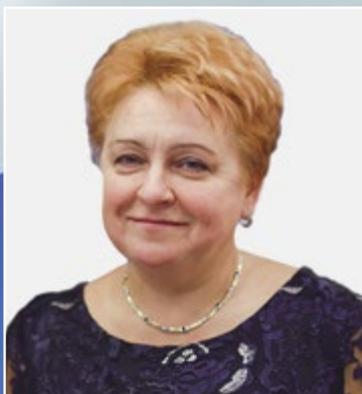




АУДИТ



**СРО аудиторов Ассоциация «Содружество» -
это высокий профессионализм, международные
компетенции и университетские традиции**

Входит в "Перечень ВАК ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертации на соискание ученой степени доктора и кандидата наук" (<http://vak.ed.gov.ru>).

Редакционная коллегия

Чая Владимир Тигранович,

Главный редактор, д-р экон.наук, профессор, академик РАЕН, главный научный сотрудник кафедры учета, анализа и аудита экономического факультета МГУ имени М.В. Ломоносова, член Правления, учредитель СРО ААС, председатель Комиссии СРО ААС по контролю качества аудиторской деятельности. chaya@auditor-sro.org

Добровенский Василий Сергеевич,

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

Бариленко Владимир Иванович,

д-р экон. наук, профессор, заведующий кафедрой «Экономический анализ» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, заслуженный работник высшей школы Российской Федерации

Вахрушина Мария Арамовна,

д-р экон.наук, профессор Департамента учета, анализа и аудита Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, vakhrushina@mail.ru

Гузов Юрий Николаевич,

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

Ефимова Ольга Владимировна,

д-р экон. наук, профессор кафедры «Экономический анализ» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации. oefimova2002@mail.ru

Иванова Ия Андреевна,

ответственный секретарь. auditru@yandex.ru

Керимов Вагиф Эльдар оглы,

д-р экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета ФГБОУ ВПО «Российский Государственный аграрный университет - МСХА имени К.М. Тимирязева».

Кобозева Надежда Васильевна,

канд. экон. наук, старший преподаватель Тульского филиала Финансового университета при Правительстве Российской Федерации. Директор по контролю качества аудиторской деятельности НП «Аудиторская ассоциация Содружество». nadezdukob@icloud.com

Конкин Виталий Викторович,

канд. экон. наук, заместитель главного бухгалтера ОАО «Первый канал». konkin1tv@mail.ru

Николаев Виктор Алексеевич,

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

Савицкий Алексей Анатольевич,

канд. экон. наук, доцент, заведующий кафедрой Экономики обрабатывающих отраслей промышленности, учета и аудита Московского государственного университета леса

Сидорова Марина Ильинична,

д-р экон. наук, доцент, профессор кафедры «Бухгалтерский учет» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации. sidorova2003@list.ru

Суйц Виктор Паулевич,

д-р экон. наук, профессор, зав.кафедрой учета, анализа и аудита экономического факультета МГУ имени М.В. Ломоносова.

Хорин Александр Николаевич,

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

Чупахина Наталья Ильинична,

д-р экон. наук, профессор кафедры «Экономика и менеджмент» Старооскольского технологического института им. А.А. Угарова (филиала) «МИСиС». st_chupahina@mail.ru

Юмтарова Наталья Александровна,

канд. экон. наук, ведущий специалист отдела международной отчетности и контроля АО «Биннофрам». natalia.yumtarova@gmail.com

Международный редакционный совет

Шеремет Анатолий Данилович

Председатель международного редакционного совета. д-р экон. наук, профессор, научный руководитель кафедры учета, анализа и аудита экономического факультета МГУ имени М.В. Ломоносова, заслуженный деятель науки РСФСР, заслуженный экономист Российской Федерации, заслуженный профессор МГУ имени М.В. Ломоносова (Российская Федерация)

Бадри Кей-Си

доктор, Казначей международной Ассоциации нерезидентов Непала (Федеративная Демократическая Республика Непал)

Баймуратов Ураз Баймуратович

д-р экон. наук, профессор, академик НАН РК (национальная Академия наук Республики Казахстан), директор Института социально-экономических исследований г.Алматы (Республика Казахстан)

Беридзе Теимураз

д-р экон. наук, профессор факультета экономики и бизнеса Тбилисского государственного университета имени Иванэ Джавахишвили (Республика Грузия)

Гаспарян Мартик Юрикович

д-р экон. наук, профессор, академик, вице-президент Международной академии духовного единства народов мира, член Экспертного Совета Контрольно-счетной палаты г.Москвы (Российская Федерация)

Жолаева Маргарита Ахантаевна

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

Кваташидзе Надежда Викторовна

ассоциированный профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита факультета экономики и бизнеса Тбилисского государственного университета имени Иванэ Джавахишвили (Республика Грузия)

Кумар Раджив

доктор, второй секретарь международного отдела Министерства Науки и образования Индии (Республика Индия)

Кутер Михаил Исаакович

д-р экон. наук, профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета, заслуженный работник Высшей школы Российской Федерации, попечитель международной академии истории бухгалтерии США (Российская Федерация)

Мельник Маргарита Викторовна

д-р экон. наук, профессор кафедры «Аудит и контроль» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации (Российская Федерация)

Николаев Игорь Алексеевич

д-р экон. наук, профессор Высшей школы экономики, директор Института стратегического анализа компании ФБК Грант Торнтон (Российская Федерация)

Рейльян Янно Рудольфович

д-р экон. наук, профессор международной экономики факультета экономики и бизнес-администрирования Тартуского университета (Эстонская Республика)

Рябухин Сергей Николаевич

д-р экон. наук, председатель Комитета по бюджету и финансовым рынкам Совета Федерации Федерального Собрания Российской Федерации (Российская Федерация)

Раш-Латыпова Ольга Владимировна

д-р экон. наук, профессор факультета бизнеса Higher Education Melbourne Polytechnic, сертифицированный бухгалтер Австралии (Австралийский Союз, Австралия)

Сосновский Александр Викторович

д-р фил. наук, профессор, приват-доцент Института международной политики и экономики в Гамбурге, директор и главный редактор немецкого интернет-журнала „World Economy“ (Германия)

Суварян Юрий Михайлович

д-р экон. наук, профессор, академик-секретарь Отделения арменоведения и общественных наук, член Президиума НАН РА, зав. кафедрой управления Армянского государственного университета экономики (Республика Армения)

Харабадзе Елена Аслановна

профессор, эмеритус-профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита факультета экономики и бизнеса Тбилисского государственного университета имени Иванэ Джавахишвили (Республика Грузия)

Оглавление

СРО аудиторов Ассоциация «Содружество» подводит итоги своей работы за 2018 г.

Авторы: Шеремет А.Д., Носова О.А. 2

Региональная деятельность

Интервью с Жуковым Сергеем Павловичем 5

Бухгалтерский учет

Аудит

История развития аудита в России

Автор: Гузов Ю.Н. 7

Особенности методики аудита налогообложения

Автор: Егорова И.С. 13

Актуальность и приоритетные направления
внутреннего аудита трансферного ценообразования
между аффилированными лицами

Авторы: Варданян С.А., Балашова Н.Н. 18

Необходимость модификации правового института
материальной ответственности в условиях цифровой
экономики

Авторы: Беляева М.В., Попова О.В. 22

Финансы, денежное обращение и кредит

Налогообложение самозанятых: новации фискального
законодательства с 2019 г.

Автор: Ахмадеев Р.Г. 27

Практика бухгалтерской и аудиторской деятельности

Необходимость формирования новой концепции
аудиторской деятельности в Российской Федерации

Авторы: Баранов П.П., Жуков С.П., Кизь В.В.
Левенсон А.С. 33

О порядке составления отчетности по
форме 0409110 «Расшифровка отдельных
показателей деятельности кредитной организации» ... 36

О расчете среднего заработка в приведенной
ситуации 38

Издатель: ООО «АСПЕКТ», 127247, г. Москва, Дмитровское шоссе, д. 100,

стр. 2, оф. 2312, auditrf.ru, E-mail: info@auditrf.ru

Учредители: Добровенский В.С., ООО «ЖЕБУР».

Редакция не несет ответственности за содержание опубликованной ре-
кламы, не ведет переписку. Мнение редакции может не совпадать с мнени-
ем авторов. Ответственность за достоверность фактов несут авторы
публикуемых материалов. Все права защищены. При полном или частич-
ном использовании материалов ссылка на журнал «АУДИТ» обязательна.
Журнал зарегистрирован Комитетом РФ по печати. Свидетельство
№ 015245 от 4 сентября 1996 г. Зарегистрировано Комитетом Россий-
ской Федерации по печати и информации.

Индекс по каталогам: ООО «Урал-Пресс» – индекс 47480 – печатная форма,
001311 – электронная версия. ОАО Агентство «Роспечать» – индекс
20475 – печатная форма, 47480 – электронная версия.
Формат 84x108/16. Подписано в печать 29.04.2019 г.

Общий тираж до 1750 экз. Заказ №

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

Table of contents

SRO of Auditors Association "Sodruzhestvo" sums up its work results for 2018

Autors: Sheremet A.D., Nosova O.A. 2

Local activities

Interview with Sergey Pavlovich Zhukov 5

Accounting, Statistics

History of audit development in Russia

Author: Guzov Y.N. 7

Features of methodology of tax audit

Author: Egorova I.S. 13

The actuality and priority trends of an internal audit
of transfer pricing between affiliated subjects

Autors: Vardanyan S.A., Balashova N.N. 18

The Need to Modify the Legal Institution of Liability
in the Digital Economy

Autors: Belyaeva M.V., Popova O.V. 22

Finance, money circulation and credit

Taxation of selfemployed citizens: 2019 fiscal novelties

Author: Akhmadeev R.G. 27

Practice of accounting and auditing

The need to develop a new audit activity concept
in the Russian Federation

Autors: P. P. Baranov, S. P. Zhukov, V. V. Kiz,
A. S. Levenson. 33

On the preparation procedure for reporting in compliance
with the Form 0409110 "Credit organization performanc
specific indicators explanation" 36

On average earnings calculation in the given
situation 38

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

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

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

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

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

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

Catalogue index:

«UralPress», LLC – index 47480 – hard copy, index 001311 – electronic copy.

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

Format 84*108/16. Signed to print 29.04.2019

General circulation – 1750 copies. Order No.

СРО аудиторов Ассоциация «Содружество» подводит итоги своей работы за 2018 г.

Говоря об эффективности работы саморегулируемой организации, необходимо дать оценку реальным результатам выполнения СРО ААС основных функций: обеспечению соблюдения законодательных требований членами СРО и самой саморегулируемой организацией; деятельности по организации и осуществлению внешнего контроля качества; организации повышения квалификации, дисциплинарному воздействию; мероприятиям, направленным на содействие защите прав и интересов аудиторов; методическому обеспечению своих членов; активному взаимодействию с органами власти в вопросах законотворческой деятельности.

С момента осуществления деятельности прошло уже 10 лет, и СРО ААС продолжает принимать активное участие в аудиторской жизни России и эффективно выполняет возложенные на нее Минфином России функции.

Обратим внимание на количество членов саморегулируемых организаций аудиторов в 2018 г.

Ведение Реестра аудиторов и аудиторских организаций – одна из важнейших функций саморегулируемой организации аудиторов, которая строго контролируется Минфином России. На сегодняшний день в Реестре аудиторов и аудиторских организаций СРО ААС содержатся сведения о 11268 членах, в том числе 2113 аудиторских организаций, 327 индивидуальных аудиторах и 8775 аудиторах. Помимо аудиторов и аудиторских организаций, членами СРО ААС являются 9 членов – физических лиц и 45 УМЦ.

Ежедневно сотрудниками Отдела ведения реестра СРО ААС обрабатывается около 50 обращений по вопросам ведения реестра, в том числе внесения сведений о

лицах, принятых в СРО ААС, прекративших свое членство в СРО ААС, изменивших статус члена СРО ААС, а также об изменениях в сведениях, содержащихся в реестре, сведениях о прохождении контроля качества, повышении квалификации, и пр. За отчетный год сотрудниками Отдела было внесено в реестр более 7700 записей.

Вся находящаяся в Реестре СРО ААС информация размещается на сайте СРО ААС в виде электронных реестров с функцией поиска, что позволяет в оперативном порядке найти необходимые сведения. Все реестры обновляются строго в соответствии со сроками, определенными законодательством.

Несмотря на то, что СРО аудиторов вынуждены принимать меры к сохранению и пополнению рядов своих членов, СРО ААС уделяет должное внимание обеспечению неформального предметного подхода к организации и осуществлению внешнего контроля качества деятельности своих членов. Комиссией по контролю за качеством СРО ААС ежегодно проводится колоссальная работа по рассмотрению обращений на действия членов СРО ААС, нарушающих законодательство, проведению проверок членов СРО ААС и разработке нормативной документации.

В соответствии с утвержденным Правлением СРО ААС Положением о Комиссии по контролю качества Комиссия осуществляла свою работу в форме заседаний, которые проводились регулярно (не реже двух раз в квартал).

В отчетный период состоялось 14 заседаний, из них 9 очных, 5 заочных. По итогам 2018 года Комиссией утверждены результаты по 409 проверкам, 378 из которых являются плановыми и 31 – внеплановыми проверками, 1 – по заявлению, 15 – по поступившим в СРО ААС обращениям

(жалобам) и 15 специальных проверок по соблюдению членами СРО ААС законодательства в сфере ПОД/ФТ.

По результатам проведенных проверок ежегодно для Минфина России готовится и представляется информация о типичных нарушениях, выявленных СРО ААС в ходе осуществления внешнего контроля качества.

Контроль качества работы членов СРО ААС осуществляется уполномоченными экспертами по внешнему контролю качества, которые ежегодно проходят обучение и переекспертацию. В соответствии с утвержденным Планом ВККР на 2018 г. в осуществлении процедур внешнего контроля качества работы членов СРО ААС в отчетном периоде принимали участие 128 уполномоченных экспертов.

Комиссией на постоянной основе дорабатывается и совершенствуется нормативная база, которая регулирует осуществление внешнего контроля качества членов СРО ААС. При необходимости утверждаются новые редакции. В отчетный период Комиссией разработаны изменения и дополнения в Правила организации и осуществления ВККР, изменения и дополнения в Классификатор нарушений и недостатков, выявляемых в ходе ВККР, а также изменения в Типовой комплект документов по организации и проведению ВККР членов СРО ААС.

Применение мер дисциплинарного воздействия – следующий вопрос, на который хотелось бы обратить внимание.

В отчетном периоде Дисциплинарной комиссией продолжена работа по рассмотрению дел о нарушениях членами СРО ААС требований, установленных законодательством РФ, стандартами аудиторской деятельности, Правилами независимости аудиторов и аудиторских организаций, Кодексом профессиональной этики аудиторов, условий членства в СРО ААС, иных требований и правил, предусмотренных внутренними документами НП ААС. За отчетный период проведено 17 заседаний Дисциплинарной комиссии СРО ААС, из которых 9 – в заочной форме и 8 – в очной форме.

Дисциплинарной комиссией рассмотрено 764 дисциплинарных дела в отношении членов СРО ААС, по результатам которых к членам СРО ААС применены меры дисциплинарного воздействия (замечания, предупреждения, предписания, штрафы).

Количество членов СРО – аудиторских организаций.

На	РСА	ААС
01.01.2018	2 044	2 179
I кв. 2019	2 013	2 114

Количество членов СРО – аудиторов.

На	РСА	ААС
01.01.2018	10 274	9 318
I кв. 2019	10 403	9 104

По рекомендации Дисциплинарной комиссии СРО ААС Правлением СРО ААС приняты решения о приостановлении членства в отношении 71 члена СРО ААС и исключении из членов СРО ААС в отношении 26 членов. Дисциплинарной комиссией принимались решения о неприменении меры дисциплинарного воздействия и прекращения производства по делу в отношении 111 членов СРО ААС. По рекомендации Дисциплинарной комиссии СРО ААС Правлением СРО ААС приняты решения об аннулировании 141 квалификационного аттестата аудиторов.

Решением Правления СРО ААС утвержден Регламент приема и рассмотрения письменных обращений в СРО ААС. За отчетный период в СРО ААС поступило 65 жалоб на членов СРО ААС. Данные жалобы были предварительно рассмотрены Дисциплинарной комиссией СРО ААС. По результатам предварительного рассмотрения в отношении 20 жалоб было принято решение об отклонении жалобы в связи с тем, что предмет рассмотрения, изложенный в жалобе, находится вне компетенции СРО ААС. 17 жалоб на действия членов СРО ААС были переданы в Комиссию по контролю качества СРО ААС для проведения внеплановых внешних проверок по фактам, изложенным в жалобах. На основании 28 жалоб были возбуждены дисциплинарные дела в соответствии с Порядком применения мер дисциплинарного воздействия к членам СРО ААС. Работа СРО ААС в области организации повышения квалификации аудиторов также заслуживает особого внимания.

В 2018 г. в Реестре учебно-методических центров СРО ААС, отобранных для осуществления обучения аудиторов – членов СРО ААС по программам повышения квалификации, были включены 45 образовательных организаций, расположенных практически во всех Федеральных округах Российской Федерации. Проведено 6 проверок контроля деятельности в отношении 6 образовательных организаций, включенных в Реестр учебно-методических центров СРО ААС.

В отчетном периоде прошли обязательное ежегодное обучение по программам повышения квалификации 8 907 членов СРО ААС. Не прошли повышение квалификации 243 аудитора-члена СРО ААС, из которых 2 человека – по уважительной причине, признанной таковой решением СРО ААС.

Приказами Генерального директора СРО ААС подтверждено соблюдение требования о прохождении обучения по программам повышения квалификации 7180 аудиторов.

Ежегодно актуализируются программы повышения квалификации. В отчетном периоде при участии Отдела разработаны и решением Правления СРО ААС утверждены 3 программы повышения квалификации аудиторов. По итогам отчетных периодов СРО ААС проводит мониторинг деятельности аккредитованных УМЦ, что позволяет выделить не только наиболее востребован-

ные центры, но и заинтересованность членов СРО ААС в тех или иных программах повышения квалификации. Постоянно проводится анкетирование обучающихся по вопросам качества проведения обучения.

С 1 января 2011 г. саморегулируемым организациям аудиторов передана функция выдачи квалификационных аттестатов аудиторов. Правлением СРО ААС были приняты решения о выдаче 30 квалификационных аттестатов аудитора, из них 29 сдавали квалификационный аттестат впервые. После получения аттестата все эти аудиторы стали членами СРО ААС. В связи с изменениями фамилии, имени или отчества аудитора либо иных сведений, содержащихся в квалификационном аттестате аудитора, было обменено 9 квалификационных аттестатов аудитора.

СРО ААС в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации обеспечивает информационную открытость своей деятельности. Основной площадкой для раскрытия информации о деятельности СРО ААС является официальный сайт СРО ААС в сети Internet www.auditor-sro.org. Количество посещений сайта СРО ААС за прошедший год превысило 216 400. Из них наибольшего внимания удостоены разделы Реестра, Общей информации и Порядка вступления в члены СРО ААС. 89,4% посещений осуществлены с помощью персональных компьютеров, 8,57% – с мобильных телефонов и 2,08% – с планшетов.

Существенные изменения внесены в структуру раздела сайта, посвященного вопросам противодействия коррупции и легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, финансированию терроризма и финансированию распространения оружия массового уничтожения (ПОД/ФТ/ФРОМУ), в котором размещена информация о деятельности СРО ААС в части обеспечения информированности и вовлеченности аудиторов в антиотмывочную систему.

В целях популяризации аудиторской профессии СРО ААС, идя в ногу с развитием телекоммуникационного общения, продолжает работать страница в одном из самых популярных Интернет-порталов во всем мире – Facebook. На сегодняшний день подписчиками страницы являются 207 человек.

За прошедший год дирекцией СРО ААС было обработано более 19000 документов, из них более 11500 приходилось на входящую корреспонденцию и более 7500 – на исходящую. Из общего числа обрабатываемых обращений и документов порядка 58 % приходилось на взаимодействия с членами СРО ААС. По обращениям заинтересованных лиц Дирекцией СРО ААС подготовлены письменные мотивированные ответы и разъяснения, которые направлены в адрес заявителей.

В среднем ежегодно из СРО ААС уходит более чем 560 тысяч отправок с ответами на запросы и рассылкой информации.

Продолжена и актуализирована работа web-сервиса «Отчетность» – набор интернет-страниц, позволяющий организовать сбор и обработку информации, поступающей от членов СРО ААС через корпоративный Web-сайт с целью сдачи обязательного ежегодного отчета в СРО ААС через интернет, а также создана база данных для обработки и анализа полученных данных.

Работа по развитию региональной сети является приоритетной для СРО ААС, так как из общего количества членов СРО ААС 70% приходится на аудиторов и аудиторские организации регионального сектора.

Сегодня СРО ААС представлено в каждом Федеральном округе Российской Федерации. В 2018 г. произошло объединение Московского и Центрального Территориальных отделений в одно Территориальное отделение по Центральному Федеральному округу. В настоящее время действуют 8 (восемь) Территориальных отделений. Территориальными отделениями СРО ААС на постоянной основе проводится немаловажная работа, связанная с осуществлением всех возложенных на СРО ААС функций. На сайте СРО ААС функционируют в полном объеме интернет-страницы всех территориальных отделений.

Регулярно проводятся мероприятия, в том числе федерального и межрегионального уровня – семинары, конференции, круглые столы – в целях совместного обсуждения проблем и перспектив развития аудиторской деятельности, наиболее актуальных и злободневных вопросов, нововведений законодательства в сфере аудита, бухгалтерского и налогового учета, других вопросов, затрагивающих интересы профессионального сообщества.

За отчетный период СРО ААС было проведено 167 мероприятий, из них 17 научно-практических конференций, часть которых носила международный характер, 78 круглых столов и 15 вебинаров. В мероприятиях приняли участие представители Минфина России, Минэкономразвития России, ЦБ РФ, Росфинмониторинга, Государственной Думы, Прокуратуры, Счетной палаты, Федерального казначейства, Федеральной налоговой службы, Администрации субъектов РФ, Российского союза промышленников и предпринимателей, Торгово-промышленной палаты РФ, представители международных и российских профессиональных объединений и др. СРО ААС выступило одним из организаторов 5 профессиональных конкурсов и 1 профессионального праздника.

На мероприятиях обсуждались наиболее важные проблемы аудиторской деятельности, такие как изменения в федеральном законодательстве о саморегулировании и аудиторской деятельности, международные стандарты аудита, организация конкурсных отборов аудиторов, актуальные вопросы развития аудиторской деятельности, новое в бухгалтерском и налоговом учете, новое в аудите, вопросы внешнего контроля качества, вопросы взаимодействия с Федераль-

ным казначейством, Росфинмониторингом, Банком России и т.д.

Активно ведется работа по размещению статей и продвижению деятельности членов СРО ААС в экономических издательствах. В отчетном периоде СРО ААС выпустило 23 Вестника в виде журнала в электронной форме. Вестник СРО ААС на бесплатной основе рассылается членам СРО ААС и публикуется на сайте.

На постоянной основе проводятся встречи с представителями органов государственной власти в субъектах Российской Федерации по вопросам развития аудиторской деятельности. Члены Правления СРО ААС принимают активное участие в работе Рабочего органа Совета по аудиторской деятельности, в работе комиссий РО САД, в работе Совета по аудиторской деятельности, в работе Совета АНО «ЕАК», в работе Совета ТПП РФ по саморегулированию предпринимательской и профессиональной деятельности, в работе Комиссии РСПП по аудиторской деятельности, взаимодействует с Федеральной службой по финансовому мониторингу,

Не стоит забывать и о помощи членам СРО ААС методического характера. Методологами СРО ААС разработаны методические материалы в количестве 42 документов. Разработанные материалы члены СРО ААС могут получать непосредственно через Личный кабинет или направив в СРО ААС запрос по установленной форме. Все материалы предоставляются членам СРО ААС на бесплатной основе.

При осуществлении своей деятельности СРО ААС проводит немаловажную работу по сотрудничеству с нашими зарубежными коллегами. СРО ААС, будучи членом Международной Федерации бухгалтеров (МФБ) и Международной ассоциации по бухгалтерскому образованию и исследованиям (IAAER), активно участвует в деятельности международных организаций в целях продвижения передового опыта в области аудита и бухгалтерского образования. Члены Правления СРО ААС в 2018 году приняли участие в 6 зарубежных мероприятиях. Также СРО ААС приняла участие в консультациях сторон по вопросу создания региональной рабочей площадки с привлечением

профессиональных организаций – членов IFAC бывших стран СНГ (на базе Евразийского совета сертифицированных бухгалтеров и аудиторов).

Нельзя оставить без внимания и плановую выездную проверку Минфином России, которая была проведена с 15 ноября по 12 декабря 2018 г. Предмет проверки – соблюдение СРО ААС требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности» и принятых в соответствии с ним иных нормативных правовых актов в части осуществления ВККР. По запросам проверяющих были подготовлены и представлены документы, материалы, информация, справки и статистические данные. Отчет о принятых мерах по устранению выявленных в ходе проверки нарушений и недостатков подготовлен и представлен в Минфин России в установленные сроки.

Цель СРО ААС – не останавливаться на достигнутом. Впереди еще много нерешенных задач, целей и перспектив в развитии. Мы верим в вашу преданность нашей с вами организации и готовы идти только вперед!



Международная научно-практическая конференция «Актуальные вопросы развития аудита, бухгалтерского учета и применения МСФО в странах Евразийского региона»

25 апреля 2019 г. СРО аудиторов Ассоциация «Содружество» совместно с ООО «Объединение бухгалтеров и аудиторов» (Кыргызская Республика), ООО «Палата бухгалтеров и аудиторов Кыргызстана», ПАО «Союз аудиторов Казахстана», ООО «Белорусское общество профессиональных бухгалтеров» провела Международную научно-практическую конференцию на тему: «Актуальные вопросы развития аудита, бухгалтерского учета и применения международных стандартов финансовой отчетности в странах Евразийского региона».

В рамках конференции были проведены две сессии: «Опыт применения международных стандартов аудита в отдельных странах», «Проблемы и задачи профессиональных бухгалтеров в развитии бухгалтерского учета и применении международных стандартов финансовой отчетности» и презентация проекта «EULARICA» (EURASIAN Regional Initiative on Corporate Accountability), как Евразийской региональной инициативы по корпоративной ответственности.

В конференции приняли участие представители Международной Федерации бухгалтеров, Комитета по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации, Комитета по международным стандартам финансовой отчетности, представители Министерства финансов Российской Федерации, Федерального казначейства Российской Федерации, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства финансов Узбекистана, эксперты Всемирного Банка, руководители профессиональных объединений и ассоциаций России, Беларуси, Азербайджана, Казахстана, Кыргызстана, Грузии, Узбекистана, Таджикистана, Туркмени, Латвии, Армении, Молдовы, Украины и представители ведущих российских и зарубежных аудиторских компаний.

О текущей деятельности и приоритетных направлениях развития Сибирского территориального отделения СРО ААС



На вопросы редакции журнала «АУДИТ» отвечает Жуков Сергей Павлович, член Правления, председатель комитета по конкурсному отбору аудиторов СРО ААС, председатель Сибирского ТО СРО ААС, председатель комитета по аудиту Новосибирской Торгово-промышленной палаты.

