



АУДИТ



**Ассоциация «Содружество»:
на встрече к Съезду**

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

Алиев Зубайир Магомеддирович,

канд. экон. наук, специалист 1 разряда отдела камеральных проверок № 8 ИФНС России № 5 по г. Москве. z-m-aliev@mail.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. vbarilenko@yandex.ru

Боноева Наталья Александровна,

канд. экон. наук, старший эксперт отдела МСФО ЗАО «АКГ Развитие бизнес-систем». natalia-b2005@yandex.ru

Ефимова Ольга Владимировна,

д-р экон. наук, профессор кафедры «Экономический анализ» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации. oeffimova2002@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». nadezdakob@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, nikolaeva@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

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, декан факультета экономики и бизнеса Тбилисского государственного университета имени Ивана 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)

Кваташидзе Надежда Викторовна

ассоциированный профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита факультета экономики и бизнеса Тбилисского государственного университета имени Ивана 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)

Саргсян Агаси Залибекович

доктор экономических наук, профессор кафедры управленческого учета и аудита Финансового факультета Армянского государственного экономического университета (АГЭУ) (Республика Армения)

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, заведующая кафедрой бухгалтерского учета и аудита факультета экономики и бизнеса Тбилисского государственного

Оглавление

Ассоциация "Содружество": навстречу к Съезду	
Авторы: Шеремет А.Д., Носова О.А.	2
Бухгалтерский учет	
Аудит	
Показатели качества аудита: проблемы и решения	
Авторы: Чая В.Т., Кобозева Н.В.	7
Аудит учета расчетов с иностранными поставщиками по импортным контрактам	
Автор: Тарасова Н.А.	13
Совершенствование механизмов нематериального стимулирования в саморегулируемой организации аудиторов Ассоциация «Содружество» посредством внедрения наградной системы	
Автор: Щепотьев А. В.	19
Бухгалтерский учет	
Цифровые технологии в учете: возможности и проблемы использования системы блокчейн	
Авторы: Гузов Ю.Н., Соболева Г.В.	22
Бухгалтерский учет и статистика	
Методические основы сегментирования бухгалтерской информации при аудите операций с основными средствами	
Автор: Шабанникова Н.Н.	26
Экономика и управление народным хозяйством	
Роль и значение форм инвестирования на основе партнерских отношений государства и бизнеса	
Автор: Кожурова Н.Ю.	35
Практика бухгалтерской и аудиторской деятельности	
Подготовка аудиторов-консультантов: проблемы выпускников и российского образования	
Автор: Пятенко С.В.	38
О применении п.5 ст.170 НК РФ	40
Единые критерии оценки качества аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций при осуществлении внешнего контроля качества работы аудиторских организаций и аудиторов	44
Банк России на встрече с ведущими аудиторскими фирмами и СРО обсудил вопросы развития отрасли ..	47
Санкт-Петербургская научная конференция 18 апреля 2018 г.	48

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 26.04.2018 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

“Sodruzhestvo” Association: for the meeting at the Congress	
Authors: Sheremet A.D., Nosova O.A.	2
Accounting, Statistics	
Audit quality indicators: problems and solutions	
Authors: Chaya V.T., Kobozeva N.V.	7
Аудит учета расчетов с иностранными поставщиками по импортным контрактам	
Autor: Tarasova N.A.	13
Improvement of mechanisms of non-material incentives in a self-regulatory organization of auditors of the Association "Commonwealth" by introducing a premium system	
Autor: Shchepot'ev A.V.	19
Digital technologies in accounting: the possibilities and problems for using the blockchain system	
Authors: Guzov Y.N., Soboleva G.V.	22
Methodical basis of segmenting of the accounting information with audit of operation with fixed assets	
Autor: Shabannikova N.N.	26
The role and importance of forms of investment on the basis of state-business partnerships	
Autor: Kozhurova N.Y.	35
Practice of accounting and auditing	
Training of auditors-consultants: problems of graduates and Russian education	
Autor: Pyatenko S.V.	38
On the application of the paragraph 5 of the article 170 of the tax code of the Russian Federation	40
Common criteria of quality assessment for audit of accounting (financial) statements of the organizations at implementation of external quality control of work of audit organizations and auditors	44
The Bank of Russia and SRO discussed the issues of the industry development at a meeting with leading audit firms	47
St. Petersburg scientific conference April 18, 2018 “Sodruzhestvo” Association: for the meeting at the Congress	48

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 26.04.2018

General circulation – 1750 copies. Order No.

ШЕРЕМЕТ Анатолий Данилович,
Президент, председатель Правления
СРО аудиторов Ассоциации «Содружество»,
профессор кафедры учета, анализа и аудита
экономического факультета МГУ
им. М.В. Ломоносова, заслуженный деятель науки
РФ, заслуженный экономист РФ, заслуженный
профессор МГУ им. М.В. Ломоносова,
член Рабочего органа Совета по аудиторской
деятельности, д.э.н., профессор

НОСОВА Ольга Александровна,
генеральный директор, член Правления
СРО аудиторов Ассоциации «Содружество»,
член Рабочего органа Совета по аудиторской
деятельности

Ассоциация «Содружество»: на встречу к Съезду

Саморегулируемая организация аудиторов Ассоциация «Содружество» (СРО ААС) начиная с 2017 г. объединяет в числе своих членов примерно половину всех аудиторов и аудиторских организаций России. Согласно сведениям контрольного экземпляра реестра Минфина России (по состоянию на 1 апреля 2018 г.) членами двух СРО аудиторов, выполнивших критерий минимальной численности членов, являются 19 583 аудитора (включая индивидуальных аудиторов) и 4 205 аудиторских организаций.

Прошедший год был для СРО ААС очень насыщенным и богатым на проведенные мероприятия.

Органами управления и дирекцией СРО ААС проделана большая работа.

За отчетный период Правлением СРО ААС, в состав которого входят 47 членов, проведено 39 заседаний, из них 4 – очных, 35 – заочных, на которых были рассмотрены и приняты решения по вопросам, касающимся всех направлений уставной деятельности. Каждый член Правления курировал определенное направление деятельности СРО ААС либо выполнял конкретные поручения Председателя Правления.

Правлением СРО ААС в отчетном периоде проводилась работа по вопросам взаимодействия и сотрудничества СРО ААС с различными органами и организациями, такими, как Министерства, Администрация Президента Российской Федерации, Государственная Дума, Федеральное Казначейство, Банк России, Росфинмониторинг, Обще-

ственная палата РФ, ОПОРА РОССИИ, РСПП, Торгово-промышленная палата, региональные отделения общественных объединений в субъектах Российской Федерации, Государственная корпорация «Ростехнологии», Счетная палата, Единая аттестационная комиссия, МГУ имени М.В. Ломоносова и др.

На заседаниях Правления СРО ААС неоднократно рассматривались вопросы, связанные с осуществлением СРО ААС деятельности саморегулируемой организации аудиторов, участием СРО ААС в деятельности по развитию российского аудита, подготовкой и организацией проведения Общих собраний территориальных отделений СРО ААС, Съезда СРО ААС, вопросами работы Дирекции СРО ААС.

Для выполнения возложенных на саморегулируемую организацию аудиторов функций в отчетном периоде Правлением СРО ААС были разработаны, актуализированы и утверждены (одобрены) регламентирующие документы, рассмотрены вопросы, связанные с членством в СРО ААС, выдачей квалификационных аттестатов аудитора, применением мер дисциплинарного воздействия.

В соответствии с Положением о внутреннем контроле в СРО ААС Правление СРО ААС осуществляет ежегодный мониторинг – контроль эффективности организации системы внутреннего контроля в СРО ААС. По результатам проведенного по итогам 2017 г. мониторинга система внутреннего контроля СРО ААС признана Правлением СРО ААС эффективной и результативной.

Во исполнение требований Федерального закона «О саморегулируемых организациях» в СРО ААС созданы и осуществляют свою деятельность специализированные органы: Комиссия по контролю качества и Дисциплинарная комиссия.

В отчетный период состоялось 24 заседания Комиссии по контролю качества, из них 12 очных, 12 заочных. Комиссией обеспечивалась организация и поддержание функционирования системы внешнего контроля качества работы (ВККР) членов СРО ААС: разрабатывались изменения и дополнения в Правила организации и осуществления ВККР, были подготовлены и утверждены годовые Планы проведения ВККР на 2017 г., на 2018 г., в которые в текущем режиме вносились необходимые изменения, разработаны изменения в Порядок расчетов за проведение внешних проверок качества работы членов СРО ААС: «Если нет, то лучше так: разработаны и внесены изменения в Порядок расчетов по проведению внешних проверок качества работы членов СРО ААС, подготовлена новая редакция Дополнений к Классификатору нарушений и недостатков, выявляемых в ходе ВККР аудиторских организаций, аудиторов, внесены изменения в Типовой комплект документов по организации и проведению ВККР членов СРО ААС. По итогам 2017 г. Комиссией утверждены результаты 388 внешних проверок, из которых 14 проверок являются внеплановыми, в том числе проведенными на основании поступивших в СРО ААС обращений (жалоб) на действия (бездействие) членов СРО ААС.

Таблица. Изменение численности членов СРО аудиторов с апреля 2017 г. по апрель 2018 г.

Члены СРО	СРО аудиторов «Российский союз аудиторов»			СРО аудиторов Ассоциация «Содружество»			ИТОГО	
	2017	2018	в % к 2017	2017	2018	в % к 2017	2017	2018
Аудиторы	9 886	10 287	104%	9 054	9 296	103%	18 940	19 583
Аудиторские организации	2 125	2 028	95%	2 246	2 177	97%	4 371	4 205

По результатам осуществления ВККР членов СРО ААС в 2017 г. наблюдаются следующие тенденции: значительный рост запланированных и проведенных проверок, что связано с увеличением численности членов СРО ААС. Первоначальный план внешних проверок СРО ААС был скорректирован с учетом планов СРО АПР и НП ИПАР, значительная часть членов которых вступила в СРО ААС; уменьшение количества случаев уклонения от внешнего контроля и прекращения членства в СРО ААС после включения в план ВККР; количественный состав контролеров качества СРО ААС в 2017 г. увеличился на 62 человека (18,7%), результативность их деятельности (количество проверок, приходящихся на одного контролера) возросла на 16,7%. По состоянию на конец 2017 г. количество уполномоченных экспертов составило 159 человек.

В целях анализа количественных и качественных показателей выявляемых в ходе внешнего контроля нарушений были применены новые подходы к их систематизации, позволяющие классифицировать нарушения как по степени существенности, так и по группам нарушенных нормативных актов с глубокой степенью детализации.

В отчетном периоде большое внимание уделялось профилактической работе по предотвращению нарушений, выявляемых в ходе ВККР. В частности, проводилась разъяснительная работа членами Комиссии, Уполномоченными экспертами, которые принимали участие в конференциях, круглых столах, вебинарах и др. мероприятиях, проводимых в территориальных отделениях СРО ААС. За отчетный период СРО ААС организовано и проведено 8 бесплатных обучающих вебинаров для членов СРО ААС по тематике, связанной с ВККР.

В 2017 г. не было случаев успешного оспаривания в суде или в порядке досудебного урегулирования оснований и результатов проверок контроля качества работы членов СРО ААС, что свидетельствует об улучшении качества планирования и проведения контрольных мероприятий ВККР, а также о достаточности доказательной базы выявленных нарушений.

Комиссией подготовлен, решением Правления СРО ААС утвержден Годовой отчет о состоянии и результатах ВККР членов СРО ААС, в котором приведены результаты количественного и качественного структурного анализа нарушений, выявленных в работе аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов.

В отчетном периоде Дисциплинарной комиссией продолжена работа по рассмотрению дел о нарушении 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 внутрен-

ними документами СРО ААС. За отчетный период проведено 17 заседаний Дисциплинарной комиссии СРО ААС, из которых 8 — в заочной форме.

Решения о применении/неприменении меры дисциплинарного воздействия принимались Дисциплинарной комиссией на основании решений Комиссии по контролю качества об утверждении результатов проведенных проверок ВККР членов СРО ААС или актов об уклонении членов СРО ААС от проведения ВККР, а также на основании выявленных отделом внутреннего контроля СРО ААС нарушений требований законодательства РФ и внутренних документов СРО ААС к членству в СРО ААС, к ведению Реестра аудиторов и аудиторских организаций членов СРО ААС.

В отчетном периоде рассмотрены 550 дисциплинарных дел в отношении членов СРО ААС, по результатам рассмотрения применены меры дисциплинарного воздействия: замечание — 2 аудиторским организациям, предупреждение — 29 аудиторским организациям и 49 аудиторам, предписание — 6 аудиторским организациям и 7 аудиторам, штраф — 1 аудитору. По рекомендации Дисциплинарной комиссии СРО ААС Правлением СРО ААС приняты следующие меры дисциплинарного воздействия: приостановить членство в СРО ААС — в отношении 78 аудиторских организаций, исключить из членов СРО ААС — в отношении 4 аудиторских организаций.

Для выполнения возложенных на СРО ААС функций Правлением СРО ААС созданы и активно осуществляют свою работу 12 профильных комитетов. Комитетами СРО ААС продолжена работа по рассмотрению запросов, поступающих в СРО ААС. За 2017 г. были даны ответы на 183 запроса, основными темами которых являлись: применение МСА, организация системы внутреннего контроля, отнесение к ОЗХС, защита государственной и аудиторской тайны, право аудитора на оказание прочих связанных с аудитом услуг, основания выдачи квалификационного аттестата аудитора, правомочия индивидуального аудитора, аудит клиента в стадии банкротства, вопросы независимости и др.

Наибольшая часть запросов была рассмотрена Комитетами СРО ААС по стандартизации и методологии и по правовым вопросам, которыми по итогам анализа и обобщения практики осуществления аудиторской деятельности, наиболее актуальных вопросов и проблем, связанных с применением законодательства, стандартов аудиторской деятельности разработаны рекомендации и разъяснения порядка применения нормативных правовых актов при осуществлении членами СРО ААС аудиторской деятельности.

В отчетном периоде Комитеты принимали активное участие в подготовке и проведении информационно-тематических вебинаров, организации круглых столов и конференций, подготовке экспертных заключе-

ний, выработке замечаний и предложений по обсуждаемым проектам нормативных правовых актов. Председатели и члены комитетов принимали личное участие в заседаниях комитетов, комиссий общественных организаций и профессиональных объединений, экспертных советов государственных органов законодательной власти, организованных региональных встречах с представителями Банка России при обсуждении наиболее актуальных вопросов, связанных с реформой аудита.

Комитетом СРО ААС по международным связям в отчетном периоде были проведены мероприятия, связанные с участием в переговорах, определением основных направлений и поддержанием сотрудничества СРО ААС с международными и иностранными общественными организациями и профессиональными объединениями. Комитет принял участие в ежегодном заседании Совета Международной федерации бухгалтеров (IFAC), в рабочих встречах с представителями профессиональных организаций — членов IFAC Латвии, Литвы, Казахстана и Узбекистана. Комитетом организовано участие в переговорах, определении основных направлений сотрудничества, подготовке соглашений о сотрудничестве с профессиональными объединениями Узбекистана — Палатой Аудиторов Узбекистана (ПАУ) и Национальной Ассоциацией бухгалтеров и аудиторов Узбекистана (НАБА), а также с Ассоциацией Бухгалтеров Латвийской Республики. Комитет обеспечил участие СРО ААС в рабочей встрече, организованной Институтом профессиональных бухгалтеров Австралии и представителями исполнительного комитета Мирового Конгресса бухгалтеров. В текущем режиме Комитет обеспечивает информирование членов СРО ААС о результатах международного сотрудничества, подготовку к публикации на сайте СРО ААС информационных материалов по вопросам международного сотрудничества.

Комитет СРО ААС по профессиональному образованию в отчетном периоде продолжил работу по рассмотрению ходатайств аудиторов о признании уважительной причины непрохождения обязательного обучения по программам повышения квалификации. Рассмотрено и принято решение по 12 ходатайствам, все ходатайства признаны обоснованными и удовлетворены. Комитетом разработаны и представлены на утверждение Правлению СРО ААС 10 программ повышения квалификации аудиторов. Комитетом подготовлены, организованы и проведены тестирования кандидатов на получение статуса уполномоченных экспертов по контролю качества, а также переподготовка действующих экспертов.

Комитет принимал активное участие в проведении экспертизы проектов: номенклатуры областей знаний, из которых устанавливается перечень вопросов, предлагаемых на квалификационном экзамене на получение квалификационного аттестата аудитора; модели нового модульного ква-

лификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора, основанной на компетентностном подходе; сравнительного анализа положений международных стандартов образования, принятых Международной федерацией бухгалтеров, и соответствующих норм законодательства Российской Федерации; предложений по приоритетной тематике обучения по программам повышения квалификации аудиторов, предусмотренного частью 9 статьи 11 Федерального Закона "Об аудиторской деятельности" на 2018 г.

Комитет СРО ААС по информационной политике в текущем режиме обеспечивал контроль за соблюдением предусмотренных законодательством требований к информационной открытости деятельности саморегулируемой организации аудиторов и ее членов. Комитет принимал участие в разработке и актуализации проектов документов и внутренних регламентов дирекции, предусматривающих порядок сбора, анализа, хранения, раскрытия, предоставления информации о СРО ААС, членах СРО ААС. Осуществлялись мероприятия, способствующие обеспечению раскрытия информации, подлежащей обязательному раскрытию. Комитетом принимались меры к обеспечению актуализации и обновления информации на сайте СРО ААС, информационному взаимодействию с государственными органами, в том числе с уполномоченным федеральным органом регулирования аудиторской деятельности. Комитет активно взаимодействовал со средствами массовой информации, обеспечивал подготовку и распространение информационно-аналитических и специализированных материалов (пресс-релизов, Вестников СРО ААС, информационных материалов, статей, интервью и др).

Комитетом по противодействию коррупции в отчетном периоде рассмотрены изменения законодательства, обзор судебной практики о противодействии коррупции за 2017 г. Председатель Комитета выступил на организованном Минфином России совещании с докладом на тему «Роль аудиторов в борьбе с коррупцией и подкупом иностранных должностных лиц». Комитет принимал участие в проведении антикоррупционной экспертизы обсуждаемых законопроектов в сфере аудиторской деятельности. Комитет принимал участие в работе круглого стола на тему: «Роль аудиторов в борьбе с легализацией (отмыванием) доходов, полученных преступным путем и подкупом иностранных должностных лиц (взаимодействие с Росфинмониторингом)».

