мы делаем все с осознанием своей ответственности. Мы признаем и вознаграждаем за результаты».**

На основе этих ценностей Совет PCAOB утвердил пять новых целей для выполнения своей миссии:

- цель 1 — повышение качества аудиторских услуг за счет сочетания мер по предотвращению, выявлению, сдерживанию и исправлению;

- цель 2 — предвидение и реагирование на изменяющуюся среду, включая новые технологии и связанные с ними риски и возможности;
- цель 3 — повышение прозрачности и доступности результатов контроля благодаря активному взаимодействию с заинтересованными сторонами (стейкхолдерами);
- цель 4 — добиваться совершенства в работе за счет эффективного и действенного использования имеющихся ресурсов, информации и технологий;
- цель 5 — расширять и развивать возможности наших сотрудников и применять систему мотивации для достижения общей цели.

Для достижения этих целей были разработаны ряд задач, направленных на их эффективное решение.

*Цель 1: повышение качества аудиторских услуг за счет сочетания мер по предотвращению, выявлению, сдерживанию и исправлению.*

Основное внимание в стратегии развития контроля качества уделяется именно предотвращению ситуаций, которые могут оказать негативное влияние на результативность аудита.

Одним из важных направлений в этой области является контроль за системой внутреннего контроля аудиторских фирм, основной целью которых и является обеспечение качества оказываемых клиентам аудиторских услуг. В задачи государственного надзора входит оценка эффективности элементов системы внутреннего контроля качества выполняемых аудиторских заданий.

Также следует отметить, что стратегическим вопросом развития превентивной модели государственного надзора является накопление получаемой информации и ее анализ для определения наиболее рискованных областей, где возможны нарушения требований законов и стандартов аудита [6].

Для повышения информационной прозрачности процесса надзора в PCAOB создан специальный сервис «Найти своего аудитора» (“AuditorSearch”). Этот сервис позволяет решать разнообразные задачи, например проанализировать, какие организации проверял конкретный аудитор, когда и от имени каких аудиторских фирм он подписал аудиторские отчеты. Такие данные позволят определить уровень квалификации аудитора, его отраслевую специализацию, опыт работы с организациями конкретной отрасли [7].

Например, применяемая информационная модель позволяет идентифицировать аудируемое лицо и его местонахождение, руководителя задания по

аудиту, дату аудиторского отчета и период, за который составлена аудируемая отчетность, а также ответственность других аудиторских и иных фирм, ответственных за содержание отчета аудитора.

Применяемая информационная модель также позволяет определить аудиторскую организацию, которая проводила аудит конкретного эмитента за определенный период времени, а также руководителя аудиторского задания. Анализ такой информации позволяет оценить риски, связанные с «угрозой близкого знакомства», возникающие при длительном сотрудничестве аудитора и клиента. Также можно анализировать критичный срок для ротации аудиторской организации, если такое требование установлено национальным законодательством.

Информационная база формируется на основе специального отчета, который аудиторы предоставляют в PCAOB. Такой отчет предусматривает различные варианты представления аудиторского отчета, в том числе наличие в нем «двойной даты», в случаях, предусмотренных аудиторскими стандартами. Так, в США эта ситуация рассматривается в Стандарте аудита 3110 «Дата отчета независимого аудитора» (AS 3110: Dating of the Independent Auditor’s Report).

При обсуждении стратегического плана развития Дж. Роберт Браун, член Правления PCAOB, отметил<sup>1</sup>: «AuditorSearch, наше последнее начинание в этой области, предоставляет доступ к информации, содержащейся в нашей недавно выпущенной форме AP. Эта форма раскрывает, среди прочего, личность партнера по проекту и других аудиторов, участвующих в выполнении задания. Вся база данных была загружена более 9600 раз. AuditorSearch был использован для проведения более 730000 поисков. Данные были использованы инвесторами, учеными и другими исследователями».

Поэтому одной из задач стратегии развития надзора является определение показателей, которые надо собирать, разработка моделей их агрегации и анализа. Требуется дальнейший анализ того, какие данные необходимы для выявления рисков несоблюдения законов и стандартов аудита, как можно их идентифицировать в ходе анализа информационной модели и как их можно соотнести с оценкой

<sup>1</sup> Brown J. R., Member Jr. B. Statement on the PCAOB 2018–2022 strategic plan and 2019 budget. IAG Meeting. November 8, 2018. URL: <https://pcaobus.org/News/Speech/Pages/brown-statement-PCAOB-2018-2022-strategic-plan-and-2019-budget.aspx> (дата обращения: 12.08.2019).

AuditorSearch is a public database of engagement partners and audit firms participating in audits of U.S. public companies.

Stephen Mark Perazzoli  [Advanced Search](#)  
 Enter Issuer (Name, CIK, Ticker), Firm (Name, ID, Country), Engagement Partner (Name)

Date Range:  Sort By:   
 Expand All

1-10 of 45 results

FORM AP FILING	ENGAGEMENT PARTNER	ISSUER	FIRM	
March 8, 2019	Stephen Mark Perazzoli	MANNING & NAPIER FUND, INC. (0000751173)	PricewaterhouseCoopers LLP (238)	<input data-bbox="1326 913 1374 981" type="button" value="+"/>
Feb. 6, 2019	Stephen Mark Perazzoli	Gabelli 787 Fund, Inc. (0001394166)	PricewaterhouseCoopers LLP (238)	<input data-bbox="1326 1014 1374 1081" type="button" value="+"/>
Feb. 1, 2019	Stephen Mark Perazzoli	BANCROFT FUND LTD (BCV, 0001394166)	PricewaterhouseCoopers LLP (238)	<input data-bbox="1326 1122 1374 1189" type="button" value="+"/>

Рис. 1 / Fig. 1. Скриншот данных программы “AuditorSearch” о выданных партнером по аудиту заключениях / Screenshot of the data of “AuditorSearch” on auditing reports issued by the auditing partner

Источник / Source: официальный сайт Public Company Accounting Oversight Board. URL: <https://pcaobus.org> (дата обращения: 12.08.2019) / official site of Public Company Accounting Oversight Board. URL: <https://pcaobus.org> (accessed on 12.08.2019).

качества аудиторской деятельности. Поскольку данная задача требует также и определения параметров качества аудита, надзорный орган планирует совместную работу с исследовательскими центрами по вопросам качества аудита [8].

*Цель 2: предвидение и реагирование на изменяющуюся среду, включая новые технологии и связанные с ними риски и возможности.*

Технологические изменения имеют как положительный, так и отрицательный эффект. Несомненно, транзакции становятся доступнее, проще, удобнее. Во многих случаях сокращается время на подготовку и совершение операции. К негативным эффектам можно отнести тот факт, что новые технологии подрывают привычный уклад и требуется изменение модели контроля. Такие изменения не всегда происходят одновременно с изменением контролируемого процесса, что обуславливает воз-

никновение «дыр», значительно увеличивающих риски необнаружения в ходе аудиторских проверок. Прежде всего, речь идет о рисках кибермошенничества [9]. Хищения, совершенные «искусственным интеллектом», выявить гораздо сложнее именно по причине отсутствия отработанной технологии обнаружения таких искажений.

Технологические инновации изменяют сроки, характер и объем доступной информации. Примером может служить изменение технологии проведения инвентаризации. Если раньше это был процесс перемеривания и перевешивания, который производили члены инвентаризационной комиссии, то сейчас это работа дроидов, сканирующих штрих-коды с упаковок товаров и обменивающихся по wi-fi информацией о весе груза с датчиками — индикаторами полок на складе. И если ранее аудитор наблюдал за работой членов инвентаризационной