Ред.: Сергей Павлович, как давно Вы занимаете должность председателя Сибирского ТО СРО ААС?

С.П.: Партнерство, а иначе я не могу назвать свою деятельность в саморегулируемой организации аудиторов, с Ассоциацией «Содружество» началось с 2009 г. Соответствующая реформа в сфере аудита привела к формированию саморегулируемых организаций. В то время я возглавлял профессиональное объединение новосибирских аудиторов НП «Новосибирская Аудиторская Палата» и был инициатором создания СРО аудиторов Сибири на базе существовавшей НП «Межрегиональная Аудиторская Палата Сибири» (МАПС), которая насчитывала более 300 членов - аудиторских организаций сибирских городов. После я увидел во вновь создающемся профессиональном сообществе СРО ААС наиболее приемлемые (демократичные, направленные прежде всего к аудитору как к человеку) для наших микроорганизаций условия существования в российской ор-

ганизации аудиторов. Но определяющим в выборе организации для меня и новосибирских аудиторов явился все же человеческий фактор. Это отношение лидеров Содружества к региону, к нашему мнению, нашему мировоззрению. К человеку! Это относится, прежде всего, к Шеремету А.Д., Носовой О.А., Чаю В.Т., Кобозевой Н.В., Лысенко Д.В. Практически с первого знакомства и началась моя деятельность на должности представителя Новосибирского регионального отделения НП ААС, которое включало только 8 областей (Алтайский край, Республика Алтай, Омская обл., Томская обл., Кемеровская обл., Новосибирская обл., Республика Хакасия, Республика Тыва, Читинская обл.). После соответствующей реформы в аудите и объединения на базе СРО ААС представителей из АПР, ИПАР, РКА в апреле 2017 г. меня избрали председателем Сибирского территориального отделения СРО ААС, в которое вошли также Красноярский край, Иркутская обл., Забайкальский край, Республика Бурятия.

Ред.: На какие основные проекты ориентировалась деятельность Сибирского территориального отделения в 2018 г.?

С.П.: Как член правления СРО ААС и как руководитель территориального отделения я занял принципиальную позицию отстаивать интересы региональных организаций, микроорганизаций. Это относилось к аккредитации региональных учебных центров, противодействию повышению членских взносов, оплаты за ВККР, привлечению региональных аудиторов к участию в конкурсных отборах аудиторов. Работа аудитора носит сезонный характер. Многие аудиторы вынуждены проводить по 6-8 месяцев в административных отпусках либо работать по совместительству. И для того, чтобы помочь аудиторам сибирских регионов в постоянной занятости (трудоустройстве на определенный срок) мы организовали Единый кадровый резерв аудиторов Сибири (ЕКРАС), на базе которого помогаем аудиторским организациям найти сотрудников на постоянную или временную работу, выполнение отдельных проектов (аудиторских проверок) в других городах.

Особенно актуальна эта деятельность на сегодняшний день, когда не за горами принятие законопроекта, предусматривающего наличие в организации не менее 3 аудиторов по основному месту работы. А в Сибири таких из 200 организаций (членов СРО ААС) - только 1/3.

Ред.: Какие значимые мероприятия проводились в 2018 году?

С.П.: 2018 год - это, прежде всего, работа по противодействию принятию законопроекта, внесенного Минфином и Центробанком: были организованы круглые столы во всех регионах Сибири, сбор подписей под Обращением к Президенту России, Министру финансов РФ, депутатам ГД РФ, должностным лицам.

Но главным вопросом года считаю создание Оргкомитета по разработке Концепции развития аудита на среднесрочную перспективу (Концепция). Вопрос с реформированием аудита назрел давно. Никого не устраивает существующее положение дел в сфере аудита. Общество, пользователи наших услуг, третьи лица по большому счету не заинтересованы в оценке достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности отдельных организаций. Заказчика обязали проводить аудит, его задача - провести его (неважно, качественно или нет). Результатами зачастую пользуются не собственники, а их исполнительные органы: руководители и бухгалтеры. Выбирают послушных аудиторов, которые «выписывают» немодифицированное мнение. Некоторые аудиторы считают, что как платят, так и работаем. Отношение к контролю со стороны СРО аудиторов - все равно не исключают, членская база-то нужна... И т. д.

Аудиторы восстали против законопроекта, а что предлагают взамен? Поэтому мы, актив сообщества новосибирских аудиторов из Содружества и научные представители из профильного экономического вуза Новосибирска (НГУЭиУ), взялись за разработку Концепции. Важной вехой на этом пути стала алтайская конференция, которую провели в горном Алтае на базе парка отеля Ая в Республике Алтай в сентябре 2018. Здесь собрались единомышленники

из разных уголков страны: Ростов-на Дону, Москвы, Санкт-Петербурга, Тулы, Читы, Иркутска, Барнаула, Новокузнецка, Кемерово, Новосибирска. В дискуссиях о будущем аудита рассуждали и практикующие аудиторы, и представители экономических субъектов, пользователей услуг, и теоретики в лице профессорско-преподавательского состава из сибирских вузов.

Ред.: Как строится работа по развитию региональной сети аудиторов? С какими проблемами сталкиваются аудиторы Сибирского территориального отделения СРО ААС?

С.П.: Проблема монополизации рынка аудиторских услуг в Сибири, наверное, как в других регионах и в других отраслях, для нас актуальна. И мы видим в этом не только угрозу «самоликвидации» аудиторских микроорганизаций, но и выдавливание из профессии эксклюзивного человеческого потенциала, уход из профессии конкретных лидеров аудита. Ярким примером может служить организация конкурсных отборов аудиторов. На примере Новосибирска можно судить об участии по всей стране в конкурсах организаций с государственным

участием 25 и более % аудиторских организаций. Из 82 организаций только 6 участвуют в тех или иных конкурсах, т. е. 7,3%. В конкурсных отборах, организованных в организациях ГК РОСТЕХ, принимают участие около 15-20 аудиторских организаций из 4 200. Это 0,00047 %! Это ли не ответ, почему 50 аудиторских организаций владеют 65% аудиторского рынка?!

Но существующие конкурсы не отвечают ожиданиям ни пользователей аудиторских услуг, ни Заказчиков, ни Общества, ни подавляющего большинства аудиторов (99,900053%). Конкурсы в подавляющем большинстве носят формальный характер, где в качестве критериев используются такие показатели, которые не соответствуют реальным фактам: например, по показателю «выручка» оценивают общую выручку аудиторско-консалтинговой компании, а не выручку за аудит (отличается от той, которую сдают по форме 2-Аудит), по показателю «Штат аудиторов» оценивают всех аудиторов, которые работают и на основной работе, и по совместительству (поэтому совместителей, как правило, больше на 50-80 %) и т. д. Тем не менее, подобная «нарисованность» позволяет участвовать

в таких конкурсах «крупным» компаниям из Москвы и Санкт-Петербурга, а исполнять договоры приходится местным аудиторам за 30-40 % от договора. Поэтому развитие региональной сети аудиторов для нас – это объединение в крупные фирмы на базе какой-либо крупной существующей аудиторской организации или создание новой.

Ред.: Какие приоритетные задачи поставлены на 2019 год?

С.П.: Сейчас перед нами стоят четыре наиболее важных задачи:

1) разработка Концепции развития аудита на среднесрочную перспективу. Оформление и предложение аудиторскому сообществу для обсуждения на Байкальской конференции, которая пройдет с 5 по 11 августа этого года на озере Байкал;

2) создание пула сибирских организаций для участия в крупных российских конкурсных отборах аудиторов;

3) внесение изменений в существующий Порядок конкурсных отборов аудиторов;

4) объединение микроорганизаций на базе крупных организаций.

Сергей Павлович, большое спасибо за беседу!

V ВСЕРОССИЙСКИЙ СТУДЕНЧЕСКИЙ КОНКУРС «ЛУЧШИЙ МОЛОДОЙ АССИСТЕНТ АУДИТОРА»

Уважаемые коллеги!

Приволжское Территориальное отделение Саморегулируемой организации аудиторов Ассоциации «Содружество» (СРО ААС), Компания права «Респект» совместно с Уфимским государственным нефтяным техническим университетом провели V Всероссийский студенческий конкурс «Лучший молодой ассистент аудитора».

Целью Конкурса являлось ознакомление студентов с профессиональными особенностями аудиторской деятельности, проверка теоретической подготовки в области учета, аудита, налогообложения и права, проверка практических навыков и умений работы со справочными правовыми системами «КонсультантПлюс».

Задачи Конкурса:

- выявление лучшего студента в областях знаний, связанных с аудиторской деятельностью;
- выявление лучшего студента в области применения справочных правовых систем в практической деятельности аудитора;
- формирование практических навыков в профессии аудитора;
- формирование практических навыков использования справочно-правовых систем;
- формирование творческого и практического подходов к аудиторской деятельности;
- формирование умения командного взаимодействия при решении практических задач, аналогично работе в аудиторской группе.

Победители:

I место: Тюменский государственный университет.

II место: Ростовский государственный экономический университет; Курганский государственный университет.

III место: Уфимский государственный нефтяной технический университет; Чувашский государственный университет имени И.Н. Ульянова.

Победитель в номинации «За глубокое понимание вопросов в области экономической безопасности»: Самарский государственный университет путей сообщения.

Победитель в номинации «За оригинальные логические мышления»: Уфимский государственный нефтяной технический университет; Уральский государственный экономический университет.

ГУЗОВ Юрий Николаевич,
к.э.н., доцент, аудитор,
первый заместитель декана экономического факультета
Санкт-Петербургского государственного университета
y.guzov@spbu.ru, guzow@mail.ru

История развития аудита в России

Аннотация: В статье рассматривается современная история развития аудита в России с 1987 г. по настоящее время. Автором предложена оригинальная система периодизации развития аудита в России и исследованы факторы, обеспечившие инфраструктурное развитие рынка аудита.

Ключевые слова: аудит в России, исторический этап развития аудита, стандарты аудита, факторы развития аудита.

*GUZOV Yuriy Nikolaevich,
Candidate of Economic Sciences, Assistant Professor,
Auditor, First Deputy Dean of the Faculty
of Economics, Saint Petersburg State University
y.guzov@spbu.ru, guzow@mail.ru*

History of audit development in Russia

Abstract: The article deals with the modern history of the development of auditing in Russia from 1987 to the present. The author proposed an original system for periodization of the development of audit in Russia and investigated the factors that ensured the infrastructure development of the audit market.

Keywords: audit in Russia, historical stage of audit development, audit standards, factors of audit development.

Историография аудита в России находится на начальном этапе своего развития, особенно в сравнении с обширной европейской и американской литературой по теме (библиография исследований по истории аудита достаточно полно представлена в монографиях Адамса Р., Алона А., Аренса А., Бекера Р.,

Флешера Д. [1-4, 14]). Работы, рассматривающие эволюцию российского аудита, пока весьма немногочисленны [5-8, 12, 15, 21-23, 26-27, 31]. Это были пионерные исследования по новой для России и совершенно не изученной отрасли науки, чья теория и история ранее не были осмыслены российскими учеными.

Аудит в современных формах зародился (появился) в России во второй половине 1980-х гг., в период перестройки. С тех пор прошло без малого 30 лет, и сегодня можно с полным основанием констатировать, что “аудит в России состоялся” [23].

Итак, некоторые аспекты новейшей истории аудита в

России получили внимание исследователей или исследуются в наборе публикаций. Между тем протяженность преобразований дает достаточное основание для их осмысления как целого процесса. Естественно, что такого рода исследование требует обоснованной периодизации.

Вероятно, наиболее известной и общепризнанной является периодизация эволюции британского аудита - родоначальника профессии. Исследования в этой области основываются на корпоративном законодательстве Великобритании, где каждое переиздание Companies Act влекло новые требования к подтверждению отчетности и аудиторской деятельности [9]. Начальной датой развития аудита при этом подходе считается 1844 г. Со временем совершенствование корпоративного законодательства привело к профессионализации и обязательности аудита, выработке стандартов и технологий проведения аудита.

На основе британского и последовавшего за ним американского законодательства были определены следующие этапы эволюции аудита [24]:

- до 1844 г. – предыстория аудита (проверка баланса для защиты от мошенничества);
- 1844-конец 1920-х гг. – подтверждающий аудит финансовой отчетности для защиты от мошенничества и ошибок;
- 1929-1960-е гг. – формирование системно-ориентированного аудита на базе разработки первого поколения аудиторских стандартов;
- 1960-1980-е гг. – разработка международных стандартов аудита и формирование риск-ориентированных технологий проведения аудита финансовой отчетности;
- 1990- настоящее время – совершенствование международных стандартов и риск-ориентированных технологий проведения аудита.

Критериями выделения этапов является развитие нормативной базы и технологий проведения аудита в международной сфере. Данные критерии могут быть использованы и для анализа исторических периодов развития аудита в России, который в силу позднего возникновения и нестабильной ситуации на рынке развивается высокими темпами. И, как всякий быстрый процесс,

нуждается в постоянном мониторинге с целью обеспечения его развития в правильном направлении.

Настоящее исследование имеет целью сформировать периодизацию развития аудиторской деятельности в России на основе метода логического сложения хронологических доминант нормативного и технологического развития аудита. Качественные скачки в развитии аудита описываются набором факторов (критериев), оказывающих влияние на нормативное и технологическое обеспечение аудиторской деятельности.

Критериями периодизации истории или факторами развития аудита в России, на наш взгляд, являются:

- 1) качественное изменение законодательства в области аудита;
- 2) совершенствование практики стандартизации аудиторской деятельности;
- 3) изменение техники проведения аудита;
- 4) эволюция принципа независимости;
- 5) внедрение этических стандартов и норм поведения аудиторских;
- 6) интеграция российского аудита в международную систему;
- 7) изменения видов аудиторских заключений;
- 8) состояние российского рынка аудита;
- 9) развитие видов аудиторской деятельности;
- 10) эволюция литературного освещения теории и практики аудита.

Формулируя факторы развития аудита, мы опирались, прежде всего, на собственный профессиональный опыт. Однако, чтобы аргументировать наш выбор, было решено провести контент-анализ российской экономической литературы по базе Российского индекса научного цитирования (РИНЦ). На начальном этапе такого анализа было установлено, что общее количество публикаций в РИНЦ, посвященных аудиту (упоминающих его в своем названии и аннотации), весьма значительно и пре-

вышает 22 тысячи [24]. Столь обширное собрание статей, монографий, учебников и докладов по аудиту, накопленное с середины 1990-х гг., нельзя интерпретировать иначе как свидетельство бурного развития этой профессиональной деятельности. Последующий отбор был направлен на поиск публикаций, посвященных темам, схожим с идентифицированными нами факторами. Таким образом, мы хотели определить, насколько эти факторы 'лежат на поверхности', т. е. являются очевидными и значимыми для научного сообщества и практикующих аудиторов. С этой целью для каждого фактора были сформулированы близкие по смыслу поисковые словосочетания или 'ключевые фразы' (см. столбец 1 в табл. 1). Поиск выполнялся внутри совокупности публикаций по аудиту.

Результаты контент-анализа публикаций по аудиту показали следующее (см. табл. 1). Большинство поисковых запросов дали результат, превышающий 100 публикаций. Таким образом, профессиональное сообщество (как ученые – academicians, так и практики) идентифицируют обозначенные нами темы как самостоятельный, интересный и важный объект исследования и обсуждения. Поисковый запрос публикаций, посвященных российским и международным стандартам, дал, напротив, наиболее высокий результат – 1681 и 1790 публикаций (около 14 % от общего числа), что, очевидно, демонстрирует высокую важность этой темы для профессионального сообщества.

Каждый критерий имеет собственную хронологию развития. Их логическое сложение должно формировать качественные скачки в развитии аудиторской деятельности, представляемые как этапы в развитии аудита. Фактически мы имеем матрицу, где по горизонтали отражены факторы влияния, а по вертикали – временные ряды функционирования данного фактора.

Табл. 1. Результаты контент-анализа публикаций в базе РИНЦ по ключевым словам, определяющим факторы развития «аудита» (на 21.10.2018 г.)

Поисковое словосочетание	Количество публикаций в РИНЦ	Фактор развития аудита	Типология фактора
Аудиторское законодательство	462	качественное изменение законодательства в области аудита	активный
Аудиторские стандарты	1681	совершенствование практики стандартизации аудиторской деятельности	активный
Этика аудитора	100	внедрение этических стандартов и норм поведения аудиторов	активный
Международные стандарты аудита (МСА)	1790	интеграция российского аудита в международную систему	активный
Теория аудита	635	эволюция литературного освещения теории и практики аудита	активный
Техника аудита	100	изменение техники проведения аудита	пассивный
Независимость аудита	101	эволюция принципа независимости	пассивный
Аудиторское заключение	729	изменения видов аудиторских заключений	пассивный
Рынок аудита	756	состояние российского рынка аудита	пассивный
Виды аудита	1206	развитие видов аудиторской деятельности	пассивный

При этом необходимо отметить, что данные факторы в развитии аудита играют различную роль. Условно их можно разделить на «активные» и «пассивные». «Активные» факторы вызывают изменение и совершенствование других факторов, а «пассивные» являются результатом воздействия других факторов. Так, принятие нового закона об аудите («активный» фактор) может привести к серьезному изменению на рынке и в технике проведения аудита («пассивные» факторы).

Периодизация развития аудита в России. Логическое сложение хронологии данных факторов представляет собой периодизацию истории развития аудита в России. Методология и результаты сложения были представлены автором на Европейском конгрессе бухгалтеров и Международном конгрессе историков бухгалтерского учета в 2016 г. и опубликованы в журнале «Audit financiar» (Румыния).

1 этап. 1987-1993 гг. Предыстория (рождение российского аудита – «дикий» аудит). Здесь обозначены пограничные даты, определяющие начало истории независимого аудита в России: от учреждения первой аудиторской компании до принятия первого законодательного акта по аудиту. Мы назвали этот период в развитии аудита «диким», поскольку аудиторы в то время работали вне правил и стандартов, опираясь или на МСА, или на советские правила государственного контроля. Развитие законодательства и стандартов аудита можно считать важными и необходимыми факторами перехода от этого этапа эволюции российского аудита к следующему.

2 этап. 1993-2001 гг. Становление аудита в России. Этот период простирается от введения первого нормативного акта – Временных правил аудиторской деятельности – до вступления в силу первой редакции Закона об аудите. Тогда же было введено государственное лицензирование аудиторской деятельности.

3 этап. 2001-2008 гг. Государственное регулирование и лицензирование. Этот период в истории российского аудита ограничен датами принятия двух редакций закона об аудите. На протяжении этого периода активно развивалось международное сотрудничество, имевшее результатом принятие первых версий российских стандартов аудита, адаптированных аналогов ISAs, и Кодекса этики аудитора. Были четко очерчены требования к квалификации аудиторов.

4 этап. 2009-н.в. Саморегулирование в аудите. Последний период в истории развития российского аудита важен тем, что центр регулирования постепенно смещается в сторону профессионального сообщества. И хотя функции регулятора пока остаются за государством, а право утверждения стандартов лишь передано от Правительства Минфину, профессиональные саморегулируемые организации тоже получили свою часть полномочий. Государственное лицензирование аудита было отменено и функции по квалификации аудиторов и наделению их правом осуществ-

лять аудиторскую деятельность перешли к обществам аудиторов.

Существо современного этапа развития аудита в России характеризуется развитием системы саморегулирования, переходом к международным стандартам аудиторской деятельности и риск-ориентированным технологиям при стагнации аудиторского рынка, резком сокращении числа аудиторов, информационно-литературном отставании отражения инноваций в аудите и усилении систем контроля качества аудита.

Рассмотрим хронологию и особенности развития представленных факторов (критериев), определяющих периодизацию развития аудита в России.

1. Качественное изменение законодательства в области аудита. «Активный» фактор развития аудита в России. Хронология появления данного фактора связана с принятием Постановления Совета Министров СССР от 08.09.1987 г. «О создании советской аудиторской организации», в соответствии с которым на базе Главного управления валютного контроля Минфина СССР было создано акционерное общество по оказанию аудиторских услуг «Инаудит». Нормативное регулирование аудита начинается только создаваться, и в 1991-1993 гг. разрабатывается проект закона «Об аудиторской деятельности». Фактически это период «дикого» инициативного аудита в Российской Федерации, который велся по очень разным принципам, от правил государственной ревизии до международных стандартов аудита (в практике тогдашней «большой шестерки», нынешней «четверки»).

Указом Президента РФ № 2296 от 22.12.1993 г. были введены первые нормативные регламенты аудиторской деятельности в форме «Временных правил ведения аудиторской деятельности» как независимой предпринимательской деятельности. Вместе с последующими Постановлениями Правительства РФ была сформирована система аттестации аудиторов и лицензирования аудиторской деятельности. Были введены 4 типа аудиторских аттестатов и лицензий: «общий аудит», «банковский аудит», «страховой аудит» и «аудит бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов». Временные правила аудиторской деятельности стали первым общим стандартом аудита в России, в них давалось определение аудита и его видов, декларировались принципы аудита, права и обязанности аудитора и клиента, а также формы аудиторских заключений. Начался быстрый рост числа аудиторов и аудиторских фирм на базе формирования рынка обязательного аудита. Появляется первое поколение аудиторских стандартов, одобренных Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ.

Первый федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 119-ФЗ от 13.07.2001 г. закрепил нормативную базу аттестации аудиторов и лицензирования аудиторской деятельности. Были введены новые формы федеральных правил (стандар-

тов) аудиторской деятельности (ФПСАД), что немало способствовало быстрому росту аудиторского рынка.

Изменение механизма регулирования аудиторской сферы ознаменовало собой принятие нового закона «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008 г. В России вводился институт саморегулирования аудиторской деятельности и единый квалификационный аттестат аудитора. Были учреждены и начали работу 6 саморегулируемых организаций (СРО) аудиторов, из которых в настоящее время функционирует 5 СРО аудиторов: «Аудиторская Палата России», «Институт Профессиональных Аудиторов», «Московская аудиторская палата», «Российская коллегия аудиторов», «Аудиторская Ассоциация Содружество». В настоящее время их осталось 2: «Аудиторская Ассоциация Содружество» и «Российский союз аудиторов».

Изменение количественных требований к проведению обязательного аудита, передача экзаменов на новые квалификационные аттестаты аудиторами и усиление режима контроля качества аудита сказались на застое рынка аудита, резком сокращении числа аудиторов и аудиторских фирм. Новые поправки в данный закон предполагают легализацию действия Международных аудиторских стандартов в качестве нормативной базы проведения российского аудита.

В настоящее время ведется подготовка новой редакции закона об аудите, где регулятором аудиторской деятельности наряду с Министерством финансов становится Центральный банк России.

2. Совершенствование практики стандартизации аудиторской деятельности. Итак, первый фактор, который мы обозначили как активный, показывает влияние законодательства на развитие аудита в России. Здесь надлежит заметить, что специальное аудиторское законодательство не является типичным явлением и в большинстве стран отсутствует. Его место занимает требование корпоративного права (актов о компаниях) об обязательном проведении аудита и профессиональные стандарты, разрабатываемые независимыми институтами аудиторов (публичных бухгалтеров). Россия пошла по пути принятия специального закона об аудиторской деятельности, а стандарты аудита первоначально утверждались правительством (позднее эта функция была передана Министерству финансов). По мнению Соколова, изначально “выбран был достаточно опасный путь, так как с помощью закона трудно регулировать практику, гораздо больше он годится для задания вектора, ее направляющего“ [30].

До 1996 г. аудиторская деятельность в РФ осуществлялась на основе внутрифирменных стандартов аудита. Российский аудит осуществил разработку и применение 3 поколений российских аудиторских стандартов, и в настоящее время декларирован переход на применение Международных аудиторских стандартов. Первое поколение

Табл. 2. Рынок аудита в России в 2004-2008 гг.

Год	Доходы аудиторских организаций (млрд. руб.)	Число аудиторских организаций (тыс.)	Число аудиторов (тыс.)	Число клиентов (тыс.)	Уровень выдачи модифицированных аудиторских заключений (%)
2004	20,5				
2005	28,9	4,7		60,6	48,9
2006	34,3	6,1	36,7	80,3	43,1
2007	41,7	7,1	37,9	84,9	44,9
2008	50,1	6,4	38,8	93,0	45,1

Источник: minfin.ru [33]

Табл. 3. Рынок аудита в России в 2009-2017 гг.

Год	Доходы аудиторских организаций (млрд. руб.)	Число аудиторских организаций (тыс.)	Число аудиторов (тыс.)	Число клиентов (тыс.)	Уровень выдачи модифицированных аудиторских заключений (%)
2009	49,6	6,9	38,8	92,7	44,2
2010	49,1	6,3	26,3	60,6	41,4
2011	50,0	6,2	26,8(1,1)	75,6	33,8
2012	51,0	5,7	24,1(3,2)	70,0	29,0
2013	52,2	5,5	23,0(3,2)	68,4	25,9
2014	53,6	5,3	22,2(3,4)	67,9	23,5
2015	56,1	5,1	21,5(3,5)	71,8	22,7
2016	57,1	5,0	19,6 (3,6)	74,5	23,3
2017	55,4	4,8	19,6 (4,0)	78,1	21,1

Источник: minfin.ru [33]

российских аудиторских стандартов – всего 39 - было разработано в 1996-2001 гг. и одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ. По своему содержанию они отвечают системно-ориентированному аудиту.

Второе поколение аудиторских стандартов – ФПСАД – создавалось в период 2002-2008 гг. Всего Правительством РФ было утверждено 34 стандарта. Они создавались на основе анализа международных стандартов и в своем содержании имеют элементы риск-ориентированных технологий аудита.

В 2010-2011 гг. были разработаны и утверждены Минфином РФ 11 Федеральных стандартов аудиторской деятельности (ФСАД) третьего поколения, в значительной мере своим содержанием приближенных к ИСА. Эти стандарты можно рассматривать как финальный этап подготовки к переходу на МСА, запланированный в 2014 г., но фактически осуществленный в 2016 г. В настоящее время российский аудит осуществляется на нормативной базе МСА.

3. Изменение техники проведения аудита. «Пассивный фактор». Рождение российского аудита осуществлялось на базе ревизионных технологий. Они больше соответствуют подтверждающему аудиту, т. е. проверке норм ведения учета, интуитивного определения или игнорирования уровня существенности, рисков и выборки.

Сложность определения хронологии применения доминирующей технологии

аудита объясняется: стратификацией аудиторских фирм, их делением на крупные, средние и мелкие, а также отсутствием объективных данных о применении внутрифирменных стандартов аудиторами.

Крупные международные аудиторские компании (в первую очередь «большая четверка») практически сразу начали применение риск-ориентированных технологий в России с 90-х годов прошлого века. Более того, подготовка сотрудников этих фирм осуществляется дополнительно на базе освоения программ АССА и CPA, успешная сдача одной из них была поставлена непременным условием партнерства в данных компаниях

Освоению риск-ориентированных технологий крупными российскими аудиторскими фирмами способствовала реализация проекта ТАСИС в 2001 г. «Аудит в России 1». Были обнародованы методики и технологический пакет рабочей документации, применяемой при проведении аудита. Косвенным свидетельством освоения крупными российскими аудиторскими фирмами данных технологий является вступление их в международные аудиторские сети и их победы на международных конкурсах по заключению контрактов на аудит.