СРО ААС продолжает активно расширять практику и обеспечивает поиск новых направлений взаимодействия с уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору по вопросам совершенствования контрольных процедур и повышению эффективности осуществления ВККР в рамках подписанного Соглашения о сотрудничестве и информационном взаимодействии Федерального казначейства и СРО ААС.

Представители СРО ААС принимали активное участие в работе Совета по организации ВККР аудиторских организаций, в состав которого входят представители Федерального казначейства, Минфина России, Контрольного управления Президента Российской Федерации, Росимущества, Государственной корпорации «Агентства по страхованию вкладов», Банка России и саморегулируемых организаций аудиторов. При рассмотрении на Совете результатов осуществления внешнего контроля качества всеми субъектами ВККР в 2017 г. подходы СРО ААС к систематизации и анализу выявленных нарушений были признаны лучшей практикой. Представители СРО ААС в рамках работы Совета вышли с инициативой приведения в соответствие понятий, используемых в документе «Единые критерии оценки качества аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности при проведении внешнего контроля качества работы аудиторских организаций» и Классификаторе нарушений и недостатков, выявленных в ходе внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов. В результате указанной инициативы вопрос о внесении изменений в Единые критерии оценки качества аудита внесен в план работы Рабочего органа Совета по аудиторской деятельности Минфина России.

Представители СРО ААС принимали участие в работе Контрольной комиссии по рассмотрению результатов ВККР аудиторских организаций, созданной в соответствии с приказом Федерального казначейства от 7 апреля 2017 г. № 98 в целях повышения прозрачности осуществления деятельности по ВККР аудиторских организаций. Основными задачами Контрольной комиссии являются объективное, всестороннее и своевременное рассмотрение результатов ВККР аудиторских организаций, осуществленного Федеральным казначейством, и выработка рекомендаций по применению мер воздействия. Контрольная комиссия является механизмом досудебного урегулирования споров, а также дополнительной площадкой для разъяснительной работы, направленной на предотвращение нарушений нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность.

В 2017 г. СРО ААС было проведено 78 мероприятий, в том числе 14 конференций, на которых 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 Федеральным казначейством, Банком России и т.д.

В мероприятиях приняли участие представители Минфина России, Минэкономразвития России, ЦБ РФ, Росфин-

мониторинга, Государственной Думы, Прокуратуры, Следственного комитета, Счетной палаты, Федерального казначейства, Федеральной налоговой службы, Администрации субъектов РФ, Российского союза промышленников и предпринимателей, Торгово-промышленной палаты РФ, представителей международных и российских профессиональных объединений и др.

Во втором полугодии 2017 г. прошла серия организованных СРО ААС региональных встреч аудиторов с представителями Банка России для обсуждения вопросов и проблем реформирования аудита, проекта федерального закона «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ (в части наделения Банка России полномочиями в сфере аудиторской деятельности)». Представители аудиторского сообщества принимали активное участие в дискуссии, выработке согласованных предложений и замечаний по доработке законопроекта, определению приоритетных направлений дальнейшего реформирования аудита в России и повышению его роли в системе финансового контроля. Итоги региональных встреч оперативно wurden доведены до сведения членов СРО ААС путем подготовки пресс-релизов, аналитических материалов и статей, комментариев руководителей территориальных отделений СРО ААС.

Также были проведены профессиональные конкурсы, в которых СРО ААС выступило одним из организаторов. В декабре 2017 г. СРО ААС выступило организатором профессионального праздника «День аудитора и бухгалтера Краснодарского края», прошедшего в г. Краснодаре.

Традиционно СРО ААС выступило соорганизатором Международной научно-практической конференции «Татуровские чтения», которая прошла в июне 2017 г. Ежегодно мероприятие проводит кафедра учета, анализа и аудита МГУ имени М. В. Ломоносова. В этом году тема конференции была связана с реформированием бухгалтерского учета, аудита и бухгалтерского образования, что определялось существенным обострением научных дискуссий по этим вопросам.

Поддержание и развитие отношений СРО ААС с международными организациями, работающими в области регулирования аудиторской и профессиональной бухгалтерской деятельности, представление в международных организациях интересов членов СРО ААС остается одним из важных направлений деятельности СРО ААС.

Представители СРО ААС приняли участие в 34-й сессии Межправительственной рабочей группы экспертов по международным стандартам учета и отчетности Конференции по торговле и развитию ООН (ЮНКТАД), проходившей в Женеве (Швейцария) в ноябре 2017 г.

В ноябре 2017 г. представители СРО ААС приняли участие в ежегодном заседании Совета Международной федерации бухгалтеров (IFAC). В рамках подготовки проводились рабочие встречи с ответственными

сотрудниками IFAC, в ходе которых обсуждались результаты признания и применения МСА в России, подготовки и поддержания качественного и своевременного перевода стандартов на русский язык.

В декабре 2017 г. СРО ААС приняло участие в экспертизе регулирующего воздействия проектов международных правовых актов, регулирующих вопросы осуществления аудиторской деятельности на территории ЕАЭС, а именно: Проекта Соглашения об аудиторской деятельности на территории Евразийского экономического союза Евразийской экономической комиссии.

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).

Большое внимание в СРО ААС уделяется вопросам организации обучения по программам повышения квалификации. На сегодняшний день в Реестр учебно-методических центров СРО ААС, отобранных для осуществления обучения аудиторов – членов СРО ААС по программам повышения квалификации, включены 44 образовательные организации, расположенные в семи Федеральных округах Российской Федерации. За 2017 г. обязательное ежегодное обучение по программам повышения квалификации прошли 9 019 членов СРО ААС.

СРО ААС в соответствии с требованиями законодательства РФ обеспечивает информационную открытость своей деятельности, раскрытие информации о деятельности своих членов – аудиторов и аудиторских организаций. Основной площадкой для раскрытия информации о деятельности СРО ААС является официальный сайт СРО ААС в сети Internet www.auditor-sro.org.

Официальный сайт СРО ААС по своей структуре и содержанию полностью соответствует требованиям информационной открытости, предъявляемых действующим законодательством о саморегулируемых организациях, законодательством об аудиторской деятельности, требованиям к обеспечению саморегулируемыми организациями доступа к документам и информации, подлежащим обязательному размещению. Сайт состоит из 7 основных блоков, в которых систематизируется и аккумулируется информация о СРО ААС, о деятельности СРО ААС по осуществлению функций саморегулируемой организации аудиторов, информация о членах СРО ААС.

Отдельный раздел сайта посвящён новостной ленте, которая разделена на 2 блока: Новости СРО ААС и Официальные новости. В первом блоке публикуются информационные сообщения для членов СРО ААС, анонсы и пресс-релизы проводимых СРО ААС мероприятий. Во втором блоке публикуется информация об актуальных изменениях законодательства об аудиторской

деятельности, официальная информация Минфина России и многое другое.

Продолжена работа по наполнению раздела сайта СРО ААС «Разъяснения и рекомендации», в котором размещаются информационные сообщения Минфина и мнения экспертов, подготовленные комитетами, комиссиями, Экспертно-консультативным Советом СРО ААС, в том числе по результатам рассмотрения запросов членов СРО ААС.

СРО ААС обеспечивает оперативную подготовку и рассылку в адрес своих членов информации об изменениях законодательства об аудиторской деятельности, актуализации внутренних документов СРО ААС.

Создан web-сервис «Отчетность-2017» – 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, а также создана база данных для обработки и анализа полученных данных.

Региональная деятельность СРО ААС осуществляется через Территориальные отделения СРО ААС. Сегодня СРО ААС представлено в каждом Федеральном округе Российской Федерации. В Территориальных отделениях сформированы Советы и избраны комитеты и комиссии, которые активно работают в регионах. Члены Совета участвуют в заседаниях, рассматривают актуальные вопросы по работе и развитию Территориальных отделений. Также в структуру Территориальных отделений входят Региональные отделения, за их работу отвечают руководители, назначенные в соответствующем субъекте или муниципальном образовании. Каждое Территориальное отделение проводит мероприятия в соответствии с планом. Ежемесячно Координаторы Территориальных отделений отчитываются о проделанной работе.

В 2017 г. Территориальными отделениями в совокупности проведено 180 мероприятий совместно с представителями Минфина России, Федерального Казначейства, налоговых органов, крупных юридических компаний, Банка России, торгово-промышленных палат, администраций субъектов РФ, контрольно-счетной палаты, прокуратуры, специалистов в области бухгалтерского учета, налогов, финансов, МСА, МСФО. Организовано и проведено 40 заседаний Советов Территориальных отделений СРО ААС. За прошедший период 2018 г. Территориальными отделениями организовано и проведено 9 Общих собраний членов Территориальных отделений СРО ААС, связанных с подготовкой к очередному Съезду СРО ААС 18 мая 2018 г. На собраниях были избраны Делегаты для участия в Съезде СРО ААС. Участие во всех проводимых СРО ААС мероприятиях бесплатно для членов СРО ААС.

В 2017 г. члены СРО ААС принимали активное участие в общественном обсуждении представителями аудиторского со-

общества разработанного Банком России проекта федерального закона «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ (в части наделяния Банка России полномочиями в сфере аудиторской деятельности)».

В 2017 г. прошла серия Региональных встреч аудиторов с представителями Банка России для обсуждения вопросов и проблем реформирования аудита, проекта федерального закона. Итоги региональных встреч оперативно доводились до сведений членов СРО ААС путем подготовки пресс-релизов, аналитических материалов и статей, комментариев руководителей территориальных отделений СРО ААС.

Комитетами СРО ААС осуществлялась подготовка экспертных заключений, выработка замечаний и предложений в отношении разработанного законопроекта. Председатели и члены комитетов принимали личное участие в заседаниях комитетов, комиссий общественных организации и профессиональных объединений, экспертных советов государственных органов законодательной власти, организованных региональных встречах с представителями Банка России при обсуждении наиболее актуальных вопросов, связанных с реформой аудита.

9 ноября 2017 г. по инициативе СРО ААС Общественной палатой Российской Федерации проведена общественная экспертиза («нулевое чтение») и общественные слушания проекта федерального закона № 273179-7 «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ (в части наделяния Банка России полномочиями в сфере аудиторской деятельности)», в которых приняли участие члены Общественной палаты РФ, депутаты Государственной Думы, члены Совета Федерации Федерального Собрания РФ, представители Контрольного управления Президента РФ, представители Банка России, Минфина России, Минэкономразвития России, Счетной палаты РФ, саморегулируемых организаций аудиторов, руководители аудиторских организаций и аудиторы из различных регионов России, члены Совета по аудиторской деятельности и Рабочего органа Совета по аудиторской деятельности, представители бизнес-объединений, в т.ч. РСПП, ТПП РФ, ОПОРЫ РОССИИ, Деловой России, представители пользователей аудиторских услуг, представители смежных отраслей – главные бухгалтеры, внутренние аудиторы, СМИ.

Представители СРО ААС выступили в заседании с докладами и довели до сведения общественности позицию аудиторского сообщества, которая была сформирована по итогам обсуждений законопроекта в регионах. По результатам общественных слушаний в адрес председателя ГД РФ и председателя Комитета по финансовому рынку ГД РФ было направлено заключение с выражением позиции участников слушаний.

В 2017 г. на заседании Совета Торгово-промышленной палаты РФ по саморегулированию предпринимательской и професси-

ональной деятельности по инициативе СРО ААС было проведено обсуждение предложений Банка России по реформированию аудиторской деятельности.

Представители СРО ААС приняли участие в работе Комиссии РСПП по аудиторской деятельности в сентябре 2017 г. на тему «Основные направления реформы рынка аудиторских услуг». Члены Комиссии и приглашенные участники заседания обсудили подготовленный Банком России законопроект, и по итогам обсуждения была сформирована позиция Комиссии по данному вопросу.

СРО ААС организовала внесение на повестку дня и заняла активную позицию при обсуждении законопроекта Банка России Комиссией по услугам в области аудита, внутреннего контроля и финансово-управленческого консультирования Общероссийской общественной организации малого и среднего предпринимательства «ОПОРА РОССИИ».

30 января 2018 г. состоялось организованное Комитетом по бюджету и финансовым рынкам Совета Федерации Федерального Собрания РФ совещание по вопросу рассмотрения проекта федерального закона № 273179-7 «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» в части наделения Банка России полномочиями в сфере аудиторской деятельности».

Представители Банка России, Минфина России, аудиторских организаций, саморегулируемых организаций аудиторов, общественных объединений в очередной раз, теперь уже на площадке Комитета Совета Федерации, конструктивно обсудили позицию и мнения в отношении наиболее дискуссионных положений законопроекта.

В декабре 2017 г. был создан Экспертный совет по законодательному обеспечению аудиторской и контрольно-ревизионной деятельности при Комитете Государственной Думы по финансовому рынку, в состав которого вошли представители СРО ААС. В январе-марте 2018 г. прошли четыре заседания Экспертного Совета, на которых обсуждались вопросы конфликта интере-

сов внутри Банка России, круг полномочий Банка России, блок вопросов законопроекта, связанных критериями обязательного аудита, аудитом общественно значимых организаций, статусом квалификационных аттестатов аудитора, требованиями к персоналу аудиторских организаций.

На третьем заседании ЭС были обсуждены вопросы законопроекта, связанные с изменением критериев для СРО, развитием института саморегулирования и полномочиями СРО аудиторов, а также вопросы определения требований к повышению квалификации аудиторов для проведения аудита общественно значимых организаций. Четвертое заседание ЭС, прошедшее 22 марта, было обобщающим. ЭС рассмотрел все внесенные поправки в законопроект и обсудил каждый блок поправок по основным статьям законопроекта. По результатам каждого заседания на сайте СРО ААС был размещен пресс-релиз с освещением вопросов, обсужденных в ходе работы ЭС.

Результатом данной работы явилось согласование позиций всех заинтересованных сторон по ряду наиболее существенных и неприемлемых положений законопроекта, что позволило добиться внесения значимых изменений в редакцию первоначально разработанного Банком России проекта, выработать единые предложения по доработке законопроекта, принятого Госдумой РФ в первом чтении.

Чего в результате проведенной работы удалось добиться:

- 1) Сохранения «финансовых» критериев проведения обязательного аудита.
- 2) Смягчения последующих предложений ЦБ РФ по критериям обязательного аудита путем введения переходного периода в целях менее болезненного изменения объемов рынка аудита.
- 3) Определения статуса и объема полномочий аудиторов, имеющих квалификационные аттестаты аудитора, выданные до 01.01.2011 г. Исключены положения законопроекта, согласно которым с 01.01.2019 г. «старые» аттестаты утрачивали свою силу.
- 4) Уточнения критериев отнесения организаций к «общественно значимым орга-

низациям» (ОЗО). Уточнения требований к аудиторским организациям, оказывающим аудиторские услуги ОЗО.

5) Выделения категории «общественно значимые организации на финансовом рынке».

6) Внесения в законопроект положений, касающихся изменения существующих критериев саморегулируемых организаций аудиторов.

7) Устранения возможности введения ограничения на участие в конкурсах предприятий с объемом выручки более 1 млрд рублей большинства российских аудиторских организаций – субъектов малого и среднего предпринимательства.

8) Изменения требований к повышению квалификации руководителями аудиторских заданий по аудиту ОЗО.

9) Закрепления возможности завершения аудита отчетности ОЗО аудиторской организацией, приступившей к такому аудиту до того, как сведения о ней были исключены Банком России из реестра аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги ОЗО.

10) Введения переходного периода для предоставления аудиторским организациям возможности обеспечить соответствие требованиям к членству в СРОА, в частности, требованиям к наличию в штате работников по основному месту работы.

Оглядываясь назад и подводя итоги становления и развития нашего профессионального объединения, мы можем с гордостью отметить совместные успехи и достижения и с оптимизмом оценить перспективы укрепления роли СРО аудиторов Ассоциации «Содружество» в процессах дальнейшего совершенствования института аудита в России. Мы открыты для сотрудничества и взаимодействия, готовы к диалогу со всеми участниками, заинтересованными в процессе обсуждения, выработке и реализации мер, направленных на повышение престижа аудиторской профессии и роли института независимого аудита – одного из важнейших факторов, обеспечивающих стабильность и укрепление экономики нашей страны.

НОВОЕ В АУДИТОРСКОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ: факты и комментарии

Информационное сообщение 25 апреля 2018 г. № ИС-аудит-22

Использование личного кабинета на Интернет-сайте Росфинмониторинга

Для взаимодействия с Росфинмониторингом, а также реализации своих прав и обязанностей аудитор должен использовать информационный ресурс – личный кабинет на официальном Интернет-сайте Росфинмониторинга. Личный кабинет предназначен, в частности, для получения перечня организаций и физических лиц, в отношении которых имеются сведения об их причастности к экстремистской деятельности или терроризму, решений межведомственного координационного органа, осуществляющего функции по противодействию финансированию терроризма.

Порядок ведения личного кабинета, доступа к нему и его использования устанавливается Росфинмониторингом (см., например, Информационные письма Росфинмониторинга от 30 мая 2017 г. и 26 января 2018 г.).

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

ЧАЯ В.Т.,

*д.э.н., профессор, действительный член РАЕН,
директор СРО ААС по взаимодействию с
государственными органами, член Правления
СРО ААС, председатель Комиссии СРО ААС по
контролю качества, член Рабочего органа Совета
по аудиторской деятельности, главный научный
сотрудник кафедры учета, анализа и аудита
экономического факультета
МГУ имени М.В.Ломоносова*

КОБОЗЕВА Н.В.,

*к.э.н., член Правления СРО ААС,
Председатель комиссии по контролю качества
работы Рабочего органа Совета по аудиторской
деятельности, заместитель председателя
комиссии СРО ААС по контролю качества
аудиторской деятельности
директор по контролю качества СРО ААС*

Показатели качества аудита: проблемы и решения

Аннотация: Проблемы российской аудиторской отрасли во многом связаны с неудовлетворенностью пользователей качеством аудита. Применяемая в российской практике система показателей качества аудита недостаточно эффективна ввиду отсутствия единого понятийного аппарата в области качества аудита, позволяющего объединить ожидания заинтересованных пользователей, требования регулирующих органов и общественную функцию аудита. Актуальнейшей задачей современного этапа развития аудиторской деятельности является разработка целостной, учитывающей национальные особенности, концепции качества аудита.

Ключевые слова: аудит, аудит деятельность, качество, контроль качества, проблемы, решения, международные стандарты аудита, международные стандарты контроля качества.