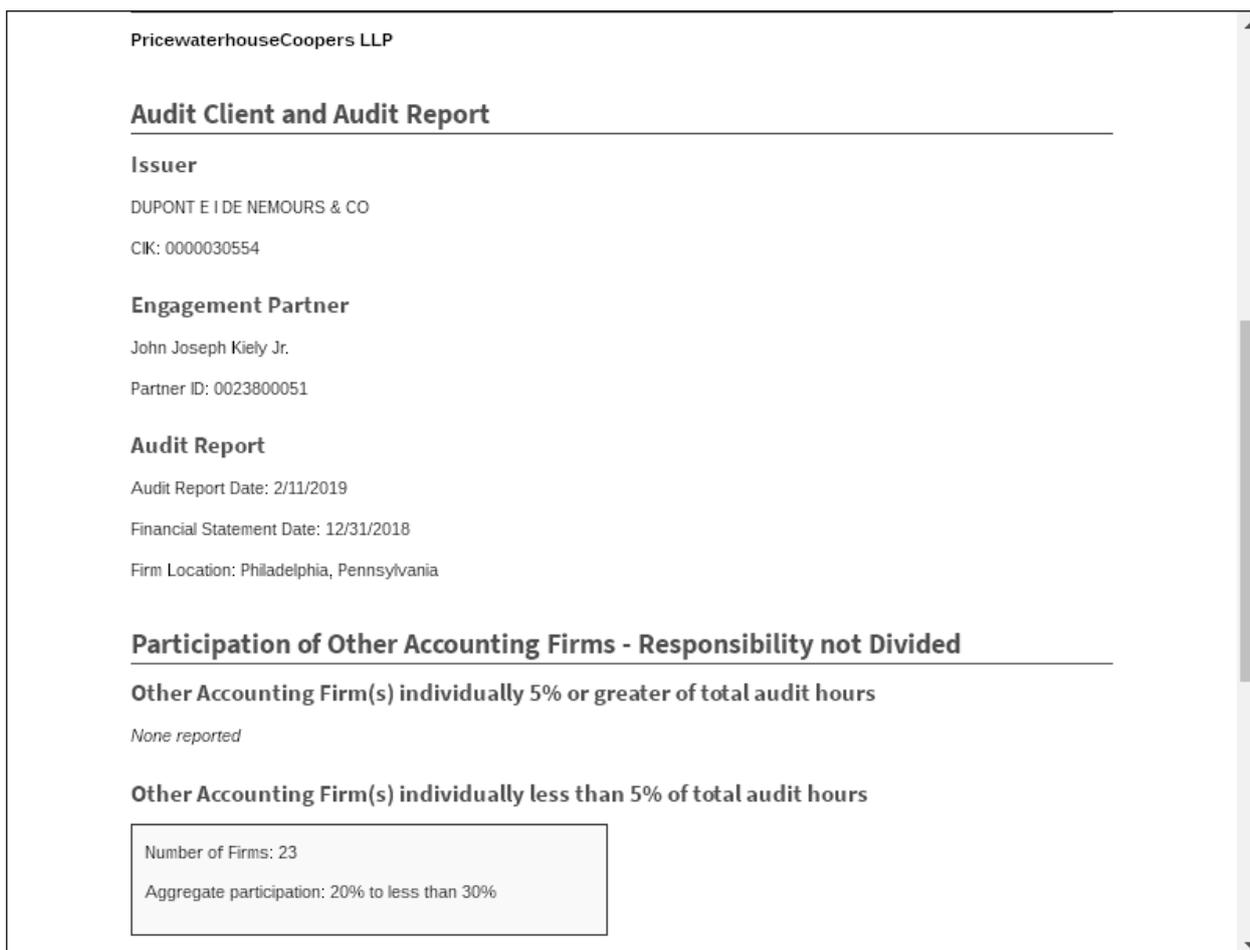


Рис. 2 / Fig. 2. Скриншот данных программы “AuditorSearch” о выдаче аудиторского заключения / Screenshot of the data of “AuditorSearch” on issuing an auditing report

Источник / Source: официальный сайт Public Company Accounting Oversight Board. URL: <https://pcaobus.org> (дата обращения: 12.08.2019) / official site Public Company Accounting Oversight Board. URL: <https://pcaobus.org> (accessed on 12.08.2019).

комиссии и мог сам непосредственно увидеть вес товара на весах, то сейчас степень участия аудитора в информационном обмене между роботами-кладовщиками и роботами-счетчиками-сканерами достаточно сомнительна.

В качестве аналогичной ситуации можно привести примеры изменений процедур аудита в части проверки транспортных услуг. Если традиционно аудитор анализировал соотношение транспорта и водителей (расходы на содержания транспорта и расходы на оплату труда водителей тесно коррелируют), то сейчас появляются новые транспортные средства — беспилотники, т.е. расходы на перемещение транспорта есть, а расходов на оплату труда водителя нет.

И такой ряд примеров можно продолжить. В частности, традиционное направление аудитором запроса сейчас заменяется просто «кликом»

на информационном сервере, в связи с чем отпадает необходимость на совершение длительной процедуры получения внешнего подтверждения. Даже такой вопрос, как фиксация аудиторских доказательств, сегодня подвергается трансформации. Идут споры о возможности использования аудио- и видеозаписи как аудиторского доказательства.

Соответственно, программы проведения надзорных мероприятий сталкиваются с тем, что в ряде случаев изменение технологии не позволяет произвести «классические» аудиторские процедуры, а в некоторых случаях контролирующие органы не готовы оценить технологии, используемые аудитором для получения доказательств.

Например, в ходе аудита произведено считывание штрих-кода с носителя. Каким образом должна быть зафиксирована эта процедура?

**DUPONT E I DE NEMOURS & CO**  
ISSUER | CIK 0000030554 | Ticker DD, DD.PA, DD.PB

Date Range:  Sort By:  Expand All Download Data

1-5 of 5 results

FORM AP FILING	ENGAGEMENT PARTNER	FIRM	YEAR
March 19, 2019	John Joseph Kiely Jr.	PricewaterhouseCoopers LLP (238)	2018
March 18, 2019	John Joseph Kiely Jr.	PricewaterhouseCoopers LLP (238)	2017
March 5, 2018	John Joseph Kiely Jr.	PricewaterhouseCoopers LLP (238)	2017
June 23, 2017	Stephen Mark Perazzoli	PricewaterhouseCoopers LLP (238)	2016
Feb. 8, 2017	John Joseph Kiely Jr.	PricewaterhouseCoopers LLP (238)	2016

1

Рис. 3 / Fig. 3. Скриншот данных программы “AuditorSearch” о руководителях аудита организации за ряд лет / Screenshot of the data of “AuditorSearch” about the audit partner of the organization for a number of years

Источник / Source: официальный сайт Public Company Accounting Oversight Board. URL: <https://pcaobus.org> (дата обращения: 12.08.2019) / official site Public Company Accounting Oversight Board. URL: <https://pcaobus.org> (accessed on 12.08.2019).

Эти ситуации ставят перед надзорными органами новые вопросы, на которые должен быть найден ответ.

В этой области РСАОВ выделяет следующий ряд задач.

**Задача 1.** Оценить и рассмотреть влияние новых технологий на качество аудиторских услуг.

Инновации в области анализа данных и технологий имеют большой потенциал для повышения результативности и эффективности процесса аудита финансовой отчетности. Мы будем следить за развитием и внедрением новых технологий для анализа их влияния на качество аудиторских услуг и своевременно реагировать для предотвращения негативного эффекта. Мы обеспечим, чтобы наша надзорная деятельность не препятствовала инновациям, которые поддерживают информативные, точные и независимые аудиторские отчеты.

**Задача 2.** Понимать и учитывать ожидания инвесторов от результатов аудита.

Поскольку инвесторы запрашивают, а составители предоставляют финансовую информацию в различных формах, ожидания аудита развиваются. Через внешнее взаимодействие и координацию с SEC мы будем стремиться лучше понять ожидания инвесторов и рассмотрим соответствующие риски и возможности для нашей надзорной деятельности.

**Задача 3.** Оценить изменяющуюся среду информационной безопасности и понять связанные риски.

Несанкционированный доступ к информационным системам и данным может привести к манипулированию данными, к потере частной и конфиденциальной информации, разрушению информационных систем или потере репутации надежного партнера.

По мере развития рисков кибер- и информационной безопасности мы будем отслеживать эти риски и оценивать их влияние на нашу надзорную деятельность.

При обсуждении стратегического плана развития Дж. Роберт Браун член Правления РСАОВ отметил: «Бюджет на 2019 год отражает разумное увеличение инвестиций в области управления рисками, управления данными и информационной безопасности. ...Что касается увеличения численности персонала, то некоторые из них представлены в виде вновь созданных должностей, таких как главный сотрудник по информационной безопасности и главный сотрудник по управлению рисками».

*Цель 3: повышение прозрачности и доступности благодаря активному взаимодействию с заинтересованными сторонами (стейкхолдерами).*

Постоянное и интерактивное взаимодействие с инвесторами, аудиторскими комитетами, составителями, зарегистрированными аудиторскими фирмами, другими регуляторами аудита, организациями, разрабатывающими стандарты в связанных областях, и прочими заинтересованными сторонами расширяет возможности надзорного органа по улучшению качества аудиторских услуг.

Для достижения этой цели РСАОВ поставил две задачи.

*Задача 1.* Повысить своевременность, полезность и ясность информации, предоставляемой РСАОВ пользователям аудиторских отчетов.

Инвесторы, аудиторские комитеты и другие заинтересованные стороны в подавляющем большинстве нуждаются в более своевременной, доступной и полезной информации о результатах надзорной деятельности, качестве оказываемых аудиторских услуг. Мы будем регулярно оценивать, когда, как и насколько эффективно мы общаемся. Где уместно, мы опубликуем соответствующие данные и результаты анализа для использования исследователями и широкой общественностью.

*Задача 2.* Развивать эффективный и динамичный диалог с заинтересованными сторонами.

Мы ценим вклад тех, кто, как и мы, привержен постоянному улучшению качества аудиторских услуг. Мы также ценим возможность поделиться тем, что мы узнали в ходе осуществления надзорной деятельности. Мы будем расширять наши усилия по распространению информации, будем стремиться к расширению работы в консультационных группах, целью которых является динамичный обмен мнениями, чтобы быть уверенными, что мы получаем

своевременные, актуальные и полезные советы. Мы будем расширять наше взаимодействие с другими регуляторами аудита по всему миру, чтобы поделиться оценками рисков и преимуществами различных подходов к решению вопросов качества аудиторских услуг.

Повышению информационной прозрачности также способствует размещение на официальном сайте РСАОВ стандартов аудита и контроля качества, а также поясняющих материалов. Например, на сайте размещены требования к проверке прохождения аудиторскими повышения квалификации: «Раздел 1000.08 (d) — Непрерывное профессиональное образование персонала аудиторской фирмы (Section 1000.08(d) — Continuing Professional Education of Audit Firm Personnel).

Убедитесь, что все специалисты фирмы принимают участие в не менее чем 20-часовом квалификационном непрерывном профессиональном образовании (Continuing Professional Education — CPE) каждый год и не менее 120 часов каждые три года. Профессионалы, которые посвящают не менее 25% своего времени выполнению аудиторских проверок, обзорных проверок или других проверок (исключая компиляцию), или которые несут ответственность на уровне партнера/менеджера в целом по надзору или проверке качества выполнения любых таких заданий, должны получить не менее 40% (восемь часов в течение любого года и 48 часов каждые три года) от их требуемого CPE по предметам, связанным с бухгалтерским учетом и аудитом».

На официальном сайте РСАОВ размещены и другие руководства по организации контроля качества аудита, что позволяет пользователям более обоснованно формировать ожидания от процесса надзора.

*Цель 4: добиваться совершенства в работе за счет эффективного и действенного использования наших ресурсов, информации и технологий.*

*Задача 1.* Усовершенствовать наше управление рисками, операционные процессы и возможности.

Мы разработаем и внедрим программу управления рисками предприятия. Мы будем улучшать наши возможности бюджетирования и финансового управления, улучшая мониторинг и внутренние процессы. Мы будем совершенствовать свою деятельность и придерживаться принципов эффективного управления изменениями.