В период 1996-2008 гг. происходит освоение техники системно-ориентированного аудита мелкими и средними российскими аудиторскими фирмами на основе аудиторских стандартов. Переход к риск-ориентированным технологиям мелкими и средними аудиторскими фирмами, видимо,

только начинается, поскольку внешний контроль качества выявляет типичные ошибки данных компаний: низкий уровень планирования аудита, непроведение обзорной проверки перед формированием аудиторского мнения, отсутствие описания выборки и оценки рисков.

4. Эволюция принципа независимости. «Пассивный» фактор. В период «дикого» аудита принцип независимости мог не соблюдаться и не проверялся. Нормативное введение данного принципа относится к 1993 г., заполнение деклараций независимости начало осуществляться с 2002 г., а реальная проверка его соблюдения началась с 2005-2008 гг. после принятия Временных методических рекомендаций и программ проведения, аккредитованных при Минфине РФ профессиональными объединениями проверок качества аудиторских услуг и ФПСАД «Контроля качества услуг в аудиторских организациях».

В 2012 г. были разработаны Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций, включающие концептуальный подход к соблюдению независимости и его применению, а также аудиторское заключение, включающее указание на ограничение его использования и распространения. Правила более детально позиционируют понятие независимости аудитора.

5. Внедрение этических стандартов и норм поведения аудиторов. «Активный» фактор. Нормы аудиторской этики стали разрабатываться палатами аудиторов в России с начала 90-х гг. В 2003 г. был разрабо-

тан и принят первый Профессиональный кодекс этики аудиторов России (пересмотрен в 2007 г.).

Новым законом об аудите в 2008 г. была введена норма обязательного выполнения Кодекса профессиональной этики аудиторов. В настоящее время действует Кодекс профессиональной этики аудиторов, принятый в 2012 г., включающий основные принципы этики, концептуальный подход к их соблюдению и его применение в конкретных ситуациях.

6. Интеграция российского аудита в международную систему. «Активный» фактор. В интеграции российского аудита в международную систему можно выделить 2 этапа. 1 этап 2001–2006 гг. – это получение технической помощи от международных организаций (проект ТАСИС «Аудит в России 1 и 2»), перевод международных аудиторских стандартов для совершенствования федеральных стандартов аудиторской деятельности. Как полагает Соколов Я. [30], и перевод, и понятия, лежащие в основе стандартов, не всегда понятны и ценны российскому аудитору. В частности, в России не принято связывать работу аудитора с категорическим императивом. Многие аудиторы не любят стандарты, так как их соблюдение увеличивает объем работы и ограничивает свободу их действий, делая их деятельность легко проверяемой.

С 2016 г. аудит в России осуществляется на основе международных стандартов аудита (МСА). Это позволило расширить на практике число видов применения аудиторской деятельности (обзорной проверки, согласованных процедур, дью-дилиджинса и т. д.).

7. Изменения видов аудиторских заключений. «Пассивный» фактор. Первый российский аудиторский стандарт 1996 «Аудиторское заключение», подготовленный в существенной степени благодаря лобби большой четверки и составленный на базе МСА, ввел следующие виды: безусловно-положительное, условное-положительное и отрицательное аудиторские заключения, а также и отказ от выдачи аудиторского заключения. В 2002 г. появилось безоговорочно положительное и заключение с оговоркой. Стандартами 2010 г. введены немодифицированное и модифицированное аудиторские заключения. Определена и матрица принятия решений по типологии модификации аудиторского мнения с учетом существенного невсеобъемлющего и всеобъемлющего влияния.

Введение в 2016 г. МСА и нового формата аудиторского заключения призвано преодолеть «молчание аудиторов» за счет введения ключевых вопросов аудита для немодифицированного мнения и сделать более открытой информацию для инвесторов посредством новой структуры представления аудиторского мнения. Ключевые вопросы аудита – основной инновационный компонент нового формата аудиторского заключения. Формат их представления может

способствовать усилению взаимодействия аудиторов и рейтинговых агентств, аудиторов и лиц, отвечающих за корпоративное управление, а также улучшать информационную базу инвесторов для правильного понимания состояния дел у клиента.

8. Состояние российского рынка аудита. По некоторым оценкам в период «дикого» аудита функционировало 800–900 аудиторских фирм, в которых работало до 5000 аудиторов [32].

Статистическое наблюдение за российским рынком аудита началось в 2006 г. Результаты экспертной оценки показали, что в 2005 г. фактически вели аудиторскую деятельность 4,5–5,0 тыс. аудиторских организаций. Для целей анализа рынка аудиторских услуг, исходя из надежности и точности имеющейся информации, в интервале, определенном экспертным путем, количество аудиторских организаций в 2005 г. может быть принято равным 4,7 тыс. [33]

Основные количественные показатели развития рынка аудита в России в 2004–2008 гг. представлены в табл. 2. Развитие рынка аудита в данный период характеризуется быстрым ростом доходов от аудита, числа аудиторов и клиентов аудиторских фирм. При этом уровень выдачи модифицированных аудиторских заключений находился примерно на одном уровне – 40–50%.

Основные количественные показатели развития рынка аудита в России в 2009–2017 гг. представлены в табл. 3. Развитие рынка аудита в данный период характеризуется стагнацией объемов доходов аудиторских фирм. Введение саморегулирования аудиторской деятельности и нового единого квалификационного аттестата сопровождается резким сокращением числа аудиторов при относительной стабильности числа аудиторских фирм. При этом отмечено резкое снижение уровня выдачи модифицированных аудиторских заключений.

Тенденция стагнации доходов аудиторских компаний и сокращение числа аудиторов, видимо, будет продолжаться в ближайшем будущем.

9. Развитие видов аудиторской деятельности. «Пассивный» фактор. Параллельно с развитием аудиторской практики формируются технологии осуществления консалтинговой деятельности и аутсорсингового бухгалтерского обслуживания. Если в 2005 г. доля неаудиторской деятельности в общих доходах аудиторских фирм составляла 35%, то в 2008 г. – 40–55%, а в 2013 г. – 46–63% и 2017 г. – 44–52% [33]. Другими словами, у московских и региональных аудиторских компаний в настоящее время основной доход формируется от оказания консалтинговых и бухгалтерских услуг. Это косвенно свидетельствует об усилении монополизации рынка аудита.

10. Эволюция литературного освещения теории и практики аудита. «Активный» фактор. В 90-е годы был осуществлен перевод зарубежной аудиторской литературы по аудиту под редакцией профессора Соколо-

ва Я.В. [29–31] Были переведены такие авторы, как Адамс Р., Аренс А., Лоббек Дж. [1, 3], осуществлен перевод стандартного учебника «Аудит Монтгомери» [11]. Серьезный вклад в развитие риск-ориентированной техники аудиторской деятельности сделали публикации в рамках реализации проекта ТАСИС «Аудит в России 1». По итогам проекта была выпущена монография С. А. Ремизова, Н.А. Табалина «Аудит: современная методика: Проверка разделов отчетности согласно МСА и ФПСАД» [25], в которой была впервые дана российская трактовка риск-ориентированных программ аудита.

Серьезные монографические исследования были опубликованы В. Скабарой в области аудиторского документооборота [28], С. Бычковой – планирования, оценки рисков и аудиторских доказательств [6–8]. Терехова А.А. и Елисеевой И.И. – выборке в аудите [13, 32]. Автор данной статьи также участвовал в разработке риск-ориентированных технологий аудита [10, 16–20].

К сожалению, вышедшие большими тиражами учебники по аудиту в последние 20 лет обычно реализуют технологии подкрепляющего аудита и проверки нормативного ведения бухгалтерского учета. Это приводит к тому, что у сотрудников мелких и средних аудиторских компаний отсутствует понимание риск-ориентированных технологий аудита, и потому ими очень болезненно воспринимаются нововведения в аудиторских стандартах.

Российские журналы аудиторской тематики сосредоточены обычно на комментариях по адаптации аудиторских стандартов и реализации программ аудита. Самостоятельных научных исследований в области аудита практически не проводится. Неудивительно, что на Европейском конгрессе бухгалтеров представители России практически не выступают.

В целом такая ситуация свидетельствует о серьезном информационном и инновационном отставании значительного количества российских аудиторских фирм от современных риск-ориентированных технологий проведения аудита.

В 2013–2014 гг. Санкт-Петербургский государственный университет одним из первых аккредитовал в АССА магистерскую программу по аудиту. Такая практика начинает распространяться в ведущих вузах страны, что способствует развитию риск-ориентированной теории и практики аудита.

Вывод. Перспективное развитие российского аудита будут определять следующие «активные» факторы: качественное изменение законодательства в области аудита, совершенствование практики стандартизации аудиторской деятельности, интеграция российского аудита в международную систему. А также «пассивный» фактор – изменение видов аудиторских заключений. Именно эти факторы станут определяющими на ближайшие 5–10 лет российского развития аудита на основе перехода на МСА, создания

с 2022 г. единого рынка аудиторских услуг в рамках ЕАЭС и использования новой типологии аудиторских заключений. Принятие нового закона об аудите и введение регулирующей функции в аудите Центрального банка России могут существенно изменить российский рынок аудита.

Литература/References:

1. Adams R. (2005). *Audit Framework. Translation from English Under the Edition of Ya.V. Sokolov* (Moscow: UNITI). Адамс Р. Основы аудита.

2. Alon A., & P.D. Dwyer (2012) 'Globalization and Multinational Auditing: The Case of Gazprom and PwC in Russia', *Behavioural Research in Accounting*, 24(1), pp. 135-160.

3. Arens A.A. & Loebbecke J.K. (2001) 'Auditing. An Integrated Approach'. Translation from English Under the Edition of Ya.V. Sokolov (Moscow: Finance and Statistics). Аренс Э.А., Лоббек Д.К. Аудит.

4. Baker R.C. (2014) 'A Comparative Analysis of the Development of the Auditing Profession in the United Kingdom and France', *Accounting History*, 19(1-2), pp. 97-114.

5. Bychkova S. (1996) 'The Development and Status of Auditing in Russia', *European Accounting Review*, 5 (1), pp. 77-90.

6. Bychkova S.M. (1998) 'Audit Evidence' (Moscow: Finance and Statistics). Бычкова С.М. Доказательства в аудите.

7. Bychkova S.M. & Gazaryan A.V. (2001) 'Audit Planning' (Moscow: Finance and Statistics). Бычкова С.М., Газарян А.В. Планирование в аудите.

8. Bychkova S.M. & Rasmathanova L.N. (2003) 'Audit Risks' (Moscow: Finance and Statistics). Бычкова С.М., Расматханова Л.Н. Риски в аудиторской деятельности.

9. Cosserat G. & Rodda N. (2009) 'Modern Auditing' – 3rd edition (London: John Wiley).

10. 'Current problems of accounting and auditing' (2013), under the Edition by I. Guzov (St. Petersburg: St. Petersburg State University). Актуальные проблемы учета и аудита, под. Ред. Ю. Гузова.

11. Defliese P., Jaenicke H., O'Reilly V. & Hirsch M. (1997) 'Montgomery's Auditing'. Translation into Russian by S.M. Bychkova under

the Edition by Ya.V. Sokolov. (Moscow: Audit: UNITI). Дефлиз Ф.Л., Дженик Г.Р., О'Рейли В.М., Хирш М.Б. Аудит Монтгомери.

12. Enthoven A., Sokolov Y., Bychkova S., Kovalev V. & Semenova M. (1998) 'Accounting, Auditing and Taxation in the Russian Federation' (The University of Texas Press).

13. Eliseeva I.I. & Terekhov A.A. (1998) 'Statistical methods in Auditing' (Moscow: Finance and Statistics). Елисеева И.И., Терехов А.А. Статистические методы в аудите.

14. Flesher D.L., Previts G.J. & Samson W.D. (2005) 'Auditing in the United States: A Historical Perspective', *ABACUS*, 41(1), pp. 21-39.

15. Guzov I. (2016). *History of auditing in Russia. Periodization and challenges of development. Audit financiar*, XIV, no. (138)/2016, pp. 651-658.

16. Guzov I. (2014) 'Algorithm of company's reorganization audit', *Audit Journal*, 2014, 11, pp. 12-22. Гузов Ю. Алгоритм аудита реорганизации компании.

17. Guzov I. (2013) 'Risk-oriented approach and the problems of formation of the system of internal control' *Audit Journal*, 1, pp. 62-71. Гузов Ю. Риск-ориентированный подход и проблемы формирования системы внутреннего контроля аудиторских фирм.

18. Guzov I., Strelnikova O. (2015) 'Planning Practice in a risk-focused audit', *Audit Journal*, 1, pp. 29-41. Гузов Ю., Стрельникова О. Практика планирования в риск-ориентированном аудите.

19. Guzov I., Strelnikova O., Perestoronina L. (2014) 'Theoretical basis of the audit of internal control system', *Journal of economic integration*, 10, pp. 58-64. Гузов Ю., Стрельникова О., Пересторонина Л. Теоретические основы аудита системы внутреннего контроля.

20. Guzov I.N., Strelnikova O.V., Bykov V.A., Soboleva G.V., Sokolov Ya.V.,... Terenteva T.O. (2008) 'Auditing' (St. Petersburg: St. Petersburg State University). Гузов Ю.Н., Стрельникова О.В., Быков В.А., Соболева Г.В., Соколов Я.В., Терентьева Т.О. Аудит.

21. McGee R. & Prebragenskaya G. (2005) 'Accounting and Financial System Reform in a Transition Economy: A Case Study of Russia' (New York: Springer).

22. Mennicken A. (2008) 'Connecting Worlds: The Translation of International Auditing

Standards into Post-Soviet Audit Practice', *Accounting, Organizations and Society*, 33, pp. 384-414.

23. Mennicken A. (2010) 'From Inspection to Auditing: Audit and Markets as Linked Ecologies', *Accounting, Organizations and Society*, 35 (3), pp. 334-359.

24. Porter B., Simon J. & Hatherly D. (2012) 'Principles of external auditing' (Hoboken: J. Wiley & sons Inc.).

25. Remisov S.A. & Tabalina N.A. (2003) 'Auditing: Modern methodology: Audit of Financial Statements In Compliance with ISA and Federal Standards on Audit Activities (FPSAD)' (Moscow: FBK: Press). Ремизов С.А., Табалина Н.А. Аудит: современная методика: Проверка разделов отчетности согласно МСА и ФПСАД.

26. Samsonova A. (2009) 'Local Sites of Globalisation: A Look at the Development of a Legislative Framework for Auditing in Russia', *Critical Perspectives on Accounting*, 20 (4), pp. 528-552.

27. Samsonova-Taddei A. (2013) 'Social Relations and the Differential Local Impact of Global Standards: The Case of International Standards on Auditing', *Abacus*, 49 (4), pp. 506-538.

28. Skobarya V.V. (1998) 'Auditing: Methodology and Organization' (Moscow: Publishing house "Business and Services"). Скобара В.В. Аудит: методология и организация.

29. Sokolov Ya.V. & Bychkova S.M. (1999) 'About Independent Financial Control in Russia at the Turn of the Century', *Auditing*, 8, pp. 52-60. Соколов Я.В., Бычкова С.М. О независимом финансовом контроле в России на рубеже веков.

30. Sokolov Ya.V. & Bychkova S.M. (2005) 'Audit in the 20th Century Russia', *Audit Bulletin*, 3, pp. 74-83. Соколов Я.В., Бычкова С.М. Аудит в России XX века.

31. Sokolov Ya.V. & Terekhov A.A. (2004) 'Essays on the Development of Auditing' (Moscow: FBK Press). Соколов Я.В., Терехов А.А. Очерки развития аудита.

32. Terekhov A.A. (1998) 'Auditing' (Moscow: Finance and Statistics). Терехов А.А. Аудит.

33. <https://minfin.ru>

34. <https://elibrary.ru/>

Минфин представил программу разработки ФСБУ на 2019-2021 гг.

Министерство финансов РФ опубликовало проект приказа, утверждающего программу разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета с 2019 по 2021 гг. Предыдущий приказ Минфина от 18 апреля 2018г. признается утратившим силу.

В соответствии с программой, за указанный период планируется разработать 14 федеральных стандартов бухгалтерского учета по учету: запасов, нематериальных активов, основных средств, незавершенных капитальных вложений, документов и документообороту в некоммерческой деятельности, доходов, финансовых инструментов, участию в зависимых организациях и совместной деятельности, и ряду других тем. Ответственным за разработку в большинстве случаев является Фонд "Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета "Бухгалтерский методологический центр" (Фонд "НРБУ "БМЦ"), также сам Минфин и Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (ИПБ России).

Изменения запланированы в ПБУ 16/02 "Информация по прекращаемой деятельности" и ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации", где планируется распространить на дочерние структуры положения второго абзаца п. 7 ("Организация, которая раскрывает составленную в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности консолидированную финансовую отчетность или финансовую отчетность организации, не создающей группу, вправе при формировании учетной политики руководствоваться федеральными стандартами бухгалтерского учета с учетом требований Международных стандартов финансовой отчетности"). Ответственным за разработку в обоих случаях является Минфин.

Источник: GAAP.RU

ЕГОРОВА Ирина Сергеевна,
кандидат экономических наук, доцент,
Финансовый университет при Правительстве РФ,
доцент Департамента учета, анализа и аудита,
член экспертного совета СРО РСА
eis-09@mail.ru

Особенности методики аудита налогообложения

Аннотация: Отсутствие в настоящее время идентификации отдельных видов аудита (производственного, социального, экологического, налогового и т.д.), никак не обозначенных в ФЗ №307 “Об аудиторской деятельности”, но достаточно распространенных в теории и практике аудиторской деятельности порождает ряд проблем как организационно-методического характера так и их практической реализации.

Одним из таких видов является аудит налогообложения (налоговый аудит), осуществление которого также не находит отражения в отечественных нормативно-правовых актах, но, тем не менее, является весьма важным направлением как в деятельности аудиторов, так и в рамках реализации образовательных программ высшей школы. В этой связи проблематике идентификации аудита налогообложения и налогового аудита и посвящена данная статья.

Ключевые слова: аудиторская деятельность, аудит налогообложения, налоговый аудит, элементы налога, рабочие документы аудитора.

*EGOROVA Irina S.,
candidate of economic Sciences, associate Professor
Financial University under the Government
of the Russian Federation, associate Professor Of accounting,
analysis and audit Department*

Features of methodology of tax audit

Abstract: currently, the absence of identification of certain types of audit (industrial, social, environmental, tax, etc.), which are not mentioned in the Federal law №307 “On audit activity”, but are quite common in the theory and practice of audit activity raises a number of problems (both organizational and methodological nature and their practical implementation).

One of these types is tax audit (tax audit), the implementation of which is also not reflected in the domestic legal acts, but, nevertheless, is a very important direction in the activities of auditors and in the implementation of educational programs of higher education. In this regard, the problem of identification of tax audit and tax audit is the subject of this article.

Keywords: audit activity, tax audit, tax audit, tax elements, working documents of the auditor.

Деятельность, связанную с учетом и контролем налогов и сборов со стороны аудиторов, можно идентифицировать как “аудиторскую деятельность (услуги) в части проверки исчисления и уплаты налогов и сборов и прочие услуги в области ведения налогового учета и составления налоговой отчетности”, куда включается:

1) аудит налогообложения (налоговый аудит) в виде проверки учета налогов и сборов как части обязательного аудита или в виде инициативного аудита;

2) обзорная проверка достоверности формирования финансовой отчетности в части налогообложения;

3) согласованные процедуры в части проверки налогообложения;

4) компиляция финансовой информации в части налоговой отчетности (при необходимости);

5) прочие услуги в виде налогового консультирования, постановки, восстановления и ведения налогового учета, составления налоговых расчетов и деклараций.

В настоящей статье речь пойдет об аудите налогообложения, а именно о его ме-

тодике, подходы к которой практически не регламентированы.

Автором разработан цикл статей в рамках осуществления налогового аудита, где рассматриваются особенности методических подходов и формирование рабочих документов, цикл статей по осуществлению налогового аудита. В данной статье автором сформированы методические подходы, рекомендуемые проводить аудит налогообложения по его элементам, в рамках двух групп:

1) Элементы налогов, по которым проводится проверка налогов и сборов.

2) Элементы налогов, по которым проводится проверка страховых взносов.

3) Элементы, по которым проводится проверка налогов и сборов

В соответствии со ст. 17 части 1 Налогового кодекса Российской Федерации налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно:

– объект налогообложения;

– налоговая база;

– налоговый период;

– налоговая ставка;

– порядок исчисления налога;

– порядок и сроки уплаты налога.

Объект налогообложения - это реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

Предлагаемая форма рабочего документа аудитора «Аудит правильности формирования объекта налогообложения по конкретному налогу» представлена в табл. 1.

Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения. Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Налоговая база и порядок ее определения, а также налоговые ставки по федеральным налогам и размеры сборов по федеральным сборам устанавливаются ст. 53 части 1 НК РФ.

Табл. 1. Предложения по формированию рабочего документа «Аудит правильности формирования объекта налогообложения по конкретному налогу».

№№ п.п.	Объект налогообложения	Ссылка на НПА	Идентификация	Идентификация в учетной политике для целей налогообложения	Идентификация в учете	Процедура	Предпосылка	Вывод аудитора ¹	Примечание
1.	Реализация товаров, работ или услуг	п.1., ст. 39, главы 7, раздела IV, части 1 НК РФ	Передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу - на безвозмездной основе			Инспектирование	Наличие, полнота, точность, оценка		
2.	Имущество	п.2, ст. 38, главы 7, раздела IV, части 1 НК РФ	Виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации			Инспектирование	Наличие, полнота, точность, оценка		
... далее по объектам обложения									
3.	Прибыль								
4.	Доход								
5.	Расход								
6.	Иное обстоятельство								

¹ соответствует/не соответствует учетная политика для целей налогообложения НК РФ и ее фактическая реализация учетной политике для целей налогообложения)

Предложения по формированию рабочего документа «Аудит правильности формирования налоговой базы по конкретному налогу» представлены в табл. 2.

Налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждо-

го налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.

При обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем налоговом (отчетном) периоде перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за период, в котором были со-

Табл. 2. Предложения по формированию рабочего документа «Аудит правильности формирования налоговой базы по конкретному налогу».

№№ п.п.	Объект налогообложения	Налоговая база	Ссылка на НПА	Процедура	Предпосылка	Налоговая база по данным учета	Налоговая база по данным аудита	Вывод аудитора (соответствует/ не соответствует налоговой базе по данным учета)	
1.	Реализация товаров, работ или услуг ¹	стоимостная характеристика объекта налогообложения	п.1., ст. 53, глава 8 Раздел IV Части 1 НК РФ	Инспектирование	Оценка, точность				
		физическая иная характеристика объекта налогообложения	п.1., ст. 53, гл. 8 Раздел IV Части 1 НК РФ						Оценка, точность
		иная характеристика объекта налогообложения	п.1., ст. 53, гл. 8 Раздел IV Части 1 НК РФ						Оценка, точность
2.	Имущество	стоимостная характеристика объекта налогообложения	п.1., ст. 53, гл. 8 Раздел IV Части 1 НК РФ						
		физическая иная характеристика объекта налогообложения	п.1., ст. 53, гл. 8 Раздел IV Части 1 НК РФ						
		иная характеристика объекта налогообложения	п.1., ст. 53, гл. 8 Раздел IV Части 1 НК РФ						
	...	далее по видам налоговой базы							
3.	Прибыль	и т. д.							
4.	Доход								
5.	Расход								
6.	Иное обстоятельство								

¹ Проверка не являющихся объектами налогообложения в виде реализации приведена в табл. 2.

Табл. 3. Предложения по формированию рабочего документа «Аудит правильности определения налогового периода по конкретному налогу» согласно ст. 55, гл. 8, части 1 НК РФ.

№№ п.п.	Период	Ссылка на НПА п.1., ст. 53, глава 8 Раздел IV Части 1 НК РФ	Процедура	Предпосылка	Налоговый период по данным учетной политики для целей налогообложения	Налоговый период по данным аудита	Вывод аудитора (соответствует/ не соответствует налоговому периоду по данным учета)
1.	Календарный год	п.2, ст.55, гл. 8, раздел III, части 1 НК РФ	Инспектирование	Своевременность признания			
2.	Квартал	п.3.1, ст.55, гл. 8, раздел III, части 1 НК РФ	Инспектирование	Своевременность признания			
3.	Календарный месяц	п.3.3, ст.55, гл. 8, раздел III, части 1 НК РФ	Инспектирование	Своевременность признания			

Табл. 4. Предложения по формированию рабочего документа «Аудит правильности формирования налоговой ставки по конкретному налогу».

№№ п.п.	Объект налогообложения	Налоговая база	Единица измерения налоговой базы	Налоговая ставка	Ссылка на НПА	Процедуры	Предпосылки	Налоговая ставка по данным учета	Налоговая ставка по данным аудита	Вывод аудитора
1.	Реализация товаров (работ, услуг)	Стоимостная характеристика объекта налогообложения	Единица измерения стоимостной характеристики объекта налогообложения	Величина налоговых начислений на единицу измерения стоимостной характеристики объекта налогообложения	п.1., ст.53, гл.8 ч.1 НК РФ	Инспектирование, пересчет				
		Физическая характеристика объекта налогообложения	Единица измерения физической характеристики объекта налогообложения	Величина налоговых начислений на единицу измерения физической характеристики объекта налогообложения						
		Иная характеристика объекта налогообложения	Единица измерения физической характеристики объекта налогообложения	Величина налоговых начислений на единицу измерения иной характеристики объекта налогообложения						
...	далее по видам налоговой базы									

вершены указанные ошибки (искажения).

Под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов. Предложения по формированию рабочего документа «Аудит правильности определения налогового периода по конкретному налогу» согласно ст. 55, гл. 8, части 1 НК РФ представлены в табл. 3.

Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Налоговые ставки по федеральным налогам и размеры сборов по федеральным сборам устанавливаются НК РФ, в то время как налоговые ставки по региональным и местным налогам устанавливаются, соответственно, законами субъектов РФ, нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований в пределах, установленных НК РФ.

При формировании рабочих документов нужно учесть, что Международные стандарты аудита предъявляют особые требования к формированию процедур аудита относительно предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые приедены в МСА 315 (пересмотренный) "Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения", подразделяются на следующие три категории и могут принимать следующие формы:

1) предпосылки о видах операций и событиях за аудируемый период:

- (i) наличие - операции и события, зарегистрированные в учете, имели место и имеют отношение к организации;
- (ii) полнота - все операции и события, которые должны быть учтены, были учтены;
- (iii) точность - суммы и прочие данные, касающиеся учетных операций и событий, отражены надлежащим образом;
- (iv) своевременность признания - операции и события отражены в надлежащем отчетном периоде;
- (v) классификация - операции и события отражены на надлежащих счетах;

2) предпосылки об остатках по счетам на конец периода:

- (i) существование - активы, обязательства и доли участия в капитале действительно существуют;
- (ii) права и обязанности - организация владеет правами на активы или контролирует их, и обязательства представляют собой законные обязанности организации;
- (iii) полнота - все активы, обязательства и доли участия в капитале, которые необходимо было учесть, были учтены;
- (iv) оценка и распределение - активы, обязательства и доли участия в капитале включены в финансовую отчетность в соответствующих суммах, и все соответствующие корректировки в связи с оценкой или распределением надлежащим образом отражены;

3) предпосылки о представлении и раскрытии информации:

(i) наличие, права и обязанности - раскрываемые события, операции и прочие вопросы имели место и имеют отношение к организации;

(ii) полнота - вся информация, которая должна была быть раскрыта в финансовой отчетности, в нее включена;

(iii) классификация и понятность - финансовая информация представлена и описана надлежащим образом, раскрытие информации ясно изложено;

(iv) точность и оценка - финансовая и прочая информация раскрыта достоверно и в надлежащих суммах.