CHAYA V.T.,

*doctor of Economics, Professor, full member of RAEN,
Director of SRO AAS for interaction with state bodies,
member of the management Board of SRO AAS,
the Chairman of the Commission of SRO AAS quality
control, member of the Working body of the Council for
auditing activities, chief researcher of the Department
of accounting, analysis and audit, faculty of Economics
Moscow state University named after M. V. Lomonosov*

KOBOZEVA N.V.,

*Ph. D., member of the management Board of SRO AAS,
The Chairman of the Commission for quality control
of the Working body of the Council for auditing activities,
Deputy Chairman of the Commission,
SRO AAS quality control of auditing activities
Director of quality control SRO AAS*

Audit quality indicators: problems and solutions

Abstract: The problems of the Russian audit industry are largely related to users' dissatisfaction with the quality of audit. The system of audit quality indicators used in the Russian practice is insufficiently effective in view of the absence of a unified conceptual framework in the field of audit quality, which allows combining the expectations of interested users, the requirements of regulatory

bodies and the public audit function. The most urgent task of the modern stage of audit activity development is to develop a holistic, taking into account the national characteristics of the audit quality concept.

Keywords: audit, audit activity, quality, quality control, problems, solutions, international audit standards, international quality control standards.

Для современного этапа развития аудиторской деятельности в России характерно наличие разного рода претензий со стороны пользователей, регулирующих органов и других заинтересованных сторон к качеству работы аудиторских организаций, аудиторов (далее – «аудиторы»).

Обсуждаемые идеи реформирования аудиторской отрасли детерминированы прежде всего недовольством пользователей качеством работы аудиторов. Для выхода из кризиса отрасли, помимо поиска путей повышения эффективности регулирования аудиторской деятельности, необходима целостная, национально адаптивная концепция качества аудита, на основании которой будут сформированы показатели качества работы аудиторов.

В этой связи, безусловно, необходимой представляется выработка понятийного аппарата в области качества аудита, позволяющего объединить ожидания заинтересованных пользователей, требования регулирующих органов и общественную функцию аудита.

Исследование вопроса показало отсутствие в специальной литературе единых подходов к определению «качество аудита». Об этом говорит и Концепция качества аудита Совета по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность (IAASB) (далее – Концепция качества IAASB), в которой, в частности, указано, что качество аудита – сложное понятие, и на данный момент не существует четкого определения, которое имело бы всеобщее признание [3].

Концепция качества IAASB связывает сложности описания и оценки качества аудита с тем, что отдельные аспекты финансовой отчетности являются предметом суждения, а также с существованием ряда факторов, усложняющих унификацию понятия качества аудита:

1. Наличие или отсутствие существенных искажений в проаудированной финансовой отчетности дает лишь частичное представление о качестве аудита.

Поскольку модель аудита отражает неотъемлемые ограничения, присущие аудиту, и призвана обеспечить разумную, а не абсолютную уверенность, то предполагается возможность существования необнаруженных существенных искажений. При обнаружении впоследствии (в том числе в ходе внешнего контроля) существенных искажений, не обнаруженных в ходе аудита, не всегда возможно определить причину их необнаружения: это могут быть как присущие

аудиту ограничения, так и недостатки качества конкретного аудита.

2. Все аудиторские задания разные, и вопрос о том, какие аудиторские доказательства будут достаточными и надлежащими для подтверждения мнения аудитора, в некоторой степени является предметом суждения.

Размеры, характер и уровень сложности организации, отрасль и нормативно-правовая среда, в которой ведет свою деятельность аудируемое лицо, а также оценка аудитором рисков наличия существенных искажений в подготовленной руководством финансовой отчетности предопределяют подходы в рамках каждого аудита к пониманию достаточности и надлежащего характера аудиторских доказательств. Поэтому этот вопрос является во многом предметом профессионального суждения.

3. Разные заинтересованные стороны имеют разные представления о качестве аудита.

Это связано в том числе с тем, что уровень их непосредственного участия в аудите и доступа к информации, касающейся аудита, сильно различается, при этом разные заинтересованные стороны придают разное значение ценности аудита.

Часть пользователей финансовой отчетности считает, что высокое качество аудита предполагает получение как можно большего количества аудиторских доказательств и постановку как можно большего количества вопросов перед руководством. Если рассматривать качество аудита только с этой точки зрения, можно предположить, что качество аудита будет тем выше, чем больше ресурсов как в количественном, так и в качественном выражении выделяется на аудит.

В противоположность данной позиции руководство может быть заинтересовано в ограничении затрат на аудит, завершении аудита в кратчайший срок и уменьшении вмешательства в текущую деятельность организации. Если рассматривать качество аудита с этой точки зрения, руководство может предложить свести к минимуму выделяемые на аудит ресурсы.

Паритет этих полярных точек зрения может быть сведен к тому, что качественный аудит – это результативный аудит, выполняемый эффективно, своевременно и за разумную плату. При этом понятия "результативный", "эффективный", "своевременно" и "разумный" характеризуются субъективностью толкования. У лиц, отвечающих за корпоративное управление, включая комитеты по аудиту, часто есть все необходимые возможности, чтобы рассматривать подоб-

ные вопросы. По этой причине во многих странах в обязанности комитетов по аудиту входит оценка качества аудита и утверждение (либо рекомендация для утверждения) выбранного аудитора и стоимости аудиторских услуг.

4. Доступна ограниченная информация о выполненной работе и результатах аудита.

Многие услуги являются относительно прозрачными для тех, для кого они выполняются, и пользователи могут напрямую оценить их качество. Однако многие заинтересованные стороны, включая акционеров организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, или инвесторов, как правило, не имеют подробной информации о работе, выполненной в ходе аудита, а также о выявленных и решенных проблемах. Поэтому пользователи зачастую не могут напрямую оценить качество аудита.

Информация о работе аудитора и его замечаниях может быть представлена в аудиторском заключении или отчете аудитора. Однако аудиторские заключения шаблонизированы, и в них, как правило, не приводится информация о работе аудитора и о всех выявленных им недостатках, кроме случаев, когда аудитор выражает модифицированное мнение.

Изменения в структуре, формулировках и содержании аудиторского заключения, предложенные Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, призваны способствовать лучшему пониманию тех вопросов, которые, с профессиональной точки зрения аудитора, имели наибольшее значение в ходе аудита. Особенно это касается организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, в аудиторское заключение по отчетности которых добавлены ключевые вопросы аудита.

Пересмотр концепции аудиторского заключения призван позволить пользователям получить лучшее представление о качестве аудита, особенно в тех случаях, когда есть возможность дополнительно обсудить этот вопрос с комитетами по аудиту или аудитором. Тем не менее IAASB признает, что такая дополнительная информация неизбежно будет представлять собой относительно небольшую часть от общего объема информации, которая известна аудитору и которая может быть необходима для лучшей оценки качества аудита.

Таким образом, сложности определения дефиниции понятия «качество аудита» связаны с рядом факторов, включая полярные ожидания пользователей; ограниченность

доступной им информации о проделанной аудитором работе; отсутствие единых однозначных критериев качества аудита и обусловленная этим субъективность его оценки.

Концепция качества IAASB, описывающая исходные параметры, а также параметры процесса и результаты, оказывающие влияние на качество аудита финансовой отчетности на уровне отдельного аудиторского задания, аудиторской организации и на уровне страны в целом, призвана стать инструментом решения этих проблем.

В Концепции качества IAASB выделяются следующие элементы:

- a. исходные параметры;
- b. параметры процесса;
- c. результаты;
- d. основные виды взаимодействия в системе финансовой отчетности;
- e. факторы внешней среды.

Наглядно Концепцию можно изобразить следующим образом (рис. 1).

В рамках исходных параметров, параметров процесса и результатов атрибуты качества аудита в свою очередь делятся на те, которые применяются непосредственно:

- ▶ на уровне аудиторского задания;
- ▶ на уровне аудиторской организации и, таким образом, — опосредованно ко всем фактам проведения аудита;
- ▶ на национальном уровне (юрисдикции) и, таким образом, — опосредованно ко всем аудиторским организациям этой страны и проводимому ими аудиту.

Исходные параметры предполагают:

1. Ценности, этические нормы и подход – уровень задания/ уровень аудиторской организации/ уровень страны.

2. Знания, навыки, опыт и время – уровень задания/ уровень аудиторской организации/ уровень страны.

Параметры процесса предполагают:

▶ процесс аудита и процедуры контроля качества – уровень задания/ уровень аудиторской организации/ уровень страны.

Результаты предполагают уровень задания/ уровень аудиторской организации/ уровень страны.

В исследованиях неоднократно отмечалось наличие значимой потребности в обобщении и систематизации факторов, свидетельствующих о качестве работы аудитора, и представлении их в измеримой и сопоставимой форме [6]. Концепция качества IAASB может стать основой разработки системы показателей качества.

Ввиду отсутствия единого понятийного аппарата в области качества аудита существуют различные подходы к выстраиванию системы показателей качества аудита (ПКА).

В российской практике сложилось как минимум два подхода к определению ПКА:

- первый подход связан с потребностью пользователей при отборе аудиторской организации для проведения аудита;
- второй подход обусловлен необходимостью оценки качества работы аудиторов по результатам внешнего контроля.

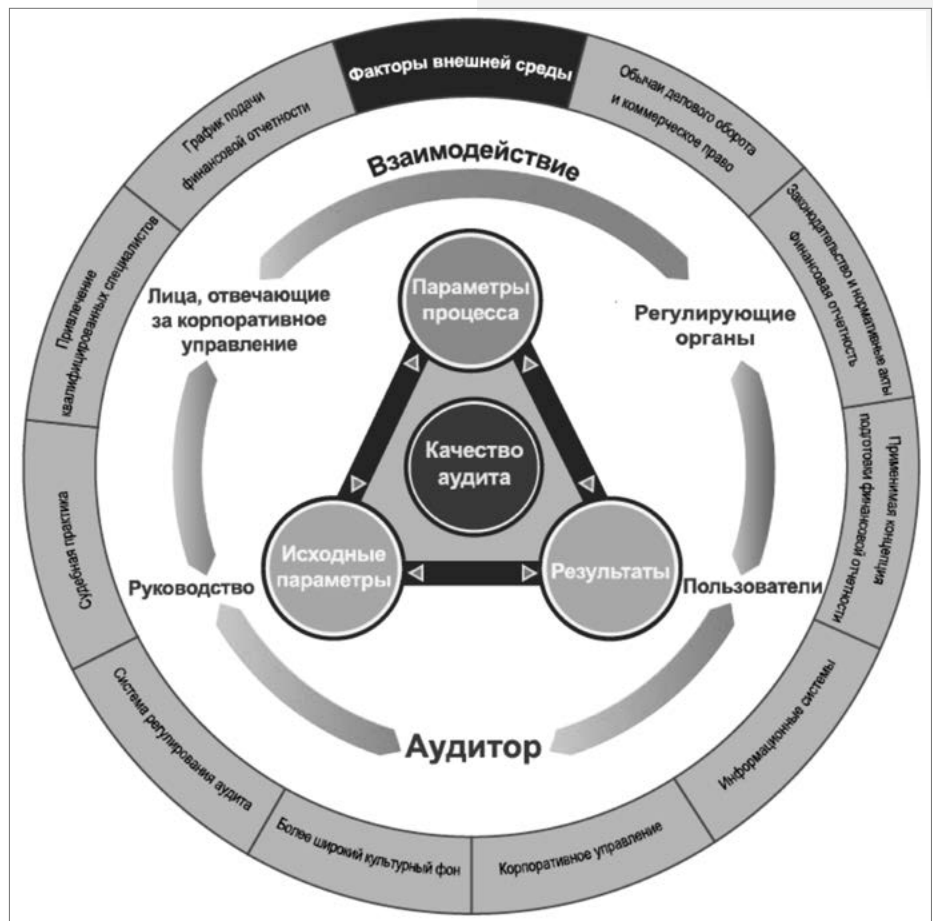


Рис. 1. 1 Концепция качества аудита Совета по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность (IAASB)

Что касается потребностей пользователей при отборе аудитора, то на сегодняшний момент разработаны Методические рекомендации по организации и проведению открытых конкурсов на право заключения договора на проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в ч. 4 ст. 5 Федерального закона "Об аудиторской деятельности", одобренные Советом по аудиторской деятельности 18 сентября 2014 г., протокол № 14 с изменениями от 22 сентября 2016 г., протокол N 26 (далее – Методические рекомендации САД) [4].

Напомним, что в соответствии с ч. 4 ст. 5 Федерального закона от 30 декабря 2008 г. N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности" (далее - Федеральный закон N 307-ФЗ) [1] договор на проведение обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, в уставном (складочном) капитале которой доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов, а также на проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности государственной корпорации, государственной компании, публично-правовой компании, государственного унитарного предприятия или муниципального унитарного предприятия заключается по результатам проведения

не реже чем один раз в пять лет открытого конкурса в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд, при этом установление требования к обеспечению заявок на участие в конкурсе и (или) к обеспечению исполнения контракта не является обязательным.

Порядок проведения открытых конкурсов в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд установлен Федеральным законом от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ "О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд" (далее - Федеральный закон № 44-ФЗ) [2] и изданными в соответствии с ним актами.

Методические рекомендации САД предназначены для использования при организации и проведении открытых конкурсов на право заключения договора на проведение аудита.

Согласно Федеральному закону № 44-ФЗ для оценки заявок участников закупки заказчиком в конкурсной документации устанавливаются не менее двух из следующих критериев:

- 1) цена договора;

2) качественные характеристики объекта закупки;

3) квалификация участников закупки, в том числе наличие у них финансовых ресурсов, на праве собственности или ином законном основании оборудования и других материальных ресурсов, опыта работы, связанного с предметом договора, и деловой репутации, специалистов и иных работников определенного уровня квалификации.

В качестве показателей нестоимостного критерия оценки "качественные характеристики объекта закупки" Методические рекомендации САД рекомендуют, в частности, следующие показатели:

1) наличие и содержание методики проведения аудита (описание общего подхода к организации и проведению аудита, описание внутреннего контроля качества работы, др.);

2) оценка общего объема трудозатрат на проведение аудита, календарный план-график оказания услуги;

3) описание формы и содержания сообщения руководству заказчика информации аудитора по результатам аудита;

4) наличие документов о прохождении внешнего контроля качества работы, результаты внешнего контроля качества работы.

В качестве показателей нестоимостного критерия оценки "квалификация участников закупки, в том числе наличие у них финансовых ресурсов, на праве собственности или ином законном основании оборудования и других материальных ресурсов, опыта работы, связанного с предметом договора, и деловой репутации, специалистов и иных работников определенного уровня квалификации" Методическими рекомендациями САД рекомендуются, в частности, следующие показатели:

1) продолжительность осуществления аудиторской деятельности участником закупки, в том числе наличие опыта аудита сопоставимого характера и объема (аудит отчетности организации аналогичного масштаба деятельности и отраслевой принадлежности);

2) опыт и квалификация руководящего персонала;

3) опыт и квалификация специалистов;

4) сведения, подтверждающие деловую репутацию;

5) наличие необходимого оборудования и программного обеспечения.

Сопоставляя систему ПКА, установленную Методическими рекомендациями САД, и элементы Концепции качества аудита IAASB, необходимо отметить следующее.

Не учитывается при выборе аудитора в соответствии с Методическими рекомендациями САД элемент «Ценности, этические нормы и подходы» Концепции качества аудита IAASB, полагающий, что на уровне аудиторской организации ключевыми атрибутами, необходимыми для создания культуры, в которой качество аудита представляет важную ценность, являются:

- существование системы корпоративно-го управления, создающей надлежащую позицию руководства и нацеленной на защиту независимости аудиторской организации;

- поощрение определенных личностных характеристик за счет систем оценки и вознаграждения, ориентированных на обеспечение качества аудита;

- отсутствие влияния финансовых соображений при принятии решений и совершении действий, способных отрицательно сказаться на качестве аудита;

- осознание аудиторской организацией важности создания для партнеров и сотрудников возможностей непрерывного профессионального развития и получения доступа к высококачественной поддержке по техническим вопросам аудита;

- поощрение в аудиторской организации консультирования по сложным вопросам;

- наличие эффективных систем принятия и продолжения отношений с клиентами.

Нашел отражение в Методических рекомендациях САД в качестве показателей нестоимостного критерия оценки "квалификация участников закупки" элемент "Знания, навыки, опыт и время" Концепции качества аудита IAASB, полагающий, что на уровне аудиторской организации ключевые атрибуты включают в себя:

- наличие у партнеров и сотрудников достаточного времени для решения сложных вопросов, возникающих в процессе аудита;

- надлежащая структура аудиторских групп;

- партнерами и старшими членами аудиторской группы в отношении менее опытных сотрудников осуществляется своевременная оценка их работы, наставничество и обучение в процессе работы;

- наличие достаточных возможностей для обучения партнеров по аудиту и сотрудников по вопросам аудита, бухгалтерского учета и, если уместно, специализированным отраслевым вопросам.

При этом необходимо отметить высокую степень формализации данного критерия: фактически он сводится к соотношению возраста организаций – претендентов и стажу их сотрудников.

Согласно Концепции качества аудита IAASB ключевыми атрибутами процесса аудита и контроля качества, способствующими качеству аудита, на уровне аудиторской организации являются:

- адаптация методологии аудита в соответствии с изменениями в профессиональных стандартах и результатами внутренних обзорных проверок в рамках контроля качества и внешнего инспектирования;

- включение в методологию аудита требования о применении членами аудиторской группы профессионального скептицизма и вынесении надлежащих профессиональных суждений;

- включение в методологию требования об эффективном надзоре и проверке выполняемой аудиторской работы;

- включение в методологию требования о подготовке надлежащей аудиторской документации;

- внедрение строгих процедур контроля качества, мониторинг качества аудита и принятие соответствующих мер;

- проведение при необходимости эффективных проверок качества выполнения задания.

В российской методике данный элемент отражен как наличие и содержание методики проведения аудита (описание общего подхода к организации и проведению аудита, описание внутреннего контроля качества работы, др.). Представляется, что и этот показатель крайне формализован, фактически сведен к наличию описания методики.

Элемент «Результаты» Концепции качества аудита IAASB предполагает следующие ключевые атрибуты (табл. 1).

В Методических рекомендациях САД данный элемент сведен к описанию формы и содержания сообщения руководству заказчика информации аудитора по результатам аудита.

Анализируя вышеперечисленные показатели, имеющиеся в российской системе ПКА, и их информативность, нельзя не отметить, что все они носят несколько формальный характер, поскольку свидетельствуют о наличии либо методических наработок у аудитора (методики аудита, плана-графика, формы письменной информации (отчета аудитора)), либо внешних документов, подтверждающих деловую репутацию аудитора (страхование ответственности, рекомендательные письма, сертификации по ISO и т.д.). Формальность такого подхода связана с тем, что учитывается не эффективность применения методических разработок, которая может быть выявлена в процессе внутреннего и внешнего контроля, а принимается во внимание лишь факт наличия таких разработок, что само по себе недостаточно для качественного проведения аудита. Что касается документов, подтверждающих деловую репутацию, то их наличие скорее свидетельствует о финансовых возможностях аудиторской организации, чем о качестве ее работы.