*Задача 2.* Сбор, управление и использование данных для улучшения внутренних процессов.

Данные могут предоставить мощную информацию, которая поможет лучше принимать решения. Мы будем интегрировать анализ данных в наши процессы управления. Мы также определим новые или улучшенные способы измерения эффективности наших собственных процессов.

*Задача 3.* Расширять и оптимизировать наши информационные технологии.

Мы будем пересматривать и оптимизировать наши возможности инвестиций в информационные технологии. Там, где это возможно, мы будем стремиться консолидировать и автоматизировать наши процессы.

*Задача 4.* Усилить защиту наших данных.

Угрозы информационной безопасности постоянно меняются. Для защиты наших систем и конфиденциальных данных мы будем совершенствовать нашу программу информационной безопасности, снижая риск потери данных при соблюдении конфиденциальности.

*Цель 5:* расширять, развивать возможности наших сотрудников и вознаграждать для достижения нашей общей цели.

*Задача 1.* Совершенствовать используемый человеческий капитал посредством эффективного найма, удержания, обучения, управления и развития лидерства.

Наши люди — наш самый важный актив. Мы будем поощрять и вознаграждать сотрудников за приверженность нашим ценностям, подчеркивая необходимость соблюдения этических принципов.

Мы будем укреплять наш человеческий капитал путем развития, обучения и расширения возможностей следующего поколения лидеров в нашей организации.

*Задача 2.* Вознаграждайте командную работу и устраняйте организационные барьеры к сотрудничеству, прозрачности и вовлеченности.

Мы будем продвигать культуру, которая ценит прозрачность и сотрудничество.

*Задача 3.* Создать культуру включения, которая использует разнообразие опыта и талантов наших сотрудников.

Крайне важно, чтобы наши люди знали, что они являются ценными членами команды. Мы ценим уникальные навыки, знания и опыт, давая им возможность бросить вызов статус-кво.

Для подготовки высококвалифицированных кадров в РСАОВ действует специальная стипендиальная программа “РСАОВ Scholars Program”.

Закон 2002 г. Сарбейнса-Оксли предусматривает, что средства, полученные от сбора денежных штрафов РСАОВ, должны использоваться для финансирования стипендиальных программ студентам в аккредитованных учебных заведениях.

Стипендии РСАОВ являются разовыми и покрывают следующие квалифицированные образовательные расходы:

- обучение и сборы, необходимые для зачисления или посещения учебного заведения;
- затраты, книги, расходные материалы и оборудование, необходимые для курсов в учреждении (эти предметы должны быть обязательными для всех студентов данного курса).

Средства не могут покрывать расходы на проживание и питание, поездки, исследования или дополнительное оборудование, а также другие расходы, которые не требуются для регистрации или посещения.

Студенты, имеющие право стать стипендиатом РСАОВ, должны:

- быть зачисленными в программу бухгалтерского учета для студентов или выпускников в колледжах или университетах США, определенных как назначающее учреждение выше;
- начать занятия 1 августа или позднее в соответствии с утвержденным учебным годом;
- продемонстрировать заинтересованность и способность к бухгалтерскому учету и аудиту, о чем свидетельствует общий средний балл 3,3 или выше, или он находится в верхней трети своего общего класса;
- продемонстрировать приверженность этическим стандартам.

На момент выдвижения кандидатуры не должны быть сотрудниками РСАОВ, а также детьми или супругами сотрудника РСАОВ (сюда входят все сотрудники РСАОВ, работающие полный и неполный рабочий день, включая стажеров и независимых консультантов, являющихся физическими лицами.)

Программа “РСАОВ Scholars” основана на заслугах, но РСАОВ рекомендует образовательным учреждениям уделять особое внимание учащимся из групп населения, которые исторически были недостаточно представлены в бухгалтерской профессии.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Стратегические направления развития органов надзора в области аудиторской деятельности учитывают изменения, происходящие в мире в связи с переходом на цифровые техноло-

гии. Это в первую очередь перевод информационных носителей финансовой информации с бумажных в электронную среду, что влечет за собой изменение технологии проверок такой информации. Новые технологии контроля, с одной стороны, позволяют увеличить охват контроля (и даже можно услышать идеи об отмене выборочного подхода в области контроля) с одновременным увеличением контролируемых показателей, с другой стороны, требуется развивать область контроля за мошенничеством в электронных средах: рисках подмены или сокрытия информации от контроля. Эти новые вызовы требуют не только финансовых ресурсов на перевод контроля в электронные сферы, но и переподготовку специалистов в области надзора, чтобы они смогли работать в новых условиях [10].

Использование зарубежного опыта может быть полезно при разработке стратегических планов

органов надзора за аудиторской деятельностью в Российской Федерации [11]. Необходима совместная работа надзорных органов на уровне IFIAR<sup>2</sup> для создания унифицированной платформы данных, что позволит обеспечить надлежащее качество контроля за аудиторами транснациональных компаний, дочерние компании которых и крупнейшие контрагенты находятся в разных странах. Столь же актуальным является данный вопрос и для разработки унифицированной базы данных для аудиторов Евразийского союза, на просторах которого предполагается создание единого аудиторского пространства.

<sup>2</sup> Информационное сообщение об участии делегации Минфина России в годовом общем собрании Международного форума независимых регуляторов аудиторской деятельности (International Forum of Independent Audit Regulators — IFIAR). URL: <https://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/interaccounting/IFIAR> (дата обращения: 10.09.2019).

## БЛАГОДАРНОСТЬ

Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по государственному заданию Финансового университета.

## ACKNOWLEDGEMENT

The article was based on the results of the research carried out at the expense of budget funds according to the state task for the Financial University.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Шеремет А.Д. Некоторые проблемы развития аудита. *Аудит*. 2019;(1):2–9.
2. Исаева Э.А. Подходы к цифровизации контроля в финансово-бюджетной сфере. *Бюджет*. 2019;(5):48–50.
3. Захаров Н.С., Попова Е.С. Цифровизация процессов аудита: опыт внедрения программного обеспечения. *Методы менеджмента качества*. 2019;(1). URL: <https://ria-stk.ru/mmq/adetail.php?ID=174596> (дата обращения: 12.08.2019).
4. Кузьмина С.В. Подходы к формированию системы рейтингования в финансово-бюджетной сфере. *Бюджет*. 2019;(2):34–36.
5. Фомина Д.С. Идентификация и классификация рисков в деятельности аудиторских организаций как основа методологии практического применения риск-ориентированного подхода при осуществлении внешнего контроля. *Аудитор*. 2019;(4):25–34.
6. Ермакова М.С., Городецкая О.Ю. Формирование учетно-аналитической информации для использования в XBRL. *Учет и контроль*. 2019;4(42):14–22.
7. Hairston S. Analyzing the LinkedIn profiles of audit partners. *The CPA Journal*. 2019;(Apr.). URL: <https://www.cpajournal.com/2019/04/03/analyzing-the-linkedin-profiles-of-audit-partners/> (дата обращения: 12.08.2019).
8. Rand J. What's happening at the Public Company Accounting Oversight Board. *The CPA Journal*. 2019;(Febr.). URL <https://www.cpajournal.com/2019/03/04/whats-happening-at-the-public-company-accounting-oversight-board> (дата обращения: 12.08.2019).
9. Nickerson M.A. Fraud in a world of advanced technologies. *The CPA Journal*. 2019;(June). URL: <https://www.cpajournal.com/2019/07/01/fraud-in-a-world-of-advanced-technologies/> (дата обращения: 12.08.2019).

10. Мельник М.В. Современные требования подготовки специалистов бухгалтерско-аналитической направленности. *Учет. Анализ. Аудит*. 2019;6(3):91–93.
11. Артюхин Р.Е. Казначейство России уверенно смотрит в будущее и динамично развивается. *Финансы*. 2017;(11):3–8.

## REFERENCES

1. Sheremet A.D. Some problems in auditing development. *Audit = Audit*. 2019;(1):2–9. (In Russ.).
2. Isaeva E.A. Approaches to digitalization of control in the financial and budgetary sphere. *Byudzhel = Budget*. 2019;(5):48–50. (In Russ.).
3. Zakharov N.S., Popova E.S. Digitization of audit processes: Software implementation experience. *Metody menedzhmenta kachestva = Quality management methods*. 2019;(1). URL: <https://ria-stk.ru/mmq/adetail.php?ID=174596> (accessed on 12.08.2019). (In Russ.).
4. Kuz'mina S.V. Approaches to the formation of a rating system in the financial and budgetary sphere. *Byudzhel = Budget*. 2019;(2):34–36. (In Russ.).
5. Fomina D.S. The identification and classification of risks in the activities of auditing firms as the basis of methodology for practical application of the risk-based approach to external control. *Auditor = Auditor*. 2019;(4):25–34. (In Russ.).
6. Ermakova M.S., Gorodetskaya O. Yu. Creation of accounting and analytical information for use in XBRL. *Uchet i control = Accounting and control*. 2019;4(42):14–22. (In Russ.).
7. Hairston S. Analyzing the LinkedIn profiles of audit partners. *The CPA Journal*. 2019;(Apr.). URL: <https://www.cpajournal.com/2019/04/03/analyzing-the-linkedin-profiles-of-audit-partners/> (accessed on 12.08.2019).
8. Rand J. What's happening at the Public Company Accounting Oversight Board. *The CPA Journal*. 2019;(Febr.). URL: <https://www.cpajournal.com/2019/03/04/whats-happening-at-the-public-company-accounting-oversight-board> (accessed on 12.08.2019).
9. Nickerson M.A. Fraud in a world of advanced technologies. *The CPA Journal*. 2019;(June). URL: <https://www.cpajournal.com/2019/07/01/fraud-in-a-world-of-advanced-technologies/> (accessed on 18.09.2019).
10. Mel'nik M.V. Modern requirements for the training of specialists in accounting and analytical focus. *Uchet. Analiz. Audit. = Accounting. Analysis. Audit*. 2019;6(3):91–93. (In Russ.).
11. Artyukhin R.E. The Treasury in Russia is developing confidently steadily. *Finansy = Finance*. 2017;(11):3–8. (In Russ.).

## ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

**Наталья Дмитриевна Бровкина** — кандидат экономических наук, доцент Департамента учета, анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия  
NDBrovkina@fa.ru

## ABOUT THE AUTHOR

**Natal'ya D. Brovkina** — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Department of Accounting, Analysis and Audit, Financial University, Moscow, Russia  
NDBrovkina@fa.ru

*Статья поступила в редакцию 02.09.2019; после рецензирования 09.09.2019; принята к публикации 17.07.2019. Автор прочтала и одобрила окончательный вариант рукописи.*

*The article was submitted on 02.09.2019; revised on 09.09.2019 and accepted for publication on 17.07.2019.*

*The author read and approved the final version of the manuscript.*

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ

DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-5-80-87

УДК 378,330.14(045)

JEL O34, J24

## Оценка интеллектуального капитала российских вузов и научных учреждений

А. Ю. Оборский<sup>а</sup>, А. Н. Амерсланова<sup>б</sup>

Финансовый университет, Москва, Россия

<sup>а</sup> <https://orcid.org/0000-0003-4514-641X>; <sup>б</sup> <https://orcid.org/0000-0003-1923-5224>

## АННОТАЦИЯ

В настоящее время роль и значение науки существенно возрастают, все большее внимание уделяется наукометрическим показателям в оценке научной деятельности на всех этапах процесса управления наукой, возрастают расходы на научную деятельность. Проблемы оценки интеллектуального капитала всегда находились в зоне особого внимания российских научных и иных организаций, в том числе вузов, занимающихся научной деятельностью – научных учреждений. Указ Президента Российской Федерации от 07.05.2018 № 204 «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года» утверждает данные тенденции на государственном уровне. Поэтому возникла задача разработки системы количественных и качественных показателей оценки эффективности работы научных организаций в целях организации их продуктивной работы, повышения их вклада в развитие государства, престижа науки. Выявлены с применением методов сравнительного анализа и эмпирического исследования внешние и внутренние факторы, определяющие необходимость объективной оценки интеллектуального капитала, проанализированы основные используемые показатели оценки, источники информации, их особенности. Предложенная система универсальных критериев, объективных и субъективных показателей оценки деятельности научных учреждений становится базой как для общей комплексной оценки, так и основой для отраслевых критериев.

**Ключевые слова:** интеллектуальный капитал; научные учреждения; рейтинг; вуз; оценка университетов; национальный рейтинг; международный рейтинг

**Для цитирования:** Оборский А. Ю., Амерсланова А. Н. Оценка интеллектуального капитала российских вузов и научных учреждений. *Учет. Анализ. Аудит.* 2019;6(5):80-87. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-5-80-87

## ORIGINAL PAPER

## The Assessment of Russian Scientific Institutions' Intellectual Capital

A. Yu. Oborskii<sup>а</sup>, A. N. Amerslanova<sup>б</sup>

Financial University, Moscow, Russia

<sup>а</sup> <https://orcid.org/0000-0003-4514-641X>; <sup>б</sup> <https://orcid.org/0000-0003-1923-5224>

## ABSTRACT

At present, the role and importance of science is increasing significantly, more and more attention is being paid to scientometric indicators in assessing scientific activity at all stages of the science management process, and the cost of scientific activity is increasing. The problems of assessing intellectual capital have always been in the area of special attention in Russian scientific and other organizations, including universities engaged in scientific activities – scientific institutions. The decree of the President of the Russian Federation from 07.05.2018 No. 204 “National goals and strategic objectives of the development of the Russian Federation for the period until 2024” approves these trends at the state level. Therefore, the task arose of developing a system of quantitative and qualitative indicators for assessing the effectiveness of scientific organizations in order to organize their productive work, increase their contribution to the development of the state, and increase the prestige of science. The external and internal factors determining the need for an objective assessment of intellectual capital are identified using the methods of comparative analysis, empirical research; the main indicators, the sources of information and their features have been analyzed. The proposed system of universal criteria, objective and subjective indicators for assessing the activities of scientific institutions, is becoming the foundation for both a comprehensive assessment and the basis for industry criteria.

**Keywords:** intellectual capital; scientific institutions; assessment of scientific activity; rating; university; national rating; international rating

**For citation:** Oborskii A. Yu., Amerslanova A. N. The assessment of Russian scientific institutions' intellectual capital. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2019;6(5):80-87. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-5-80-87

## ВВЕДЕНИЕ

Большинством ученых и специалистов признается, что движущей силой экономического развития любого государства на современном этапе является интеллектуализация производства на основе внедрения научно-технических достижений. При этом должна органически соблюдаться взаимосвязь между наукой, организацией производства и инвестиционной деятельностью, а учитывая возрастающие расходы на научную деятельность, актуализируется проблема разработки наукометрических показателей для всех этапов управления наукой.

Общеизвестно, что огромный интерес у специалистов и научных работников (уже с начала 60-х гг. XX в., когда в научный оборот впервые было введено понятие интеллектуального капитала) вызывали факторы, определяющие качество интеллектуального капитала и возможности его эффективного роста [1].

Президент Российской Федерации поставил задачу «обеспечения присутствия Российской Федерации в числе пяти ведущих стран мира, осуществляющих научные исследования и разработки в областях, определяемых приоритетами научно-технологического развития»<sup>1</sup>. Закрепление этой важнейшей общенациональной задачи Указом показывает возросшую роль знания человека в создании стоимости капитала современной организации. Для достижения поставленной цели необходимо четкое понимание системы, определения количественных и качественных показателей оценки результативности, продуктивности и эффективности деятельности научных и иных организаций, в том числе вузов, занятых научной деятельностью (далее — научные учреждения), с намерением повышения их вклада в развитие государства и престижа науки [2].

Профессор-консультант шведского университета Л. Эдвинссон, научные интересы которого лежат в области интеллектуального капитала и научных знаний, рассматривает интеллектуальный капитал как особое соединение человеческого капитала (реальные и потенциальные интеллектуальные способности, практические навыки работников организации) и структурного капитала (составляющие капитала учреждения, задаваемые такими специфическими факторами, как: связи с потребителями, бизнес-процессы, базы

данных, бренды и IT-системы), а также как способность трансформировать знания и нематериальные активы в факторы (ресурсы), создающие богатство (и соответствующую стоимость) за счет особого эффекта от «умножения» человеческого капитала на структурный капитал [3].

Таким образом, интеллектуальный капитал состоит из структурного капитала и человеческого капитала, учитывает возможность будущих доходов с точки зрения вклада человека, его способности постоянно создавать и порождать еще большую стоимость (данная модель Skandia Value Scheme была разработана Л. Эдвинссоном для шведской страховой компании Skandia) [4].

## МЕТОДЫ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Методология исследования позиций, отраженных в данной статье, основана на применении общенаучных подходов (системный, комплексный, универсально-эволюционный, информационный), позволяющих осуществить междисциплинарный анализ оценки деятельности научных организаций России.

Современные тенденции развития науки свидетельствуют, что все большую роль в ее развитии играют университеты, чья научная составляющая развивается быстрыми темпами. Оценка эффективности деятельности организаций, выполняющих исследования и разработки и финансируемых из бюджетных источников, уже долгие годы является предметом споров научной общественности и государственных регуляторов.

Международные и национальные рейтинги являются одним из популярных механизмов оценки научных учреждений. Популярность рейтингов и их количество ежегодно растет. Подтверждением тому является то, что, например, сейчас уже 60 рейтингов из 35 стран мира (два из которых российские: «Российский рейтинг университетов Эксперт РА» и «Национальный рейтинг университетов», выпускаемый агентством «Интерфакс») одобрены IREG (Observatory on Academic Ranking and Excellence — Международной обсерватория по академическому ранжированию и превосходству).

На сегодняшний день рейтинги выступают важнейшим критерием оценки интеллектуального капитала университетов. Рейтинговые агентства по всему миру пытаются создать универсальный инструмент сравнения университетов. Однако единые способы сравнения не могут в полной мере учесть экономико-географическую специфику университетов, стратегии

<sup>1</sup> Указ Президента Российской Федерации от 07.05.2018 № 204 «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_297432/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_297432/) (дата обращения: 09.10.2018).

их развития, преследуемые цели и задачи, ориентацию на ступени образования (бакалавриат, магистратура, аспирантура) и т.д. Вследствие этого практически все ведущие международные рейтинговые агентства в последнее десятилетие стремятся совершенствовать свою методологию, расширять спектр предметных рейтингов, вводить новые рейтинги в рамках существующих рейтинговых систем.

В *таблице* приведены примеры основных групп рейтингов вузов, объединенных по разным признакам.

Рассмотрим показатели, используемые в данных рейтингах, более подробно. Интеллектуальный капитал международных рейтингов, таких как QS World University Ranking, THE World University Rankings, U.S. News Best Global Universities Rankings, RUR Ranking, SCImago Institutions Rankings оценивается, прежде всего, следующими показателями:

- академическая репутация университета среди представителей академического сообщества;
- репутация среди работодателей;
- количество цитирований в библиометрических базах данных Scopus и Web of science на одного сотрудника университета.

Рейтинги Academic Ranking of World Universities и НЕЕАСТ не используют в своей методологии такие субъективные показатели, как оценку учреждения академическими экспертами и экспертами из числа работодателей, а оценивают университеты только по таким индикаторам, как:

- число статей, опубликованных в высокоэффективных журналах;
- число цитирований в Web of Science;
- индекс Хирша (НЕЕАСТ);
- количество сотрудников — лауреатов Нобелевской или Филдсовской премии.