В следующей статье будут рассмотрены особенности формирования рабочих документов по элементам:

- порядок исчисления налога;
- порядок и сроки уплаты налога.

В последующих статьях будут рассмотрены особенности методики налогового аудита по элементам, по которым проводится проверка страховых взносов в соответствии со ст. 18.2. части 1 НК РФ в части проверки:

- 1) объекта обложения страховыми взносами;
- 2) базы для исчисления страховых взносов;
- 3) расчетного периода;
- 4) тарифа страховых взносов;
- 5) порядка исчисления страховых взносов;
- 6) порядка и сроков уплаты страховых взносов.

Литература:

1. *Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 01.12.2014) "Об аудиторской деятельности"*

2. МСА 315 (пересмотренный) "Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения", введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 24.10.2016 N 192н

3. Международный стандарт аудита 500 "Аудиторские доказательства", введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 24 октября 2016 г. № 192н

4. Егорова И.С. Особенности идентификации и осуществления налогового аудита // Аудит.- № 6, 2017 г., с. 13 -16

5. Егорова И.С. Цель и основные принципы аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности согласно российской практике аудита и МСА // Экономика и управле-

ние: проблемы, решения.- №2 (10), 2016 г., с. 172 -180.

6. Егорова И.С. Обзор основных рекомендаций по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций // Аудиторские ведомости.- № 8, 2015 г., с. 16-32

7. Справочно-правовая система "КонсультантПлюс". URL: <http://www.consultant.ru>.

References:

1. Federal law dated 30.12.2008 No. 307-FZ (as amended on 01.12.2014) "On audit activities"

2. ISA 315 (revised), "identifying and assessing the risks of material misstatement by examining the organization and its environment", enacted on the territory of the Russian Federation by the Ministry of Finance of Russia from 24.10.2016 N 192н.

3. International standard of audit 500 "Audit evidence", put into effect on the territory of the Russian Federation by order of the Ministry of Finance of 24 October 2016 № 192н

4. Egorova I. S. features of identification and implementation of tax audit // Audit.- №6, 2017, p. 13 -16

5. Egorova I. S. the Purpose and basic principles of audit of accounting (financial) statements according to the Russian practice of audit and ISA // Economics and management: problems, solutions.- №2 (10), 2016, p. 172 -180

6. Egorova I. S. Review of the main recommendations for the audit of the annual financial statements of organizations // Audit statements.- №8, 2015, p. 16-32

7. Legal-reference system "ConsultantPlus". URL: <http://www.consultant.ru>.

НОВОЕ В АУДИТОРСКОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ: факты и комментарии

Информационное сообщение 10 апреля 2019 г. № ИС-аудит-29

18 марта 2019 г. вступили в силу изменения в Федеральный закон № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма».

Обязанности аудитора по ПОД/ФТ/ФРОМУ при оказании иных услуг

Аудиторы при осуществлении контролируемых операций обязаны в целях ПОД/ФТ/ФРОМУ: исполнять требования, установленные пп. 1, 3, 5 п. 1, пп. 3 и 4 ст. 7.3 Федерального закона № 115-ФЗ в отношении приема на обслуживание и обслуживание публичных должностных лиц.

Под публичными должностными лицами понимаются:

- лица, замещающие (занимающие):
- государственные должности Российской Федерации,
- должности членов Совета директоров Центрального банка РФ,
- должности федеральной государственной службы, назначение на которые и освобождение от которых осуществляются Президентом РФ или Правительством РФ,
- должности в Центральном банке РФ, государственных корпорациях и иных организациях, созданных Российской Федерацией на основании федеральных законов, включенные в перечни должностей, определяемые Президентом РФ;
- иностранные публичные должностные лица,
- должностные лица публичных международных организаций.

В случае, если финансовым операциям клиента-публичного должностного лица Российской Федерации аудитор присваивает высокую степень (уровень) риска совершения в целях легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, или финансирования терроризма, аудитор обязан:

- а) принять на обслуживание такое лицо только на основании письменного решения руководителя либо его заместителя или руководителя обособленного подразделения, которому руководителем либо его заместителем делегированы соответствующие полномочия;
- б) принять обоснованные и доступные в сложившихся обстоятельствах меры по определению источников происхождения денежных средств или иного имущества такого публичного должностного лица;
- в) на регулярной основе обновлять имеющуюся в распоряжении информацию о таких публичных должностных лицах, находящихся на обслуживании у аудитора;
- г) уделить повышенное внимание операциям с денежными средствами или иным имуществом, осуществляемым такими публичными должностными лицами, их супругами, близкими родственниками (родственниками по прямой восходящей и нисходящей линии (родителями и детьми, дедушкой, бабушкой и внуками), полнородными и неполнородными (имеющими общих отца или мать) братьями и сестрами, усыновителями и усыновленными) или от имени указанных лиц.

Департамент регулирования бухгалтерского учета,
финансовой отчетности и аудиторской деятельности
Минфина России

ВАРДАНИЯН Спартак Ашотович,
старший преподаватель кафедры
«Бухгалтерский учет и аудит»
ФГБОУ ВО «Волгоградский государственный
аграрный университет», г. Волгоград
sv@volgau.com

БАЛАШОВА Наталья Николаевна,
д.э.н., профессор, заведующая кафедрой
«Бухгалтерский учет и аудит»
ФГБОУ ВО «Волгоградский государственный
аграрный университет», г. Волгоград

Актуальность и приоритетные направления внутреннего аудита трансферного ценообразования между аффилированными лицами

Аннотация: Актуальность исследования обусловлена тем, что трансфертное ценообразование является в практике крупных хозяйствующих субъектов одним из используемых способов оптимизации налоговых платежей. В то же время в России существует законодательство, которое предусматривает крупные финансовые санкции в отношении тех компаний, которые целенаправленно используют трансфертное ценообразование в целях уклонения от уплаты налогов. Многие компании заинтересованы в том, чтобы заранее проконтролировать и не допустить появления обстоятельств, при которых использование трансфертного ценообразования будет признано незаконным. В этих целях особенно актуальной становится работа внутреннего аудита в таких компаниях.

Ключевые слова: внутренний аудит, трансфертное ценообразование, взаимосвязанные лица, контролируемые сделки, внутренний контроль, управление, оптимизация налогов.

VARDANYAN Spartak Ashotovich,
Senior lecturer of the Department of the Accounting and audit,
Federal State Budgetary Educational Institution
of Higher Education «Volgograd State Agricultural University»,
Volgograd, Russia

BALASHOVA Natalia Nikolaevna,
doctor of economic sciences,
professor of the Department of Accounting and audit,
Federal State Budgetary Educational Institution
of Higher Education «Volgograd State Agricultural University»,
Volgograd, Russia

The actuality and priority trends of an internal audit of transfer pricing between affiliated subjects

Abstract: The relevance of the researching is due to the fact that transfer pricing is one of the methods of optimization of tax payments in the practice of large business entities. At the same time, there is legislation in Russia that provides for major financial sanctions for those companies that purposefully use transfer pricing for tax evasion. Many companies are interested

in previously checking and preventing of the occurrence of circumstances when using of transfer pricing would be considered as illegal. For achievement of this goal, the functioning of internal audit in such companies becomes particularly relevant.

Keywords: internal audit, transfer pricing, affiliated subjects, related parties, controlled deals, internal control, management, tax optimization.

Трансфертное ценообразование (ТЦО) является в практике крупных хозяйствующих субъектов одним из путей оптимизации налоговых платежей и финансовых результатов. ТЦО – это установление таких цен в сделках между взаимозависимыми компаниями, на которые никогда не пошли бы независимые участники рынка, с целью перераспределения дохода (или убытков) внутри группы и минимизации налоговой базы, в том числе с участием подконтрольных участников группы в низконалоговых юрисдикциях.

Само по себе ТЦО не запрещено в Российской Федерации, но в тоже время существует законодательство, которое предусматривает значительные финансовые санкции в виде штрафов и доначисления налогов в отношении тех компаний, которые целенаправленно используют ТЦО в целях уклонения от уплаты налогов на территории России. В частности, с 2012 г. НК РФ дополнен разделом v.1. «Взаимозависимые лица и международные группы компаний». Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании. Документация по международным группам компаний». В данном разделе представлены основные положения о ТЦО.

Многие добропорядочные компании заинтересованы в том, чтобы заранее проконтролировать и не допустить появления обстоятельств, при которых использование ТЦО будет признано незаконным. В этих целях особенно актуальной в таких компаниях становится работа внутреннего аудита как средства, позволяющего постоянно отслеживать ТЦО и предупреждать возникновение факторов, которые могут быть признаны ФНС нарушением законодательства в этой сфере [1, с. 24]. В процессе внутреннего аудита ТЦО аудиторы должны руководствоваться МСА 550 «Связанные стороны» и ФПСАД № 9 «Связанные стороны», при этом знать содержание раздела v.1 НК РФ, положения Практического руководства по трансфертному ценообразованию для развивающихся стран ООН.

Ключевыми понятиями российских правил ТЦО являются контролируемые сделки и взаимозависимые лица.

Для целей налогообложения взаимозависимыми признаются лица, если особенности отношений между этими лицами могут оказывать влияние на результаты сделок между ними и, соответственно, влияют на экономические результаты их деятельности.

Часто вместо понятия «взаимосвязанные лица» используют общепринятое понятие «аффилированные лица».

В статье 105.1 НК РФ перечислены случаи взаимозависимости лиц (как юридических, так и физических лиц). Формальных признаков взаимозависимости 11. Однако при наличии признаков влияния на экономическую деятельность друг друга суд может признать лица взаимозависимыми и без формальных признаков участия, представленных в статье 105.1.

В процессе исследования был проведен обзор практики рассмотрения судами дел по наиболее спорным вопросам ТЦО, опубликованный на сайте Верховного Суда РФ, в котором указано, что при невыполнении формальных критериев взаимозависимости суд может признать лица взаимозависимыми, если налоговый орган представит какие-либо иные доказательства этого [3].

В этой связи внутренние аудиторы должны постоянно отслеживать то, с какими контрагентами осуществляются сделки компании и подпадают ли эти контрагенты под определение связанных сторон. Если да, то обращать особое внимание на формирование цен в сделках с такими контрагентами, чтобы они не могли быть признаны как умышленно установленные для уменьшения прибыли и налогооблагаемой базы.

Другое важное понятие в вопросе ТЦО – это контролируемые сделки.

Контролируемые сделки – это сделки между взаимозависимыми лицами с учетом параметров этих сделок (в том числе суммовых лимитов), прописанных в ст. 105.14 НК РФ, а также сделки между лицами, не являющимися взаимозависимыми, но приравненные к контролируемым сделкам.

Внутренним аудиторам необходимо уметь правильно интерпретировать то, какие сделки с точки зрения российского законодательства будут признаваться контролируемыми и будут привлекать внимание налоговых органов в целях определения ответственности законодательству по ТЦО.

Случаи контролируемых сделок между российскими взаимозависимыми лицами:

- сумма доходов по сделкам между взаимозависимыми лицами за календарный год превышает 1 миллиард рублей.
- одна из сторон сделки является налогоплательщиком НДС, предмет сделки – добытое полезное ископаемое, являющееся объектом налогообложения НДС у этой стороны сделки, сумма доходов по сделкам

между указанными лицами за календарный год превышает 60 млн. руб.

- одна из сторон сделки является налогоплательщиком, применяющим один из следующих специальных налоговых режимов: ЕСХН или ЕНВД [4, с. 56], суммовый лимит доходов за календарный год 100 млн. руб.

- одна из сторон сделки или освобождена от обязанностей налогоплательщика налога на прибыль организаций (например, организация на УСН), или применяет к налоговой базе по налогу на прибыль ставку 0% как участник проекта «Сколково», или является резидентом особой экономической зоны (ОЭЗ) и др. Такие сделки признаются контролируемыми, если сумма доходов по сделкам между этими лицами за календарный год превысит 60 млн. руб.

Сделки, приравненные к контролируемым сделкам:

- сделки с участием посредников (третьих лиц, не признаваемых взаимозависимыми), которые не выполняют в сделках никаких дополнительных функций в цепочке сделок, кроме организации перепродажи товаров (работ, услуг) между двумя взаимозависимыми лицами;

- внешнеэкономические сделки товарами мировой биржевой торговли. К этой группе отнесены товары с кодами ТНВЭД, перечень кодов утвержден Приказом Минпромторга России от 30.10.2012 N 1598 "Об утверждении Перечня кодов товаров в соответствии с Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности, сделки в отношении которых признаются контролируемыми в соответствии со ст. 105.14 НК РФ". Лимит по величине доходов за календарный год с одним лицом для признания таких сделок контролируемыми – 60 млн. руб.;

- сделки с лицами, зарегистрированными в офшорной зоне.

Список государств и территорий, являющихся офшорными зонами, утвержден приказом Минфина России от 13.11.2007 N 108н. Для таких сделок лимит доходов с одним лицом также составляет 60 млн. руб. за календарный год. С 1 января 2018 г. действует новая редакция приказа N 108н - из списка офшоров исключена одна из территорий КНР – «Специальный административный район Гонконг (Сянган)».

Внутренним аудиторам требуется знать об исключениях из правил о контролируемых сделках, чтобы при необходимости суметь доказать неправоту признания

сделки контролируемой в случае возникновения претензий со стороны ФНС.

Даже если сделки отвечают перечисленным выше критериям, согласно пп. 1-3 ст. 105.14 НК РФ, они не признаются контролируемым в следующих случаях:

1. Стороны сделки являются участниками одной и той же консолидированной группы налогоплательщиков (КНГ), за исключением сделок, предметом которых является полезное добытое ископаемое, объект обложения НДС по ставке, установленной в процентах.

2. Сделки, при которых одновременно выполняются следующие условия - участники сделки зарегистрированы в одном субъекте РФ, при этом они не имеют обособленных подразделений в других субъектах РФ или за пределами РФ, не уплачивают налог на прибыль в бюджеты других субъектов РФ, не имеют убытков (включая убытки прошлых периодов, переносимые на будущие налоговые периоды), принимаемых при исчислении налога на прибыль организаций, при отсутствии иных обстоятельств для признания этих сделок контролируемыми (см. пп. 2-7 п. 2 ст. 105.14 НК РФ) [2].

3. Сделки между налогоплательщиками, совершаемые при осуществлении деятельности, связанной с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении углеводородного сырья, в отношении одного и того же месторождения.

4. Межбанковские кредиты (депозиты) со сроком до семи календарных дней (включительно).

5. Сделки в области военно-технического сотрудничества РФ с иностранными государствами, осуществляемого в соответствии с Законом от 19.07.1998 года N 114-ФЗ «О военно-техническом сотрудничестве РФ с иностранными государствами» [2].

6. Сделки по предоставлению поручительств (гарантий) в случае, если все стороны такой сделки являются российскими организациями, не являющимися банками.

7. Сделки по предоставлению беспроцентных займов между взаимозависимыми лицами, местом регистрации либо местом жительства всех сторон и выгодоприобретателей по которым является РФ.

Примеры случаев, когда деятельность организации привлекает внимание ФНС для проверки на соответствие законодательству по ТЦО:

- если организация заявляет налоговые убытки в течение ряда лет и, особенно, если убытки возникли после того, как завершились налоговые каникулы;

- если организация имеет высокую по стоимости долю операций с взаимозависимыми лицами, в сравнении с выручкой от реализации и операционной прибылью налогоплательщика;

- если организация имеет значительное количество операций с лицами из низконалоговых или офшорных юрисдикций, с лицами из государств, с которыми не заключены соглашения об избежании двойного

налогообложения и лицами из государств, от которых налоговые органы не могут получить информацию о налогоплательщиках.

- если организация имеет динамику прибыли (убытка), существенно отличающихся от среднеотраслевых показателей, без очевидных на это причин;

- если организация имеет противоречие между внутрифирменными договорами, политикой в области трансфертного ценообразования и первичными документами, такими, как счета на оплату и таможенными документами; или

- если организация имеет существенную долю расходов в виде лицензионных платежей за использование объектов исключительных прав в пользу взаимозависимых лиц, особенно, если эти исключительные права не зарегистрированы юридически или есть признаки того, что исключительные права возникли на территории нашего государства [4, с. 57].

Если налоговый орган установит, что в результате применения нерыночных цен налогоплательщик недоплатил налоги в бюджет, то штраф составит 40 процентов от неуплаченной суммы (п. 1 ст. 129.3 НК РФ). При этом налогоплательщик освобождается от штрафа при условии представления им ФНС документации, обосновывающей рыночный уровень примененных цен по контролируемым сделкам (п. 2 ст. 129 НК РФ).

Для налоговых органов важно установить, соответствует ли трансфертная цена объективно сформированной рыночной (свободной) цене. Если будет доказано, что трансфертные сделки заключены не на рыночных условиях, последует доначисление налогов исходя из рыночных цен.

Внутренние аудиторы должны знать, какие методы применяет ФНС при проведении налогового контроля за трансфертными ценами, чтобы заранее самому провести анализ ТЦО и при необходимости рекомендовать внести корректировки для недопущения нарушения законодательства по ТЦО. Эти методы следующие:

1) метод сопоставимых рыночных цен (является приоритетным при реализации товаров, работ, услуг);

2) метод цены последующей реализации (является приоритетным, если товар передается без переработки другому лицу);

3) затратный метод (сравнивается с рыночной валовой рентабельностью затрат продавца, применяется при невозможности использования первых двух методов);

4) метод сопоставимой рентабельности (сравнивается операционная рентабельность стороны сделки с рыночным уровнем операционной рентабельности в сопоставимых сделках, применяется при невозможности использования предыдущих методов);

5) метод распределения прибыли (перераспределяется прибыль, полученная участниками сделки; так как она распределяется между независимыми сторонами, применяется преимущественно в случаях, когда сторона сделки владеет НМА, влияющим на

рентабельность и при невозможности применения иных методов).

Если перечисленные методы не позволяют определить, соответствует ли цена товара (работы, услуги), примененная в разовой сделке, рыночной цене, соответствие цены, примененной в такой сделке, может быть определено исходя из рыночной стоимости предмета сделки, установленной независимой оценкой в соответствии с законодательством РФ или иностранных государств об оценочной деятельности.

Таким образом, основная задача внутренних аудиторов при контроле за ТЦО – это заблаговременное выявление обстоятельств, на основании которых ФНС может принять решение о признании сделок контролируемыми, участников сделки связанными сторонами, а применение ТЦО – незаконным. Если не допускать появления таких факторов, то уменьшается риск подвергнуться финансовым санкциям со стороны государства.

Контролируемые сделки можно сделать менее рискованными, и одна из задач внутреннего аудитора – разрабатывать рекомендации, позволяющие минимизировать риск получить наказание за нарушения в сфере ТЦО. Есть множество вариантов.

1. Совершение контролируемых сделок на рыночных условиях. Именно это и требует Налоговый кодекс. Как правило, рыночная цена – это интервал цен. Если установить цену в пределах этого интервала, то никаких дополнительных налоговых последствий не будет.

2. Если у налогоплательщика имеются сделки с контрагентами, которые не являются взаимозависимыми лицами, то цены по таким сделкам признаются ориентиром для целей налогообложения в первоочередном порядке. Соответственно, можно управлять наличием таких сопоставимых сделок с «не взаимозависимыми» налогоплательщиками, чтобы снизить риски пересмотра цены налоговым органом с помощью использования иных источников информации.

3. Выбор метода определения рыночной цены. Установлены ограничения на применение методов определения цены налоговым органом: он может оспорить применяемый метод, только если докажет, что метод явно не применим в рассматриваемой ситуации, что достаточно сложно (п. 5 ст. 105.17 НК РФ). Соответственно, налогоплательщик может при обосновании рыночных цен вести налоговый орган по своему фарватеру – выбрать тот метод, который дает наиболее желаемый результат.

4. Независимая оценка. Данный метод обоснования рыночной цены допустим в редких случаях, по разовой сделке цену можно определить по отчету независимого оценщика.

5. Не допускать превышения лимита по сделкам со связанными сторонами, указанными в НК РФ.

В завершение хочется отметить, что результаты работы внутреннего аудита помо-

гают руководству организаций, применяющих ТЦО в своей деятельности, принимать эффективные управленческие решения, позволяющие свести к минимуму риск нарушения законодательства по ТЦО или риск получения финансовых санкций за нарушения.

Литература:

1. Варданыан, С.А. Базисные векторы развития бухгалтерского учета и аудита на основе блокчейн-технологии в условиях цифровой экономики / С.А. Варданыан // Научное обозрение: теория и практика. 2017. № 11. С. 23-27.

2. Джаарбеков, С. Контролируемые сделки: выбор метода трансфертного ценообразования / С. Джаарбеков // Актуальная бухгалтерия. Доступ из справ.-прав. Сист. «Гарант». URL: <http://www.garant.ru/article/805167/>

3. Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных по-

ложений раздела v 1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации. Утвержден Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 16 февраля 2017 года. URL: http://www.vsrif.ru/Show_pdf.php?Id=11274

4. Олофинская, Ю.П. Формирование системы критериев отбора налогоплательщиков для осуществления контроля цен по сделкам / Ю.П. Олофинская // Проблемы учета и финансов. 2016. № 2 (22). С. 55-59

5. Полугодцев А.В. Развитие информационно-методического обеспечения аудита мошенничества в условиях цифровой экономики / А.В. Полугодцев // Аудит. № 7-8. 2018. С. 16-18..

References:

1. Vardanyan, S.A. (2017) Basic vectors of accounting and audit development based on block-chain technology in the conditions of the digital economy // Nauchnoe obozrenie: teoriya i praktika. 2017. №11. P. 23-27.

2. Dzaarbekov, S. Controlled transactions: the choice of transfer pricing method. Actual accounting. URL: <http://www.garant.ru/article/805167/>

3. Review of the practice of considering by courts of cases involving the application of certain provisions of section v 1 and article 269 of the Tax Code of the Russian Federation. Approved by the Presidium of the Supreme Court of the Russian Federation on February 16, 2017. URL: http://www.vsrif.ru/Show_pdf.php?Id=11274

4. Olofinskaya, Ju.P. (2016). The formation of the system of selection criteria of taxpayers for the realization of the control of prices in transactions // Problemi ucheta i finansov. 2016. № 2 (22). P. 55-59

5. Polugudtsev, A.V. Development of information-methodical supplying of audit of fraud in the conditions of digital economy // Audit. № 7-8. 2018. P. 16-18.

О решениях Совета по аудиторской деятельности от 28 марта 2019 г.

28 марта 2019 г. состоялось заочное голосование Совета по аудиторской деятельности.

На заседании рассматривался вопрос о мерах по обеспечению роста инвестиций в основной капитал организаций, оказывающих аудиторские и бухгалтерские услуги.

С учетом состоявшегося обсуждения Минфину России и Минэкономразвития России было рекомендовано:

1) при определении возможности и целесообразности разработки и принятия мер, направленных на обеспечение роста объема инвестиций в основной капитал организаций, оказывающих услуги в области бухучета и по проведению финансового аудита, исходить из следующего:

а) основой бизнес-модели организаций, оказывающих услуги в области бухучета и по проведению финансового аудита, являются систематические существенные инвестиции в человеческий капитал;

б) бизнес-модель, принятая в организациях, оказывающих услуги в области бухучета и по проведению финансового аудита, не предполагает значимых инвестиций в основной капитал: в этих организациях существенная часть основных средств, в том числе здания, помещения, компьютерное оборудование, используются на условиях аренды, а специальное программное обеспечение - на основании, как правило, неисключительных лицензий;

в) вклад данных организаций в ускорение темпов экономического роста обеспечивается не столько ростом их инвестиций в основной капитал, сколько инвестициями в человеческий капитал, а также оптимизацией структуры затрат как основы ценового уровня оказываемых услуг, приемлемого для заинтересованных субъектов рынка;

г) принятие мер регуляторного, фискального, иного характера, направленных на стимулирование роста инвестиций в основной капитал данных организаций не даст ожидаемой отдачи в части повышения эффективности деятельности этих организаций и качества оказываемых ими услуг и не обеспечит вклад данных организаций в ускорение темпов экономического роста;

2) с целью обеспечения вклада организаций, оказывающих услуги в области бухучета и по проведению финансового аудита, в ускорение темпов экономического роста обратить основное внимание на меры регуляторного, фискального, иного характера, направленные на стимулирование роста инвестиций этих организаций в человеческий капитал, а также стимулирование спроса на качественные услуги этих организаций, ориентированные на создание добавленной стоимости в приоритетных отраслях экономики.

*БЕЛЯЕВА Мария Владимировна,
старший преподаватель Финансового университета
при Правительстве Российской Федерации»
marchen@list.ru*

*ПОПОВА Ольга Владимировна,
к.ю.н., доцент кафедры предпринимательского права
Юридического института БФУ им. И. Канта,
OVPopova@kantiana.ru*

Необходимость модификации правового института материальной ответственности в условиях цифровой экономики

Аннотация: В статье делается вывод о необходимости установления в Трудовом кодексе Российской Федерации нового правового института – «ответственные лица».

В связи с научно-технической революцией стоимость основных средств увеличивается, увеличивается роль объектов интеллектуальной собственности и информации, нарушение их правового режима влечет серьезный реальный ущерб для организации.

Предлагается сместить акцент правового регулирования с установления норм материальной ответственности работника в договоре о полной материальной ответственности на потенциальные возможности применения эффективного контракта.

Ключевые слова: материальная ответственность, ограниченная ответственность, полная ответственность, материально ответственное лицо, ответственность работника, имущество организации, эффективный контракт.

*BELYAEVA Maria V.,
senior teacher of the Financial University under
the Government of the Russian Federation
marchen@list.ru*

*POPOVA Olga V.,
associate Professor of Business Law/Juridical Institute
of Immanuel Kant Baltic Federal University, PhD in law.
OVPopova@kantiana.ru*

The Need to Modify the Legal Institution of Liability in the Digital Economy

Abstract: In the article the conclusion about the necessity of establishing in the Labour code of the Russian Federation of a new legal concept – the "responsible person" and transformation of the legal institution of materially-responsible person.

In connection with the scientific and technological revolution, the value of fixed assets increases, the role of intellectual property and information increases, violation of their legal regime entails serious real damage to the organization.

It is proposed to shift the focus of legal regulation from the establishment of the norms of liability of the employee in the contract on full liability to the potential application of an effective contract.

Keywords: material liability, limited liability, full liability, material responsible person, employee liability, property of the organization, effective contract.

Одним из наиболее часто выявляемых нарушений системы внутреннего управленческого контроля является неправильное заключение договоров с работниками: либо договоры о полной материальной ответственности заключаются с работниками, с которыми такие договоры не могут быть заключены, либо в организации вовсе не заключены договоры о полной материальной ответственности.

Имеющийся в настоящее время правовой институт материальной ответственности работника не в полной мере отвечает требованиям времени, так как в условиях цифровой экономики используется дорогостоящее имущество, компьютеры, оргтехника, робототехника, при этом размер заработной платы работника не позволяет надеяться, что в течение обозримого будущего стоимость такого имущества будет возвращена им в бюджет организации.