Следовательно, российскую систему ПКА, используемых при отборе аудитора, отличает формализация подхода как в плане используемых показателей, так и в их трактовке. Такой подход, безусловно, упрощает алгоритм решения задачи по отбору аудитора как для заказчика, так и для исполнителя, поскольку схема достаточно проста: есть документ (факт) – высокий балл, отсутствует показатель – низкий балл. Однако это не всегда позволяет в ходе конкурсов оценить эффективность системы внутреннего контроля аудитора и возможность оказания им качественной услуги по проведению аудита.

Что касается российской системы ПКА для целей оценки результатов внешнего контроля качества, проводимого саморегулируемыми организациями аудиторов,

то они установлены Едиными критериями оценки качества аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций при осуществлении внешнего контроля качества работы аудиторских организаций и аудиторов, одобрены Советом по аудиторской деятельности 22 сентября 2016 г., протокол N 26, с изменениями от 15 декабря 2016 г., протокол N 29 (далее – Единые критерии) [5].

Единые критерии предусматривают три оценочных показателя:

1. Соблюдение объектом внешнего контроля требований Федерального закона "Об аудиторской деятельности", стандартов аудиторской деятельности, Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, Кодекса профессиональной этики аудиторов, а также Устава саморегулируемой организации аудиторов.

2. Достаточность Правил внутреннего контроля качества работы аудиторской организации (индивидуального аудитора) и эффективность организации такого контроля для обеспечения соблюдения объектом внешнего контроля и его работниками установленных требований.

3. Наличие/отсутствие необходимости осуществления организационных мер для обеспечения качества аудиторских услуг.

Анализ системы ПКА, применяемой для целей оценки качества по результатам внешнего контроля, также показывает высокую степень ее формализации.

Актуальной на сегодняшний день задачей является переход от формального внешнего контроля к контролю по существу. Для преодоления формальных подходов при осуществлении внешнего контроля качества работы субъектов аудиторской деятельности необходимо последовательное внедрение механизма профессионального суждения контролеров качества по отдельным вопросам деятельности проверяемых аудиторских организаций, аудиторов при одновременном обеспечении контроля за процедурой принятия решений контролирующим органом.

Представляется целесообразным при разработке критериев оценки качества исходить из того, что назначение аудита состоит в том, чтобы повысить степень уверенности пользователей в адресованной им финансовой отчетности. Следовательно, одним из основных критериев качества может служить соблюдение интересов потребителей аудиторских услуг и непричинение ущерба результатом работы аудитора пользователям аудита.

Следует учесть, что несмотря на адекватность такого критерия в целом, установить четкие последствия в виде ущерба пользователей от того или иного конкретного нарушения, выявленного в ходе внешней проверки, достаточно сложно. Поэтому применять его следует в обобщенном виде в целом по результатам проверки: отсутствует, имеет место, может иметь место.

Гораздо легче реализуемо на практике использование критерия соблюдения, кото-

Таблица 1. Сверка фактического наличия/отсутствия переданной документации по связанным объектам

Уровень	Ключевые атрибуты
Уровень задания	1. Аудиторское заключение для пользователей проаудированной финансовой отчетности
	2. Аудиторское заключение для лиц, отвечающих за корпоративное управление
	3. Аудиторское заключение для руководства
	4. Аудиторское заключение для органов финансового и пруденциального надзора
Уровень аудиторской организации и страны	5. Отчеты о прозрачности деятельности
	6. Годовые и прочие отчеты

рый уже апробирован в ходе внешних проверок. При дальнейшем его применении, как уже указывалось выше, следует отказаться от формализации процесса проверки, делая акцент на проверки по существу.

Таким образом, предлагается применять два основных критерия оценки качества работы субъектов аудиторской деятельности в ходе внешних проверок:

► Критерий нанесения ущерба пользователям аудиторских услуг, предполагающего в случае выявления нарушений в ходе внешней проверки оценку того, повлекли они за собой ущемления прав и законных интересов субъектов аудиторской деятельности или третьих лиц в виде нанесения им ущерба.

► Критерий соответствия деятельности объекта внешнего контроля применимому законодательству, профессиональным стандартам, профессиональным этическим нормам.

Подводя итоги, следует сказать о том, что вопросы качества, являющегося одним из основных понятий теории и практики аудита, активно дискутируются в научно-исследовательской среде. При этом предпринимаются многочисленные попытки определить и выстроить систему показателей качества аудита, связывая ее с различными индикаторами, в том числе с объемом аудиторской проверки, проведенной аудиторами, скоростью обнаружения ошибок и точностью параметров непрерывной деятельности. Совокупность ряда факторов может показать возможность и заинтересованность аудитора в проведении качественных аудиторских проверок. Существует значимая потребность в систематизации этих факторов и представлении их в измеримой и сопоставимой форме.

Поскольку данная проблема транснациональна, разработки в этой области ведутся во многих развитых странах с учетом того, что показатели качества аудита могут быть полезны для различных заинтересованных лиц в цепочке повышения достоверности финансовой отчетности: аудиторов, комитетов по аудиту, инвесторов.

Анализ показателей качества аудита, используемых в российской практике отбора аудитора, свидетельствует о том, что все они носят несколько формализованный

характер (например, наличие методических разработок), что связано не с оценкой эффективности применения методических разработок, которая может быть выявлена в процессе внутреннего и внешнего контроля, а с учетом исключительного факта наличия таких разработок, что само по себе недостаточно для качественного проведения аудита. Что касается документов, подтверждающих деловую репутацию, то их наличие скорее свидетельствует о финансовых возможностях аудиторской организации, чем о качестве ее работы.

Таким образом, российскую систему ПКА отличает формализация подхода как в плане отбора показателей, так и в их трактовке. Такой подход, безусловно, упрощает алгоритм решения задачи по отбору аудитора как для заказчика, так и для исполнителя, однако, это не всегда позволяет в ходе конкурсов оценить эффективность системы внутреннего контроля аудитора и возможность оказания им качественной услуги по проведению аудита.

Аналогичные выводы можно сделать в отношении системы ПКА, применяемой для целей оценки качества по результатам внешнего контроля, анализ которой показывает высокую степень ее формализации. Реформирование, безусловно, должно учитывать положительный зарубежный опыт разработки и применения систем показателей качества аудита. Основой разработки системы показателей качества должна стать целостная, национально адаптивная концепция качества аудита.

Литература:

1. Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (ч. 4 ст. 5).
2. Федеральный закон от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» (вступил в силу с 01.01.2014)
3. Концепция качества аудита: ключевые элементы, формирующие среду для обеспечения качества аудита (https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=116633)
4. Методические рекомендации по организации и проведению открытых конкурсов на право заключения договора на проведение

аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в ч. 4 ст. 5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» (одобрены Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ 18 сентября 2014 г., протокол № 14).

5. Единые критерии оценки качества аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций при осуществлении внешнего контроля качества работы аудиторских организаций и аудиторов, одобрены Советом по аудиторской деятельности 22 сентября 2016 г., протокол N 26, с изменениями от 15 декабря 2016 г., протокол N 29.

6. Чая В.Т., Носова О.А., Кобозева Н.В. Сравнительный анализ показателей каче-

ства аудита: международный опыт и российская практика// ж. Аудит 2016, №2-3.

References:

1. Federal law of 30.12.2008 №307-FL "On auditing activities" (part 4 of the article 5).

2. Federal law of 05.04.2013 №44-FL "On the contract system in procurement of goods, works and services for state and municipal needs" (entered into force since 01.01.2014)

3. Audit quality concept: key elements that create an environment for audit quality assurance (https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=116633)

4. Guidelines for the organization and conduct of public tenders for the right to conclude an agreement for the audit of accounting (financial) statements of the organizations indicated in the

part 4 of the article 5 of the Federal law "On auditing activities" (approved by the Board of audit activities under the Ministry of Finance of the Russian Federation on September 18, 2014, Protocol № 14).

5. Common criteria of quality assessment for audit of accounting (financial) statements of the organizations at implementation of external quality control of work of audit organizations and auditors, approved by Council for audit activity on September 22, 2016, Protocol N 26, with amendments of December 15, 2016, Protocol № 29

6. Chaya V.T., Nosova O.A., Kobozeva N.V. Comparative analysis of audit quality indicators: international experience and Russian practice// Audit 2016, №2-3

Рейтинговое агентство RAEX наградило лидеров рынка аудита по итогам 2017 г.

Москва, 25 апреля 2018 г.

25 апреля 2018 г. в Москве прошел круглый стол «Реформа рынка аудита», организованный рейтинговым агентством RAEX (РА-ЭКС-Аналитика). В рамках мероприятия был представлен 23-й ежегодный выпуск рэнкингов крупнейших российских аудиторских организаций и групп, составленный RAEX, а также состоялось награждение лидеров рынка по итогам 2017 г.

Диплом в номинации «Крупнейшая российская аудиторская организация по итогам 2017 года» получило АО «КПИМГ». Сразу три номинанта награждены за лидерство на рынке аудита и консалтинга: Группа ЕУ, Группа РwС и Группа «Делойт».

ООО «Интерком-Аудит» отмечено за динамичное развитие среди аудиторских организаций России. В номинации «Динамичное развитие по итогам 2017 года среди международных аудиторских сетей, представленных в РФ» награду получила PKF International Limited.

Крупнейшей российской аудиторской организацией в сегменте банковского аудита признано ФБК Грант Торнтон (ООО «ФБК»), в сегменте аудита страховых компаний – ЗАО «Аудиторская фирма «МАРИЛИОН». В сегменте услуг финансового управления отмечена Группа компаний «Бейкер Тилли Рус», в сегменте услуг налогового консалтинга – Группа компаний «Уральский союз».

Крупнейшей российской аудиторской группой в сегменте юридических услуг по итогам 2017 года стала Группа компаний КСК групп, в сегменте оценки – Группа компаний «Нексия Си Ай Эс». В сегменте услуг в области информационных технологий дипломом награждены аудиторская организация «РСМ РУСЬ» и аудиторская группа БДО Юникон

Номинация	Победитель
Крупнейшая российская аудиторская организация по итогам 2017 г.	АО "КПИМГ" Группа ЕУ
Лидер рынка аудита и консалтинга по итогам 2017 г.	Группа РwС Группа "Делойт"
Динамичное развитие по итогам 2017 г. среди аудиторских организаций России	ООО "Интерком-Аудит"
Динамичное развитие по итогам 2017 г. среди международных аудиторских сетей, представленных в РФ	PKF International Limited
Крупнейшая российская аудиторская организация в сегменте банковского аудита по итогам 2017 г.	ООО "ФБК" (ФБК Грант Торнтон)
Крупнейшая российская аудиторская организация в сегменте аудита страховых компаний по итогам 2017 г.	ЗАО "Аудиторская фирма "МАРИЛИОН"
Крупнейшая российская аудиторская группа в сегменте услуг финансового управления по итогам 2017 г.	Группа компаний "Бейкер Тилли Рус"
Крупнейшая российская аудиторская группа в сегменте услуг налогового консалтинга по итогам 2017 г.	Группа компаний "Уральский союз"
Крупнейшая российская аудиторская группа в сегменте юридических услуг по итогам 2017 г.	Группа компаний КСК групп
Крупнейшая российская аудиторская группа в сегменте оценки по итогам 2017 г.	Группа компаний "Нексия Си Ай Эс"
Крупнейшая российская аудиторская организация в сегменте услуг в области информационных технологий по итогам 2017 г.	ООО "РСМ РУСЬ"
Крупнейшая российская аудиторская группа в сегменте услуг в области информационных технологий по итогам 2017 г.	Группа компаний БДО Юникон

ТАРАСОВА Н.А.,

к.э.н., доцент кафедры учета, анализа и аудита
экономического факультета
МГУ имени М.В. Ломоносова

Аудит учета расчетов с иностранными поставщиками по импортным контрактам

Аннотация: В статье рассматривается методика аудита расчетов с иностранными поставщиками по импортным контрактам как один из разделов аудита импорта товаров, работ, услуг. Подробно изложена методика аудита организации первичного учета, аудита организации бухгалтерского учета и аудита налогового учета операций по расчетам с иностранными поставщиками товаров (работ, услуг).

Ключевые слова: аудит организации первичного учета операций по расчетам с иностранными поставщиками, налоговый агент.

*N.A. TARASOVA,
PhD of Economics, Associate Professor at the Chair of Accounting,
Analysis and Audit at the Faculty of Economics
Lomonosov Moscow State University*

Accounting audit of settlements with foreign suppliers under import contracts

Abstract: The article deals with the methodology of the audit of settlements with foreign suppliers under import contracts as one of the sections of the audit of imports of goods, works and services. In detail the technique of audit of the organization of primary accounting, audit of the organization of accounting and audit of tax accounting of transactions on calculations with foreign suppliers of goods (works, services) is given.

Keywords: audit of the organization of primary accounting of transactions related to payments to foreign suppliers, tax agent.

В плане аудита учета расчетов с иностранными поставщиками по импортным контрактам следует предусмотреть: правовую оценку договоров с иностранными поставщиками с позиции действующего законодательства с учетом международных норм и правил; аудит организации первичного учета операций по расчетам с иностранными поставщиками; аудит организации бухгалтерского учета операций по расчетам с иностранными поставщиками; аудит организации налогового учета операций по расчетам с иностранными поставщиками. Рассмотрим эти этапы.

Аудит организации первичного учета операций по расчетам с иностранными поставщиками товаров (работ, услуг)

На этом этапе действия аудитора аналогичны аудиту организации первичного учета операций по расчетам с российскими поставщиками. Но при этом все же есть свои особенности. Аудит на этом этапе состоит из следующих последовательных действий: определяется степень воздействия на организацию первичного учета различных внутренних и внешних факторов; оцениваются величины внутрихозяйственного риска системы первичного учета на данном участке по результатам проведения аналитических процедур; определяются примерные объемы первичной документации, представляемой к проверке по данному разделу учета.

При этом можно применять следующие методы сбора аудиторских доказательств:

- проверка достоверности (полноты и точности) фактов оприходования товарно-материальных ценностей (основная цель этой проверки — достижение уверенности у аудитора в том, что в организации присутствует вся первичная документация по всем поступившим ценностям и всем оказанным услугам, выполненным работам, полученным правам на результаты интеллектуальной деятельности);

- проверка оперативности регистрации фактов поступления товарно-материальных ценностей, фактов оказания услуг, выполнения работ, получения прав на результаты интеллектуальной деятельности (основная цель этой проверки — достижение уверенности в том, что в организации есть или нет расхождения между датами совершения хозяйственных операций и сроками их регистрации в учете);

- проверка законности первичной учетной документации (основная цель — получение достаточного количества доказательств того, что вся первичная учетная документация имеет юридическую силу, т.е. соблюдены все требования к оформлению документации);

- проверка соблюдения графика документооборота (основная цель — установить наличие или отсутствие графика документооборота по операциям с иностранными поставщиками, и на все ли первичные документы он составлен);

- проверка полноты и точности регистрации документа в учетных регистрах (цель проверки заключается в том, чтобы получить достаточно доказательств, что при принятии документа к учету соблюдались такие общие принципы, как: наличие достаточных оснований для регистрации документа в системе учета; все документы, оформляющие проверяемые операции, зарегистрированы полностью; все документы зарегистрированы своевременно; все документы зарегистрированы в соответствующих данной хозяйственной операции учетных регистрах; все документы отражены в соответствии с экономической сущностью операции и произведен точный количественный и качественный перенос данных в систему учета; документ принят к учету единожды);

- проверка организации хранения документов и организации доступа к первичной учетной документации (цель проверки — установить, соблюдены ли в организации правила хранения документации в процессе текущей деятельности и правила хранения документов в архиве организации).

Аудит организации бухгалтерского учета операций по расчетам с иностранными поставщиками товаров (работ, услуг)

На этом этапе, очень важном с точки зрения аудиторского риска, проверяются:

- 1) состояние задолженности перед иностранным поставщиком;

- 2) правильность отражения в бухгалтерском учете отдельных операций по расчетам с иностранным поставщиком;

- 3) соответствие данных аналитического учета расчетов с отдельными поставщиками сводным данным учета расчетов отдельно в российских рублях с иностранными поставщиками и расчетов в иностранной валюте.

При этом в процессе аудита состояния задолженности перед иностранным поставщиком проверяется прежде всего реальность дебиторской и кредиторской задолженности. Цель данной процедуры заключается в достижении уверенности в том, что задолженность иностранных поставщиков и задолженность перед иностранными поставщиками числится на счетах учета в реальных значениях. Наиболее эффективный способ, который здесь может применяться, — инвентаризация расчетов. При этом аудитору следует убедиться в том, что за проверяемый период не было случаев перекрытия кредиторской задолженности перед одним поставщиком дебиторской задолженностью другого. Очень важен момент при аудите внешнеторговых расчетов с поставщиком, когда валюта контракта (например, доллар США) не соответствует валюте расчета (например, евро). При этом должно быть достаточно доказательств, что сумма задолженности перед иностранным поставщиком соответствует условиям контракта (договора) и первичным документам.

Здесь же проводится проверка правильности списания дебиторской, безнадежной ко взысканию и кредиторской задолженностей с истекшим сроком исковой давности. При этом аудитор должен иметь в виду, что согласно российскому законодательству установлен общий срок исковой давности — 3 года. В то же время существует международная конвенция о Международном сроке исковой давности, согласно которой он составляет 4 года. Поэтому если по договору установлено, что будет применяться право страны продавца, то в этом случае, возможно, срок исковой давности будет равен 4 годам. При списании дебиторской задолженности иностранного поставщика аудитор должен иметь в виду, что это риск, так как любые переведенные авансовые платежи в пользу иностранных поставщиков, не подтвержденные документами о поставке товарно-материальных ценностей, о выполнении работ, оказании услуг, передаче прав на результаты интеллектуальной деятельности в установленные договором сроки, рассматриваются как «вывоз капитала из Российской Федерации», за что предусмотрена серьезная ответственность по ч. 5 ст. 15.25 КоАП РФ.

При проведении проверки правильности отражения в бухгалтерском учете отдельных операций по расчетам с иностранными поставщиками аудитор должен обратить внимание на проверку расчетов по неотфактурованным поставкам, по выданным векселям, по коммерческим кредитам, по претензиям; а также на проверку учета курсовых разниц.