Основными источниками данных для мировых рейтингов являются библиометрические базы данных Scopus, Web of Science, результаты опросов академического сообщества и работодателей, данные WEB-сайтов и международных премий.

Отраслевые или предметные рейтинги имеют различные весовые доли для разных научных областей, но при этом применяют те же показатели, что и в общих и региональных рейтингах. Это могут быть такие индикаторы, как:

- число цитирований в Scopus и Web of Science (в предметном рейтинге ARWU ShanghaiRanking's Global Ranking of Academic Subjects задействуется аналитическая база данных InCites);
- индекс Хирша;
- академическая репутация;

- репутация работодателей;
- количество сотрудников, получивших значительную награду в отдельной предметной области;
- доход от исследовательской деятельности университета на одного НПП и т.д.

Национальные рейтинги при оценке деятельности вуза зачастую практикуют те же индикаторы, что и международные рейтинги:

- число цитирований в библиометрических базах данных Scopus и Web of Science, а также в других национальных наукометрических базах (например, российский рейтинг «Социальный навигатор» применяет базу данных РИНЦ);
- индекс Хирша (используется, например, польским рейтингом Perspektywy University Ranking);
- академическая репутация и репутация работодателей (данные опроса академических кругов, научного сообщества и работодателей осуществляет на практике российский рейтинг «Эксперт РА»).

Однако существуют показатели, которые востребованы многими международными рейтингами. Например, «Эксперт РА» и Complete University Guide, The Guardian University Guide используют в методологии такой индикатор, как оценка вуза студентами и выпускниками, их удовлетворенность преподавательской деятельностью и качеством знаний, приобретаемых в университете. В качестве источника информации «Эксперт РА» обращается к данным опросного листа для студентов и выпускников, а Complete University Guide — данные Национального студенческого опроса (NSS).

Можно отметить и такие показатели, применяемые в методологии многих национальных рейтингов, как:

- вклад вуза в формирование научно-образовательной элиты страны («Интерфакс»);
- доля затрат на НИОКР в общем бюджете университета и Индекс вовлеченности обучающихся в НИОКР (CHE University Ranking, «Эксперт РА», Социальный навигатор);
- средний уровень зарплат выпускников вуза, их экономическая судьба («Эксперт РА», Perspektywy University Ranking);
- сотрудничество университета с высокотехнологичными компаниями («Интерфакс»).

Источниками данных для национальных рейтингов в этих случаях выступают результаты опросов студентов, абитуриентов, выпускников, академических экспертов и работодателей, а также данные официальных сайтов вузов, библиометрические базы данных международного и национального уровня.

Таблица / Table

## Группы рейтингов университетов / University Ranking Groups

Группа / Group	Особенность, определяющая отнесение в данной группе / Feature defining assignment in this group	Примеры рейтингов / Rating Examples
Мировые рейтинги	Анализируют университеты всех стран	Academic Ranking of World Universities; QS World University Ranking; Times Higher Education World University Rankings; Webometrics; U.S. News Best Global Universities; Round University Ranking (RUR Ranking); CWTS Leiden Ranking; Три миссии университета; Higher Education Evaluation and Accreditation Council of Taiwan; SCImago Institutions Rankings
Региональные рейтинги	Анализируют университеты какого-либо одного/несколько регионов или стран со схожей экономикой	THE Asia University Rankings; THE Brics & Emerging Economies; QS Latin America; QS BRICS; QS EECA; QS Asia; QS Arab Region; Best Global Universities US News by region
Национальные рейтинги	Анализируют университеты одной конкретной страны	«Рейтинг вузов России» RAEX («Эксперт РА»); Национальный рейтинг университетов «Интерфакс»; «Социальный навигатор» МИА Россия сегодня; THE Japan University Rankings; The Complete University Guide, Maclean's Guide to Canadian Universities; CHE University Ranking; Perspektywy University Ranking
Отраслевые или предметные рейтинги	Анализируют университеты по отраслевым или предметным направлениям	QS by Faculty; ARWU-ShanghaiRanking's Global Ranking of Academic Subjects; THE World University Rankings by subject; Best Global Universities US News by subject; Perspektywy Fields of Study Ranking; Perspektywy Engineering Studies Ranking
Специальные рейтинги	Появляются как реакция на запрос определенных целевых групп или в ответ на критику уже существующих рейтингов	QS Graduate Employability Rankings; The Reuters Top 100 Most Innovative Universities; Chinese University Ranking (CUAA); Billionaire Ranking
Рейтинги, основанные на интегральном подходе	Оценивают университеты по набору показателей с приписываемыми им весовыми коэффициентами	ARWU; THE; QS; US News; Webometrics
Многофакторные рейтинги	Ранжируют университеты по различному набору индикаторов, которые выбираются пользователями	U-Multirank; CWTS Leiden Ranking

Источник / Source: составлено авторами на основе данных [5, с. 14–16] / developed by the author based on the data [5, p. 14–16].

Специальные рейтинги, как отмечено в *таблице*, являются своеобразной реакцией на запрос определенных целевых групп или в ответ на критику уже существующих рейтингов, поэтому чаще всего индикаторы у них совершенно разные. Например, рейтинг QS Graduate Employability использует при анализе индикаторы, по большей части связанные с взаимодействием университета с компаниями — работодателями, а рейтинг Chinese University Ranking (CUAA) Billionaire Ranking основан на показателях количества миллиардеров университета или колледжа, в том числе его выпускников и преподавателей.

Методология многофакторных рейтингов отличается от предыдущих типов рейтинга прежде всего тем, что один и тот же показатель в них может быть ранжирован по-разному и с разными весами [6]. Так, в Лейденском рейтинге используются следующие индикаторы:

- количество и доля публикаций, входящих в 1% наиболее цитируемых публикаций в определенной научной области за определенный год;
- количество и доля публикаций, входящих в 10% наиболее цитируемых публикаций в определенной научной области за определенный год;
- количество и доля публикаций, входящих в 50% наиболее цитируемых публикаций в определенной научной области за определенный год;
- количество и доля публикаций, написанных авторами, где расстояние между их адресами не превышает 100 км;
- количество и доля публикаций, написанных авторами, где расстояние между их адресами не превышает 5000 км и т.д.

Следует отметить рейтинг U-Multirank для сравнения университетов с себе подобными и управляемый непосредственно самим пользователем, который самостоятельно выбирает ранжирование университета по тем показателям, которые можно сопоставить и которые представляют для него наибольший интерес. Рейтинг U-Multirank — это прозрачный инструмент для многих стейкхолдеров заинтересованных сторон [7, с. 109], поскольку он:

- предоставляет студентам возможность идентифицировать программы обучения;
- оказывает помощь руководству университетов в стратегическом менеджменте;
- помогает политикам в развитии системы высшего образования и проведении исследовательской и инновационной политики;
- предоставляет общественности информацию в открытом доступе.

Таким образом, можно сказать, что научным показателям традиционно отводится львиная доля по количеству индикаторов и высокий весовой коэффициент. Также существуют специальные рейтинги, оценивающие, например, исключительно научную деятельность вузов и включающие только показатели национальной и международной активности университетов. Некоторые рейтинговые агентства используют обязательный пороговый критерий по количеству публикаций, индексируемых в Scopus или Web of Science как по накопленному итогу, так и по обязательному количеству публикаций за год. К участию в таком рейтинге допускаются только те научные учреждения, которые преодолевают установленное пороговое значение [8].

Основные источники данных для формирования рейтингов:

- формы федеральной статистической отчетности и публичные отчеты научных учреждений;
- результаты мониторингов;
- библиометрические и научно-аналитические международные и национальные базы (Scopus, Web of Science, InCites, РИНЦ);
- результаты опросов (академических экспертов, экспертов из числа работодателей, студентов, выпускников [9];
- анкеты, представляемые научными учреждениями по запросу организаторов рейтингов;
- данные из открытых источников об ученых и исследователях, получивших престижные и общественно-значимые премии и награды;
- официальные сайты научных учреждений и т.д.

Вес показателей научной активности в рейтингах научных учреждений обычно находится в диапазоне 40–100%.

Таким образом, можно выделить основные группы научных показателей. Они касаются в основном исследований и публикаций, инноваций, наград, финансов научных учреждений [10].

Исследования и публикации:

- число цитирований (в Scopus; Web of Science; в расчете на одного исследователя приведенного контингента; в расчете на количество публикаций; исходя из рейтингового фактора изданий; по отношению к среднему количеству цитирований публикаций того же типа и т.д.);
- количество публикаций [в Scopus; Web of Science; в расчете на одного исследователя приведенного контингента; проиндексированных в Science Citation Index — Expanded (SCIE) и Social Sciences Citation Index (PUB); исходя из рейтингового фактора изданий; из

числа попадающих в определенный процент самых высокоцитируемых работ мира в отдельной научной области; из входящих в 1% наиболее цитируемых работ в общем количестве публикаций научного учреждения; написанных совместно с представителями работодателей в общем числе публикаций; написанных в соавторстве с зарубежными авторами от общего числа публикаций, от среднего числа авторов по стране и т.д.];

- индекс Хирша;
- количество книг, выпущенных университетом;
- количество высокоцитируемых исследователей;
- отношение защищенных диссертаций (PhD)

к численности исследователей.

Инновации:

- число национальных и международных патентов, поддерживаемых научным учреждением;
- активность научного учреждения в создании технологических платформ, участие в проектах по инновационному развитию высокотехнологичных компаний;
- социальный эффект;
- данные опроса о мировой и региональной научной репутации научного учреждения;
- количество ссылок на наиболее цитируемых исследователей научного учреждения по данным Google Scholar Citations;
- количество ссылок с внешних ресурсов, создающих обратные ссылки на веб-страницы научного учреждения, рассчитываемых при помощи веб-инструментов Ahrefs и Majestic.