В первую очередь, данные вопросы возникают при анализе отношений, связанных с использованием имущества государственных учреждений¹: научно-исследовательских институтов, образовательных учреждений, министерств и ведомств. Кроме того, эта проблема остра и для юридических лиц, обеспечивающих эксплуатацию имущества, к которому имеется общий доступ, например, управляющих организаций.

В положениях по бюджетному учету введено новое понятие «ответственные лица», которое используется наряду с понятием «материально ответственные лица». Так, например, Приказом Министерства финансов Российской Федерации (далее – Минфин России) от 17 ноября 2017 г. N 194н внесены изменения в Приказ Минфина России от 30 марта 2015 г. N 52н и, в частности, установлено, что инвентаризационная опись (сличительная ведомость) по объектам нефинансовых активов (ф. 0504087) составляется комиссией учреждения по ответственному(ым) (материально ответственному(ым)) лицу(ам) с формированием расписки ответственного(ых) лица (лиц) и с указанием лица (лиц), ответственного(ых) за сохранность имущества, в том числе лица (лиц) с полной материальной ответственностью (далее – ответственное(ые) лицо(а)).²

¹ См., например: Ревизии и проверки государственных (муниципальных) учреждений - 2017 / под общ. ред. д. э. н. Ю.А. Васильева. М.: БиТуби, 2017. 240 с.

² Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 17 ноября 2017 г. N 194н "О внесении изменений в приказ Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2015 г. N 52н "Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного

на практике организации пытаются заключать с ответственными лицами договоры о полной материальной ответственности.

В Трудовом кодексе Российской Федерации (далее – ТК РФ) предусмотрено, что материальная ответственность работника имеет пределы, ограниченные размерами его среднего месячного заработка (ст. 241 ТК РФ), кроме того, по общему правилу общий размер удержания с каждой заработной платы не может быть больше 20 %.

В ТК РФ перечислены основания полной материальной ответственности работника (ст. 243 ТК РФ). Договорная ответственность поименована среди прочих оснований, хотя ясно, что договор предполагает свободу воли обеих сторон на его заключение (в частности, и трудовой договор согласно положениям ст. 56 и 57 ТК РФ основывается на принципах свободы воли сторон), тогда как незаключение договора о полной материальной ответственности работником в случае, если такая должность и работа предусмотрена в Перечне, утвержденном в Постановлении Минтруда от 31.12.2002 № 25³, будет означать для работника, что он не будет принят на работу.

На практике возникает множество случаев, когда работников вынуждают заключать договоры о полной материальной ответственности уже постфактум приема на работу, либо, когда ущерб работодателю уже причинен (выявлена недостача в бухгалтерском учете или авария на транспорте уже произошла). И в этом случае специалистами часто предполагается внести изменения в трудовой договор в соответствии с нормами статьи 72 ТК РФ (по соглашению сторон), либо статьи 74 ТК РФ. Но односторонний порядок допустим только при наличии причин, связанных с изменением организационных или технологических условий труда, поэтому работодателю в случае спора с работником придется доказывать эти изменения в сравнении с порядком, установленным в организации, действующим при приеме работника на работу.

самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными (муниципальными) учреждениями, и Методических указаний по их применению" // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 18.12.2017.

³ Постановление Минтруда РФ от 31.12.2002 N 85 "Об утверждении перечней должностей и работ, замещаемых или выполняемых работниками, с которыми работодатель может заключать письменные договоры о полной индивидуальной или коллективной (бригадной) материальной ответственности, а также типовых форм договоров о полной материальной ответственности" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 03.02.2003 N 4171) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти", N 12, 24.03.2003.

Таким образом, совершенно ясно, что норма, изложенная в статье ТК РФ, должна содержать классификацию на общую и специальную (договорную) полную материальную ответственность работника, а также уточнение причин, когда работник может отказаться от заключения договора от полной материальной ответственности, в случаях, если его должность или работа подпадает под Перечень должностей и работ, утвержденном в Постановлении Минтруда от 31.12.2002 № 25.

Данные нормы из года в год вызывают достаточно большое количество правоприменительных споров. Работодатель должен учитывать ряд важных обстоятельств, если хочет, чтобы судебное дело было решено в его пользу: противоправность поведения и вину работника в причинении ущерба; причинную связь между поведением работника и наступившим ущербом; наличие прямого действительного ущерба, а также соблюдение правил заключения договора о полной материальной ответственности. Именно работодатель должен доказать отсутствие обстоятельств, исключающих материальную ответственность работника. Необходимость учета всех этих обстоятельств для решения дела было разъяснено в Постановлении Пленума Верховного суда Российской Федерации от 16.11.2006 N 52⁴.

С другой стороны, организации должны организовать и осуществлять надлежащий внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной деятельности согласно положениям статьи 19 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 29.07.2018) "О бухгалтерском учете"⁵. Внутренний контроль важен для каждого экономического субъекта, но тем не менее, в государственном секторе от обеспечения внутреннего контроля зависит сохранность государственного имущества, что еще больше повышает необходимость надлежащей организации внутреннего контроля в государственных учреждениях.

В п. 20, 23 Федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора" особо отмечается безусловность требований внутреннего контроля при принятии к учету первичных и сводных документов, касающихся объектов

⁴ Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 16.11.2006 N 52 (ред. от 28.09.2010) "О применении судами законодательства, регулирующего материальную ответственность работников за ущерб, причиненный работодателю" // Бюллетень Верховного Суда РФ. N 1 2007.

⁵ Собрание законодательства РФ. 12.12.2011. N 50. ст. 7344.

бухгалтерского учета и изменяющих их фактов хозяйственной жизни⁶.

И одним из элементов внутреннего контроля традиционно рассматривался правовой институт материально ответственных лиц, когда за имуществом закреплялись материально ответственные лица, сохранность имущества проверялась во время инвентаризаций с участием соответствующих материально ответственных лиц, и в случае недостат именно материально ответственные лица несли материальную ответственность.

Именно поэтому работодатели пытались и пытаются заключать с работниками договоры о полной материальной ответственности, даже и в том случае, когда такие ни должность, ни работа не были поименованы в вышеупомянутом Перечне, хотя такие договоры будут признаны недействительными в суде и не дадут никакого положительного эффекта для сохранности имущества.

Введение еще одной дефиниции «ответственное лицо» вызвало у руководства и лиц, ответственных за бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях, недоумение: как применять нормы законодательства при возмещении работником причиненного прямого ущерба.

Данные запросы вылились в начале 2018 г. в разъяснения Минфина России в письме Минфина России от 24 января 2018 г. N 02-07-05/37297⁷, смысл которого заключается в том, что обязанность работника (материально ответственного лица) возмещать причиненный работодателю (наймодателю) прямой ущерб не определяется положениями законодательства Российской Федерации о ведении бухгалтерского учета, а определяется трудовым законодательством.

Только необходимо понимать, что в трудовом законодательстве пока нет легального определения «ответственное лицо», его правового статуса и отличительных квалифицирующих признаков от материально ответственного лица. Поэтому разъяснение компетентного ведомства ненамного прояснило ситуацию.

Однако мы полагаем, что правовой институт материальной ответственности работника требует серьезной модификации.

Специалисты считают, что материальная ответственность и договор о полной материальной ответственности защищает ра-

ботодателя от убытка, а «сотрудника будет мотивировать бережно относиться к имуществу и ответственно выполнять работу», однако, это не совсем так⁸.

Работодатель, заключив договор о полной материальной ответственности работника, полагает, что снимает с себя любые проблемы, связанные с контролем за имуществом, а работник не всегда может влиять на ситуацию. Например, согласно положениям Квалификационного справочника должностей руководителей, специалистов и других служащих⁹ комендант обеспечивает сохранность и содержание в исправном состоянии имущества, находящегося в его ведении, однако, может ли он фактически проконтролировать сохранность всего имущества современного здания, включающего в себя компьютеры, оргтехнику, систему видеонаблюдения и т. д., и т. п. Стоимость имущества, находящегося порой только в одном из кабинетов, может превышать в разы заработную плату коменданта за год.

Эти вопросы правильной отразить не в типовом договоре о полной материальной ответственности с работником, а в эффективном контракте, где были бы максимально отражены все должностные обязанности, зона ответственности работника и элементы «депремирования».

Некоторые специалисты рассматривают лишение премии работника в числе способов привлечения работника к материальной ответственности¹⁰.

Полагаем, что отождествление материальной ответственности с невыплатой незаработанной премии довольно спорно, однако, если работник будет понимать, что он должен делать, чтобы не возникли негативные последствия для организации и реальные последствия для себя лично, связанные не с отдаленным и весьма спорным, требуемым доказательств наказанием, а с конкретным уменьшением заработной платы, стимула к выполнению должностных обязанностей будет больше. Например, работник должен контролировать состояние сантехники в здании. В случае, если он обнаружил неисправность, в его должностные обязанности входит написать служебную записку непосредственному руководителю, таким образом, руководитель (на то он и руководитель) должен организовать устранение неполадок.

В случае, если служебной записки от работника не было, работник нарушил свои обязанности, эффективность контракта не соблюдена, если же служебная записка была своевременно представлена руководителю, но руководитель не организовал ремонт, в результате чего потоп испортил дорогостоящее оборудование, эффективность контракта не соблюдена у руководителя.

Предположить, что работник должен будет выплатить стоимость оборудования в том или ином случае, нереально, поэтому само по себе заключение договора о полной материальной ответственности – фикция.

Да, даже руководитель организации, который априори считался лицом, с которым можно и нужно заключать договор о полной материальной ответственности, может ли нести полную материальную ответственность за вверенное ему имущество?

Одно дело, когда руководитель должен возместить организации убытки, причиненные его виновными действиями, в этом случае правильной применять более строгие нормы гражданского законодательства, с другой стороны, если он по неосторожности испортит имущество, предоставленное для организации его труда.

В этом случае нужно согласиться с выводами специалистов, которые считают, что несправедливо «применять правило ст. 277 ТК РФ о полной материальной ответственности (вместо ограниченной, которая в аналогичном случае применялась бы к обычному работнику)», так как действительно материальный вред работодателю причинен «не в связи с осуществлением функций управления»¹¹.

В случае наличия особо ценного имущества в организации соблюдением требований внутреннего контроля нужно считать не заключение договоров о полной материальной ответственности, которые не пополнят бюджет в случае утраты этого имущества, а обязательное заключение договора страхования на стоимость особо ценного имущества.

Но основной проблемой, мало исследованной к настоящему моменту, становится непонимание, как применять нормы материальной ответственности к случаям, когда в результате действий работника организация понесла вред из-за разглашения персональных данных работников и коммерческой информации с дальнейшими судебными исками и возмещением имущественного вреда работником.

По мнению некоторых ученых, «разглашение охраняемой законом тайны организации может быть связано только с уменьшением вероятности получения прибыли (срыв контракта) из-за того, что какие-либо сведения стали известны конкурентам, и не

⁶ Приказ Минфина России от 31.12.2016 N 256н "Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора "Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора" (Зарегистрировано в Минюсте России 27.04.2017 N 46517) // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 02.05.2017.

⁷ Бюджетные организации: акты и комментарии для бухгалтера. 2018. N 4.

⁸ Ларина А. Материальная ответственность уволившегося работника: о чем должен помнить работодатель? // Практический бухгалтерский учет. Официальные материалы и комментарии. 2018. N 8. С. 22 - 33.

⁹ Квалификационный справочник должностей руководителей, специалистов и других служащих (утв. Постановлением Минтруда России от 21.08.1998 N 37) (ред. от 27.03.2018) // Минтруд РФ. М. 1998.

¹⁰ Алистархов В. Выбор вида наказания работнику за разглашение сведений с ограниченным доступом // Трудовое право. 2014. N 9. С. 37 - 48.

¹¹ Зайцева Л.В. Трансформация материальной ответственности руководителя юридического лица в гражданско-правовую ответственность // Юрист. 2015. N 22. С. 19 - 22.

связано с причинением реального ущерба работодателю»¹².

С этим нельзя полностью согласиться, так как, согласно положениям п. 2 ст. 15 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ), к реальному ущербу относятся и расходы, которые лицо, чье право нарушено, произвело или должно будет произвести для восстановления нарушенного права.

Таким образом, работодатель должен будет возместить ущерб работнику, персональные данные которого были разглашены, включая компенсацию морального вреда согласно ст. 151 ГК РФ, либо контрагенту, коммерческая тайна которого находилась по договору коммерческой концессии или на основании другого правоотношения.

Еще более сложной ситуацией является закрепление имущества за одним лицом, когда это имущество передается третьим лицам (тренер и члены команды¹³, учитель и школьники), или к пользованию этим имуществом допускается неограниченный круг лиц (детские и спортивные площадки). Согласно положениям ст. 239 ТК РФ материальная ответственность работника исключается в случае возникновения ущерба вследствие непреодолимой силы, нормального хозяйственного риска либо неисполнения работодателем обязанности по обеспечению надлежащих условий для хранения имущества, вверенного работнику.

Поэтому договоры о полной материальной ответственности с работниками, которые не владеют закрепленным за ними имуществом непосредственно, неуместны.

Хотя применение положений этой статьи остается проблемным из-за ряда обстоятельств, в том числе дискуссионности «вопроса о перечне указанных обстоятельств, о необходимости его расширения или уменьшения»¹⁴.

Именно поэтому, в целях минимизации споров, в локальных документах и трудовом договоре должен быть также закреплен определенный алгоритм действий, например, ежедневный контроль целостности тренажеров и детского инвентаря на детской площадке, требующий определенных действий от лица, за которым закреплено это оборудование, в случае поломки.

Отсутствие предусмотренных в регламенте действий, бездействие работника в случае необходимости влечет за собой отсутствие премии и дисциплинарные взыскания.

При этом надо понимать, что ущербом для управляющей компании будет не только (и не столько) необходимость ремонта качелей, а риск возмещения вреда здоровью ребенка, если он получит травму, пользуясь неисправным оборудованием.

Учеными предлагается трансформировать институт ответственности в трудовом праве, закрепив единую главу, «содержащую процедурные принципы и правила, детально регламентирующие привлечение работников к трудовому ответственности»¹⁵. И эту идею о введении единой трудовой ответственности хочется всецело подержать.

Таким образом, в условиях научно-технической революции полная материальная ответственность в соответствии с договором о полной материальной ответственности имеет смысл только для таких должностей и работ, которые действительно непосредственно обслуживают материальные ценности, например, кассиры.

Да и то, если работодатель создал условия, необходимые работникам в случае причинения ущерба не по их вине для того, чтобы нормально работать, обеспечивать полную сохранность вверенного им имущества. В частности, купил аппарат по проверке банкнот, оборудовал помещение видеонаблюдения.

В других случаях возложение полной материальной ответственности на технических сотрудников (комендантов и т. п.) и руководителей (начальников отделов, заведующих) просто бессмысленно, так как реально проконтролировать сохранность закрепленного за ними имущества работники не могут, а размер заработной платы не учитывает возможность полного возмещения в бюджет стоимости утраченного или поврежденного имущества.

И в этом случае сложно будет говорить о справедливости возмещения вреда, охарактеризовать его как компенсацию «в правомерных и нравственно допустимых формах, а также в разумных и соразмерных пределах»¹⁶.

В трудовых договорах с работниками, ответственными за сохранность имущества, должно быть предусмотрено не обязательство по заключению договора о полной материальной ответственности, а зависимость переменной части заработной платы от условий соблюдения должностных обязанностей, связанных с контролем

сохранности вверенного имущества, то есть применение элементов эффективного контракта.

В трудовом законодательстве должно быть введено новое понятие «ответственные лица», уже используемое в бюджетном законодательстве, с указанием особенностей правового статуса этих работников, установлением требований к их должностным обязанностям.

Договоры о полной материальной ответственности могут остаться для узкой категории лиц (например, кассиры), однако, должно быть введено условие о необходимости заключения такого договора как условия вступления в должность. Установление таких норм не будет вводить в заблуждение ни работников, ни работодателя, а для особо ценного имущества предусмотрено обязательное страхование.

Если корректировка норм ТК РФ – это гуманный перспектива на будущее, то в настоящее время решением проблемы здесь и сейчас с установлением ответственных лиц в организации и соблюдением требований по организации внутреннего контроля может стать локальное законодательство и тщательные формулировки трудовых договоров.

Литература:

1. Алистархов В. Выбор вида наказания работнику за разглашение сведений с ограниченным доступом // Трудовое право. 2014. N 9. С. 37 - 48. [Электронный ресурс]. Доступ из СПС "Консультант Плюс".
2. Зайцева Л.В. Трансформация материальной ответственности руководителя юридического лица в гражданско-правовой ответственности // Юрист. 2015. N 22. С. 19 - 22. [Электронный ресурс]. Доступ из СПС "Консультант Плюс".
3. Ибрагимова А.И. Отдельные проблемы определения размера подлежащего возмещению причиненного вреда в российском гражданском праве // Российская юстиция. 2018. N 4. С. 9 - 13. [Электронный ресурс]. Доступ из СПС "Консультант Плюс".
4. Кострова О.В., Вячеслава Е.А. Проблемы правоприменительных процедур института материальной ответственности // Российская юстиция. 2016. N 6. С. 18 - 20. [Электронный ресурс]. Доступ из СПС "Консультант Плюс".
5. Ларина А. Материальная ответственность уволившегося работника: о чем должен помнить работодатель? // Практический бухгалтерский учет. Официальные материалы и комментарии. 2018. N 8. С. 22 - 33. [Электронный ресурс]. Доступ из СПС "Консультант Плюс".
6. Обухова Г.Н. Системность в построении процедур дисциплинарной и материальной ответственности и необходимость их гармонизации в российском трудовом законодательстве // Lex russica. 2017. N 9. С. 73 - 85. DOI: 10.17803/1729-5920.2017.130.9.073-085 (www.doi.org).
7. Ибрагимова А.И. Отдельные проблемы определения размера подлежащего возмещению причиненного вреда в российском гражданском праве // Российская юстиция. 2018. N 4. С. 9 - 13.

¹² Кострова О.В., Вячеслава Е.А. Проблемы правоприменительных процедур института материальной ответственности // Российская юстиция. 2016. N 6. С. 18 - 20.

¹³ См. например, Фимина Н. Недостача малоценного спортивного инвентаря // Учреждения физической культуры и спорта: бухгалтерский учет и налогообложение. 2017. N 10. С. 19 - 24.

¹⁴ Сагандыков М.С. К вопросу об обстоятельствах, исключающих материальную ответственность работников // Адвокат. 2016. N 2. С. 64 - 68.

¹⁵ Обухова Г.Н. Системность в построении процедур дисциплинарной и материальной ответственности и необходимость их гармонизации в российском трудовом законодательстве // Lex russica. 2017. N 9. С. 73 - 85. DOI: 10.17803/1729-5920.2017.130.9.073-085 (www.doi.org).

¹⁶ Ибрагимова А.И. Отдельные проблемы определения размера подлежащего возмещению причиненного вреда в российском гражданском праве // Российская юстиция. 2018. N 4. С. 9 - 13.

7. Ревизии и проверки государственных (муниципальных) учреждений - 2017 / под общ. ред. д. э. н. Ю.А. Васильева. М.: БиТуби, 2017. 240 с. [Электронный ресурс]. Доступ из СПС "Консультант Плюс".

8. Сагандыков М.С. К вопросу об обстоятельствах, исключающих материальную ответственность работников // Адвокат. 2016. N 2. С. 64 - 68. [Электронный ресурс]. Доступ из СПС "Консультант Плюс".

9. Фими́на Н. Недостача малоценного спортивного инвентаря // Учреждения физической культуры и спорта: бухгалтерский учет и налогообложение. 2017. N 10. С. 19 - 24. [Электронный ресурс]. Доступ из СПС "Консультант Плюс".

References:

1. Aristarkhov V. selection of the punishment to the employee for the disclosure of information with limited access // Labor law. 2014. N 9. S. 37 - 48.

2. Zaitseva L. V. Transformation of financial responsibility of the head of a legal entity into civil liability // Lawyer. 2015. N 22. P. 19 - 22.

3. Some problems of determining the amount of damage to be compensated in the Russian civil law // Russian justice. 2018. N 4. P. 9 - 13.

4. Kostrova O. V., Vyacheslav E. A. Problems of law enforcement procedures of the Institute of liability. Russian justice. 2016. N 6. P. 18 - 20.

5. Larina A. liability retired employee: what should remember to the employer? // Practical accounting. Official materials and comments. 2018. N 8. P. 22 - 33.

6. Obukhova G. N. Consistency in the construction of disciplinary and liability procedures and the need for their harmonization in the Russian labor legislation // Lex russica. 2017. N 9. P. 73 - 85. DOI: 10.17803/1729-5920.2017.130.9.073-085 (www.doi.org).

7. Audit and verification by the state (municipal) institutions - 2017 / under the General editorship of doctor of Economics Yu. a. Vasilyev. M.: Bitubi, 2017. 240 p.

8. Sagandykov M. S. to the question of the circumstances excluding the material responsibility of employees // Lawyer. 2016. N 2. P. 64 - 68.

9. Fimina N. Lack of low-value sports equipment // Institutions of physical culture and sports: accounting and taxation. 2017. N 10. P. 19 - 24.

**НОВОЕ В АУДИТОРСКОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ:
факты и комментарии**

Информационное сообщение 10 апреля 2019 г. № ИС-аудит-29

18 марта 2019 г. вступили в силу изменения в Федеральный закон № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма».

Обязанности аудитора по ПОД/ФТ/ФРОМУ при оказании иных услуг

Аудиторы при осуществлении контролируемых операций обязаны в целях ПОД/ФТ/ФРОМУ применять меры по замораживанию (блокированию) денежных средств или иного имущества.

Меры по замораживанию (блокированию) денежных средств или иного имущества применяются аудитором при осуществлении контролируемых операций незамедлительно, но не позднее одного рабочего дня со дня размещения на официальном Интернет-сайте Росфинмониторинга информации о включении организации или физического лица в перечень организаций и физических лиц, в отношении которых имеются сведения об их причастности к экстремистской деятельности или терроризму, либо со дня размещения на официальном Интернет-сайте Росфинмониторинга решения о применении мер по замораживанию (блокированию) денежных средств или иного имущества, принадлежащих организации или физическому лицу, в отношении которых имеются достаточные основания подозревать их причастность к террористической деятельности (в том числе к финансированию терроризма) при отсутствии оснований для включения в указанный перечень. Исключение составляют случаи, установленные пунктами 2.4 и 2.5 статьи 6 Федерального закона № 115-ФЗ.

О применении мер по замораживанию (блокированию) денежных средств или иного имущества аудитор обязан незамедлительно проинформировать Росфинмониторинг. Порядок такого информирования установлен Положением о представлении информации в Федеральную службу по финансовому мониторингу организациями, осуществляющими операции с денежными средствами или иным имуществом, и индивидуальными предпринимателями и направлении Федеральной службой по финансовому мониторингу запросов в организации, осуществляющие операции с денежными средствами или иным имуществом, и индивидуальным предпринимателям, утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 19.03.2014 № 209.

Применение аудитором мер по замораживанию (блокированию) денежных средств или иного имущества в соответствии с п. 1 ст. 7.1, пп. 6 п. 1 ст. 7 и п. 5 ст. 7.3 Федерального закона № 115-ФЗ не является основанием для возникновения гражданско-правовой ответственности аудитора.

*Департамент регулирования бухгалтерского учета,
финансовой отчетности и аудиторской деятельности
Минфина России*

АХМАДЕЕВ Равиль Габдуллаевич,
кандидат экономических наук, доцент,
кафедра «Бухгалтерский учет и налогообложение»,
Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова
ahm_rav@mail.ru

Налогообложение самозанятых: новации фискального законодательства с 2019 г.

Аннотация: Налоговая система в странах рыночной экономики выполняет функции одного из регуляторов экономики, и налоговые службы осуществляют связь налогоплательщика с государством. В Российской Федерации законодательные нормы в области налогообложения носят ярко выраженный фискальный характер. В статье проводится сравнительный анализ действующих специальных налоговых режимов для индивидуальных предпринимателей с учетом введения с 2019 г. нового налога для самозанятых. Выделены наиболее важные факторы, не позволяющие в должной мере повлиять на активность развития данного сектора экономики. Вместе с тем повышение активности предпринимательской деятельности служит фактором наращивания национального богатства, следовательно, увеличивает объем налоговых поступлений в бюджеты всех уровней.

Ключевые слова: специальные налоговые режимы, индивидуальные предприниматели, упрощенная система налогообложения, патент, налог, бюджет, налог на профессиональный доход, выручка, субъекты малого предпринимательства.

AKHMADEEV Ravil Gabdullaevich,
Candidate of economical science,
Associate professor of the chair «Accounting and Taxation»
Plekhanov Russian University of Economics
ahm_rav@mail.ru

Taxation of selfemployed citizens: 2019 fiscal novelties

Abstract: The taxation system in developed states acts as one of the economic regulators, while the taxation services act as a link between the taxpayer and the government. The taxation legislative norms are of a clearly fiscal character in the Russian Federation. The article compares the current special taxation regimes for self-employed businessmen taking into account a new tax for selfemployed people, which came in force from 2019. The key factors, which do not allow the government to

influence the development of this economic sector, are singled out. At the same time higher business activity is a factor in amassing national wealth and boosting tax receipts to all budgets.

Keywords: special tax regimes, individual entrepreneurs, simplified tax system, patent tax, taxes, budget, tax on the professional income, revenue, small entrepreneurship.

В большинстве мировых стран малому предпринимательству принадлежит значительное место в общей величине валового национального продукта. Это позволяет своевременно удовлетворить текущий спрос в производстве необходимых товаров, работ (услуг), повлиять на уровень занятости населения. Вместе с тем субъекты малого бизнеса в Российской Федерации постоянно подвергаются влиянию различных административных реформ, что негативно отражается на колебаниях настроений бизнесменов, а также прозрачности и открытости ведения собственного бизнеса [1, 2]. Развитию малого предпринимательства препятствует целый ряд экономических факторов, особое положение занимает действующая система налогообложения, характеризующаяся наличием специальных налоговых режимов, которые еще с 1995 года должны были создать благоприятные финансовые условия для налогоплательщиков, относящихся к сфере малого и среднего бизнеса [3]. Вместе с тем объективно создание специальных режимов налогообложения диктовалось усилением роли субъектов малого предпринимательства в экономике и стремлением обеспечить соответствующее развитие в отечественных условиях (рис. 1).

При этом общий режим налогообложения является достаточно сложным в практике применения субъектами малого бизнеса, поскольку требует наличия профессионального штата, имеющего образование и знания в области теории и практики бухгалтерского учета и налогообложения. Вместе с тем использование специальных налоговых режимов предполагает особый

порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов [4,5]. Следует отметить, проблемы, с которыми сталкиваются на протяжении последних десятилетий субъекты малого предпринимательства, практически не изменились:

- неразвитость механизмов финансово-кредитной поддержки и страхования рисков, отсутствие в должной мере механизмов софинансирования [6];
- ограничение доступа к производственным мощностям и имуществу предприятий, отсутствие надежной социальной защищенности, административные барьеры [7];
- несовершенство системы налогообложения, нестабильность бюджетного финансирования федеральных и региональных программ поддержки и т. д.