При проведении проверки расчетов с иностранным поставщиком по неотфактурованным поставкам перед аудитором ставится цель проверки отражения на счетах учета операций по получению товарно-материальных ценностей (работ, услуг) от поставщиков, не подтвержденных в течение срока, определенного первичными документами. При импорте товарно-материальных ценностей часто вместе с товаром поступают образцы или рекламные товары, которые не оговорены в договоре. В этом случае, если в ГТД в гр. 24 «Характер сделки» указан шифр «80», рыночная стоимость поступивших ТМЦ должна быть отражена не по кредиту сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», а по кредиту сч. 91 «Прочие доходы и расходы». Если в гр. 24 ГТД указан другой шифр, то стоимость ТМЦ должна быть отражена по кредиту сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». В этом случае следует убедиться, что в поступивших документах, ГТД и на счетах бухгалтерского учета отсутствуют расхождения в ценах и номенклатуре.

В письме МВЭС РФ, ГТК РФ, ВЭК РФ от 1, 3, 9 июля 1997 г. № 10-83/2508, 01-23/13044, 07-26/3628 указан перечень документов, подтверждающих выполнение работ, оказание услуг и передачу прав на результаты интеллектуальной деятельности. В этом случае следует обратить внимание на своевременность принятия задолженности перед

иностранным поставщиком и соответствие этой даты дате первичного документа.

При проверке следует обратить внимание, ведется ли аналитический учет к счету 60, обеспечивающий возможность получения данных по иностранным поставщикам по векселям выданным. Одновременно следует обратить внимание, что на забалансовом счете 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные» запись производится только в рублях из расчета курса ЦБ РФ, действовавшего на момент передачи векселя иностранному поставщику, и оценка этого счета не изменяется в связи с изменением официального курса рубля к иностранной валюте.

При проверке расчетов с иностранным поставщиком по коммерческому кредиту следует обратить внимание на сумму задолженности перед поставщиком - она должна отражать фактическую сумму задолженности в соответствии с условиями договора, т.е. с учетом процентов.

При проведении проверки расчетов по претензиям аудитор прежде всего должен удостовериться, что пакет документов для претензии оформлен в соответствии с законодательством. Условия приемки импортного товара по количеству и качеству должны быть установлены в договоре с иностранным поставщиком. Если порядок и сроки приемки товаров не были специально оговорены в договоре, то необходимо руководствоваться «Инструкцией о порядке и сроках приемки импортных товаров по количеству и качеству, составления и направления рекламационных актов», утвержденной Госарбитражем СССР 15.10.90.

Приемка товаров, поступивших от иностранного поставщика в ненарушенной таре, осуществляется в обычном порядке, как и приемка товаров от отечественного поставщика. Если установлено несоответствие количества и/или качества товара договору, составляется рекламационный акт. Он должен составляться в присутствии материально ответственного лица, покупателя, представителя иностранного поставщика (при согласии поставщика возможно составление акта при его отсутствии) и экспертов Торгово-промышленной палаты. Если невозможно присутствие представителя Торгово-промышленной палаты, то товар принимается с участием представителей других незаинтересованных организаций.

Несоответствие поступивших товаров количеству и качеству, указанным в документах поставщика, может иметь место в случаях доставки товаров в организацию непосредственно поставщиком или через транспортную организацию. Для оформления приемки импортных товаров, имеющих количественные и качественные расхождения по сравнению с данными сопроводительных документов поставщика, на практике чаще всего применяется «Акт об установленном расхождении по количе-

ству и качеству при приемке импортных товаров» (ф. № ТОРГ-3), если иной документ не установлен договором. Следует помнить, что именно данный документ является юридическим основанием для предъявления претензии поставщику. Сумма претензии к поставщикам относится в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям», с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». При проверке следует обратить внимание на то, что претензия действительно была своевременно предъявлена иностранному поставщику.

Одним из важных моментов проверки расчетов с иностранным поставщиком является проверка учета курсовых разниц. При проверке курсовых разниц аудитор должен убедиться прежде всего в правильности пересчета в рубли суммы иностранной валюты при отражении ее на счете расчетов с иностранным поставщиком. В соответствии с п.7 ПБУ 3/2000 пересчет ведется сначала по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции на дату перехода права собственности на импортируемые ТМЦ, на дату выполнения работ, фактического потребления услуг, а затем на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности. Возникающие на счете 60 курсовые разницы отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы» либо в момент погашения дебиторской (или кредиторской) задолженности в иностранной валюте, либо в момент оценки сальдо счета 60 в иностранной валюте по курсу на отчетную дату. Если сначала поставщику перечислен аванс, то эта дебиторская задолженность переоценке не подлежит и курсовых разниц не образуется.

При проверке соответствия данных аналитического учета расчетов с отдельными поставщиками сводным данным учета расчетов с иностранными поставщиками отдельно в российских рублях и отдельно расчетов в иностранной валюте следует обратить внимание, что для расчетов с иностранными поставщиками в рабочем плане счетов целесообразно открывать субсчета второго порядка: расчеты с иностранными поставщиками в иностранной валюте и расчеты в российских рублях. Субсчет расчетов в иностранной валюте, кроме оценки в иностранной валюте, имеет также рублевый эквивалент. Если валюты расчетов с иностранными поставщиками разные, то для этого открываются субсчета третьего порядка по видам валют. Сводные данные обобщаются путем суммирования рублевых эквивалентов. Поэтому при проверке следует прежде всего сверить соответствие данных аналитического учета в иностранной валюте, ее рублевым эквиваленте и данных расчетов в рублях оборотам и остаткам по субсчетам второго и третьего порядков. Это достигается путем применения метода пересчета итоговых данных по регистрам аналитического учета к счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и на субсчетах к этому же счету.

Аудит организации налогового учета операций по расчетам с иностранными поставщиками товаров (работ, услуг)

В узком смысле слова налоговый аудит может быть представлен как специальное аудиторское задание по оценке правомерности действий хозяйствующего субъекта в части формирования и исполнения налоговых обязательств.

В настоящее время фактически отсутствуют научно обоснованные методики практических действий аудитора в процессе налогового аудита, но методическое обеспечение налогового аудита должно основываться на циклическом подходе. В качестве основных взаимосвязанных циклов налогового аудита могут быть расчетные операции, операции с имуществом, операции по формированию доходов и расходов, инвестиционные операции и т.д.

Структура внутреннего стандарта должна предусматривать общие условия организации налогового аудита, перечень аудиторских процедур, методические разработки по проведению аудита налоговых обязательств по циклам хозяйственных операций, состав и образцы рабочих документов по основным разделам программы налогового аудита и правила их оформления, а также специфику планирования, определения уровня существенности, оформления отчета и итоговых документов, внутренние требования по контролю качества проведенных аудитором действий. При составлении методик в форме рабочих таблиц, тестов, анкет целесообразно учесть возможности бухгалтерского, юридического, специального и отраслевого подходов к обеспечению аудиторских доказательств.

Применение бухгалтерского подхода предполагает обоснование выводов аудиторов данными бухгалтерского и/или налогового учета хозяйственных операций организации. Важность этого подхода обусловлена установлением количественных показателей, положенных в основу налоговых расчетов.

Юридический подход занимает особое место в налоговом аудите, поскольку налоговые отношения основываются на применении норм действующего законодательства. Проверка правового обеспечения налогообложения деятельности проверяемого субъекта включает в себя экспертизу заключенных договоров; анализ организационной структуры хозяйствующего субъекта и его хозяйственные связи (наличие взаимных зависимостей, территориальное размещение и наличие обособленных подразделений); проверку условий налогового льготирования.

При специальном подходе разрабатываются методики проверки отдельных категорий налогоплательщиков, для которых характерны специфические формы налогообложения (например, иностранные компании и их представительства, производители подкационной продукции; компании, применяющие специальные налоговые режимы, и т.п.).

Отраслевой подход ориентирован на разработку при проведении налогового аудита методики проверки отдельных сфер деятельности (например, торговая деятельность, транспортная деятельность, строительная деятельность и др.).

При осуществлении аудиторских процедур в процессе налогового аудита основным источником информационного обеспечения в поиске и обобщении аудиторских доказательств выступает учетная система хозяйствующего субъекта. Среди возможных источников можно выделить документы и регистры бухгалтерского и налогового учета, налоговые декларации. Налоговый учет - это процесс фиксации имущества налогоплательщика, совершаемых им хозяйственных операций и их результатов для определения показателей, необходимых для исчисления суммы налога, подлежащей взносу в бюджет. Он как специализированная система применяется в случае, когда бухгалтерский учет неприменим для расчета сумм налогов, причитающихся взносу в бюджет.

При проведении налогового аудита операций по расчетам с иностранными поставщиками проверяется организация налогового учета:

- процентов по векселям и коммерческим кредитам;
- сомнительной задолженности;
- курсовых разниц;
- доходов нерезидентов (не состоящих на налоговом учете в Российской Федерации)
- у источника выплаты дохода.

При проведении проверки налогового учета сомнительной задолженности аудитор должен иметь в виду, что в соответствии с п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина РФ от 29.07.98 № 34н, сомнительным долгом признается дебиторская задолженность организации, которая не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями. Особое внимание аудитор должен обратить на расчеты с иностранными поставщиками по перечисленным им авансам в иностранной валюте и не возвращенным при наличии факта непоставки товаров, невыполнения работ, услуг. Российская организация в этом случае несет ответственность за невозврат иностранной валюты на счета в Российской Федерации.

В соответствии с п. 1 ст. 266 НК РФ для целей налогообложения «сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком возникшая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, в случае, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией».

Аудитору следует, во-первых, помнить, что в соответствии с п. 4 ст. 266 НК РФ при образовании для целей налога на прибыль резервов по сомнительным долгам, в отли-

чие от правил бухгалтерского учета, принимается не вся сумма сомнительной задолженности: полностью включается только задолженность со сроком возникновения свыше 90 дней; 50% суммы сомнительной задолженности со сроком от 45 дней до 90 дней (включительно). Сумма сомнительной задолженности со сроком до 45 дней в расчет не берется. При этом сумма создаваемого резерва не может превышать 10% налоговой выручки отчетного (налогового) периода.

И, во-вторых, если в бухгалтерском учете (п. 77 вышеупомянутого Положения) на счет резерва сомнительных долгов списывается вся дебиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности, и другие долги, невозможные для взыскания (списание идет на основе проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации), то в соответствии с п. 4 ст. 266 НК РФ для целей налога на прибыль резерв по сомнительным долгам может быть использован организацией лишь на покрытие убытков от безнадежных долгов. При этом в соответствии с п. 2 этой же статьи «безнадежными долгами (долгами, невозможными ко взысканию) признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения на основе акта государственного органа или ликвидации организации». Сумма резерва (в соответствии с п. 5 данной статьи), не полностью использованная налогоплательщиком в отчетном периоде на покрытие убытков по безнадежным долгам, может быть перенесена на следующий отчетный (налоговый) период. При этом сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва корректируется на сумму остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода.

При проведении проверки налогового учета курсовых разниц, возникающих при расчетах с иностранными поставщиками, аудитор должен обращать внимание на то, что понятия курсовых разниц, величина и момент их признания совпадают для целей бухгалтерского и налогового учета.

При проверке организации налогового учета доходов нерезидентов (не состоящих на налоговом учете в Российской Федерации) у источника выплаты дохода аудитор должен иметь в виду, что по импортным контрактам российская организация-покупатель может стать налоговым агентом. Речь здесь может идти в отношении налога на добавленную стоимость и налога на доход. Причем либо в отношении только какого-то одного из этих налогов, либо одновременно в отношении обоих.

В соответствии со ст. 146 НК РФ объектом налогообложения НДС признается прежде всего реализация товаров (работ, услуг)

на территории Российской Федерации. Поэтому при изучении внешнеотраслевого контракта аудитор должен обратить внимание, является ли территория Российской Федерации местом реализации данного товара (работ, услуг) или нет. При этом следует применять нормы, установленные НК РФ в ст. 147 «Место реализации товаров» и ст. 148 «Место реализации работ (услуг)». Поэтому наличие ГТД или транспортных документов, подтверждающих перемещение товаров с территории Евразийского Экономического Союза свидетельствует, что местом реализации данных товаров по данному контракту Российская Федерация не является. Местом реализации работ (услуг) по импортным контрактам нередко является территория Российской Федерации. Это относится прежде всего к такого рода услугам, как передача в собственность или переуступка патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав; оказание иностранным партнером консультационных, юридических, бухгалтерских, инжиниринговых, рекламных услуг; услуг по обработке информации (пп. 4 п. 1 ст. 148).

Если изучение контракта позволяет сделать вывод, что в данном случае товары (работы, услуги) реализованы на территории Российской Федерации, то следует убедиться, стоит ли иностранный партнер на налоговом учете в Российской Федерации. К сожалению, в гл. 21 НК РФ не установлено, какой документ должен быть предъявлен иностранным партнером российскому покупателю для подтверждения постановки на налоговый учет. Если у иностранного продавца есть присвоенный ему идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) и код причины постановки на учет (КПП), то можно признать, что иностранный поставщик товаров (работ, услуг) состоит на учете в налоговых органах Российской Федерации в качестве налогоплательщика. В этом случае он должен выставить счет на оплату и счет-фактуру, указав в них сумму налога на добавленную стоимость. Если этого нет, то можно констатировать, что иностранный партнер не состоит на учете в налоговых органах Российской Федерации в качестве налогоплательщика. В соответствии с п. 2 ст. 161 НК РФ российская организация-покупатель, приобретающая на территории Российской Федерации товары (работы, услуги) у иностранных лиц, не состоящих на учете в ее налоговых органах в качестве налогоплательщика, признается налоговым агентом. В соответствии со ст. 24 НК РФ налоговый агент обязан самостоятельно правильно и своевременно исчислить налог; удержать его из средств, выплачиваемых иностранному поставщику, и перечислить в бюджет; представить в налоговый орган документы (декларации), необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов. За неисполнение или ненадлежащее исполнение возложенных на него обязанностей налоговый агент несет ответственность

в соответствии с законодательством Российской Федерации. Аудитор должен обратить внимание, что в этом случае налоговая база определяется как сумма дохода от реализации этих товаров (работ, услуг) с учетом налога на добавленную стоимость. При этом если расчеты с иностранным поставщиком осуществляются в иностранной валюте, то на основе п. 3 ст. 153 НК РФ налоговая база определяется в рублях путем пересчета суммы иностранной валюты в рубли по курсу ЦБ РФ на дату фактического перечисления денежных средств в оплату товаров (работ, услуг) иностранному поставщику. Эту дату подтверждает выписка с текущего валютного счета российского предприятия-покупателя. При этом в соответствии с п. 4 ст. 164 НК РФ применяется расчетная ставка налога на добавленную стоимость. Аудитор должен обратить внимание, что к вычету российской организации-покупателя может взят только НДС, удержанный и уплаченный из средств, причитающихся иностранному поставщику.

В соответствии с п. 1 ст. 309 НК РФ относятся к доходам от источников в Российской Федерации и подлежат обложению налогом, удерживаемым у источника выплаты доходов, следующие доходы, полученные иностранной организацией:

- дивиденды, выплачиваемые иностранной организации-акционеру (участнику) российских организаций;
- доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций, иных лиц или их объединений, в том числе при их ликвидации;
- процентный доход от долговых обязательств любого вида;
- доходы от использования в Российской Федерации прав на объекты интеллектуальной собственности;
- доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации;
- доходы от сдачи в аренду или субаренду имущества, используемого на территории Российской Федерации, в том числе доходы от лизинговых операций;
- доходы от международных перевозок;
- штрафы и пени за нарушения российскими лицами договорных обязательств;
- иные аналогичные доходы.

При проверке данного вопроса аудитор следует изучить прежде всего контракт с иностранным продавцом товаров (работ, услуг) и просмотреть первичные документы, удостоверяющие произведенные с ним расчеты. Если по условиям договора иностранный поставщик получает вышеперечисленный доход из источников в Российской Федерации, то на основе п. 1 ст. 310 НК РФ российская организация, выплачивающая этот доход иностранной организации, становится налоговым агентом. В этом случае российская организация-налоговый агент обязана самостоятельно определить сумму дохода, рассчитать сумму налога,

удержать эту сумму из дохода иностранной организации, перечислить сумму налога в российский бюджет и представить отчет налоговым органам.

В то же время аудитор должен обратить внимание на п. 2 ст. 310 НК РФ, в котором перечислены случаи для неудержания налога из дохода иностранного лица у источника выплат. К таким случаям в частности относятся:

- 1) налоговый агент уведомлен получателем дохода, что выплачиваемый доход относится к постоянному представительству получателя дохода в Российской Федерации, и в распоряжении налогового агента находится нотариально заверенная копия свидетельства о постановке получателя на учет в налоговых органах РФ, оформленная не ранее, чем в предыдущем налоговом периоде;
- 2) в отношении дохода, выплачиваемого иностранной организацией, ст. 284 НК РФ предусмотрена налоговая ставка в размере 0%;
- 3) выплаты доходов, полученных при выполнении соглашений о разделе продукции, если законодательством Российской Федерации по налогам и сборам было предусмотрено освобождение таких доходов от удержания налога в Российской Федерации при их перечислении иностранным организациям;
- 4) выплаты доходов, которые в соответствии с международными договорами (соглашениями) не облагаются налогом в Российской Федерации, при условии предъявления иностранной организацией налоговому агенту подтверждения, требования к которому предъявлены п. 1 ст. 312 НК РФ. К сожалению, в данном пункте формулируются не слишком конкретные требования к документу. Так, «при применении положений международных договоров Российской Федерации иностранная организация должна представить налоговому агенту, выплачивающему доход, подтверждение того, что эта иностранная организация имеет постоянное местонахождение в том государстве, с которым Российская Федерация имеет международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения, которое должно быть заверено компетентным органом иностранного государства».

Аудитор должен иметь в виду, что НК РФ не устанавливает, какой конкретно документ это подтверждает и по какой форме. Поэтому нужно знать, какие к этому документу предъявляют требования налоговые органы. В п. 5.3 Методических рекомендаций налоговым органам по применению отдельных положений гл. 25 НК РФ, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций, утвержденных приказом МНС России от 28.03.03 № БГ-3-23/150, указано, что такими документами могут являться справки по форме, установленной внутренним законодательством этого иностранного государства, а также справки в произвольной форме. Указанные справки рассматриваются как подтверждающие постоянное местонахождение иностранной организации

в случае, если в них содержится следующая или аналогичная по смыслу формулировка: «Подтверждается, что организация... (наименование организации)... является (являлась) в течение... (указывается период)... лицом с постоянным местопребыванием в... (указывается государство)... в смысле Соглашения (указывается наименование международного договора) между Российской Федерацией/СССР и ... (указывается иностранное государство)».