Награды:

- количество исследователей, получивших значительную награду в отдельной предметной области;
- количество сотрудников — лауреатов Нобелевской премии и Премии Филдса.
- Финансы:
- расходы на исследования за год;
- доход от исследовательской деятельности научного учреждения на одного исследователя;
- объем финансирования сторонними организациями исследовательской деятельности научного учреждения на одного исследователя и т.д. [11].

Существуют некоторые особенности, связанные с показателями научной активности, такие как:

- чаще всего показатели публикационной активности берутся в расчет за 5 последних лет, предшествующих году выхода рейтинга;
- рассчитываются по отношению к количеству исследователей вуза;
- осуществляется нормализация индекса цитирования по отдельным предметным областям, так как

присутствует значительная неравномерность продуктивности исследователей в различных науках [12];

- применяются корректирующие коэффициенты, зависящие от страны научного учреждения, языка публикации, общей научной продуктивности страны в отдельных науках;
- из системы подсчета исключаются публикации авторов с высоким количеством аффилиаций, выше заданного в отдельной предметной области;
- как правило, исключается самоцитирование;
- различие в весах результатов опросов национальных и зарубежных академических экспертов и экспертов из числа работодателей. Большой вес обычно имеют голоса зарубежных экспертов.

## ПЕРСПЕКТИВЫ

Анализ показателей научной деятельности вузов, используемых при расчете как международных, так и национальных рейтингов, подтверждает, что оценка вуза невозможна без мониторинга показателей количества публикаций и цитирований в международных базах, включая совместные с зарубежными партнерами и представителями из числа потенциальных работодателей. Большой вес имеют результаты опроса мнений экспертного сообщества. Намного реже встречаются показатели вебметрической оценки, а также финансовая составляющая — по доходам и расходам от научной деятельности [13].

Кроме показателей научной деятельности рейтинговые агентства при оценке вузов оценивают образовательную деятельность, международное сотрудничество, сотрудничество с работодателями, показатели заработной платы и трудоустройства и т.д. Что касается показателей образовательной деятельности вузов, то в большинстве рейтингов оцениваются следующие показатели: соотношение профессорско-преподавательского состава и общего количества студентов, удовлетворенность студентов преподавательской деятельностью или преподавательским составом, образовательная репутация университета [14, с. 15].

Предлагаемая система универсальных критериев, объективных и субъективных показателей оценки деятельности научных учреждений может быть базой как для общей комплексной оценки, так и основой для отраслевых критериев, позволяющих проводить анализ научных учреждений по отдельным направлениям.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Анализ наиболее «популярных» показателей научной деятельности научных учреждений, ис-

пользуемых при формировании как международных, так и национальных рейтингов, показал, что оценка научных учреждений невозможна без мониторинга показателей количества публикаций и цитирований в международных базах, включая совместные с зарубежными партнерами и представителями из числа потенциальных работодателей. При этом большой вес имеют результаты опроса мнений экспертного сообщества.

Намного реже встречаются показатели веб-метрической оценки, а также финансовая со-

ставляющая — по доходам и расходам от научной деятельности. Вебметрический рейтинг, как правило, нацелен на развитие веб-публикаций в университете и дает адекватную оценку информационным ресурсам вуза, что свидетельствует о необходимости учета данных положений при формировании эффективной системы научных организаций, увеличении их вклада в социально-экономическое развитие страны и повышение эффективности принятия управленческих решений в сфере науки.

### БЛАГОДАРНОСТЬ

Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по государственному заданию Финансовому университету.

### AKNOWLEDGEMENT

The article was based on the results of the research carried out at the expense of budget funds according to the state task for the Financial University.

### СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Лузин Н.А. Эволюция и теория интеллектуального капитала. *Челябинский гуманитарий*. 2013;23(2):21–29.
2. Glaser J., Laudel G. Governing science. *European Journal of Sociology*. 2016;57(01):117–168. DOI: 10.1017/S 0003975616000047
3. Miltiadis L., Edvinsson L., Ordóñez P. The intellectual capital statements: Evolution and how to get started. Knowledge management strategies. *A Handbook of Applied Technologies*. 2018;(Jan.):1–34. DOI: 10.4018/978–1–59904–603–7.ch002
4. Селиверстова О.В., Фролова Н.С. Интеллектуальный капитал вуза как один из компонентов образовательных услуг: международный опыт финансирования и развития научного потенциала высшей школы. *Вестник евразийской науки*. 2014;22(3):1–16.
5. Полихина Н.А., Тростянская И.Б. Рейтинги университетов: тенденции развития, методология, изменения. М.: ФГАНУ «Социоцентр»; 2018. 189 с. ISBN 978–5–9500528–4–2
6. Jonkers K. et al. Research performance based funding systems: A comparative assessment. *Institute for Prospective Technological Studies, Joint Research Centre*. 2016. URL: [https://www.researchgate.net/publication/303488024\\_Research\\_Performance\\_Based\\_Funding\\_Systems\\_a\\_Comparative\\_Assessment](https://www.researchgate.net/publication/303488024_Research_Performance_Based_Funding_Systems_a_Comparative_Assessment) (дата обращения: 02.09.2019).
7. Эскиндаров М.А., Булыга Р.П., Бариленко В.И., Ветрова И.Ф., Мельник М.В., Ефимова О.В. Оценка, контроль и управление интеллектуальным потенциалом исследовательского университета. Йошкар-Ола: СТРИНГ; 2011. 225 с. ISBN 978–5–91716–128–0
8. Гусев А.Б., Доронина Е.Г., Вершинин И.В., Малахов В.А. Мониторинг и оценка результатов научно-технической деятельности: зарубежный опыт и российская практика. *Наука. Инновации. Образование*. 2018;1(27):65–91.
9. Шаховский Р.А. Актуальные вопросы инновационного развития российских предприятий на современном развитии экономических отношений. *Вестник СамГУПС*. 2014;4(26):120–126.
10. Стронгин Р.Г. Черты нового. Н. Новгород: Изд-во ННГУ; 2006. 190 с.
11. Hicks D. Performance-based university research funding systems. *Research policy*. 2012;41(2):251–261.
12. Цыганов А.В. Краткое описание наукометрических показателей, основанных на цитируемости. *Управление большими системами*. 2013;(44):248–261.
13. Кулагин А.С. Оценка и самооценка научной организации. *Инновации*. 2011;10(156):20–25.
14. Эскиндаров М.А., Смитиенко Б.М., Ермакова С.М. Преподаватель — основная фигура в реализации инновационной системы образования. М.: Финансовый университет; 2011. 280 с. ISBN 978–5–7942–0779–8

## REFERENCES

1. Luzin N.A. Evolution and theory of intellectual capital. *Chelyabinskii gumanitarii = Chelyabinsk Humanities*. 2013;23(2):21–29. (In Russ.).
2. Glaser J., Laudel G. Governing science. *European Journal of Sociology*. 2016; 57(01):117–168. DOI: 10.1017/S 0003975616000047
3. Miltiadis L., Edvinsson L., Ordóñez P. The intellectual capital statements: Evolution and how to get started. Knowledge management strategies. *A Handbook of Applied Technologies*. 2018;(Jan.):1–34. DOI: 10.4018/978-1-59904-603-7.ch002
4. Seliverstova O.V., Frolova N.S. The intellectual capital of the university as one of the components of educational services: international experience in financing and developing the scientific potential of higher education. *Vestnik evraziiskoi nauki = The Eurasian Scientific Journal*. 2014;22(3):1–16. (In Russ.).
5. Polikhina N.A., Trostyanskaya I.B. University ratings: Development trends, methodology, changes. Moscow: FGANU “Sotsiotsentr”; 2018. 189 p. (In Russ.). ISBN 978–5–9500528–4–2
6. Jonkers K. et al. Research performance based funding systems: A comparative assessment. *Institute for Prospective Technological Studies, Joint Research Centre*. 2016. URL: [https://www.researchgate.net/publication/303488024\\_Research\\_Performance\\_Based\\_Funding\\_Systems\\_a\\_Comparative\\_Assessment](https://www.researchgate.net/publication/303488024_Research_Performance_Based_Funding_Systems_a_Comparative_Assessment) (accessed on 02.09.2019).
7. Eskindarov M.A., Bulyga R.P., Barilenko V.I., Vetrova I.F., Mel'nik M.V., Efimova O.V. Assessment, control and management of the intellectual potential of a research university. Yoshkar-Ola: STRING; 2011. 220 p. (In Russ.). ISBN 978–5–91716–128–0
8. Gusev A.B., Doronina E.G., Vershinin I.V., Malakhov V.A. Monitoring and evaluation of the results of scientific and technical activities: Foreign experience and Russian practice. *Nauka. Innovatsii. Obrazovanie = Science. Innovation Education*. 2018;(27):65–91. (In Russ.).
9. Shakhovskii R.A. Actual issues of innovative development of Russian enterprises on the modern development of economic relations. *Vestnik SamGUPS = Bulletin of SSTU*. 2014;4(26):120–126 (In Russ.).
10. Strongin R.G. Features of the new. Nizhny Novgorod: NNSU Publ.; 2006. 190 p. (In Russ.).
11. Hicks D. Performance-based university research funding systems. *Research policy*. 2012;41(2):251–261.
12. Tsyganov A.V. A brief description of citation based scientometric indicators. *Upravlenie bol'shimi sistemami = Management of large systems*. 2013;(44):248–261. (In Russ.).
13. Kulagin A.S. Assessment and self-assessment of a scientific organization. *Innovacii = Innovation*. 2011;10(156):20–25. (In Russ.).
14. Eskindarov M.A., Smitienko B.M., Ermakova S.M. The teacher is the main figure in the implementation of the innovative education system. Moscow: Financial University; 2011. 280 p. (In Russ.). ISBN 978–5–7942–0779–8

## ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

**Алексей Юрьевич Оборский** — кандидат философских наук, доцент, директор по стратегическому развитию, Финансовый университет, Москва, Россия

AUOborskiy@fa.ru

**Айнара Надировна Амерсланова** — начальник Управления программ развития, старший преподаватель, Финансовый университет, Москва, Россия

Aynarana@gmail.com

## ABOUT THE AUTHORS

**Aleksei Yu. Oborskiy** — Cand. Sci. (Phil.), Associate Professor, Director for Strategic Development, Financial University, Moscow, Russia

AUOborskiy@fa.ru

**Aynara N. Amerlanova** — Head of the Development Programs Department, senior lecturer, Financial University, Moscow, Russia

Aynarana@gmail.com

*Статья поступила в редакцию 26.08.2019; после рецензирования 06.09.2019; принята к публикации 18.09.2019.*

*Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.*

*The article was submitted on 26.08.2019; revised on 06.09.2019 and accepted for publication on 18.09.2019.*

*The authors read and approved the final version of the manuscript.*

## Юбилей большого ученого, учителя и друга

**В**узовская общественность, работники бухгалтерско-аналитического и контрольного-аудиторского подразделений предприятий и учреждений привыкли, что каждый учебный год завершается встречей в Московском государственном университете им. М. В. Ломоносова (МГУ) на Татуровских чтениях. Но в этом году эта традиция была нарушена с согласия всех постоянных участников Татуровских чтений. Чтения перенесли на сентябрь и посвятили 90-летию выдающегося ученого, патриарха аналитических исследований и ученика С. К. Татура — доктора экономических наук, профессора Анатолия Даниловича Шеремета (родился 2 сентября).