Между тем, проводя активную поддержку субъектов малого предпринимательства, государственные органы должны учитывать интересы и перспективы этого сектора экономики, социальное положение в бизнесе, характер ожидаемых изменений, поскольку в этом случае государственная поддержка будет являться более эффективной. Достаточное количество проблем возникает по поводу перспектив малого бизнеса, особенно на фоне негативных тенденций в отечественной экономике, вызванных как внутренними, так и внешними обстоятельствами, в частности, санкциями и контрсанкциями [8, 9]. Важной проблемой для малого предпринимательства являются правовые нюансы, являющиеся следствием нестабильности действующего законодательства. В частности, только на федеральном уровне принимается порядка 20 тысяч норма-

тивных актов, напрямую влияющих на предпринимательскую активность, что приводит к «загромождению» законодательства в этой сфере экономики [10, 11].

Таким образом, ключевые проблемы можно сгруппировать на производственные, правовые, налоговые и трудовые. Количество трудоспособного населения, занятого в теневом секторе экономики, по разным экспертным оценкам, составляет от 16 до 40 млн. человек, из которых значительную долю составляют индивидуальные предприниматели, прекратившие свою деятельность [12]. По данным ФНС России, динамика количества индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств, прекративших финансово-хозяйственную деятельность и исключенных из данных ЕГРИП к 01 декабря 2018г., по сравнению с аналогичным периодом 2012г. увеличилась в 1,7 раза. В свою очередь число индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств, зарегистрированных в ЕГРИП за исследуемый период, практически не изменилось (рис. 2).

Вместе с тем, по данным Счетной палаты РФ, значительная доля индивидуальных предпринимателей, официально прекративших деятельность, продолжает работать в теневом секторе экономики, а большая часть из них принадлежит к категории самозанятых [1]. Следует отметить, что экономическая деятельность самозанятой категории лиц может являться одним из основных источников получения дохода. Однако с позиции интересов государства бюджет недополучает значительные суммы налогов от теневой деятельности такой категории населения.

Действующие методы оценки налоговых обязательств в рамках специальных налоговых режимов в значительной степени учитывают особенности отдельных групп экономических субъектов по сравнению с применяемым общим режимом налогообложения. При условно-расчетном налогообложении применяются более простые правила исчисления и уплаты налогов. Так, в мировой практике налогообложения выделяют следующие группы специально применяемых налоговых режимов:

- упрощенные налоги (условно-расчетные);
- система «forfeit»;
- вмененные налоги;
- патентная форма налогообложения.

Применение упрощенных налогов не предусматривает ведения бухгалтерского учета и является достаточно простым в использовании хозяйственной деятельности как для налогоплательщиков, так и государства с позиции налогового администри-

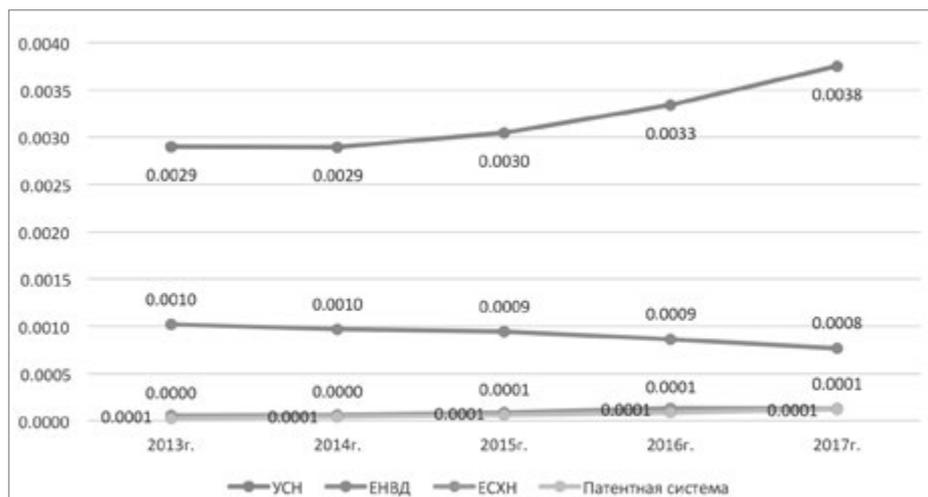


Рис. 1. Доля налоговых поступлений в бюджет по специальным налоговым режимам к ВВП в Российской Федерации. Сформировано по данным https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics.

рования. При этом данный вид налогов частично заменяет налоги, уплачиваемые по общему режиму налогообложения [13]. При расчете налоговой базы применяются приближенные оценки показателей доходов или результатов экономической деятельности с использованием критериев в виде:

- верхних ограничений (обложению подлежит величина полученного дохода с учетом численности занятых);
- нижние ограничения (применяется льготная или нулевая ставка налога с применением необлагаемого минимума).

При этом в большинстве мировых стран, применяющих упрощенные налоговые режимы, как и в Российской Федерации, применяются общие ставки налогов для всех видов предпринимательской деятельности. Однако данный прием не учитывает следующий фактор: величину полученной прибыли налогоплательщика, которая существенно различается как по видам деятельности, так и в разрезе отраслевой специфики. Другим фактором являются установленные границы действующих ограничений. Так, система «forfeit» (договорная или контрактная система), широко распространенная во Франции для субъектов малого предпринимательства, применяется в отношении доходов, фактическая величина которых находится ниже установленного законом уровня [14].

Вмененные доходы для фермеров устанавливаются в форме «коллективных оценок», которые рассчитываются для групп хозяйствований с учетом типа, местоположения и размера хозяйства. Оценка доходов и, следовательно, налоговых обязательств предпринимателей основывается с позиции «нормального дохода», без учета непредвиденных потерь. При этом применение данного порядка не освобождает плательщика от обязанностей ведения бухгалтерского учета. Налогоплательщик вправе выбрать между упрощенным учетом, оставаясь в системе «forfeit», или общим порядком налогообложения, следовательно, обязанностью ведения соответствующей отчетности. Вместе с тем значительная часть вмененных налогов рассчитывается на основе оценок средней доходности факторов производства, обладающих малой эластичностью замещения [15], учитывающей вид экономической деятельности предпринимательства.

Условно-расчетные налоги качественно оценивают потенциальный доход субъектов малого предпринимательства по сравнению с упрощенными налогами, построенными по принципу их уплаты исходя из показателей фактической выручки. Вместе с тем применение вмененных налогов характеризуется сложностью, трудоемкостью и ненадежностью оценок величины потенциального дохода по видам предпринимательской деятельности, а также иных критериев [16].

В Российской Федерации ограничение на применение после 2021 г. налогоплательщиками ЕНВД для отдельных видов деятельности предусматривает принудительный

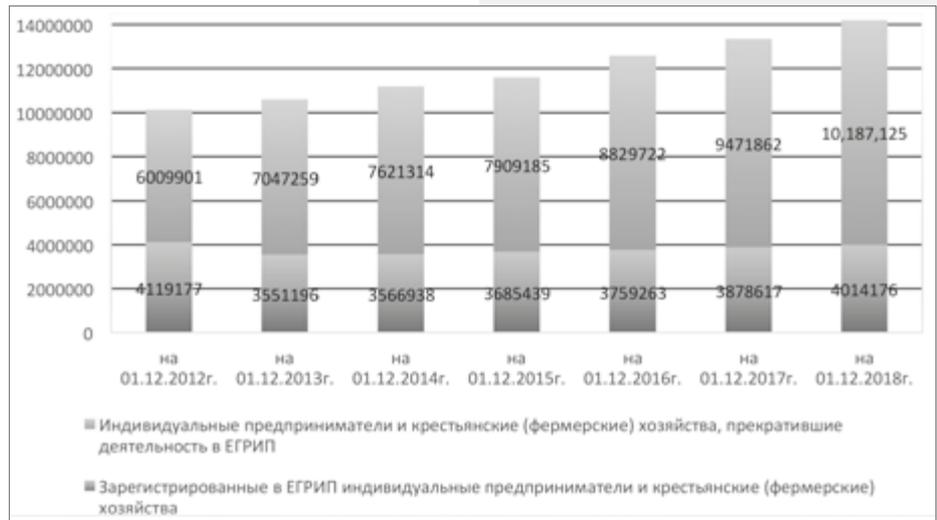


Рис. 2. Динамика количества ИП и крестьянских (фермерских) хозяйств по данным ЕГРИП. Сформировано по данным https://www.nalog.ru/rn77/related_activities.

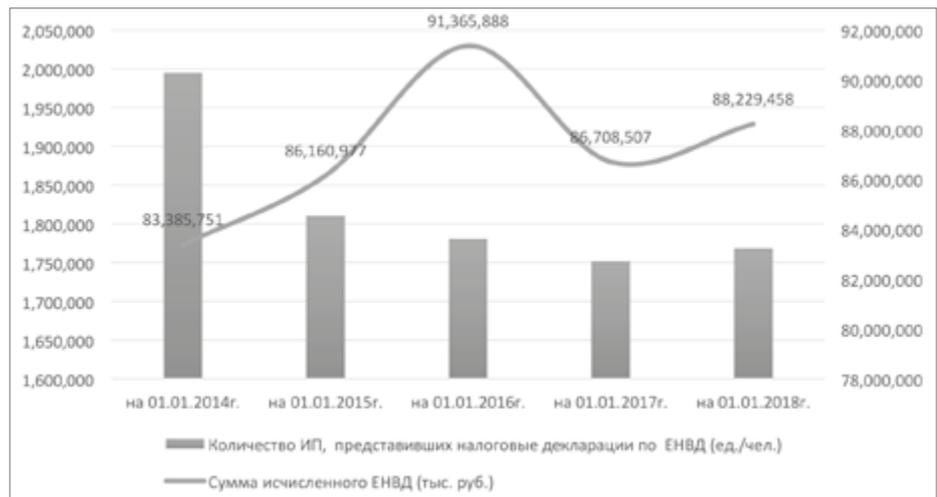


Рис. 3. Соотношение количества индивидуальных предпринимателей и исчисленной суммы ЕНВД к уплате в бюджет. Сформировано по данным https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics.

принцип налогообложения, что в свою очередь гарантирует налоговые поступления в бюджет до окончания этого срока. По данным ФНС России, сумма исчисленного к уплате ЕНВД на 1 января 2018 г. увеличилась на 5,8% по сравнению с аналогичным периодом 2014 г., а количество индивидуальных предпринимателей, применяющих данный специальный режим, заметно снизилось на 11,3%. При этом показатели базовой доходности при расчете налоговой базы не изменились. Корректировке подлежали вспомогательные коэффициенты расчета вменного дохода: К1 - на ежегодной основе, а К2 - с учетом местного аспекта характера вида деятельности (рис. 3).

Вместе с тем практическое применение ЕНВД при совмещении с иными специальными режимами, в частности, патентной системой, содержит ряд особенностей, затрудняющих ее применение. Речь идет о контроле индивидуальными предпринимателями размера средней численности работников за календарный квартал, не превыша-

ющего предельного значения 100 человек. Следовательно, налогоплательщику необходимо вести отдельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций, поскольку при применении патентной системы пороговое значение составляет не более 15 человек наемных работников в отношении осуществляемых видов деятельности.

В свою очередь патентная форма налогообложения является формой вмененного налога и применяется в основном субъектами малого и среднего предпринимательства - физическими лицами или микропредприятиями [19]. При этом стоимость патента может зависеть от отраслевой специфики, вида деятельности и, как правило, не связана с размером, местоположением или объемом полученного дохода экономического субъекта. В Российской Федерации при введении с 2013 г. данного специального режима налогообложения в отношении индивидуальных предпринимателей преследовался принцип добровольного его применения

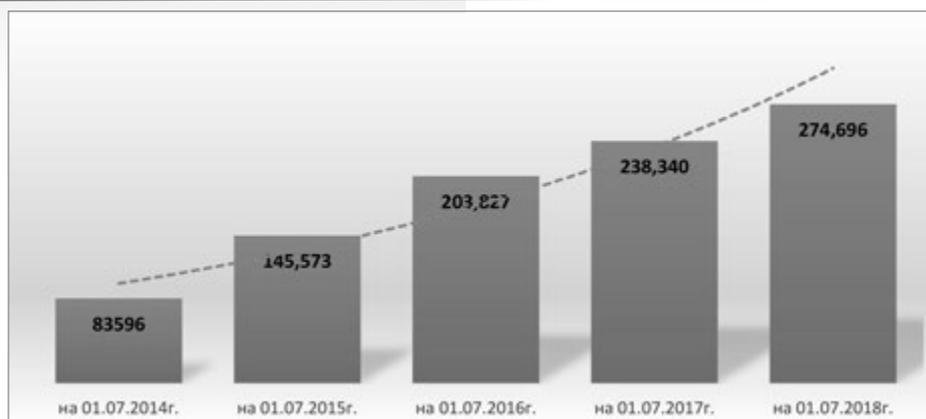


Рис. 4. Динамика количества индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения. Сформировано по данным https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics.

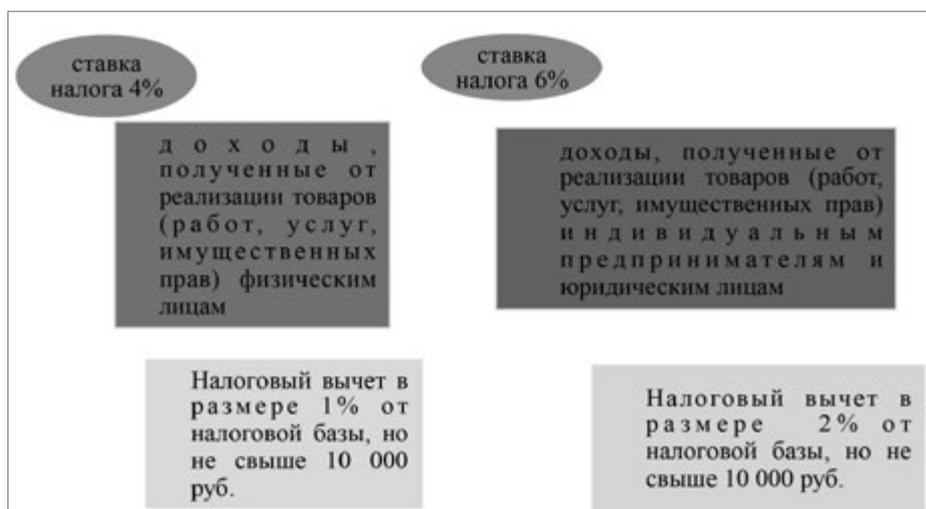


Рис. 5. Порядок предоставления налогового вычета по налогу на профессиональный доход.

[17, 18]. Вместе с тем круг потенциальных налогоплательщиков, применяющих патентную систему, значительно расширился. Так, по данным ФНС России, количество индивидуальных предпринимателей на 1 июля 2018 г. возросло в 3,3 раза, по сравнению с аналогичным периодом 2014 г., что характеризуется положительной динамикой и привлекательностью данного режима налогообложения (рис. 4).

Вместе с тем факторами, не позволяющими в достаточной степени воспользоваться патентной системой за налоговый период, являются:

- предельная величина средней численности наемных работников не более 15 человек, включая работников по договорам гражданско-правового характера;
- распространение только на 63 вида предпринимательской деятельности в НК РФ;
- ограничение фактического объема полученной выручки от реализации при совмещении с иными специальными режимами в 60 млн. руб.;
- действие патента по виду предпринимательской деятельности только на территории соответствующего субъекта РФ;

– уплата обязательных страховых взносов на обязательное пенсионное и медицинское страхование, включая превышение предельного значения полученного дохода свыше 300 тыс. руб. в размере 1 %.

Введение с 01 января 2019 г. налогового эксперимента в виде специального режима – налога на профессиональный доход (далее – НПД) распространяется на ведение деятельности как для индивидуальных предпринимателей, так и физических лиц, ограниченных территориями субъектов РФ: Москва, Московская и Калужская области, Республика Татарстан. Выделяя основные преимущества применения данного режима налогообложения, необходимо отметить, что в течение десяти следующих лет законодательно ограничены изменения в части увеличения налоговых ставок или величины предельного размера полученных доходов. При этом общими ограничениями на применение потенциальными налогоплательщиками режима НПД являются:

1. Отдельные виды предпринимательской деятельности (реализация подакцизных товаров, перепродажа физическими лицами товаров и имущественных прав, кроме

использовавшихся на личные и домашние нужды, в отношении посреднической деятельности или по отношению к работникам, с которыми заключены трудовые соглашения и некоторые другие).

2. Деятельность индивидуальных предпринимателей, применяющих иные специальные режимы (УСН, патентную систему налогообложения).

Сфера применения режима НПД является максимально расширенной: полученные доходы от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), ограниченные максимальной суммой в размере 2,4 млн. руб. за календарный год. При этом впервые в российской практике налогообложения объект налогообложения включает в себя как объем реализации товаров (работ, услуг), являющийся элементом косвенного налога – НДС, так и величины полученного дохода, принадлежащего к прямому налогу – НДФЛ. При этом распространение сферы применения режима по НПД соответствует любым видам предпринимательской деятельности, за исключением доходов, полученных:

- от продажи недвижимого или движимого имущества, имущественных прав, ценным бумагам (облагается НДФЛ, с возможностью применения соответствующего вычета);
- государственными и муниципальными служащими (кроме доходов от сдачи в аренду (наем) жилых помещений);
- при ведении деятельности в рамках договора простого товарищества (совместной деятельности или доверительного управления имуществом);
- от оказания (выполнения) физическими лицами услуг (работ) по гражданско-правовым договорам при условии, что заказчиками выступают работодатели таких физических лиц или лица, бывшие их работодателями менее 2 лет назад;
- при арбитражном управлении, от деятельности медиатора, оценочной деятельности, деятельности нотариуса, занимающегося частной практикой, адвокатской деятельности и некоторых других.

Несомненным достоинством нового режима НПД является автоматическое предоставление налогового вычета к рассчитанной налоговой базе налоговым органом [20]. Максимальная величина составляет не более 10 тыс. руб. (предоставляется только один раз за весь период деятельности), а минимальная зависит от размера ставки налога: 4% в отношении доходов от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав физическим лицам, 6% - индивидуальным предпринимателям и юридическим лицам соответственно, предоставляется в течение календарного года за любой промежуток времени (рис. 5).

Таким образом, величина облагаемого дохода по НПД с учетом применения налогового вычета фактически может понижаться до 3 - 4% от налоговой базы, в зависимости от того, кому были оказаны те или иные виды оказанных работ (услуг) или реализо-

ваны товары (физическим лицам или юридическим лицам). Вместе с тем необходимо выделить очевидные недостатки применения специального режима НПД:

1. Ограничение абсолютного значения налогового вычета в размере не более 10 тыс. руб. за весь период предпринимательской деятельности с одновременным обложением полученного дохода от реализации по ставкам 4 или 6%. В этом случае индивидуальным предпринимателям, применяющим упрощенную систему налогообложения, гораздо выгоднее уплатить 1% (минимальный налог от суммы дохода за год) с учетом гарантии получения будущего пенсионного обеспечения. Новый режим не предусматривает осуществление выплат в части обязательного пенсионного страхования.

2. Большая степень вероятности применения режима НПД организациями, находящимися на общем режиме налогообложения, в виде привлечения оказанных работ (услуг) для них физическими лицами, не являющимися взаимозависимыми. В этом случае экономия от уплаты налогов для таких организаций составит не менее 13% от объема произведенных выплат (отсутствует обязанность исполнения роли налогового агента по НДФЛ) и не менее 20% (основная ставка налога на прибыль) от суммы произведенных выплат, полностью уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль. Ограничением в этом случае является только величина самих произведенных выплат, не превышающих в год 2,4 млн. руб. на каждое получившее доход физическое лицо.

Следует отметить, что максимальная фискальная направленность специально режима НПД для физических лиц, получающих доходы от любой деятельности, не предлагает для них никаких преимуществ по выходу из теневого сектора экономики, предоставляя, например, социальные льготы или иные преференции. В этом случае каждое физическое лицо оставляет за собой право собственного выбора с 2019 г. по формуле «заплати налоги и спи спокойно», поскольку налоговых санкций за неприменение данного режима пока не предусмотрено.

Несомненно, введение с 2019 г. налогового эксперимента в виде специального режима НПД позволит как минимум получить основное преимущество физическим лицам в виде выбора: уплатить с полученных доходов от 4 до 6% налога, воспользовавшись простой электронной регистрацией в мобильном приложении и не переходя при этом в категорию индивидуальных предпринимателей. Дополнительным стимулом такого выбора являются законодательные ограничения на неизменность положений о величине ставки налога. Однако ограничение суммы полученного дохода в сумме не более 2,4 млн. руб. в год не позволит в должной мере расширить собственную деятельность, поскольку в этом случае физическое лицо обязано зарегистрироваться в качестве ИП и применять иные режимы налогообложения.

Литература:

1. Агапцов С.А. Отчет о результатах экспертно-аналитического мероприятия "Анализ эффективности мер поддержки малого и среднего предпринимательства в рамках реализации Плана действий Правительства РФ, направленных на обеспечение стабильного социально-экономического развития РФ в 2016 году" // Бюллетень Счетной палаты РФ. 2017. № 7. С. 111 - 171.
2. Балихина Н.В., Иванова Я.Я., Косов М.Е. Проблемы финансового обеспечения регионов: российский и зарубежный опыт // Экономика и предпринимательство. 2016. № 12-1 (77). С. 275-286.
3. Батырова Д.К. Перспективы развития налоговых доходов в цифровой экономике // Финансы и бизнес. 2018. Т. 14. № 2. С. 75-85.
4. Бауэр В.П. Бюджетно-налоговая безопасность муниципалитетов при патентной системе налогообложения // Налоги. 2017. № 5. С. 14-17.
5. Ващекина И.В., Ващекин А.Н. Оптимизация экспертно-оценочной деятельности при сделках с недвижимостью: экономико-математическая модель // Недвижимость: экономика, управление. 2018. № 3. С. 23-29.
6. Горлов Д.Р. Теневая экономика в России: пути легализации // Мировая экономика: проблемы безопасности. 2018. № 2. С. 9-13.
7. Грабова О.Н., Суглобов А.Е. Исследование налоговой нагрузки в условиях цифровизации экономики // Экономика. Налоги. Право. 2018. Т. 11. № 4. С. 141-151.
8. Косов М.Е. Роль дисфункции государства в формировании негативной динамики экономических отношений // ЦИТИСЭ. 2015. № 1 (1). С. 7.
9. Косов М.Е., Сигарев А.В. Источники финансирования инновационных компаний на ранних стадиях // Финансы и кредит. 2010. № 25 (409). С. 18-22.
10. Костюков О.А. Проблемы налогообложения малого и среднего предпринимательства в регионе // Экономика и управление: проблемы, решения. 2018. Т. 3. № 5. С. 104-108.
11. Малахова Л.И. Возмещение НДС по системе Tax free: сравнительная характеристика // Сборник: Образование, наука и бизнес - индикаторы развития цифровой экономики. Москва: Издательство "Аудитор", 2018. С. 306-309.
12. Мастеров А.И. Проблемы налогообложения самозанятых граждан в России и пути их решения // Финансы и кредит. 2018. Т. 24. № 8 (776). С. 1781-1798.
13. Морозова Т.В. Методологические и практические аспекты разработки малыми предприятиями рабочего плана счетов с нетиповыми корреспонденциями // Проблемы современной экономики. 2016. № 3 (59). С. 104-107.
14. Полонкочева Ф.Я., Китиева М.И., Орханова М.А. Экономические, социальные и правовые условия, необходимые для предпринимательской деятельности // Colloquium-journal. 2018. № 5-6 (16). С. 38-39.

15. Пономарёва Н.В., Голубцова Е.В., Новикова Е.С. Налоговая политика российского государства в условиях реализации экономики замкнутого цикла // Ученые записки Российской Академии предпринимательства. 2017. Т. 16. № 4. С. 66-75.

16. Турищева Т.Б. Основы формирования, роль и место внутреннего контроля в системе управления автономных учреждений // Экономика и предпринимательство. 2017. № 8-1 (85). С. 1171-1174.

17. Чая В.Т., Золотухина А.Д. Теоретические основы управленческого учета // Аудит и финансовый анализ. 2008. № 6. С. 39-52.

18. Яблоков Д.Ю. Методика оценки влияния некоторых факторов на уровень налогового администрирования в России при переходе к цифровой экономике // Налоги и налогообложение. 2018. № 5. С. 53-62.

19. Яковлев В.Э. Фискальная функция системы налогообложения: проблемы и пути их решения // РИСК: Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. 2018. № 1. С. 177-180.

20. Свидетельство о государственной регистрации программы для ЭВМ № 2018664099. RUS 2018 / Ахмадеев Р.Г., Морозова Т.В., Косов М.Е., Посаднева Е.М., Быканова О.А. Специальный налоговый режим Patent Tax Москва: налоговая нагрузка, версия 1.0. Заявка № 2018618857. Дата регистрации 17.08.2018г.

References:

1. Agapcov S.A. [Report on the results of the expert-analytical event "Analysis of the effectiveness of measures to support small and medium-sized businesses in the framework of the implementation of the Action Plan of the Government of the Russian Federation aimed at ensuring stable socio-economic development of the Russian Federation in 2016]. Byulleten' Schetnoj palaty RF = Bulletin of the Accounts Chamber of the Russian Federation, 2017, no. 7, pp. 111 - 171. (In Russ.)
2. Balihina N.V., Ivanova Y.Y., Kosov M.E. [Problemy finansovogo obespecheniya regionov: rossijskij i zarubezhnyj opyt]. Ekonomika i predprinimatel'stvo = Economy and Entrepreneurship, 2016, no. 12-1 (77), pp. 275-286. (In Russ.)
3. Batyrova D.K. [Prospects for the development of tax revenues in the digital ekonomike]. Finansy i biznes = Finance and business, 2018, no. 14 (2), pp. 75-85. (In Russ.)
4. Bauer V.P. [Budget and tax security of municipalities under the patent system of taxation]. Nalogi = Taxes, 2017, no. 5, pp. 14-17. (In Russ.)
5. Vashchekina I.V., Vashchekin A.N. [Optimization of expert assessment activities in real estate transactions: an economic-mathematical model]. Nedvizhimos't': ehkonomika, upravlenie. = Real estate: economy, management, 2018, no. 3, pp. 23-29. (In Russ.)
6. Gorlov D.R. [Tenevaya ehkonomik v Rossii: puti legalizacii]. Mirovaya ehkonomika: problemy bezopasnosti = World Economy: Security Issues, 2018, no. 2, pp. 9-13. (In Russ.)
7. Grabova O.N., Suglobov A.E. [Study of the tax burden in a digitalized economy]. Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economy. Taxes Right, 2018,

no. 11 (4), pp. 141-151. (In Russ.)

8. Kosov M.E. [The role of state dysfunction in the formation of negative dynamics of economic relations]. CITISEH = CITESE, 2015, no. 1, p. 7. (In Russ.)

9. Kosov M.E., Sigarev A.V. [Sources of financing early stage innovation companies]. *Finansy i kredit = Finance and credit*, 2010, no. 25 (409). pp. 18-22. (In Russ.)

10. Kostyukov O.A. [Problems of taxation of small and medium enterprises in the region]. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya = Economics and Management: problems, solutions*, 2018, no. 3 (5), pp. 104-108. (In Russ.)