Аудитор должен обратить внимание на то, что в этом же пункте Методических рекомендаций установлено, что «такие документы, как свидетельства о регистрации на территории иностранных государств (сертификаты об инкорпорации), выписки из торговых реестров, не могут рассматриваться в качестве документов, подтверждающих в налоговых целях постоянное место нахождения организации в иностранном государстве».

Далее следует обратить внимание, что в представленном документе должен быть указан конкретный период (календарный год), в отношении которого подтверждается постоянное местопребывание. При этом указанный период должен соответствовать тому периоду, за который причитаются выплачиваемые иностранной организации доходы. Налоговому агенту представляется одно подтверждение постоянного местонахождения иностранной организации за каждый календарный год выплаты доходов независимо от количества и регулярности таких выплат. В соответствии с п. 1 ст. 312 НК РФ данное подтверждение представляется налоговому агенту до даты выплаты дохода.

Данное подтверждение должно быть заверено компетентным органом, непосредственно поименованным в международном договоре. При этом следует обратить внимание на то, что если данное подтверждение составлено на иностранном языке, налоговому агенту должен быть также представлен перевод на русский язык.

С 01 января 2017 г. в п. 1 ст. 312 была внесена поправка, что помимо вышеуказанного подтверждения иностранная организация должна предоставить налоговому агенту, выплачивающему доход, для применения международных договоров Российской Федерации подтверждение, что эта организация имеет фактическое право на получение соответствующего дохода. Предоставление иностранной организацией, имеющей фактическое право на получение дохода, указанных подтверждений налоговому агенту, выплачивающему доход, должно быть до даты выплаты дохода. Только в этом случае возможен льготный режим налогообложения.

В какой момент налоговый агент должен исполнить возложенные на него функции по удержанию налога на доход? Ст. 310 НК РФ устанавливает, что это должно происходить при каждой выплате дохода. Причем в соответствии с п. 1 ст. 310 НК РФ форма выплаты дохода, кроме денежной, может быть любая: в натуральной или иной неденежной

форме, в том числе в форме осуществления взаимозачетов. Поэтому налоговый агент обязан перечислить налог в бюджет в исчисленной сумме, уменьшив соответствующим образом доход иностранной организации, получаемый в неденежной форме. Сумма налога перечисляется в бюджет в валюте Российской Федерации по официальному курсу ЦБ РФ на дату перечисления налога.

Налоговый агент должен перечислить сумму удержанного налога в бюджет не позднее следующего рабочего дня после дня выплаты дохода.

В соответствии со ст. 24, 289 и 310 НК РФ налоговые агенты обязаны в сроки, установленные законодательством, представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов, т.е. налоговый агент должен представить в налоговый орган форму налогового расчета (информации) о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов.

Литература:

1. Федеральный закон «Об основах государственного регулирования внешнеторго-

вой деятельности» от 08.12.2003 г. № 164-ФЗ.

2. Федеральный закон «О валютном регулировании и валютном контроле» от 10.12.2003 № 173-ФЗ.

3. Инструкция ЦБ РФ «О порядке представления резидентами и нерезидентами уполномоченным банкам подтверждающих документов и информации при осуществлении валютных операций, о единых формах учета и отчетности по валютным операциям, порядке и сроках их представления» от 16.08.2017 № 181-И.

4. Кодекс Российской Федерации Об административных правонарушениях от 30.12.2001г. № 195-ФЗ.

5. МСА 250. Учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности

6. МСА № 300. Планирование аудита финансовой отчетности.

7. МСА № 315. Определение и оценка рисков существенных искажений через понимание деятельности компании и среды, в которой она осуществляется.

8. Аудит в торговле: Учебное пособие/ под редакцией М.И. Баканова – М.: Финансы и статистика, 2005-416 с.

References:

1. Federal law “On the basics of foreign trade state regulation” of 08.12.2003 №164-FL.

2. Federal law “On currency regulation and currency control” of 10.12.2003 №173-FL.

3. Instruction of the Central Bank of the Russian Federation “On the procedure for submission of supporting documents and information to authorized banks by residents and non-residents at implementation of foreign exchange transactions, on common forms of accounting and reporting on foreign exchange transactions, the procedure and terms of their submission” of 16.08.2017 №181-I.

4. Code of the Russian Federation “On administrative offences” of 30.12.2001 №195-FL.

5. IAS №250. Accounting of laws and regulations in the audit of financial statements

6. IAS №300. Planning of the audit of the financial statement.

7. IAS №315. Definition and assessment of the risks of material misstatements through understanding the company’s activity and the environment in which it operates.

8. Audit in trade: textbook/under the editorship of M.I. Bakanova – M.: Finances and statistics, 2005-416 p.

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

Информационное сообщение 25 апреля 2018 г. № ИС-аудит-22

Действующий с 1 февраля 2002 г. Федеральный закон «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» (далее – Федеральный закон № 115-ФЗ) среди прочего определяет роль лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере оказания бухгалтерских услуг, к которым относятся, в частности, аудиторские организации и индивидуальные аудиторы, в системе противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма (ПОД/ФТ).

Федеральным законом от 23 апреля 2018 г. № 112-ФЗ уточнены и конкретизированы требования, предъявляемые непосредственно к аудиторам в отношении ПОД/ФТ. С этой целью данным Федеральным законом внесены изменения в Федеральный закон № 115-ФЗ и Федеральный закон «Об аудиторской деятельности».

Федеральный закон от 23 апреля 2018 г. № 112-ФЗ вступает в силу 4 мая 2018 г.

Обязанности аудитора по ПОД/ФТ при оказании аудиторских услуг

Аудитор при оказании аудиторских услуг при наличии любых оснований полагать, что сделки или финансовые операции аудируемого лица могли или могут быть осуществлены в целях легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, или финансирования терроризма, обязан уведомить об этом Росфинмониторинг (ранее – аудитор должен был информировать Росфинмониторинг (в пределах его компетенции) о том, что учредители (участники) аудируемого лица или их представители либо его руководитель не приняли в течение 90 календарных дней надлежащих мер по рассмотрению информации о ставших известными аудиторы случаях нарушений соответствующего законодательства Российской Федерации, либо признаках таких случаев, либо риске возникновения таких случаев).

Согласно Федеральному закону «Об аудиторской деятельности» аудиторские услуги – деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторами. Перечень сопутствующих аудиту услуг установлен приказом Минфина России от 9 марта 2017 г. № 33н (см. Информационное сообщение от 14 июля 2015 г.).

В соответствии с Международными стандартами аудита 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности» и 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности», введенными в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 24 октября 2016 г. № 192н, аудитор обязан выявить недобросовестные действия аудируемого лица, которые приводят к существенному искажению бухгалтерской (финансовой) отчетности последнего, а также рассмотреть законодательные и иные нормативные акты, оказывающее влияние на эту бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

ЩЕПОТЬЕВ Александр Викторович,

к.э.н., доцент,

генеральный директор ООО «Консалтинговая группа «Новая Парадигма»,
практикующий аудитор, председатель Комитета по наградам саморегулируемой
организации аудиторов «Ассоциация «Содружество», практикующий оценщик,
член межрегиональной саморегулируемой некоммерческой организации «Общество
профессиональных экспертов и оценщиков», (г. Тула), shepotevsv@mail.ru

Совершенствование механизмов нематериального стимулирования в саморегулируемой организации аудиторов Ассоциация «Содружество» посредством внедрения наградной системы

Аннотация: Данная статья посвящена вопросам нематериального стимулирования в форме наград в аудиторской сфере. В статье рассмотрена наградная система саморегулируемой организации аудиторов Ассоциации «Содружество», основные принципы и награды саморегулируемой организации аудиторов Ассоциации «Содружество». Инструменты нематериального стимулирования могут способствовать более эффективному менеджменту в различных сферах деятельности. Рассмотренная наградная система может стать примером для создания и внедрения подобных инструментов управления в других профессиональных сообществах консалтинговой сферы деятельности.

Ключевые слова: аудиторская деятельность, награды, нематериальное стимулирование, общественная деятельность, инфраструктура аудиторской деятельности.

SHCHEPOT'EV A.V,

General Director of OOO "Consulting group "a New Paradigm", a practicing auditor, the Chairman of the Committee on awards of the self-regulatory organization of auditors "Association "Sodruzhestvo" practicing appraiser, member of the interregional self-regulating noncommercial organization "Society of professional experts and appraisers", associate Professor, candidate of economic Sciences (Tula)

Improvement of mechanisms of non-material incentives in a self-regulatory organization of auditors of the Association "Commonwealth" by introducing a premium system

Abstract: This article is devoted to non-pecuniary incentives in the form of awards in the auditing activity. The article considers awards system self-regulating organization of auditors of the Association "Sodruzhestvo", the basic principles and the rewards of self-regulating organization of auditors of the Association "Sodruzhestvo". Instruments non-financial incentives can contribute to more effective

management in various fields. Considered a premium system can be an example for the creation and implementation of such management tools in other professional societies and consulting spheres of activity.

Keywords: audit activities, awards, non-financial incentives, social activities, infrastructure auditing.

В любом обществе роль и значение контроля велико. Контрольные функции присутствуют практически во всех сферах отношений в современном обществе. Аудит в современном мире, в т. ч. и в России, достаточно эффективно выполняет контрольные функции в сфере экономических отношений. Институт аудита не заменяет, а дополняет государственный и иные виды контроля. С развитием экономических отношений в России после распада СССР в нашей стране стали появляться или возрождаться многие элементы экономических отношений, которые отсутствовали в эпоху Советского Союза. В качестве примеров можно привести такие социально-экономические явления, как кредитная кооперация, альтернативное (государственному) урегулирование споров и конфликтов (третейские суды, медиация), оценочная деятельность, система негосударственного пенсионного обеспечения, аудиторская деятельность и т. д. В России аудит зародился и развивается уже не первый десяток лет. Многие традиции, нормы и сферы деятельности в современное российское общество пришли из сложившейся практики развитых стран. Как и многие экономические явления, аудит в России претерпел много изменений и совершенствований. Причем процесс реформации идет и в настоящее время.

Роль аудита весьма высока. Значимость повышения роли института аудита бухгалтерской отчетности в общенациональной системе финансового контроля и уровня востребованности его результатов была отмечена в Поручении Президента России № Пр-2629 от 19 декабря 2015 г. Председателю Правительства. В Поручении отмечена необходимость принятия неотложных мер по устранению негативных тенденций на российском аудиторском рынке путем решения следующих задач: создание эффективных механизмов рыночного контроля аудиторской деятельности; формирование условий, обеспечивающих конкурентоспособность отечественных аудиторов, в том числе на международных рынках аудиторских услуг [4].

Столь пристальное и всестороннее внимание к сфере аудита обусловлено стремлением России перенять передовой опыт развитых стран, сформировать прозрачную, эффективную экономику страны. Во многих сферах деятельности Россия стремится к международным правилам, нормам и стандартам, применяемым в большинстве развитых стран. С одной стороны, это обусловлено процессами глобализации во всем мире, а с другой стороны, подобные процессы позволяют упорядочить и улучшить взаимоотношения между государствами, способствуют разработке и внедрению единого языка, созданию возможностей сопоставимого и соизмеримого анализа и сравнения в разных странах,

формированию единообразия в различных общественных явлениях, процессах и т.д., в том числе и в языке финансов, системе бухгалтерского учета и отчетности, аудите.

Конечно, есть различные по своей эффективности (с точки зрения государства и общества) тенденции в трансформации аудиторской деятельности в России, по-разному можно оценивать роль, значение и эффективность аудита, но несомненно одно: аудит необходим в современном обществе.

Отметим, что в настоящее время в России идет процесс реформирования в сфере аудита: изменяется действующее законодательство, разрабатывается и совершенствуется концепция аудита, внедряются передовые методы и приемы аудиторских процедур, растет профессиональный уровень аудиторского сообщества [3].

К началу 2018 г. в России в сфере аудита сложилась следующая ситуация: на имеющихся две саморегулируемые организации аудиторов (саморегулируемая организация аудиторов «Российский Союз аудиторов» (Ассоциация) и саморегулируемая организация аудиторов «Ассоциация «Содружество» (СРО ААС); иных организаций, отвечающих требованиям действующего законодательства, предъявляемым к саморегулируемым организациям аудиторов, в России нет) примерно поровну распределилось членство аудиторов и аудиторских организаций. По данным сайта Министерства финансов Российской Федерации, на 29.12.2017 г. в саморегулируемой организации аудиторов «Российский Союз аудиторов» (Ассоциация) состояло 10 274 аудитора и 2 044 аудиторских организации, а в саморегулируемой организации аудиторов «Ассоциация «Содружество» состояло 9 318 аудиторов и 2 179 аудиторских организации [7].

Таким образом, в каждом из двух СРО аудиторов объединено округленно по половине аудиторского сообщества.

И в каждом из двух СРО стремятся наиболее эффективно и грамотно отстаивать интересы аудиторов и аудиторского сообщества в целом.

Отметим, что, проанализировав тенденции изменения численности аттестованных (практикующих) аудиторов в нашей стране, можно сделать вывод, что численность аудиторов сокращается, а средний возраст аттестованных аудиторов растет, т.е. профессия «аудитор» и сокращается, и «стареет». Уход аудиторов из профессии в другие экономические сферы деятельности, уход на пенсию, биологическое умирание людей (аудиторов) превышает подготовку новых молодых кадров, которые успешно сдают на квалификационный аттестат аудитора. Конечно, только мерами нематериального стимулирования

эту тенденцию не исправить. Однако наличие современных методов управления и стимулирования (в частности, в сфере аудита) могут принести свои положительные результаты. На современном этапе развития общества широко масштабно внедряются передовые и научно обоснованные механизмы управления и менеджмента в большинстве сфер деятельности. Это помогает экономически выживать в сложных условиях рыночных отношений, способствует преодолению кризиса и содействует развитию экономики страны [2]. В аудиторском сообществе также применяются передовые инструменты управления.

В качестве одного из направлений эффективного менеджмента – нематериальное стимулирование профессиональной и общественной деятельности (в аудиторском сообществе) – можно привести пример систему награждения, применяемую в профессиональном сообществе.

С целью совершенствования механизма нематериального стимулирования общественной и высокой профессиональной деятельности в аудиторской сфере деятельности в аудиторских организациях, профессиональные объединения аудиторов, саморегулируемые организации аудиторов внедряются соответствующие наградные системы как в рамках крупных или средних (а возможно, и малых) аудиторские организации, так и в рамках общественных объединений аудиторов. В качестве примера можно указать сформированный в саморегулируемой организации аудиторов «Ассоциации «Содружество» Комитета по наградам, задачами которого является деятельность по нематериальному стимулированию и поощрению аудиторов, сотрудников аудиторских организаций, а также специалистов организаций, образующих инфраструктуру аудиторской деятельности (учебные центры повышения квалификации аудиторов, специализированные средства массовой информации, научные организации, фирмы, распространяющие информационно-справочные системы и т.д.) [5].

Рассмотрим наградную систему саморегулируемой организации аудиторов «Ассоциации «Содружество» более подробно.

Положение о наградах саморегулируемой организации аудиторов «Ассоциации «Содружество» утверждено Решением Правления СРО ААС (протокол № 337 от 04 декабря 2017 г.).

Согласно вышеуказанному положению, СРО ААС устанавливает систему наград, основания и порядок принятия решения о награждении наградами СРО ААС. Награды СРО ААС являются формой поощрения награждаемых за многолетний труд и заслуги и достижения в деле развития аудиторской профессии, активное участие в деятельности СРО ААС.

Наградами СРО ААС могут награждаться члены СРО ААС, члены органов управления СРО ААС, члены комитетов, комиссий и рабочих органов СРО ААС, работники СРО ААС, другие лица, имеющие основания для получения награды СРО ААС, в том числе партнеры, коллеги, представители научно-педагогической среды УМЦ, СМИ и т.д.

СРО ААС утверждены следующие виды наград:

- Общественный орден «За высокие достижения в развитии аудиторской профессии»;
- Присвоение почетного звания «Почетный член СРО ААС»;
- Общественная медаль «За заслуги перед аудиторским сообществом»;
- Общественная медаль «Ветеран труда аудиторской деятельности» с присвоением почетного звания «Ветеран труда аудиторской деятельности»;
- Почетная грамота, или Грамота;
- Благодарственное письмо, или Благодарность.

Вышеуказанные награды носят нематериальный характер: соответствующее поощрение говорит о высоком профессионализме и значимых заслугах в аудиторской профессии, но не дает каких-либо прямых материальных выгод [1].

Ходатайство о поощрении наградой СРО ААС может быть подано уполномоченными лицами на имя Председателя Правления СРО ААС. Ходатайство о поощрении наградой СРО ААС должно содержать обоснование представления к награждению и предложение о дате и месте ее вручения награждаемому. Предварительно ходатайство рассматривается Комитетом по наградам, который подготавливает и направляет на рассмотрение Правления СРО ААС мотивированное представление.

Решение о награждении принимается Правлением СРО ААС на основании представления, внесенного Комитетом СРО ААС по наградам по результатам рассмотрения ходатайства о награждении наградами СРО ААС.

Правление СРО ААС рассматривает представленные документы и принимает одно из следующих решений:

- о награждении наградой СРО ААС, указанной в ходатайстве;
- об изменении вида награды, к награждению которой представлено лицо;
- об отклонении ходатайства о награждении наградой СРО ААС [1].

Подобная наградная система способствует более активной общественной работе, росту профессионализма и корректности в аудиторской сфере, косвенно содействует экономическим процессам в обществе.

Отметим, что практика поощрения за высокие профессиональные достижения, поздравления к юбилейным датам посредством вручения грамот, благодарностей и иных наград существовала в саморегулируемой организации аудиторов «Ассоциации «Содружество» достаточно давно. Но как и развитие и более четкое регулирование в аудиторской деятельности, создание более регламентиро-

ванных правил, более детальное и развернутое документирование аудиторских процессов и процедур, так и отдельные направления деятельности в аудиторской сфере получают более четкое и упорядоченное управление. Наградная деятельность в саморегулируемой организации аудиторов «Ассоциации «Содружество» получило и новый импульс развития после создания Комитета по наградам и утверждения Положения о наградах.