Если попытаться выстроить траекторию жизни А. Д. Шеремета, то получится резко поднимающаяся вверх прямая, в которой нет ни одного отклонения, так как вся жизнь Анатолия Даниловича Шеремета прошла в стенах МГУ — не было никаких перерывов, движение только вверх от студента до заведующего кафедрой и почетного профессора МГУ. Конечно, в начале были метания — на какой факультет МГУ поступить золотому медалисту? Но в конечном итоге был выбран экономический факультет, которому А. Д. Шеремет ни разу не изменил в своей жизни. Жизнь шла весьма ровно, хотя пришлось преодолевать каждую ступеньку тяжелым трудом: студент — диплом с отличием; аспирантура — досрочная защита диссертации; старший преподаватель, доцент, доктор наук, профессор, заведующий кафедрой учета, анализа и аудита, научный руководитель кафедры 40 лет, председатель диссертационного совета. За этим движением — большой труд, умение организовать свою работу, увидеть главное и поставить этот вопрос в центре исследований, объединив соратников, привлечь внимание работников промышленности, властных органов и довести исследования до конкретных рекомендаций и методик, которыми реально пользуются в своей работе соответствующие специалисты во всех экономических субъектах. Это движение вперед, умение довести любое дело до осязаемого

и полезного решения всегда отличало и отличает А. Д. Шеремета.

Педагогическая деятельность А. Д. Шеремета отмечена званиями лауреата Ломоносовской премии «За педагогическую деятельность» (1974 г.), нагрудным знаком «Почетный работник высшего образования Российской Федерации» (2001 г.), званием «Заслуженный профессор МГУ» (1994 г.).

В числе главных итогов учебно-педагогической деятельности профессор А. Д. Шеремета можно назвать:

- учебник по анализу экономики предприятий для факультета журналистики (1967 г., единственный учебник такого профиля);
- первое в стране университетское учебное пособие по теории экономического анализа (1971 г.), ставшего основным во всех вузах России и бывших советских республик;
- развитие идей профессора С. К. Татура при создании университетского курса анализа хозяйственной деятельности (1974 г.);
- издание учебника «Комплексный анализ хозяйственной деятельности» (2006 г.).

Именно это направление развития анализа стало практически синонимом имени Шеремета. Им создана научная школа проблем комплексного экономического анализа, утвержденная Ученым советом экономического факультета МГУ, а аспирантами под его руководством защищены 60 кандидатских диссертаций. Анатолий Данилович Шеремет — научный консультант по успешно защищенным 27 докторским диссертациям. Его ученики активно участвуют в хозяйственной жизни многих стран ближнего зарубежья, возглавляя крупные вузы и являясь руководителями министерств и ведомств.

За годы своей научной работы А. Д. Шеремет подготовил и опубликовал свыше 350 работ, общим объемом более 1200 печатных листов. Он является автором или соавтором 23 научных монографий, 28 учебников и учебных пособий с грифом Минобрнауки России, выдержавших до 7 изданий, 13 методик и практических пособий, часть из которых рекомендована Минфином России в качестве типовых.

Анатолий Данилович Шеремет всегда шел в ногу со временем — он активно работал в направлении использования экономико-математических методов в учете и анализе, а в период создания автоматизированных систем управления направил свои усилия и внимание всего своего коллектива на разработку информационного обеспечения автоматизированных систем управления производством (АСУТП). В настоящее время его коллектив занимается разработкой методик анализа и оценки эффективности хозяйственной деятельности экономических субъектов новых организационно-производственных форм, исследованием оценки устойчивости экономических субъектов на основе «метода расстояний», рейтинговой оценки финансовых показателей устойчивости развития предприятия по данным интегрированной отчетности. Но с его именем по-прежнему связано формирование комплексного экономического анализа хозяйственной деятельности, который является отправной точкой основных современных направлений научных исследований в области аналитической работы — от обоснования управленческих решений до оценки полноты и качества последовательно решаемых задач. Комплексный экономический анализ как специальное направление науки стали признавать в большой мере в нашей стране и в других странах после научных докладов и выступлений А. Д. Шеремета на международных симпозиумах и конференциях. В настоящее время в ряде стран с традиционной рыночной экономикой самостоятельно выделяются направления исследований аналитической направленности.

Следует отметить, что если А. Д. Шеремет сам непосредственно не занимался каким-либо направлением анализа, он активно поддерживал своих коллег и всегда подчеркивал, где и для решения каких задач предназначены методы и приемы данного направления анализа. Такая ситуация была характерна для распространения в России функционально-стоимостного анализа (ФСА), основные силы по разработке этого направления были сосредоточены в Московском финансовом институте при активном сотрудничестве ряда министерств и ведомств. При этом А. Д. Шеремет всегда выступал объективным экспертом этих исследований, его замечания и предложения способствовали повышению результативности исследований и, главное, доведению их до практического использования.

Активное сотрудничество работников кафедры А. Д. Шеремета и кафедры по экономическому анализу Московского финансового института характерно в период 70-х гг., когда МФИ был координатором научно-исследовательских работ вузов по направлению бухгалтерского учета, анализа и аудита. Именно в этот период сложилась тесная связь между двумя научными школами — научной школой профессора А. Д. Шеремета и научной школой профессора С. Б. Барнгольц.

Изучение работ А. Д. Шеремета характеризует их как огромный научный вклад в разработку основных направлений реформирования бухгалтерского учета, анализа и аудита в период становления рыночной экономики. В этот период особенно четко проявились его личностные качества, умение работать со специалистами разных научных школ и взглядов и добиваться конкретных, приемлемых для всех решений.

А. Д. Шеремет по-прежнему отдает много сил повышению квалификации работников бухгалтерско-контрольных и аналитических служб. В настоящее время авторитет аналитиков резко возрастает. Однако А. Д. Шеремет рассматривает как непрерывное единство традицию обучения учета, контроля, анализа. В частности, в последние годы он много занимается вопросами аудита, работает над формированием программ подготовки и повышения квалификации аудиторов. Активно участвует в работе учебно-методического Центра МГУ, где прошли подготовку и повышение квалификации более 40 тыс. слушателей — работников бухгалтерско-аналитической сферы. В настоящее время он является президентом международной общественной организации «Ассоциация бухгалтеров и аудиторов „Содружество”», президентом СРО аудиторов НП «Аудиторская ассоциация „Содружество”», членом рабочего органа Совета по аудиторской деятельности, членом Совета АНО «Единая аттестационная комиссия», членом правления Вольного экономического общества России, членом редколлегии ряда ведущих профессиональных журналов.

А. Д. Шеремет — действительный член ряда академий: Международной академии менеджмента; Международной экономической академии Евразии; Российской академии диалектико-системных исследований и разработок; Академии проблем сохранения жизни.

А. Д. Шеремета отличает доброжелательное отношение к людям, которое распространяется на

учеников, коллег и просто на тех, кто обращается к нему за каким-либо советом. Всегда ровный, улыбчивый, с чувством юмора и заинтересованностью к разговору с собеседником, А. Д. Шеремет в своем величии одновременно свой для всех. Подойти к нему не страшно, спросить о чем-либо легко, не согласиться с его мнением всегда можно, потому что в ответ услышишь уважительное, аргументированное возражение, а иногда и согласие, что надо задуматься в том направлении, которое содержится в вопросе. Такая открытость, конечно, располагает к нему людей, и они всегда с удовольствием объединяются вокруг него, стараясь быть полезным и внести какой-то вклад в том направлении, где они сотрудничают. Он умеет объединить людей, направить их усилия в нужное русло и всегда отметить вклад каждого в общее дело.

Всегда восхищала верность А. Д. Шеремета идее, которой он служит всю жизнь, и тем, у кого он учился, с кем начинал свою деятельность и делал первые шаги к вершине знаний: верность учителю доктору экономических наук, профессору С. К. Татуру, одному из основоположников теории экономического анализа; доктору экономических наук, профессору М. И. Баканову, с которым много лет совместно работал, усовершенствуя теорию экономического анализа; доктору экономических наук, профессору С. Б. Барнгольц, с которой много лет сотрудничал по научно-исследовательской деятельности. Он всегда относился с большим почтением к старшим, помня об их вкладе в подготовку сегодняшних кадров аналитиков. До последних дней их жизни А. Д. Шеремет поддерживал контакты со своими старшими коллегами и, по возможности, подключал их к проводимым дискуссиям, подготовке новых научных работ, организовывал специальные встречи, на которых они могли бы выступить с докладами и увидеть новые силы для развития своих идей. Это образец отношения к учителям достойный того, чтобы мы приняли его за эталон поведения и продолжили эту традицию.