11. Malahova L.I. [Reimbursement of VAT on the system Tax-free: comparative characteristics]. *Obrazovanie, nauka i biznes - indikatory razvitiya cifrovoj ehkonomiki*. Moskva: Izdatel'stvo "Auditor", 2018. pp. 306-309. (In Russ.)

12. Masterov A.I. [Problems of taxation of self-employed citizens in Russia and their solutions]. *Finansy i kredit = Finance and credit*. 2018. no. 24. pp. 1781-1798. (In Russ.)

13. Morozova T.V. [Methodological and practical aspects of the development by small enterprises of a working plan of accounts with non-standard correspondences]. *Problemy sovremennoj ehkonomiki = Problems of the modern economy*, 2016, no. 3 (59). pp. 104-107. (In Russ.)

14. Polonkoeva F.YA., Kitieva M.I., Orckhanova M.A. [Economic, social and legal conditions necessary for business activities]. *Colloquium = Colloquium*, 2018. no. 5-6 (16). pp. 38-39. (In Russ.)

15. Ponomaryova N.V., Golubcova E.V., Novikova E.S. [Tax policy of the Russian state in the conditions of realization of a closed-cycle economy]. *Uchenye zapiski Rossijskoj Akademii predprinimatel'stva = Scientific notes of the Russian Academy of Entrepreneurship*. 2017. no. 16 (4). pp. 66-75. (In Russ.)

16. Turishcheva T.B. [Basics of formation, the role and place of internal control in the management system of autonomous institutions]. *Ekonomika i predprinimatel'stvo = Economy and En-*

trepreneurship. 2017. no 8-1 (85). pp. 1171-1174. (In Russ.)

17. Chaya V.T., Zolotuhina A.D. [Theoretical foundations of management accounting]. *Audit i finansovyy analiz = Audit and financial analysis*. 2008. no 6. pp. 39-52. (In Russ.)

18. Yablokov D.Y. [Methods of assessing the influence of some factors on the level of tax administration in Russia during the transition to a digital economy]. *Nalogi i nalogooblozhenie = Taxes and taxation*. 2018. no 5. pp. 53-62. (In Russ.)

19. Yakovlev V.E. [The fiscal function of the tax system: problems and their solutions]. *RISK: Resursy, informaciya, snabzhenie, konkurenciya = RISK: Resources, information, supply, competition*. 2018. no 1. pp. 177-180. (In Russ.)

20. Ahmadeev R.G., Morozova T.V., Kosov M.E., Posadnaya E.M., Bykanova O.A. *Special'nyj nalogovyy rezhim Patent Tax Moskva: nalogovaya nagruzka, versiya 1.0. [Special tax regime Patent Tax Moscow: tax burden, version 1.0] Patent RF*, no. 2018664099, 2018 (In Russ.)

26 апреля 2019 года в г. Москве состоялась

**МЕЖДУНАРОДНАЯ НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКАЯ КОНФЕРЕНЦИЯ
«ВОЗМОЖНОСТИ ИСКУССТВЕННОГО ИНТЕЛЛЕКТА
И СОВРЕМЕННЫЕ ВЫЗОВЫ ЦИФРОВОЙ ТРАНСФОРМАЦИИ
ФИНАНСОВОГО СЕКТОРА РФ»**

ОРГАНИЗАТОРЫ КОНФЕРЕНЦИИ:

Академия цифровых наук и искусственного интеллекта

Институт цифровой экономики

Институт цифровых финансов

Институт юриспруденции

Институт научной информации по общественным наукам (ИНИОН РАН)

Кафедра учета, анализа и аудита экономического факультета МГУ имени М.В.Ломоносова

Кафедра «Финансы» Экономического факультета Московского автомобильно-дорожного государственного технического университета

Председатель оргкомитета доктор экономических наук, профессор Чая В.Т., академик РАЕН, главный научный сотрудник кафедры учета, анализа и аудита экономического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова.

Секции конференции:

1. Современные проблемы финансового сектора, отраслей экономики, организаций и пути их решения.
2. Влияние цифровых технологий на финансовую систему страны: проблемы и тенденции.
3. Санкции и их влияние на экономику страны.
4. Разработки в области искусственного интеллекта как индикатор развития

В работе конференции приняли участие ученые из ряда ведущих вузов страны: профессор Чая В.Т. (МГУ им. М.В. Ломоносова), профессор Пласкова Н.С. (РЭУ им. Г.В.Плеханова), профессор Дарманян А.П. (ВолГАУ) и другие. Дистанционно в работе конференции участвовали ученые ряда учебных заведений Казахстана.

Участники конференции с интересом заслушали и выступления студентов и аспирантов МАДИ, Финансового университета при Правительстве РФ и др.

Компетентное жюри оценило их доклады и лучшим из них были вручены дипломы соответствующей степени..

БАРАНОВ Павел Петрович,
д.э.н., заведующий кафедрой информационно-аналитического
обеспечения и бухгалтерского учета Новосибирского
государственного университета экономики
и управления (НГУЭиУ),
p.p.baranov@nsuet.ru

ЖУКОВ Сергей Павлович,
член Правления СРО аудиторов Ассоциация «Содружество»
(СРО ААС), председатель Совета Сибирского
территориального отделения, председатель комитета
СРО ААС по конкурсным отборам,
aas-sibir@mail.ru

КИЗЬ Владимир Владимирович,
к.э.н., генеральный директор
ЗАО КГ «Баланс»,
vkiz@balans.ru

ЛЕВЕНСОН Анна Самуиловна,
заместитель генерального директора
«Сибирская юридическая компания» (ЗАО),
anna@sibucor.siberia.net

Необходимость формирования новой концепции аудиторской деятельности в Российской Федерации

Происходящие в аудиторской отрасли реформы отчетливо обозначили отсутствие в среде аудиторов и со стороны регуляторов единого понимания направления развития аудита. Как известно, в 2016 г. на сайте Министерства финансов был опубликован Проект Концепции дальнейшего развития аудиторской деятельности в Российской Федерации. Данный проект концепции главной целью дальнейшего развития аудиторской деятельности в Российской Федерации определил формирование и поддержание доверия делового сообщества и общества в целом к результатам оказания аудиторских услуг. Для достижения этой цели проект Концепции предложил решение следующих основных задач:

- 1) повышение качества аудиторских услуг;
- 2) повышение конкурентоспособности аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов;
- 3) повышение престижа аудиторской профессии.

Решение данных задач, безусловно, положительно скажется на состоянии отрасли. И обсуждаемый проект является, как он и заявлен, концепцией развития аудита. Однако, на наш взгляд, в период реформирования профессии обществу необходима концепция аудита как таковая, необходим фундамент для выстраивания надежного здания аудита.

Итоги регулярного «заплаточного» реформирования аудиторской отрасли мы, аудиторы, ежедневно наблюдаем в своей работе. Очевидная деградация отрасли, отток кадров, демпинг и снижение качества. Все предыдущие и планируемые изменения регулирования аудиторской деятельности несут очевидное ухудшение положения всех аудиторов, кроме иностранных монополи-

стов, в чей интерес не входит развитие российского аудита России как государства с сильной экономикой и соблюдение конституционных прав граждан на информацию. В этом материале мы предлагаем объективно посмотреть на ситуацию не с позиции прагматиков от государства или предпринимателей от аудита, а с позиции сущности и нужности аудита как явления.

В 2003 г. в ходе рассмотрения жалобы аудитора Выставкиной Конституционный суд РФ высказал несколько важных выводов о деятельности аудитора (Постановление Конституционного суда от 01 апреля 2003 г. по делу о проверке конституционности положения п. 2 ст. 7 ФЗ «Об аудиторской деятельности» в связи с жалобой гражданки Выставкиной). В частности, было отмечено:

- «из статьи 71 (п. "ж", "р") Конституции Российской Федерации во взаимосвязи с ее ст. 8 (часть 1), 29 (часть 4), 34 и 114 (п. "б" части 1) следует, что в Российской Федерации официальный бухгалтерский учет служит инструментом финансового регулирования и проведения единой финансовой (в том числе налоговой) политики; обеспечивая реализацию конституционного права на информацию в сфере предпринимательской деятельности и экономики, основанной на принципах юридического равенства сторон и договорных отношениях, конкуренции и риске, бухгалтерский учет является одной из конституционных гарантий единого рынка, единства экономического пространства как одной из основ конституционного строя Российской Федерации.

Указание Конституции Российской Федерации на официальный характер бухгалтерского учета предполагает его публичность, а значит, необходимость наличия

таких гарантий, которые позволяли бы в публичных целях обеспечить достоверность бухгалтерско-учетной информации, что невозможно без составления и предоставления бухгалтерской отчетности, а также без соответствующего контроля и проверки ее ведения».

Хотя выбор аудиторской организации и оплата оказываемых ею услуг осуществляются на коммерческой основе в рамках гражданско-правового договора, т. е. опосредуются частно-правовой формой, по своим целям, предназначению и функциям обязательный аудит проводится в интересах неопределенного круга лиц и государства, т. е. в общественном интересе.

«...Проведение обязательного аудита не подразумевает инициативу аудируемого лица, а является его обязанностью, обременением публично-правового характера. Аудиторское заключение, составленное по результатам проверки, входит в официальную бухгалтерскую отчетность за год в качестве обязательного элемента; без него отчетность не может быть принята, а пользователи финансовой (бухгалтерской) отчетности, в том числе государственные налоговые органы, не вправе считать ее достоверной».

Мы позволили достаточно длинную цитату, чтобы подчеркнуть, что даже Конституционным судом обращено внимание на несоответствие статуса аудита тем общественным публично-правовым задачам, которые он призван решать.

Поэтому мы выносим на обсуждение следующие предложения.

Во-первых, законодательно изменить статус аудиторской деятельности по проведению обязательного аудита - признать публичной функцией, обеспечивающей соблюдение конституционного права

граждан на достоверную информацию в сфере предпринимательской деятельности и экономики, направленной на выполнение конституционных гарантий государства на обеспечение в публичных целях достоверности бухгалтерско-учетной информации.

Для реализации публичного статуса необходимо исключить регулирование проведения обязательного аудита гражданско-правовыми нормами. Исполнение публичного обременения в виде аудита субъекты экономической деятельности не могут проводить на основании гражданско-правового договора оказания услуг. Это противоречит сути и содержанию обязательного аудита. Заказчиком результатов аудита является не экономический субъект, а неограниченный круг лиц, по сути - все общество.

Еще одной важной точкой концептуального изменения сущности аудита в РФ является преодоление парадокса отсутствия заказчика. В настоящее время налицо отсутствие заинтересованности экономических субъектов в публичности и объективном выражении мнения о достоверности отчетности. Гражданско-правовые основы аудита исключают независимость аудитора, а заказчик (и он же - аудируемое лицо) не может быть заинтересованным в выдаче независимого объективного мнения о себе. Таким образом, аудит в его современном регулировании – услуга, в которой не заинтересованы ни заказчик, ни общество. Отсутствие заказчика лежит в основе вопросов качества, демпинга, выдачи формальных аудиторских заключений. А по сути, заказчиком аудита являются пользователи бухгалтерской отчетности.

Во-вторых, ответственность аудитора не должна быть ограничена субъектным составом. Аудитор должен нести ответственность перед любым лицом, которое в своей деятельности воспользовалось информацией, содержащейся в аудиторском заключении. Только такой подход может сформировать ценность у пользователя результатов аудиторской деятельности.

В-третьих, порядок проведения обязательного аудита должен регулироваться публичными правилами, установленными законом. Тариф на проведение аудита в силу специфики этой функции и круга пользователей должен либо устанавливаться нормативным актом исходя из размераверяемого субъекта (формула), либо законодательно должен быть определен порядок определения тарифа с участием СРО.

Рассматривая обязательный аудит как государственную функцию, функцию оценки достоверности финансовой отчетности организаций, в публичном интересе необходимо изменить порядок проведения обязательного аудита, порядок выбора аудитора. В данный момент этот порядок регулируется договором между Заказчиком и Исполнителем услуг. На сегодняшний день существует несколько подходов для выбора аудитора:

- организации, с долей собственности государства более 25% выбирают аудитора в порядке, установленном Федеральным законом от 05.04.2013 №44-ФЗ (ред. от 27.12.2018) «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» в соответствии с ч. 3 ст. 5 ФЗ-307 от 30.12.2008 г. «Об аудиторской деятельности» и по Правилам, утвержденными Постановлением Правительства от 28.11.2013 №1085 «Об утверждении Правил оценки заявок, окончательных предложений участников закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» (далее - Правила 1085);

- организации, которые осуществляют закупки в соответствии с федеральным законом № 223-ФЗ от 18.07.2011 «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц» выбирают аудитора в соответствии с Положениями о закупке товаров, работ, услуг, которые утверждены коллегиальным органом этих организаций. Порядок выбора аудитора также регулируется только своим Положением о закупке, в котором есть место и неконкурентным процедурам (в т. ч. заключению договора с единственным поставщиком), и конкурсным отборам. Но других не нормативно-правовых актов по применению критериев отбора аудиторов нет;

- организации при заключении договора с аудитором руководствуются только маркетинговой политикой единоличного исполнительного органа управления (руководителя организации) и, как правило, без всяких конкурентных процедур или по запросу ценовых предложений.

Эти подходы по выбору аудитора не соответствуют сути и содержанию обязательного аудита. Применяемые процедуры закупки аудиторских услуг во всех 3-х подходах не обеспечивают независимость аудитора от Заказчика, не повышают конкурентность на аудиторском рынке, не создают условия для повышения качества аудита, т. е. не решают задачи, которые как раз должны быть решены по итогам конкурсных отборов аудиторов.

Критерии оценки конкурсных предложений таковы, что Заказчик (Организатор размещения заказа) может «регулировать» рейтинг того или иного участника закупки. Этому способствуют и Правила 1085, где Заказчик имеет право применять неизмеряемые показатели по критериям «Качественные, функциональные характеристики». Часто в Конкурсной документации Заказчиков встречаются по критерию «Качественные, функциональные характеристики» такие показатели, как «Соответствие основных подходов аудиторской проверки Техническому заданию», «Сопоставление Методики проверки в соответствии со спецификой деятельности организации», «Соответствие Отчета аудитора объему и специфике организации» и т.д. А если учесть тот факт, что в составе конкурсных комиссий нет специалистов по предмету конкурса, можно пред-

полагать о возможной оценке данного сопоставления различных методик аудиторских организаций.

Второй подход к выбору аудитора позволяет даже не проводить конкурентные процедуры по выбору аудитора, т. к. в соответствии с документами, регламентирующими процедуры закупки, данный вид услуг (финансовые услуги) отнесен к закупкам у единственного поставщика.

Третий подход также позволяет закупать данные услуги у единственного (чаще всего одного и того же) поставщика, которым зачастую оказывается «карманный» аудитор.

Если проанализировать эти подходы, напрашивается вывод: данная государственная функция по оценке достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности стала просто закупкой, услугой не для собственника, не для неограниченного круга лиц, а для единоличного исполнительного органа в лице руководителя организации.

Для того чтобы аудит был востребован и имел независимость от Заказчика, необходимо изменить порядок выбора аудитора. Все организации, попадающие под обязательный аудит, должны осуществлять выбор аудитора по единым правилам отбора аудиторов. Для реализации этих целей нужно убрать закупки аудиторских услуг из законов 44-ФЗ и 223-ФЗ.

Стоимость аудиторских услуг должна регулироваться тарифами в соответствии с показателями аудируемого лица (выручка, стоимость активов, количество сотрудников, виды деятельности, специфика, наличие налогов и т. д.).

Критерий «Цена» должен быть исключен из Порядка оценки конкурсных предложений участников конкурсного отбора аудиторов. Практика показывает, что определение средней цены договора на аудит на конкретную организацию в целях установления как начальной (максимальной) в принципе невозможно. Разница цен аудиторов при сопоставлении (запросе ценовых предложений) отличается в разы. Затратный метод, который также был рекомендован Министерством экономического развития РФ (приказ № 567 от 02.10.2013 «Об утверждении методических рекомендаций по применению методов определения начальной (максимальной) цены контракта, цены контракта, заключенного с единственным поставщиком (подрядчиком, исполнителем)» предусматривает сумму производственных затрат и обычной для этой деятельности прибыли. Комитет по аудиту Новосибирской торгово-промышленной палаты в январе 2019 г. провел опрос руководителей аудиторских фирм города Новосибирска по затратам на конкретные субъекты экономической деятельности. Разница между затратами отдельных фирм составила 73%. А если сравнивать разные субъекты Российской Федерации, разные аудиторские фирмы с разной деловой репутацией, с разной зарплатой аудиторов (от 15 000 руб. в Республике Хакасия до 150 000

руб. в Москве)? Явно определение ценообразования аудиторских услуг говорит не в пользу затратного метода.

Порядок отбора аудитора должен быть направлен на оценку конкурсного предложения участника конкурса для конкретного субъекта экономической деятельности.

В качестве критерия «Квалификация участника закупки» можно предусмотреть следующие показатели:

- общий опыт деятельности на рынке аудиторских услуг, количество лет;
- опыт аудита участника в сфере деятельности Заказчика (определяется по ОКВЭД);
- количество штатных аудиторов, работающих в организации по основному месту работы;
- количество штатных аудиторов, работающих в организации по основному месту работы, имеющих Единый аттестат (показатель для применения к акционерным обществам с долей собственности государства более 25%);
- количество штатных аудиторов, работающих в организации по основному месту работы и рекомендованных на данную проверку (баллы в соответствии с количеством, стажем, опытом);
- выручка аудиторской организации за аудит (в соответствии с формой 2-Аудит).

В качестве критерия «Качество, функциональные характеристики» или «Качество услуг» можно рассматривать результаты прохождения внешнего контроля качества аудиторской деятельности, где предусмотреть бальную систему оценки (например, по 10-балльной шкале).

В качестве соблюдения принципов независимости в аудите при выборе аудитора следует также ограничить количество проверок одним аудитором у одного и того же субъекта экономической деятельности 1-2 проверками, контролировать участие в конкурсном отборе организаций, которые 100%

своей выручки получают от одного клиента либо аффилированных с ним лиц, заключенные договоры на дополнительные услуги аудиторов с Заказчиками.

В-четвертых, необходимо пересмотреть статус аудитора. Как мы видим, в настоящее время происходит «законодательная пере-квалификация» некоторых видов предпринимательской деятельности в деятельность профессиональную:

- закон об оценочной деятельности под оценочной деятельностью понимает профессиональную деятельность субъектов оценочной деятельности, направленную на установление в отношении объектов оценки рыночной или иной стоимости;
- в соответствии с новой редакцией Закона о банкротстве арбитражным управляющим признается гражданин Российской Федерации, являющийся членом одной из саморегулируемых организаций арбитражных управляющих. Арбитражный управляющий является субъектом профессиональной деятельности и осуществляет регулируемую указанным Законом профессиональную деятельность, занимаясь частной практикой.

В рамках такой «законодательной пере-квалификации» отменяется требование о регистрации ведущих эту деятельность субъектов в качестве предпринимателей, вводится правило о том, что они осуществляют профессиональную деятельность, занимаясь частной практикой. Эта тенденция коснулась тех субъектов, для которых законами введено обязательное членство в саморегулируемых организациях соответствующего вида.

Как следует из Закона об аудите 2008 года, цель аудита - это не получение прибыли, а выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц. Указанная цель сообщает аудиту общественно значимый характер, что

подтверждено в Постановлении Конституционного Суда РФ от 1 апреля 2003 г. № 4-П. Аудит социален, общественно значим, тогда как аудиторская деятельность носит частный предпринимательский характер. Такая двойственность приводит к тому, что социальная деятельность аудиторов вступает в противоречие с их предпринимательской деятельностью.

В то же время современному обществу известны лица привилегированных профессий, - это лица, которые получают доход, используя предоставленные государством преимущества ими избранной социально значимой профессии, так называемые «профессиональные привилегии». Привилегиями в силу своей профессии обладают судьи и нотариусы, адвокаты и аудиторы, врачи и священнослужители, политики и журналисты, ученые и учителя.

Привилегия аудитора - в том, что его заключение по результатам аудиторской проверки является документом, имеющим юридическое значение для всех юридических и физических лиц, органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления и судебных органов.

Признание аудиторской деятельности на законодательном уровне профессиональной деятельностью, а не предпринимательской приведет к решению следующих задач:

- сделает аудит по-настоящему независимым;
- повысит престиж профессии аудитора;
- сделает возможным тарификацию услуг аудита;
- позволит избежать демпинга на аудиторском рынке;
- повысит качество аудиторских услуг.

Предложенные выше направления будут использованы нами для дальнейшей разработки концепции аудита. Приглашаем всех заинтересованных в развитии отечественного аудита к совместной работе.

Росфинмониторинг назвал самые распространенные виды подозрительных операций

В последнее время для вывода средств и обналаживания стали чаще использоваться сделки с векселями. Об этом на XVII ежегодной конференции «Актуальные вопросы исполнения кредитными организациями требований российского законодательства по ПОД/ФТ» сообщил замглавы Росфинмониторинга Павел Ливадный.

«Сегодня мы наблюдаем, как актуализируются вексельные схемы. Обеспокоенность, с точки зрения обналаживания, вызывают строительный сектор, розничная торговля, розничные рынки. Актуальными остаются схемы, связанные с институтом принудительного взыскания задолженности, а также схемы по обналаживанию под видом зарплатных проектов. Продолжают активно использоваться каналы вывода денежных средств в теневой оборот через оказание услуг, в частности консалтинга, а также авансирование по договорам поставки товаров», — сказал Ливадный.

Замруководителя Росфинмониторинга не назвал объемы подозрительных операций, но уточнил, что оценки ведомства сходятся с данными Банка России. Объем транзитных операций, прошедших через российские банки, сократился почти в два раза: с 2,5 трлн до 1,3 трлн рублей.

В последние годы сформировался устойчивый тренд на снижение объема сомнительных операций, заметил Ливадный.

Источник: Banki.ru

О порядке составления отчетности по форме 0409110 «Расшифровка отдельных показателей деятельности кредитной организации»

Описание ситуации.

В соответствии с п. 3 Порядка составления и предоставления отчетности по форме 0409110 в Разделе I «Расшифровки, используемые для формирования бухгалтерского баланса (публикуемая форма)»:

- по расшифровке А/5.5 отражаются корректировка резервов на возможные потери по ссудной задолженности, отраженных на балансовых счетах 32115, 32311, 32403, 45615, 45715, 45818, 47308, 47425, 60324, до суммы оценочного резерва под ожидаемые кредитные убытки;

- по расшифровке А/9.3 отражаются корректировка резервов на возможные потери по прочим активам, отраженных на балансовых счетах 30607, 47425, 60324, до суммы оценочного резерва под ожидаемые кредитные убытки.

Вопросы.

1. Должны ли включаться в расшифровку А/9.3 в полном объеме данные по корректировке резервов, отраженных на балансовых счетах 47425, 60324, как корректировки резервов на возможные потери под прочие активы?

2. Включаются ли данные по корректировке резервов, отраженных на балансовых счетах 47425, 60324 в расшифровку А/5.5?

Мнение консультантов.

В расшифровку А/5.5 включаются суммы корректировок, отраженных на балансовых счетах 47425 «Резервы на возможные потери» и 60324 «Резервы на возможные потери» резервов в части активов, отнесенных к ссудной и приравненной к ней задолженности на основании Приложения 1 к Положению № 590-П.

Суммы корректировок резервов, отраженных на балансовых счетах 47425 «Резервы на возможные потери» и 60324 «Резервы на возможные потери» в части прочих активов, не подпадающих под требования Положения № 590-П, включаются в расшифровку А/9.3.

Обоснование мнения консультантов.

Порядок составления и представления отчетности по форме 0409110 «Расшифровки отдельных показателей деятельности кредитной организации» (далее по тексту – Порядок, Отчет, соответственно) регламентирован Указанием № 4927-У.

Расшифровки Раздела 1 Отчета используются кредитной организацией при составлении публикуемой формы бухгалтерского баланса (отчетная форма 0409806).

В соответствии с п. 3 Порядка:

- расшифровкой А/5.5 производится **корректировка резервов на возможные потери по ссудной задолженности**, отраженных на балансовых счетах 32115, 32311, 32403, 45615, 45715, 45818, 47308, 47425, 60324, до суммы оценочного резерва под ожидаемые кредитные убытки;

- расшифровкой А/9.3 производится **корректировка резервов на возможные потери по прочим активам**, отраженных на балансовых счетах 30607, 47425, 60324, до суммы оценочного резерва под ожидаемые кредитные убытки.

В соответствии с п. 3 Порядка составления и представления отчетности по форме 0409806 «Бухгалтерский баланс (публикуемая форма)»:

- расшифровка А/5.5 корректирует статью бухгалтерского баланса «Чистая ссудная задолженность, оцениваемая по амортизированной стоимости»;

- расшифровка А/9.3 корректирует статью бухгалтерского баланса «Прочие активы».

При составлении бухгалтерского баланса по форме 0409806:

- в статью «Чистая ссудная задолженность, оцениваемая по амортизированной стоимости» включаются остатки по счетам, перечисленным в разработочной таблице для составления бухгалтерского баланса (публикуемой формы), в части относящейся к ссудной задолженности, определяемой в соответствии с Положением № 590-П, за минусом сформированных резервов на возможные потери, скорректированных до оценочных резервов посредством соответствующих корректировок;

- в статью «Прочие активы» включаются остатки по счетам, перечисленным в разработочной таблице для составления бухгалтерского баланса (публикуемой формы), в части относящейся к активам, не вошедшим в иные статьи баланса за минусом сформированных резервов на возможные потери, скорректированных до оценочных резервов посредством соответствующих корректировок;

Согласно преамбуле Положения № 590-П резерв на возможные потери по ссудам формируется по денежным требованиям и требованиям, вытекающие из сделок с финансовыми инструментами, перечень которых приведен в приложении 1 к Положению № 590-П.

В соответствии с пунктом 1.2 Положения № 611-П кредитная организация формирует резерв на возможные потери по балансовым активам, по которым существует риск несения потерь, за исключением балансовых активов, указанных в п. 1.1 настоящего Положения (в том числе, по ссудной и приравненной к ссудной задолженности в соответствии с Положением № 590-П).

На счете 47425 «Резервы на возможные потери» отражаются резервы, сформированные под активы, учитываемые на счете первого порядка 474 «Расчеты по отдельным операциям и корректировки», на счете 60324 «Резервы на возможные потери» отражаются резервы, сформированные под активы, учитываемые на счетах раздела 6 «Средства и имущество» Плана счетов (п. 15 части I, п. 4.74, раздел 6 части II Положения № 579-П).

Кредитные организации формируют оценочный резерв под ожидаемые кредитные убытки (далее по тексту – оценочный резерв) в соответствии с п. 5.5.1 МСФО (IFRS) 9, порядок бухгалтерского учета оценочных резервов в части финансовых активов регламентирован Положениями № 605-П (в части размещенных денежных средств) и 606-П (в части ценных бумаг). Расшифровки А/5.5 и А/9.3 Отчета касаются активов, учет которых регламентируется Положением № 605-П.

Порядок формирования резервов на возможные потери и оценочных резервов на счетах бухгалтерского учета определен в п. 2.13 Положения № 605-П, согласно которому:

- формирование резервов на возможные потери осуществляется в соответствии с Положением № 590-П и Положением № 611-П (подпункт 2.13.1);

- формирование оценочного резерва осуществляется путем корректировки резервов на возможные потери (пп. 2.13.2).