Также в практику деятельности по нематериальному стимулированию целесообразно внедрять подготовку и подачу наградных документов на отличившихся сотрудников, принесших наиболее существенный вклад в развитие организации, профессии, на получение наград органов власти субъекта Российской Федерации или профильных (отраслевых) федеральных органов государственной власти (министерств, ведомств и т. д.) [6].

Как уже отмечалось, награды не носят материального характера поощрения, однако показывают социально-общественную значимость человека, могут способствовать при трудоустройстве, положительно влиять на общую оценку достижений специалиста. Наличие в штате организации достаточно значимого количества отмеченных наградами сотрудников позволит для организации более успешно участвовать в конкурсах, связанных с социально-общественной значимостью хозяйствующих субъектов. Наличие наград у аудиторской организации, индивидуального аудитора, у сотрудников организации можно рассматривать как «скрытый» актив,

«Скрытые» активы организации – имущество, права, дополнительные возможности и иные улучшения, имеющиеся у организации, которые не отражены в балансе в стоимостной оценке (списаны, частично списаны или не подлежат бухгалтерскому учету в соответствии с законодательством, не учтены при расчете чистых активов или собственных средств организации), владение которыми дает или даст в обозримом будущем преимущество или экономические выгоды организации по сравнению с другими организациями, у которых их нет. Награды и поощрения (в т. ч. сотрудников организации) указываются в рекламных и информационных целях. Подобные «скрытые» активы могут принести косвенные преференции и выгоды [4].

Подводя итоги, хотелось бы отметить, что различные механизмы нематериального стимулирования в форме наград (общественных наград, органов власти, государственных наград и т.д.) имеют многовековую историю. Высокопрофессиональный труд и общественная деятельность должны по достоинству оцениваться в современном обществе, в т. ч. посредством соответствующих наград и поощрений. Инструменты нематериального стимулирования могут способствовать более эффективному менеджменту в различных сферах деятельности. Рассмотренная наградная система СРО ААС может стать примером для создания и внедрения подобных инструментов управления в других профессиональных сообществах консалтинговой сферы деятельности.

Литература:

1. Положение о наградах саморегулируемой организации аудиторов «Ассоциации «Содружество» (утверждено Решением Правления СРО ААС (протокол № 337 от 4.12.2017 г.)).

2. Попова Л.В., Маслов Б.Г., Конкина Т.А. Основные тенденции и законы функционирования и развития менеджмента в экономике России//Иновационная стратегия развития регионов как фактор обеспечения финансово-экономической безопасности России в условиях глобализации: Сб. статей всероссийской научно-практической конференции. - М.: Университет машиностроения. - 2016 г. - С. 16-22.

3. Чая В.Т. Концептуальные основы развития аудиторской деятельности в России//Экономическая наука и развитие университетских научных школ (к 75-летию экономического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова): Сборник статей. -М.: Экономический факультет МГУ им. М.В. Ломоносова. - 2016. - С. 1415-1419.

4. Шеремет А.Д., Носова О.А. Реформирование российского аудита: проблемы и перспективы. // Аудит. 2017. - № 122. - С. 2-8.

5. Щепотьев А.В. Нематериальное стимулирование общественной и высокой профессиональной деятельности в аудиторской сфере деятельности.// Аудит - 2017 - № 12. - С. 29-32.

6. Щепотьев А.В. Совершенствование наградной системы федеральных органов государственной власти Российской Федерации: монография / А.В. Щепотьев. — М.: Юстицинформ, 2017. — 80 стр.

7. https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/reestr_audit/ Сайт Министерства финансов Российской Федерации (на 29.12.2017 г.).

References:

1. Regulations on the award-winning self-regulating organization of auditors of the Association "Sodruzhestvo" (approved by the Decision of the Board of SRO AAS (Protocol № 337 from 04.12.2017)).

2. Popova L. V., Maslov B. G., Konkin, T. A. the Basic tendencies and laws of functioning and development management in the Russian economy. In the collection: an Innovative strategy of regional development as a factor in ensuring financial and economic security of Russia in conditions of globalization a Collection of articles all-Russian scientific-practical conference. 2016. P. 16-22.

3. Chaya T. V., Kobozev N. In. Tea G. V., Veneditkova V. I. Organization of quality control: trends and prospects of transition to international standards. // Audit and financial analysis. 2014. No. 6. P. 50-56.

4. Sheremet A. D., Nosov O. A. Reform of the Russian audit: problems and prospects. // Audit. 2017. - No. 12. S. - 2-8.

5. Shchepot'ev A. V. Non-financial incentives of public and professional activities in the audit field.// Audit. 2017. - No. 12. S. 29-32.

6. Shchepot'ev A. V. Improvement of the award system of Federal bodies of state power of the Russian Federation: monograph / A. V. Deputies. — М.: Yustitsinform, 2017. — 80 p.

7. https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/reestr_audit/ The website of the Ministry of Finance of the Russian Federation (on the date of application 29.12.2017).

ГУЗОВ Юрий Николаевич,
Санкт-Петербургский государственный
университет, к.э.н., доцент,
y.guzov@spbu.ru, guzow@mail.ru

СОБОЛЕВА Генриэтта Валентиновна,
Санкт-Петербургский государственный
университет, к.э.н., доцент,
g.v.soboleva@spbu.ru

Цифровые технологии в учете: возможности и проблемы использования системы блокчейн

Аннотация: Бурное развитие цифровых технологий открывает новые возможности по формированию учетной среды. Существуют несколько перспективных технологий, которые могут быть успешно внедрены в учетные процессы всеми участниками: бухгалтерскими службами, аудиторскими организациями, налоговым ведомством. В статье рассматривается перспективы и проблемы внедрения в учетные процессы системы блокчейн.

Ключевые слова: аудит, цифровая экономика, налогообложение, доверительные цифровые технологии, блокчейн.

GUZOV Y.N.,
Saint Petersburg University, PhD,
y.guzov@spbu.ru, guzow@mail.ru

SOBOLEVA G.V.,
Санкт-Петербургский государственный
университет, к.э.н., доцент,
g.v.soboleva@spbu.ru

Digital technologies in accounting: the possibilities and problems for using the blockchain system

Abstract: The rapid development of digital technologies opens new opportunities for the formation of an accounting environment. There are several promising technologies that can not only be successfully introduced into accounting processes by all participants: accounting services, audit organizations, tax authorities. The article examines the perspectives and problems of introducing blockchain systems into accounting processes.

Keywords: audit, digital economy, taxation, trust digital technologies, blockchain.

>ВВЕДЕНИЕ

Цифровая экономика – это собирательной образ крупных инноваций, вторжения цифровых технологий в производство и общественную жизнь. Наиболее крупными новациями цифровой экономики являются: формирование искусственного интеллекта и робототехника, криптовалюта, «умная фабрика», «умный город», «умные вещи», технология блокчейн и т.д. Естественно, встает вопрос о реакции учетной сферы на глобальную цифровизацию клиентской базы, экономической деятельности и основ жизни.

Положительными сторонами развития цифровых технологий для учетной среды являются: повышение уровня прозрачности информации; точность ее отслеживания; постоянный реестр; сокращение затрат обработки мегаданных; повышение уровня доверия публики к результатам проверки. В качестве отрицательных и слабопрогнозируемых моментов можно отметить: сложную технологию цифровизации; непредсказуемые нормативно-правовые и социальные последствия; необходимость разработки новых стандартов; формирование новых форм доверия и контроля на взаимной основе.

>ВЛИЯНИЕ ТЕХНОЛОГИИ БЛОКЧЕЙН НА УЧЕТНУЮ ПРАКТИКУ

Одним из перспективных направлений применения цифровых технологий в учете является идея блокчейна. Начиная с 2009 г. принцип блокчейн рассматривается в качестве потенциально новой, преобразующей общество, информационной технологии, которая может оказаться такой же революционной, как Интернет. Первоначально разработанная как методология для записи криптовалютных транзакций, технология блокчейн становится основой для большого количества приложений в таких областях, как банковское дело, финансовые рынки, страхование, системы голосования, лизинговые контракты и т.д. Однако в настоящее время широкого применения технологии блокчейн в бухгалтерском учете и аудите еще не существует. Кроме того, даже и не ведется широкой дискуссии по данному направлению, для того чтобы определить пределы и проблемы использования новой технологии.

Структурирование развития технологии блокчейн выглядит следующим образом:

1.2.3. Блокчейн 1.0 — это валюта. Криптовалюты применяются в различных приложениях, имеющих отношение к деньгам, например, в системе переводов и цифровых платежей.

– Блокчейн 2.0 — это умные контракты. Целые классы экономических, рыночных и финансовых приложений, в основе которых лежит блокчейн, работают с различными типами финансовых инструментов — с акциями, облигациями, фьючерсами, заданными, правовыми титулами, умными активами и умными контрактами.

– Блокчейн 3.0 — это умная фирма. Приложения, область применения которых вы-

ходит за рамки денежных расчетов, финансов и рынков. Они распространяются на сферы государственного управления, здравоохранения, науки, образования, культуры и искусства.

Существуют различные мнения о преимуществах использования идей блокчейн в учете и аудите.

В первую очередь, идею блокчейн рассматривают как блокирующую мошенничество систему, которая может формировать реальную, проверенную и прозрачную учетную экосистему. Кроме того, полагают, что блокчейн имеет потенциал для преобразования текущей практики аудита, поскольку обеспечивает точную, своевременную и автоматическую систему обеспечения уверенности. [1]

Блокчейн дает возможность существенно оптимизировать процессы не только учета, но и аудита, обеспечивая при этом более высокие показатели доходности. Использование современных криптографических методов для внедрения распределенных систем позволяет быстро обрабатывать транзакции в условиях потенциального отсутствия доверия между сторонами. Идея блокчейн заключается в том, что он является публичным регистром, который использует одноранговый подход для формирования хронологической базы данных транзакций с использованием подхода «append», который позволяет сохранять неизменность распределенных сведений.

Характеристиками блокчейна являются: распределенная база данных, формирующая единое общее отображение транзакций; криптографические функции защиты; усиление доверия через подтверждение транзакций всеми участниками процессов в режиме реального времени; «умные контракты», в основе которых лежит сложная бизнес-логика создания общих соглашений. Данные характеристики блокчейн могут использоваться для сбора и обработки транзакций в учете и аудите для формирования и отслеживания цепочки поставок и других видов транзакционной информации. Несмотря на то, что основное внимание уделяется одноранговым и общедоступным версиям блокчейн, некоторые авторы уже сейчас значительное внимание уделяют облачным и частным конфигурационным версиям и исследуют возможность их использования. [2]

В экономической литературе развитие цифровизации экономики связывают с аналитическим и временным расширением форм отчетности (интегрированная отчетность, отчетность по устойчивому развитию и социальной ответственности и т.д.), вызывающих непрерывный аудит. «Перемещение корпоративной отчетности в Интернет неизбежно приведет к повышению скорости публикации отчетных данных и частоты их обновления. Непрерывная отчетность потребует непрерывного аудита в реальном времени. Непрерывный аудит – это не простое увеличение продолжитель-

ности работы и ее темпа с тем, чтобы подтвердить достоверность нескончаемого потока разнородных данных после их появления. Это, скорее, аудит систем и процессов генерирования информации. Гарантии будут распространяться на то, как создается информация. При этом непрерывный аудит будет служить как внутренним, так и внешним целям». [3] В этой связи очень важно понять, какова роль отводится блокчейн в системе непрерывного учета и аудита.

При создании новой формы непрерывного аудита взамен дискретного основное внимание должно концентрироваться на следующих задачах: совершенствование качества аудиторской проверки; инновации в аудите, изменение методов выборочного исследования на основе цифровизации обработки всего информационного массива клиента; повышение квалификации auditors, совмещающих проверочные и консалтинговые технологии; усиление актуализации работы аудитора, смещение акцентов с ретроспективной на перспективную информацию.

В результате современный аудит, базирующийся на прошедшем времени, финансовых расследованиях, ретроспективности, анализе выборки, гипотетичности и субъективированности результатов по совокупности собранных доказательств, перейдет в новую экосистему. В реалиях цифровой экономики станет возможен непрерывный аудит, который будет использовать: режим реального времени, неотъемлемость, оперативность и прогнозирование, всю совокупность информации, формирование трендов на макроуровне, объективированные результаты по совокупности собранных доказательств. [4]

Технологическое освоение применения контрольного, аналитического и детального тестирования в рамках предпосылок достоверности требует серьезных методических разработок в этой области на основе цифровизации и искусственного интеллекта. Можно предположить, что развитие контрольного тестирования, состоящего из двух типологических тестов (тесты на наличие контроля и тесты на эффективность контроля) пойдет в направлении оценки перспективной и разнообразной информации о деятельности клиента. Особое значение будет уделяться технологиям оценки рисков и формированию матриц контроля. Аналитическое тестирование как форма сравнения агрегативных показателей, по всей вероятности, будет подчеркнута воздействием искусственного интеллекта при формировании проверочных легенд. Технология же блокчейн должна будет применяться при проведении детального тестирования. Это самое трудоемкое направление. Именно здесь должен осуществиться переход от выборочного наблюдения конкретных учетных операций к проверке всего массива без потери качества и с минимальным риском существенного искажения.

Применение такого аудиторского подхода должно стать результатом изменения

Таблица 1. Поступление налогов и сборов в бюджетную систему Российской Федерации по основным видам экономической деятельности

2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
5 441	6 967	7 967	6 307	7 687	9 733	10 952	11 322	12 606	13 707	14 387

Источник: <https://fedstat.ru/indicator/42547>

организации учета у компаний. Использование блок-цепочек должно естественным образом применяться в учетной практике компаний. Из-за простоты передачи информации и автоматического отслеживания каждой транзакции блок-цепочка может упростить и частично автоматизировать элементы учета и упростить работу с новыми глобальными клиентами. Благодаря этому блок-цепочка может изменить характер аудита, уменьшая роль аудитора при проверке и подтверждении транзакций счета и вместо этого перемещая их дальше цепочки добавленной стоимости. Изменение подходов в наиболее трудоемких сферах аудиторской проверки позволит аудиторам сосредоточить внимание на неавтоматизированных элементах аудита. [5]

>ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ ЦИФРОВЫХ ТЕХНОЛОГИЙ В НАЛОГОВОМ АДМИНИСТРИРОВАНИИ

Каким образом применение технологий оказывает воздействие на архитектуру учетной практики и способы верификации информации, в ней отражаемой, можно проследить на основе результатов применения цифровых технологий в налоговой сфере. В последние годы российские налоговые органы стали активно внедрять цифровые технологии в практику повседневного налогового администрирования: создаются огромные центры по накоплению и обработке информации, кроме того, внедрение цифровых технологий реализуется через создание специализированных онлайн-сервисов, которые позволяют учитывать хозяйственные операции, осуществляемые субъектом с непосредственным контролем налоговых органов. Первым шагом было наращивание технологических возможностей и получение информации в объемах, необходимых для использования технологий больших данных Всего в информационной системе ФНС России в настоящее время хранится и обрабатывается четыре петабайта данных. Для хранения и обработки этих данных построены два центра обработки данных. По мнению представителей налоговых органов, применение технологии Больших данных концептуально изменило подход к проведению контрольных проверок, сведя к минимуму влияние человеческого фактора. [6]

Широкое внедрение компьютерных технологий позволило налоговым органам значительно увеличить собираемость поступления налогов в бюджетную систему Российской Федерации. Как видно по данным, представленным в табл. 1, в период кризиса 2008 г. поступления в бюджетную систему Российской Федерации демонстрировали значительное сокращение. В то же

время кризисные явления 2014-16 гг. не сопровождаются снижением поступлений в бюджетную систему. Мы видим противоположную тенденцию - величина налоговых поступлений продолжает увеличиваться.

Практика применения в налоговых органах цифровых технологий включает использование автоматизированной системы «АСК НДС-2» которая позволяет автоматически сопоставлять данные контрагентов и осуществлять контрольные функции, основываясь на риск-ориентированном подходе, маркировке товаров, прежде всего меховых изделий, и внедрении онлайн-касс. [7]

Таким образом, можно видеть, что первый опыт внедрения цифровых технологий в налоговую сферу позволяет наращивать собираемость налогов. Дальнейшие примерами реализации цифровых технологий при определении налоговой базы можно предлагать при построении цепочек НДС, такс-фри и т.д.

Использование компьютерных технологий позволило значительно расширить состав налоговой отчетности, в первую очередь касающейся такого налога, как налог на добавленную стоимость. Таким образом, налоговые органы в настоящее время получают доступ к внутренней информации налогоплательщика о составе хозяйственных операций, что позволяет проводить дальнейшие сопоставления полученных сведений от одного налогоплательщика с аналогичной информацией, существующей у других хозяйствующих субъектов. Развитие цифровых технологий позволяет изменить взаимоотношения налогоплательщика и налоговых органов. В Российской Федерации, где до сих пор не решены проблемы существования значительного теневого сектора экономики, использование новых технологий является особо актуальной задачей.

В данном случае встает вопрос, каким образом данные нововведения будут воздействовать на бизнес-среду. Для этого следует оценить, какое влияние цифровые новации окажут на существующую модель налогового администрирования.

Нахождение оптимальной модели налогового администрирования является объектом изучения как теории, так и практики налогового дела. В 21 веке происходит изменение общей концепции налогового администрирования - всё большее внимание уделяется поведенческим аспектам и психологии налогоплательщика. Основной задачей определяется формирование у налогоплательщика добровольного желания уплачивать налоги в противовес ранее господствовавшей концепции о системе принуждения. [8]

Многие исследования установили огром-

ное влияние уровня доверия налогоплательщика к налоговой администрации на его поведение и его лояльность к действующему законодательству. [9]

Оказание позитивного воздействия и установление доверия между налогоплательщиком и налоговым органом считается одним из наиболее эффективных направлений организации налоговой службы. Целью реализации на практике данной концепции является нахождение баланса между воздействием, которое оказывает налоговая служба на налогоплательщика в рамках формирования отношений доверия, и мерами административного давления, которые способны применять налоговые органы. [10]

В этом контексте влияния цифровых технологий на справедливость системы налогового администрирования интересно рассмотреть, каким образом происходящие изменения в российской модели налогового администрирования воспринимаются налогоплательщиком. В том случае, если введение цифровых технологий сопровождается исключительно увеличением налогового бремени, логично ожидать негативного отношения хозяйствующих субъектов к системе налогового администрирования. Кроме того, мы можем ожидать в данном случае наращивание этих негативных оценок. Если налогоплательщик воспринимает изменяющиеся правила игры как справедливые, то в таком случае большинство налогоплательщиков должны позитивно воспринимать меняющиеся обстоятельства, поскольку применение цифровых технологий в первую очередь оказывает влияние на тех предпринимателей, которые ранее могли избегать уплаты налогов от своих хозяйственных операций. В таком случае можно ожидать положительные реакции участников рынка.