А. Д. Шеремет не только ведущий ученый, но и поистине лидер бухгалтерско-аналитического сообщества. Он возглавил Комитет по экономике Всесоюзного научно-технического общества СССР (ВСНТО) и в течение более 10 лет проводил огромную работу по координации исследований в области совершенствования планирования, организации, учетно-аналитической работы на

производственных объектах, в регионах и в стране в целом. Учитывая, что в исследованиях учетно-аналитической деятельности практически не участвовали специалисты Академии наук СССР, Комитет ВСНТО возглавлял теоретическую работу, доводя ее до конкретных разработок и готовя методические документы, которые часто ложились в основу нормативных документов, утверждаемых Советом Министров СССР и Министерствами, прежде всего Министерством финансов СССР. Члены Комитета и его бессменный руководитель А. Д. Шеремет вели большую консультационную работу непосредственно на предприятиях, обобщая их опыт, пропагандируя лучшие достижения, помогая выявлять резервы дальнейшего совершенствования производства. Естественно, что при таком подходе к работе и непосредственном контакте с производством А. Д. Шеремет хорошо знал многих работников крупных хозяйственных организаций. О его коммунибельности и умении разглядеть суть решаемых в производстве задач ходили и до сих пор ходят легенды.

По установившейся традиции ежегодно проводились всесоюзные научно-практические конференции, на которых присутствовали представители Совета министров, министерств, ведомств и руководители различных организаций страны, и, конечно, специалисты, работающие в учетно-контрольных органах экономических субъектов, в том числе передовики производства. Такие встречи решали двоякую задачу — обмен опытом между работниками разных предприятий с выделением успешных методов решения поставленных задач, решаемых страной; обеспечение рабочих контактов руководителей министерств и ведомств с работниками организации. Представленные на конференциях конкретные резолюции предлагали изменения целого ряда нормативных документов, а руководители соответствующих ведомств были обязаны подготовить согласованное с общественностью предложение по совершенствованию хозяйственного механизма управления на соответствующих уровнях. Заслуги А. Д. Шеремета были отмечены многими наградами: грамотой Ломоносовских чтений МГУ (1964 г.), званием лауреата Ломоносовской премии «За научную деятельность» (1978 г.); «Заслуженный деятель науки РСФСР» (1980 г.); «Заслуженный экономист Российской Федерации» (1998 г.); почетными грамотами ВАК СССР «За особые заслуги в работе по аттестации научных и научно-практических кадров» (1978 г.,

1982 г.), Почетной грамотой Президента РФ (2018), медалями «За доблестный труд» (1970), «Ветеран труда» (1986), «В память 850-летия Москвы» (1997), «Дружба народов» (Вьетнам), медалью ордена «За заслуги перед Отечеством» II степени (2005 г.), бронзовой (1979) и серебряной (1980) медалями ВДНХ. Он — почетный гражданин г. Хошимина (Вьетнам).

В настоящее время А. Д. Шеремет продолжает вести огромную общественную работу. В период становления рыночной экономики благодаря его усилиям создана Ассоциация бухгалтеров и аудиторов «Содружество», в которую вошли представители практически всех республик СССР. После выделения республик в самостоятельные государства представители многих из них остались в составе Ассоциации. Ассоциация продолжает успешно работать в настоящее время, убедительно доказывая единство профессий бухгалтеров и аудиторов. В настоящее время Ассоциация тесно сотрудничает с представителями прибалтийских стран, Беларуси, Казахстана, Киргизии. Специалисты этих стран всегда принимают активное участие в научных мероприятиях, проводимых МГУ. И на этот раз представители этих стран либо непосредственно присутствовали на конференции, либо прислали специальные видеоролики и поздравления.

В настоящее время под руководством А. Д. Шеремета работает одна из двух саморегулируемых организаций аудиторов (СРО). Это прямое развитие Ассоциации «Содружество», позволяющее обеспечить единство информационного пространства в Евразийском союзе и в более широком масштабе, способствующее процессу сближения бухгалтерской и нефинансовой информации, методов учета и контроля над деятельностью экономических субъектов, что обеспечивает развитие единого языка бизнеса.

В дни чествования А. Д. Шеремета поздравили: Президент России В. В. Путин, Председатель Правительства России Д. А. Медведев, министр и руководство Минфина России, Счетной палаты, Минэкономразвития России и т. д. Пачка телеграмм, лежащая на столе, постоянно росла и обращала на себя внимание всех присутствовавших, подтверждая, что сегодня Анатолий Данилович Шеремет признанный лидер аналитической науки. Это был настоящий большой праздник в честь великого ученого, когда каждому есть что сказать, вспомнить и обменяться мнениями по сегодняшним направлениям исследований, актуальным

проблемам и задачам развития высшей школы и экономической науки, практики учета, анализа и аудита. Организаторы предложили весьма интересный сценарий проведения конференции. Выступающие не только поздравляли А. Д. Шеремета и подчеркивали те направления исследований, которые он продолжает развивать, но и делились итогами собственных исследований, акцентируя внимание на их связи с исследованиями юбиляра. Многие отмечали, что толчком к выбору направлений исследований явились определенные выводы, сделанные в работах А. Д. Шеремета. Даже в этот торжественный момент юбиляр проявил огромный интерес к тем новым задачам, которые ставили его коллеги. Каждый из выступающих чувствовал себя не только учеником великого человека, участником большого и нужного дела, причастным к идеям профессионального сообщества и понимающим значимость разработок, которые ведутся нашими специалистами, но и непосредственным участником в воспитании молодого поколения и росте повышения квалификации работающих специалистов.

На чествовании присутствовала большая делегация Финансового университета (профессора Р. П. Булыга, В. И. Бариленко, М. В. Мельник, М. А. Вахрушина, И. Ф. Ветрова, О. В. Ефимова, М. И. Сидорова, Е. Б. Герасимова, С. Н. Поленова, Е. Н. Домбровская, Н. А. Миславская, Н. В. Малиновская, аспиранты и магистранты университета). Именно разная направленность докладов коллег показала широту научного диапазона А. Д. Шеремета. Каждый из выступающих отметил вклад А. Д. Шеремета в ту область, которая стала для выступающего основным направлением исследования, темой диссертации, основой для написания монографической работы, развивающей идеи, высказанные А. Д. Шереметом. Многие доклады были посвящены проблеме обеспечения устойчивого развития экономических субъектов. Хотя А. Д. Шеремет специальных работ этому вопросу не посвящал, но в сентябре прошлого года он сделал доклад о рейтинговой оценке устойчивости предприятий, основные идеи которого подтолкнули его коллег к новым направлениям исследований. В докладе М. А. Вахрушиной широко освещался вопрос о развитии управленческого учета, в том числе достаточно подробно была разобрана методология раскрытия управленческого учета в первом учебнике А. Д. Шеремета, который вышел в первые годы становления рыночной экономики и вызвал

оживленные дискуссии в бухгалтерско-аналитическом сообществе. Отдельный доклад был посвящен анализу вклада А. Д. Шеремета в развитие менеджмента, когда принципиально изменились требования к управлению экономическим субъектом в условиях рыночной экономики. С интересным докладом о прогнозном сценарии анализа финансовой устойчивости на основе использования экономико-математических методов выступил доцент Финансового университета Е. В. Негашев, подчеркнувший, что первые работы по экономико-математическим методам в экономике также формировались при активном участии и под руководством А. Д. Шеремета.

Исчерпывающая оценка научной школы А. Д. Шеремета для общего развития учетно-аналитических процессов прозвучала в выступлении Л. А. Чайковской, доктора экономических наук, профессора, заведующей кафедрой бухгалтерского учета и налогообложения Российского экономического университета им. Г. В. Плеханова.

Самостоятельные доклады были посвящены совершенствованию системы контроля и оценки риска развития экономических систем в современных условиях (С. М. Бычкова, доктор экономических наук, профессор Санкт-Петербургского аграрного университета; И. Ф. Ветрова, доктор экономических наук, профессор Финансового университета).

Большая группа специалистов из разных регионов России активно обсуждала вопрос развития аудита в современных условиях. В частности, ставились вопросы о необходимости разработки методик оценки качества аудита, готовности российских аудиторов к использованию международных стандартов аудита, о развитии и роли саморегулируемых организаций аудиторов для разработки направлений его развития. Практически в каждом выступлении затрагивался вопрос

о динамике профессии в области бухгалтерско-аналитической и контрольной работы в условиях цифровизации экономики, и в этой связи все участники конференции предлагали сосредоточить внимание на разработке основных методологических вопросов, требующих высококвалифицированного профессионального суждения. На данную проблему обратил внимание в своем выступлении, открывавшем научную дискуссию на чествовании, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой учета, анализа и аудита Экономического факультета МГУ В. П. Суйц. Он особо подчеркнул, что кафедра, которую он несколько лет назад принял от А. Д. Шеремета, хранит устоявшиеся традиции и продолжает развитие теоретико-методологических и практических исследований в области учета, анализа и аудита с позиций единства и взаимодействия их развития. Ключевые проблемы аудиторской деятельности и некоторые решения, которых удалось добиться современным аудиторам, определил в своем докладе при открытии и подведении итогов конференции доктор экономических наук, профессор МГУ, председатель Комиссии по контролю качества СРО аудиторов Ассоциации «Содружество» В. Т. Чая.

Всеми участниками конференции отмечался огромный вклад А. Д. Шеремета в развитие нашей науки. Одновременно с этим участники конференции выделили и сформулировали генеральные направления развития учета и аудита в условиях инновационного развития экономики России и ее цифровизации.

*Материал подготовлен  
доктором экономических наук, профессором,  
профессором Департамента учета и аудита  
Финансового университета  
М. В. Мельник*