Из изложенного следует, что:

- по статье «Чистая ссудная задолженность, оцениваемая по амортизированной

стоимости» бухгалтерского баланса (публикуемой формы) отражаются активы, признаваемые ссудами в соответствии с Приложением 1 к Положению № 590-П, за минусом сформированных оценочных резервов;

- по статье «Прочие активы» - активы, не признаваемые ссудами и не вошедшие в иные статьи бухгалтерского баланса, по которым формируется резерв на возможные потери в соответствии с Положением № 611-П, за минусом сформированных оценочных резервов.

Таким образом:

- если соответствующий актив (учитываемый на счете 474 или на счете раздела 6 Плана счетов) относится к ссудной задолженности и по нему формируется резерв на возможные потери по ссудам в соответствии с Положением № 590-П, учитываемый на счете 47425 или 60324, то корректировка сформированного резерва до оценочного включается в расшифровку А/5.5;

- если соответствующий актив не относится к ссудной задолженности, и по нему формируется резерв на возможные потери в соответствии с Положением № 611-П, учитываемый на счете 47425 или 60324, то корректировка сформированного резерва до оценочного включается в расшифровку А/9.3.

Литература:

1. Положение № 579-П – Положение Банка России от 27.02.2017г. № 579-П «О Плате счетов бухгалтерского учета для кредитных организаций и порядке его применения»;

2. Положение № 605-П – Положение Банка России от 02.10.2017г. № 605-П «Положение о порядке отражения на счетах бухгалтерского учета кредитными организациями операций по размещению денежных средств по кредитным договорам, операций, связанных с осуществлением сделок по приобретению права требования от третьих лиц, исполнения обязательств в денежной форме, операций по обязательствам по выданным банковским гаран-

тиям и предоставлению денежных средств»;

3. Положение № 611-П – Положение Банка России от 23.10.2017г. № 611-П «О порядке формирования кредитными организациями резервов на возможные потери»;

4. Положение № 590-П – Положение Банка России от 28.06.2017г. № 590-П «О порядке формирования кредитными организациями резерва на возможные потери по ссудам, по ссудной и приравненной к ней задолженности»;

5. Указание № 4927-У – Указание Банка России от 08.10.2018г. № 4927-У «О перечне, формах и порядке составления и представления форм отчетности кредитных организаций в Центральный банк Российской Федерации»;

6. МСФО (IFRS) 9 – Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 27.06.2016г. № 98н с поправками, введенными в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 11.07.2016г. № 111н.

Проект Приказа ФНС России "Об утверждении порядка представления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности и аудиторского заключения о ней в целях формирования государственного информационного ресурса, предусмотренного ст. 18 Федерального закона "О бухгалтерском учете"

Проект приказа ФНС России предполагает утверждение порядка представления обязательного экземпляра годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности и аудиторского заключения о ней в рамках наполнения государственного информационного ресурса бухгалтерской (финансовой) отчетности лицами, обязанными представлять такую отчетность.

Планируемый срок вступления в силу: январь 2020 г. Представление обязательного экземпляра отчетности и аудиторского заключения о ней. Настоящий порядок устанавливает правила представления экономическим субъектом составленной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее - обязательный экземпляр отчетности) и аудиторского заключения о ней в налоговый орган в соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Федеральный закон).

Настоящий порядок распространяется на экономические субъекты, обязанные представлять обязательный экземпляр отчетности в налоговый орган с целью формирования государственного информационного ресурса бухгалтерской (финансовой) отчетности, предусмотренного Федеральным законом.

Обязательный экземпляр отчетности и аудиторское заключение о ней представляются в виде электронных документов. Субъекты малого предпринимательства имеют право представлять обязательный экземпляр отчетности за 2019 г. и аудиторское заключение о ней на бумажных носителях.

Обязательный экземпляр отчетности и аудиторское заключение о ней представляются экономическим субъектом по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота, обеспечивающего обмен открытой и конфиденциальной информацией по телекоммуникационным каналам связи в рамках электронного документооборота между налоговыми органами и экономическим субъектом.

При представлении аудиторского заключения о бухгалтерской (финансовой) отчетности в целях установления связи между указанным заключением и бухгалтерской (финансовой) отчетностью, представленной в налоговый орган в соответствии с настоящим Порядком, экономический субъект указывает свое наименование, свой идентификационный номер налогоплательщика, наименование аудиторской организации/фамилию, имя, отчество (при наличии) индивидуального аудитора, идентификационный номер налогоплательщика аудиторской организации/ индивидуального аудитора, ОГРН аудиторской организации / ОГРНИП индивидуального аудитора.

Основаниями для отказа в приеме обязательного экземпляра отчетности и (или) аудиторского заключения по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота являются:

- 1) несоблюдение п. 8 настоящего Порядка;
- 2) отсутствие усиленной квалифицированной электронной подписи или несоответствие данных владельца квалифицированного сертификата ключа проверки электронной подписи данным в обязательном экземпляре отчетности и аудиторского заключения в виде электронного документа, представленном в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи;
- 3) представление обязательного экземпляра отчетности и (или) аудиторского заключения в виде электронного документа в налоговый орган, в компетенцию которого не входит прием этого обязательного экземпляра отчетности и аудиторского заключения в виде электронного документа.

Экономический субъект должен обеспечить хранение всех файлов отправленных и принятых обязательных экземпляров отчетности и аудиторских заключений о ней и технологических электронных документов (за исключением извещения о получении электронного документа) с усиленной квалифицированной электронной подписью и квалифицированными сертификатами ключей проверки электронной подписи, применявшихся для формирования усиленной квалифицированной электронной подписи в указанных обязательных экземплярах отчетности и аудиторских заключениях о ней и технологических электронных документах, не менее пяти лет после отчетного года в соответствии с частью 1 ст. 29 Федерального закона.

Полный текст Проекта размещен на сайте <https://regulation.gov.ru>

О расчете среднего заработка в приведенной ситуации

Описание ситуации.

День выезда в командировку и день возвращения из неё считаются днями командировки. Значит, такой день оплачивается по тем же правилам, что и остальные дни командировки, и если такой день совпадает с рабочим днем по графику, установленному по месту постоянной работы, то работнику нужно выплатить суточные и средний заработок.

Однако, если день выезда в командировку или день возвращения из командировки попадают на выходной, это приравнивается к работе в выходной день и на основании ст. 153 ТК РФ оплата осуществляется не менее чем в двойном размере или в одинарном размере с предоставлением дополнительного дня отдыха.

На основании Письма Минтруда России от 13.08.2015 № 14-1/В-608 время нахождения работника в служебной командировке, в том числе время привлечения к работе в период командировки ввиду необходимости в выходные или праздничные дни, а также начисленные за это время суммы исключаются при исчислении среднего заработка.

Но, в соответствии с пп. «а» п. 5 Постановления Правительства РФ от 24.12.2007 № 922 (ред. от 10.12.2016) «Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы», при исчислении среднего заработка из расчетного периода исключается время, а также начисленные за это время суммы, если за работником сохранялся средний заработок в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Вопрос.

Нужно ли для расчета среднего заработка учитывать оплату за работу в выходной день в командировке, начисленную в соответствии с ТК РФ, или эту сумму необходимо исключить?

В расчетной программе нет стандартного вида начисления «Оплата/Доплата за работу в праздники и выходные в командировке», т. е. для исключения этих сумм из расчета среднего заработка такой вид начисления необходимо создавать дополнительно.

Мнение консультантов.

Порядок исчисления средней заработной платы установлен ст. 139 ТК РФ, согласно которой для всех случаев определения размера средней заработной платы (среднего заработка), предусмотренных ТК РФ, такой порядок является единым и основывается на следующих нормах:

- для расчета средней заработной платы учитываются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, применяемые у соответствующего работодателя независимо от источников этих выплат;

- расчет средней заработной платы производится работнику исходя из фактически начисленной ему заработной платы и фактически отработанного им времени за 12 календарных месяцев, предшествующих периоду, в течение которого за работником сохраняется средняя заработная плата;

- в коллективном договоре, локальном нормативном акте могут быть предусмотрены и иные периоды для расчета средней заработной платы, если это не ухудшает положение работников;

- особенности порядка исчисления средней заработной платы, установленного ст. 139 ТК РФ, определяются Правительством Российской Федерации с учетом мнения Российской трехсторонней комиссии по регулированию социально-трудовых отношений.

Постановлением № 922 утверждено Положение об особенностях порядка определения средней заработной платы (далее по тексту – Положение), в пункте 2 которого поименованы виды выплат, учитываемые при расчете среднего заработка.

В соответствии с нормами ст. 139 ТК РФ п. 4 Положения определено: расчетным периодом для расчета среднего заработка работника является период, состоящий из 12 календарных месяцев, предшествующих периоду, в течение которого за работником сохраняется средняя заработная плата. При этом календарным месяцем считается период с 1-го по 30-е (31-е) число соответствующего месяца включительно (в феврале – по 28-е (29-е) число включительно).

П. 5 Положения установлены случаи исключения при расчете среднего заработка из расчетного периода времени, а также начисленные за это время сумм. Так, на основании подпункта «а» из расчетного периода исключается время, когда за работником сохранялся средний заработок в соответствии с законодательством Российской Федерации, за исключением перерывов для кормления ребенка, предусмотренных трудовым законодательством Российской Федерации.

При направлении работника в служебную командировку ему гарантируются сохранение места работы (должности) и среднего заработка, а также возмещение

расходов, связанных со служебной командировкой.

Постановлением № 749 утверждено Положение об особенностях направления работников в служебные командировки (далее по тексту – Положение № 749), согласно п. 3 которого работники направляются в командировки на основании письменного решения работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы.

П. 4 Положения № 749 определяется порядок определения срока командировки:

- срок командировки определяется работодателем с учетом объема, сложности и других особенностей служебного поручения;

- днем выезда в командировку считается дата отправления поезда, самолета, автобуса или другого транспортного средства от места постоянной работы командированного, а днем приезда из командировки – дата прибытия указанного транспортного средства в место постоянной работы. При отправлении транспортного средства до 24 часов включительно днем отъезда в командировку считаются текущие сутки, а с 00 часов и позднее – последующие сутки;

- в случае если станция, пристань или аэропорт находятся за чертой населенного пункта, учитывается время, необходимое для проезда до станции, пристани или аэропорта;

- вопрос о явке работника на работу в день выезда в командировку и в день приезда из командировки решается по договоренности с работодателем.

Согласно п. 9 Положения № 749 средний заработок за период нахождения работника в командировке, а также за дни нахождения в пути, в том числе за время вынужденной остановки в пути, сохраняется за все дни работы по графику, установленному в командирующей организации.

При этом в соответствии с п. 5 Положения № 749 оплата труда работника в случае привлечения его к работе в выходные или нерабочие праздничные дни¹ производится в соответствии с ТК РФ.

Согласно статье 153 ТК РФ работникам, получающим оклад (должностной оклад), работа в выходной или нерабочий празд-

¹ Согласно статьям 106, 107 ТК РФ, выходные дни (еженедельный непрерывный отдых) и нерабочие праздничные дни являются временем отдыха, в течение которого работник свободен от исполнения трудовых обязанностей и которое он может использовать по своему усмотрению.

ничный день оплачивается не менее чем в двойном размере:

- в размере не менее одинарной дневной или часовой ставки (части оклада (должностного оклада) за день или час работы) **сверх оклада** (должностного оклада), если работа в выходной или нерабочий праздничный день производилась в пределах месячной нормы рабочего времени;

- в размере не менее двойной дневной или часовой ставки (части оклада (должностного оклада) за день или час работы) **сверх оклада** (должностного оклада), если работа производилась **сверх месячной нормы рабочего времени**.

При этом оплата в повышенном размере производится всем работникам за часы, фактически отработанные в выходной или нерабочий праздничный день. Если на выходной или нерабочий праздничный день приходится часть рабочего дня (смены), в повышенном размере оплачиваются часы, фактически отработанные в выходной или нерабочий праздничный день (от 0 часов до 24 часов).

По желанию работника, работавшего в выходной или нерабочий праздничный день, ему может быть предоставлен другой день отдыха. В этом случае работа в выходной или нерабочий праздничный день оплачивается в одинарном размере, а день отдыха оплате не подлежит.

Таким образом, нормами ст. 153 ТК РФ для работников, получающих оклад, установлен специальный порядок оплаты их труда в выходные или нерабочие праздничные дни: расчет суммы оплаты производится исходя из установленного оклада.

Варианты, когда выходные приходятся на время командировки, могут быть следующими:

- 1) командировка длится неделю или более, работник проводит выходные в месте командирования, при этом к труду не привлекается;
- 2) командировка длится неделю или более, в выходные работник привлекается к труду;
- 3) на выходные приходится время в пути (в командировку или из командировки).

Вариант 1.

Исходя из норм п. 9 Постановления № 749, по среднему заработку подлежат оплате все дни нахождения в командировке только за дни работы по графику, установленному в организации. Иначе говоря, по среднему заработку оплачиваются только рабочие по графику организации дни нахождения работника в командировке (например, с понедельника по пятницу). Соответственно, выходные дни, приходящиеся на время командировки, но в которые работник к труду не привлекается, оплате по среднему заработку не подлежат.

Вариант 2.

Исходя из прямого трактования норм ст. 153 ТК РФ и п. 9 Положения № 749, в случае привлечения командированного работника, получающего оклад, к работе в выход-

ные и праздничные дни средний заработок не сохраняется, а выплачивается сумма, определяемая окладом следующим образом:

- как произведение часовой ставки (часть оклада (должностного оклада) за час работы) и количества фактически отработанных часов, если работа в выходной или нерабочий праздничный день производилась в пределах месячной нормы рабочего времени;

- как произведение удвоенной часовой ставки (часть оклада (должностного оклада) за час работы) и количества фактически отработанных часов, если работа производилась сверх месячной нормы рабочего времени.

К аналогичному выводу пришли представители Минтруда РФ в Письмах от 25.12.2013г. № 14-2-337, от 05.09.2013г. № 14-2/3044898-4415: «Согласно п. 9 Положения средний заработок за период нахождения работника в командировке, а также за дни нахождения в пути, в том числе за время вынужденной остановки в пути, сохраняется за все дни работы по графику, установленному в командирующей организации».

Из приведенной нормы следует, что средний заработок работнику оплачивается за все рабочие дни, предусмотренные графиком работы командирующей организации».

Иная позиция содержится в Апелляционном определении Тюменского областного суда от 18.04.2012г. по делу № 33-1500/2012, в котором указано что, «поскольку, в силу норм ст. 167 Трудового кодекса Российской Федерации дни нахождения работника в командировке оплачиваются исходя из среднего заработка, то работу в выходные, праздничные дни ему следует оплатить не менее чем в двойном размере среднего заработка. Аналогичные правила применяются для оплаты периода работы сверхурочно».

Полагаем, что такой подход противоречит нормам 153 ТК РФ, в которой определен порядок расчета оплаты за работу в выходной или нерабочий праздничный день в зависимости от должностного оклада работника.

Вариант 3.

По мнению ВС РФ, выезд работника в командировку в выходной день также следует рассматривать как работу в выходной день (Решение ВС РФ от 20.06.2002г. № ГКПИ2002-663). Полагаем, что данный подход можно применить и к ситуации, когда работник приезжает из командировки в выходной день либо когда день выезда в командировку (возвращения из нее) выпадает на нерабочий праздничный день.

В кассационном определении Саратовского областного суда от 14.07.2011г. по делу № 33-3776/11 также сказано, что «Согласно ст. 106 ТК РФ время отдыха - время, в течение которого работник свободен от исполнения трудовых обязанностей и которое он может использовать по своему усмотрению».

Исходя из буквального смысла приведенной нормы дни отъезда, приезда, а также дни нахождения в пути в период командировки, приходящиеся на выходные или нерабочие праздничные дни, не подпадают под

понятие дней отдыха, которые работник может использовать по своему усмотрению.

Время поездки по распоряжению работодателя следует считать рабочим временем, в котором работник исполняет свои трудовые обязанности, в том числе связанные с командировкой».

В Письме Минтруда РФ от 05.09.2013г. № 14-2/3044898-4415 разъясняется, что «дни отъезда, приезда, а также дни нахождения в пути в период командировки, приходящиеся на выходные или нерабочие праздничные дни, подлежат оплате согласно ст. 153 ТК РФ в не менее чем двойном размере, конкретный порядок исчисления которого зависит от применяемой системы оплаты труда работника, либо по желанию работника оплата указанных выходных дней командировки осуществляется в одинарном размере и одновременно к этому работнику в удобное для него время предоставляется один день отдыха за каждый выходной день без содержания. Данный порядок подтверждается и судебной практикой».

Таким образом, дни отъезда и приезда из командировки, приходящиеся на выходные или праздничные нерабочие дни, являются рабочими днями работника и подлежат оплате по специальным правилам ст. 153 ТК РФ (а не по среднему заработку). Аналогичный вывод содержится в Письме Минтруда РФ от 13.10.2017г. № 14-2/В-921.

На основании изложенного приходим к следующему выводу.

Исходя из прямого толкования и применения в совокупности норм статьи 153 ТК РФ, пунктов 5 и 9 Положения № 749:

- выходные и нерабочие праздничные дни, приходящиеся на период командировки работника, не признаются периодом, за который работнику сохраняется средний заработок, поскольку они не являются рабочими днями по графику, установленному в командирующей организации;

- суммы повышенной оплаты труда за работу в эти дни, рассчитанные в соответствии с нормами ст. 153 ТК РФ, **включаются в расчет среднего заработка**.

Однако в Письме от 13.08.2015г. № 14-1/В-608 представителями Минтруда РФ высказано иное мнение: «время нахождения работника в служебной командировке, в том числе время привлечения к работе в период командировки ввиду необходимости в выходные или праздничные дни, а также начисленные за это время суммы исключаются при исчислении среднего заработка». Данная позиция основывается на том, что из нормы подпункта «а» п. 5 Положения № 922 следует, что определяющим критерием для исключения из расчета среднего заработка начисленных сумм является период (время), за который они начислены (период командировки). Таким образом, сумма оплаты командированного сотрудника за работу в выходные или нерабочие праздничные дни исключается из расчета среднего заработка, несмотря на то что она рассчитана исходя из оклада работника.

Стартует Всероссийский конкурс «Лучший по профессии - 2019»

Уважаемые бухгалтеры, аудиторы, работники финансовых и налоговых служб, преподаватели и студенты выпускных курсов!

С 15 апреля стартует Всероссийский конкурс «Лучший по профессии - 2019». Уважаемые коллеги, приглашаем Вас попробовать свои силы и принять участие в Конкурсе на звание:

- «Лучший бухгалтер Федерального округа»;
- «Лучший аудитор Федерального округа»;
- «Лучший бухгалтер Кубани» по бухгалтерскому учету и налогообложению в коммерческих организациях»;
- «Лучший бухгалтер Кубани» по бухгалтерскому учету казенных, бюджетных и автономных учреждений»;
- «Лучший бухгалтер муниципального образования»;
- «Лучший аудитор Кубани»;
- «Лучший преподаватель ВУза по специальностям: «Бухгалтерский учет и аудит», «Финансы и кредит», «Налоги - Налогообложение»»;
- «Лучший выпускник ВУЗа по специальностям: «Бухгалтерский учет и аудит», «Финансы и кредит», «Налоги - Налогообложение»»;
- «Молодые таланты – экономическому процветанию Кубани».

Организатор:

- Ассоциация «НП Международный институт сертифицированных бухгалтеров и аудиторов».

Соорганизаторы:

- Администрация Краснодарского края;
- Южное территориальное отделение СРО ААС по ЮФО и СКФО (АПЮР);
- НП «Кубанская Палата Аудиторов»;
- СРО аудиторов Ассоциация «Содружество» (г. Москва);
- Кубанский учебный центр «Возрождение»;
- НП «Палата профессиональных бухгалтеров и аудиторов России» (г. Санкт-Петербург).

Проведение данного Конкурса способствует росту престижа и общественной значимости бухгалтерской и аудиторской профессии, повышению профессионального мастерства представителей профессии.

Участвовать в Конкурсе могут все желающие практикующие бухгалтеры, аудиторы, работники финансовых и налоговых служб, а также преподаватели, студенты выпускных курсов по специальностям «Бухгалтерский учет и аудит», «Финансы и кредит», «Налоги и налогообложение».

Конкурс проходит в три тура: 1-й и 2-й туры проводятся Конкурсным Советом в заочной форме, 3 тур проводится заочно в дистанционной форме в системе электронного тестирования.

Победители и Лауреаты номинаций Всероссийского конкурса награждаются Почетными дипломами, медалями, ценными подарками.

Церемония объявления и награждения победителей Всероссийского конкурса будет проводиться конкурсным Советом 29 ноября 2019 г. в городе Краснодаре на ежегодном праздновании «День аудитора и бухгалтера Краснодарского края».

Ознакомиться с Положением о Всероссийском конкурсе на звание «Лучший по профессии» можно на сайте www.misba.ru, www.apur-kr.ru. По вопросам участия в Конкурсе можно обращаться по тел/факс: (861)232-66-37, или по e-mail: info@misba.ru.

*Сопредседатель Конкурсного Совета,
председатель Совета Южного ТО СРО ААС по ЮФО и СКФО (АПЮР),
генеральный директор Ассоциации «НП МИСБА»,
член Президентского Совета НП «ППБА»
В.С. Голенко*



AUDIT

International Scientific and Practical Journal

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

Editorial Board:

Chaya Vladimir Tigranovich,

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

Dobrovensky Vasilii Sergeevich,

Director general of the Publishing house "AUDIT",
First assistant of the chief editor. audit@auditrf.ru

Barilenko Vladimir Ivanovich,

Doctor of Economics, professor, Head of the faculty of "Economic Analysis" of the Financial University under the Government of the Russian Federation, Honored Worker of Higher School of the Russian Federation.
vbarilenko@yandex.ru

Guzov Yury Nikolaevich,

candidate of economic sciences, docent (or assistant professor), first deputy dean of the faculty of economics of Saint Petersburg State University,
auditor. guzow@mail.ru

Efimova Olga Vladimirovna,

Doctor of Economics, Professor of Department "Economic Analysis" of the Financial University under the Government of the Russian Federation
oefimova2002@mail.ru

Ivanova Iya Andreevna,

Executive Secretary. auditru@yandex.ru

Kerimov Vagif Eldar ogly,

Doctor of Economics, Professor of Accounting Department of FGBOU VPO "Russian State Agriculture University" - MSKhA n.a. K.M. Timiriyev».

Kobozeva Nadezhda Vasilievna,

PhD Economics, Senior Lecturer of Tula Branch of the Financial University under the Government of the Russian Federation.
Deputy Director for Quality Control of Audit of NP "AAC".
nadezdakob@icloud.com

Konkin Vitalii Viktorovich,

PhD Economics, Deputy Chief Accountant of OJSC "Pervii kanal".
konkin1tv@mail.ru

Nikolaev Viktor Alekseevich,

Professor The Russian Presidential academy of national economy and public administration, Institute of business studies, doctor of economics,
nikolaevva@mail.ru

Savitsky Alexey Anatolyevich,

Ph.D. in economics, assistant professor, head of chair of Manufacturing industry economics, accounting and audit of Moscow State Forest University

Sidorova Marina Iliinichna,

Doctor of Economics, assistant professor of Accounting Department of the Financial University under the Government of the Russian Federation.
sidorova2003@list.ru

Suits Viktor Paulevich,

Doctor of Economics, Professor, Chief of Department of Accounting, Analysis and Audit of the Faculty of Economics of Lomonosov Moscow State University.

Khorin Aleksandr Nikolaevich,

Doctor of Economics, Professor of Lomonosov Moscow State University, corresponding member of Management and Market Academy, full member of the International Informatization Academy, corresponding member of Academy of economic sciences and business, ahd_kafedra@mail.ru

Chupakhina Natalia Iliinichna,

Doctor of Economics, Professor of Department "Economics and Management" of Starooskolskii Technological Institute n.a. A.A. Ugarov (branch) «MISiS». st_chupakhina@mail.ru

Iumtarova Natalia Aleksandrovna,

PhD Economics, Leading Specialist of the International Reporting and Control Department AO "Binnofram".
natalia.yumtarova@gmail.com

Vakhruchina Maria Aramovna,

Doctor of Economics, Professor of Department of accounting ,analysis and audit, Financial University under the Government of the Russian Federation, vakhrushina@mail.ru

International editorial board

Sheremet Anatoly Danilovich

The Chairman of the international editorial Board.
Doctor of Economics, professor, scientific director of the Department of Accounting, Analysis and Audit of the faculty of Economics of Lomonosov Moscow State University, honored worker of the RSFSR, Honored Economist of the Russian Federation, Distinguished Professor of Lomonosov Moscow State University (Russian Federation)

Badri Kay-Si

Doctor, Treasurer, International coordination Committee of Non Resident Nepali Association (Federal Democratic Republic of Nepal)

Baimuratov Uraz Baymuratovich

Doctor of Economics, professor, academician of the National Academy of Sciences of the Republic of Kazakhstan, director of the Institute of Social and Economic Research in Almaty (Republic of Kazakhstan)

Beridze Teimuraz

Doctor of Economics, Professor Department of the Faculty of Economics and Business of Tbilisi State University named after Ivane Javakhishvili (Georgia)

Martik Gasparyan Yurikovich

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

Kvatashidze Nadezhda Viktorovna

Associate Professor of the Department of Accounting and Audit of the Faculty of Economics and Business of Tbilisi State University named after Ivane Javakhishvili (Georgia)

Koomar Rajiv

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

Kuter Mikhail Isaakovich

Doctor of Economics, professor, Head of Department of Accounting, Audit and automated processing of the Kuban State University, Honored employee of the Higher School of the Russian Federation, Trustee of the International Academy of History of accounting in the United States of America. (Russian Federation)

Melnik Margarita Viktorovna

Doctor of Economics, professor of the faculty of "Audit and control" of the Financial University under the Government of the Russian Federation (Russian Federation)

Nikolaev Igor Alekseevich

Doctor of Economics, professor of the Higher School of Economics, director of the Institute of Strategic Analysis FBK Grant Thornton (Russian Federation)

Reylyan Iano Rudolphovich

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

Riabukhin Sergey Nikolaevich

Doctor of Economics, Chairman of the Committee on Budget and Financial Markets of the Federal Assembly Council of the Russian Federation (Russian Federation)

Rush-Latypova Olga Vladimirovna

Doctor of economic sciences, professor at business faculty of the Higher Education Melbourne Polytechnic, certified accountant of Australia (Commonwealth of Australia, Australia)

Sosnovsky Alexander Viktorovich

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

Suvaryan Yuriy Mikhaylovich

Doctor of economics, professor, academician secretary of the faculty of Study of Armenia and social science, National academy of Sciences of Armenia presidium member, head of Armenian State University of Economics administration chair (the Republic of Armenia)

Kharabadze Elena Ruslanovna

Professor, Head of the Department of Accounting and Audit of the faculty of Economics and Business of Tbilisi State University named after Ivane Javakhishvili (Georgia)

Golaeva Margarita Ahantaevna

Doctor PhD, docent of Department of Accounting, Analysis and Auditing of the L.N.Gumilyov Eurasian National University (Republic of Kazakhstan)



4 • 2019

www.auditrf.ru • ISSN 2227-9288

AUDIT