Для проверки того, каким образом реагируют налогоплательщики на внедрение технологий, можно рассмотреть такой показатель, как доля налогоплательщиков, положительно оценивающих качество работы налоговых органов. Данный показатель рассчитывается с 2012 г., но для наших исследований этого достаточно, поскольку именно с этого периода времени происходит стремительное наращивание применения цифровых технологий в практике российского налогового администрирования. Как видно из нижеприведенного графика, на изучаемом отрезке времени увеличивается доля налогоплательщиков, положительно оценивающих работу налоговых органов. Напомним, что это сопровождается наращиванием налоговых платежей в бюджетную систему Российской Федерации. По данным налоговых органов, доля

налогоплательщиков, удовлетворительно оценивающих качество работы налоговых органов, с 2012 г. по 2016 г., период активного внедрения цифровых технологий, возросло на восемь процентов — с 75,6% до 83,9%. И это на фоне кризисных явлений в экономике. [11]

Дальнейшим направлением использования цифровых технологий в сфере налогового администрирования налоговое ведомство видит в использовании технологии блокчейн. Данная технология может стать оптимальным инструментом для реализации новой практики налогового декларирования, в первую очередь НДС. Такое решение позволит налоговым органам проверять корректность сделки еще на стадии ее осуществления и последующей реализации. Следовательно, данная технология может быть использована при проверке контролируемых сделок. Однако у применения данных технологий есть и оборотная сторона, поскольку возникают огромные проблемы с конфиденциальностью информации — вся информация в данной ситуации в полном объеме становится доступна для проверки в режиме онлайн.

Литература:

1. Dai J., Vasarhelyi M. A. *Toward Blockchain-Based Accounting and Assurance* // *Journal of Information Systems*. 2017. Т. 31, № 3. С. 5-21.

2. O'Leary D. E. *Configuring blockchain architectures for transaction information in blockchain consortiums: The case of accounting and supply chain systems* // *Intelligent Systems in Accounting Finance & Management*. 2017. Т. 24, № 4. С. 138-147.

3. Булыга Р. П. *Аудит бизнеса: вопросы теории и методологии* // *Инновационное развитие экономики*. 2011. № 3.

4. PricewaterhouseCoopers. *Аудит блокчейн-решений* // 2018. URL: <https://www.pwc.ru/ru/publications/blockchain-assurance.html>.

5. Boillet J. *Are auditors ready for blockchain? The audit profession is eyeing blockchain* // *Accounting Today*. 2017. Т. 31, № 9. С. 34-34.

6. Мишустин М. *ФНС России использует прорывные технологии, чтобы соответствовать новым требованиям к налоговой системе / ФНС / 77 город Москва*. 2018. URL: https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/6973314/.

7. ФНС. Михаил Мишустин рассказал о новейших цифровых технологиях в налоговом администрировании на совместном международном семинаре ОЭСР и ЮТА / ФНС / 77 город Москва. 2018. URL: https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/6967758/.

8. Whait R. B., *Exploring innovations in tax administration: A Foucauldian perspective on the history of the Australian Taxation Office's compliance model*. / 2014. 130-161 с.

9. Walsh K. *Understanding Taxpayer Behaviour – New Opportunities for Tax Administration* // *The Economic and Social Review*; Vol 43, No 3, Autumn (2012). 2013.

10. Keen M., Fund I. M., Slemrod J., *Economics*, jslemrod@umich.edu. *Optimal tax administration* // *Journal of Public Economics*. 2018. Т. 152. С. 133-142.

11. ЕМИСС. *Доля налогоплательщиков, удовлетворительно оценивающих качество работы налоговых органов*. – 2018. – URL: <https://www.fedstat.ru/indicator/43464>.

References:

1. Dai J., Vasarhelyi M. A. *Toward Blockchain-Based Accounting and Assurance* // *Journal of Information Systems*. 2017. V. 31, № 3. pp. 5-21.

2. O'Leary D. E. *Configuring blockchain architectures for transaction information in blockchain consortiums: The case of accounting and supply chain systems* // *Intelligent Systems in Accounting Finance & Management*. 2017. V. 24, № 4. pp. 138-147.

3. Bulyga R.P. *Business audit: theory and methodology issues // Innovative development of the economy*. 2011. № 3.

4. PricewaterhouseCoopers. *Audit of blockchain solutions* // 2018. URL: <https://www.pwc.ru/ru/publications/blockchain-assurance.html>.

5. Boillet J. *Are auditors ready for blockchain? The audit profession is eyeing blockchain* // *Accounting Today*. 2017. V. 31, № 9. pp. 34-34.

6. Mishustin M. *Federal Tax Agency of the Russian Federation uses breakthrough technologies to meet the new requirements for the tax system / FTA / 77 Moscow*. 2018. URL: https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/6973314/.

7. FTA. Mikhail Mishustin reported on the latest digital technologies in tax administration at the joint international seminar of the OECD and IOTA / FTA / 77 Moscow. 2018. URL: https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/6967758/.

8. Whait R. B., *Exploring innovations in tax administration: A Foucauldian perspective on the history of the Australian Taxation Office's compliance model*. / 2014. pp. 130-161.

9. Walsh K. *Understanding Taxpayer Behaviour – New Opportunities for Tax Administration* // *The Economic and Social Review*; Vol 43, No 3, Autumn (2012). 2013.

10. Keen M., Fund I. M., Slemrod J., *Economics*, jslemrod@umich.edu. *Optimal tax administration* // *Journal of Public Economics*. 2018. V. 152. pp. 133-142.

11. UISIS. *Share of taxpayers who satisfactorily assess the quality of tax authorities work*. – 2018. – URL: <https://www.fedstat.ru/indicator/43464>.

НОВОЕ В АУДИТОРСКОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ: факты и комментарии

Информационное сообщение 25 апреля 2018 г. № ИС-аудит-22

Порядок уведомления аудитором Росфинмониторинга

Уведомление аудитором Росфинмониторинга о наличии любых оснований полагать, что сделки или финансовые операции аудируемого лица могли или могут быть осуществлены в целях легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, или финансирования терроризма, производится в порядке, предусмотренном Федеральным законом № 115-ФЗ (ранее – в порядке, предусмотренном Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»: аудитор должен был информировать учредителей (участников) аудируемого лица или их представителей либо его руководителя и лишь в случае, если указанные лица не принимали в течение 90 календарных дней надлежащих мер по рассмотрению информации аудитора, – Росфинмониторинг).

В соответствии с Федеральным законом № 115-ФЗ порядок уведомления Росфинмониторинга установлен Положением о порядке передачи информации в Федеральную службу по финансовому мониторингу адвокатами, нотариусами и лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность в сфере оказания юридических и бухгалтерских услуг, утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 16 февраля 2005 г. № 82. Формат представления информации в Росфинмониторинг определен Инструкцией о представлении в Федеральную службу по финансовому мониторингу информации, предусмотренной Федеральным законом от 7 августа 2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма», утвержденной приказом Росфинмониторинга от 22 апреля 2015 г. № 110 (см. Информационное сообщение № ИС-аудит-17).

Факт уведомления аудитором Росфинмониторинга:

- не является нарушением аудиторской тайны (часть 4 статьи 9 Федерального закона «Об аудиторской деятельности»);
- не подлежит разглашению аудитором (пункт 4 статьи 7.1 Федерального закона № 115-ФЗ).

Методические основы сегментирования бухгалтерской информации при аудите операций с основными средствами

Аннотация: Информация о стоимости основных средств необходима как внешним, так и внутренним пользователям финансовой отчетности. Достоверность отчетных данных о стоимости основных средств может быть подтверждена на основе детальной аудиторской проверки. В связи с этим необходимо уточнение и совершенствование методики планирования и документирования аудита операций с основными средствами. В статье представлены методические подходы к проведению аудита основных средств на основе пообъектного и циклического подходов. Для повышения эффективности проверки выделены циклы и подциклы хозяйственных операций с основными средствами по стадиям их жизненного цикла, составлены рабочие документы аудитора.

Ключевые слова: жизненный цикл основных средств, план аудита, пообъектный подход, циклический подход, аудиторские процедуры, рабочие документы аудитора.

*SHABANNIKOVA Nataliya Nikolaevna,
FSBEI HE «Orel State Agrarian University»,
candidate of economic sciences, associate professor*

Methodical basis of segmenting of the accounting information with audit of operation with fixed assets

Abstract: Information on the value of fixed assets is necessary for both external and internal users of financial statements. The reliability of the reporting data on the value of fixed assets can be confirmed on the basis of a detailed audit. In this regard, clarification and improvement of the methodology for planning and documenting the audit of operations with fixed assets is necessary. Methodical approaches to the audit of fixed assets on the basis of on-object and cyclic approaches are presented in the article. To increase the effectiveness of the audit, the cycles and sub-cycles of business operations with fixed assets in the stages of their life cycle are separated, the forms of working documents of the auditor are compiled.

Keywords: life cycle of fixed assets, audit plan, on-object approach, cyclical approach, audit procedures, auditor working papers.

Важным условием успешной деятельности любой организации является наличие собственных основных средств, образующих производственно-техническую базу. Кроме того, основные средства занимают значительный удельный вес в составе внеоборотных активов организации и участвуют в производственном процессе в течение длительного времени. Все это определяет необходимость периодической проверки и контроля правильности учета наличия,

движения основных средств, сумм начисленных амортизационных отчислений. Детальная проверка операций с основными средствами может быть выполнена в процессе аудита. Перед руководителем аудиторской группы стоит задача эффективного проведения аудита в определённые договором сроки. Поэтому необходимо правильно спланировать аудиторскую проверку, определив соответствующие сегменты аудита. В связи с этим требует уточ-

нения процедура сегментирования бухгалтерской информации при аудите основных средств.

Сегментирование бухгалтерской информации – это выделение отдельных участков (сегментов) в аудируемой информации с целью оптимального и эффективного распределения обязанностей между членами аудиторской группы в ходе аудита.

Сегментирование бухгалтерской информации в ходе аудита включает несколько этапов. На первом этапе в аудируемой информации выделяются участки, которые в ходе проверки закрепляются за отдельными членами аудиторской группы. Далее, исходя из планируемого уровня аудиторского риска и показателя существенности, устанавливаются цели и направления проверки конкретного сегмента, устанавливается объем выборки документов. На третьем этапе составляется план аудита, определяются источники получения аудиторских доказательств, конкретный перечень аудиторских процедур, в том числе аналитических процедур, которые могут использоваться при проверке каждого сегмента.

Современные аудиторы-практики Бородин В.В., Василенко А. А., Мысенко С.М., Посохина А.В., Сунгатуллина Р.Н., Клинова Е.А. [2; 3; 6; 8; 9] рекомендуют два основных подхода к сегментированию бухгалтерской информации: пообъектный и циклический. Большинство специалистов, таких, как Бородин В.В., Василенко А. А., Мыльникова Т.А., Суйц В. П. [2; 3; 5; 10] отдают предпочтение пообъектному подходу как методу проведения аудиторской проверки. Это связано с тем, что при изучении отдельных элементов учета, подлежащих аудиту, методически более удобно детализировать аудируемую информацию по объектам учета. При этом операции проверяются с точки зрения получения доказательств по отношению к отдельным счетам бухгалтерского учета. Аудит основных средств при пообъектном подходе требует четкого выделения структурных элементов плана (сегментов) аудита (рис. 1).

Как видим, при аудите основных средств могут быть выделены следующие сегменты проверки:

- аудит учета операций с основными средствами;
- аудит учета амортизации основных средств;
- аудит операций аренды и лизинга основных средств;
- аудит операций по ремонту основных средств;
- аудит результатов переоценки основных средств и другие.

Таким образом, при пообъектном подходе аудируемая бухгалтерская информация распределяется между членами аудиторской



Рис. 1. Содержание пообъектного подхода при аудите основных средств

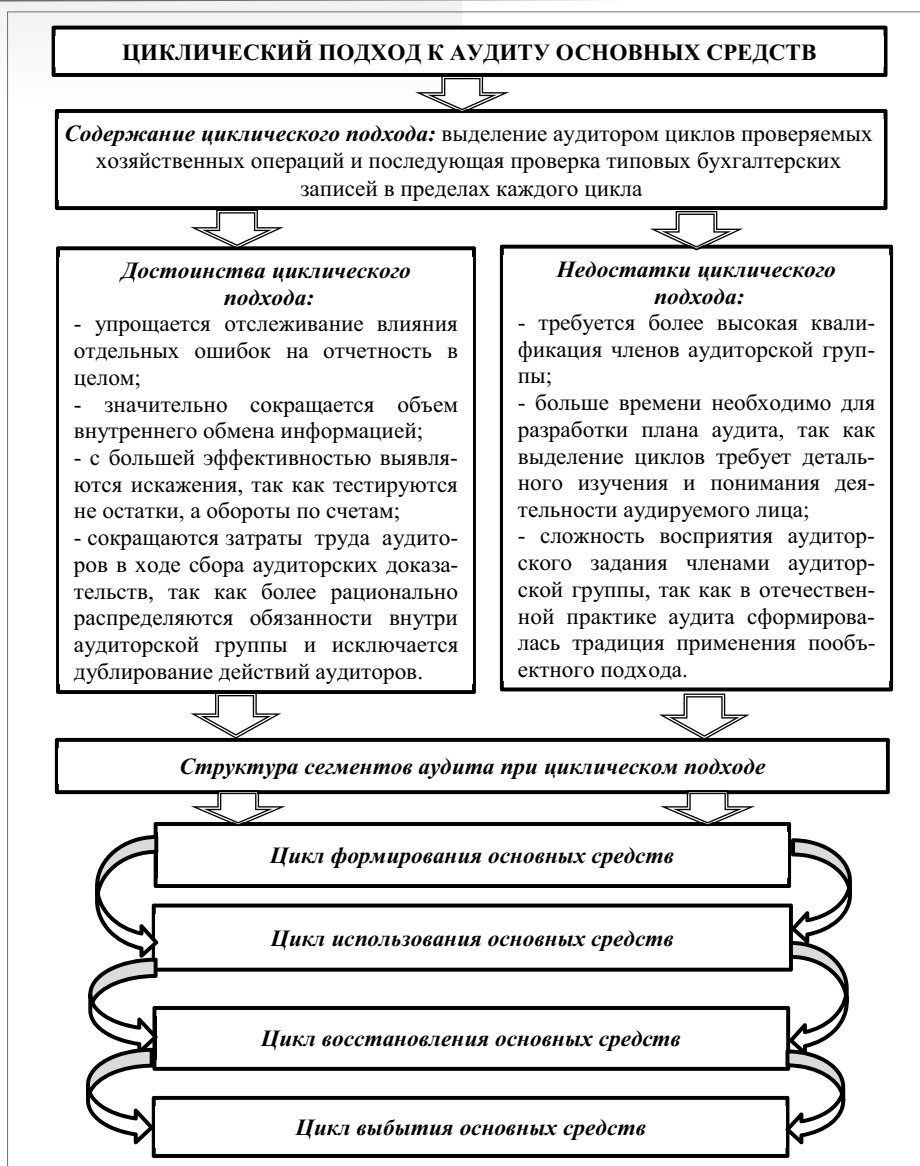


Рис. 2. Содержание циклического подхода при аудите основных средств

группы в соответствии с бухгалтерскими счетами, образующими отдельный сегмент. В целом пообъектный подход к аудиту основных средств достаточно прост в применении и позволяет собрать необходимые аудиторские доказательства, подтверждающие правильность хозяйственных операций и их соответствие требованиям законодательства. Недостатком пообъектного подхода к проведению аудита является дублирование аудиторских процедур, а также неоднократное обращение членов аудиторской группы к одним и тем же источникам информации в ходе аудита, что увеличивает трудоемкость аудиторской проверки.

Методические подходы к сегментированию бухгалтерской информации в ходе аудита на основе циклического подхода представлены в трудах Лариной А.А., Посохиной А.В., Парушиной Н.В., Кыштымовой Е.А. [4; 8; 7]. По мнению авторов, циклический подход к сегментированию информации в ходе аудита заключается в выделении аудитором

циклов проверяемых хозяйственных операций и последующей проверке типовой корреспонденции счетов в пределах каждого цикла. Объектами аудита при циклическом подходе являются циклы операций, сформированные на основе взаимосвязи между счетами, что позволяет оптимизировать затраты труда и времени проведения аудиторской проверки. К недостаткам циклического подхода следует отнести необходимость более детальной проработки плана аудита, а также более высокую квалификацию членов аудиторской группы.

Важной методической проблемой при применении циклического подхода является выделение циклов, охватывающих все хозяйственные процессы аудируемой организации. Зарубежные и отечественные авторы выделяют различные наборы циклов при разработке плана аудита. Так, Ларина А.А. [4] в качестве сегментов аудита предлагает выделять цикл процесса реализации и получения выручки; цикл расчетных операций;

цикл операций по оплате труда; цикл операций приобретения и расходования товарно-материальных ценностей; цикл формирования доходов и капитала организации. По мнению Посохиной А.В. [8], выделение основных циклов напрямую зависит от вида производственно-хозяйственной деятельности предприятия. Автор предлагает следующие циклы: цикл приобретения производственных ресурсов; цикл производства; цикл продаж и формирования финансовых результатов; цикл расчетных операций; цикл формирования и использования прибыли; цикл инвестирования.

В трудах Парушиной Н.В., Кыштымовой Е.А. [7] предложена следующая классификация циклов производственной деятельности:

- цикл основной деятельности, предполагающий циклы закупок и использования ресурсов; цикл продаж, расчетных операций;
- цикл инвестиционной деятельности, включающий циклы приобретения, использования и ликвидации активов, цикл расчетов по инвестиционной деятельности;
- цикл финансовой деятельности, содержащий циклы привлечения, использования и возврата капитала.

Использование циклического подхода предполагает формирование плана аудита в разрезе выделяемых циклов, объектов аудита и задач, которые необходимо решить. На наш взгляд, при аудите операций с основными средствами с применением циклического подхода целесообразно выделять сегменты проверки в соответствии со стадиями жизненного цикла основных активов. Жизненный цикл основных средств представляет собой совокупность последовательных стадий от момента создания основного средства до его выбытия вследствие продажи, физического или морального износа. Жизненный цикл основных средств включает следующие взаимосвязанные стадии: 1 стадия – формирование основных средств; 2 стадия – использование основных средств; 3 стадия – восстановление основных средств; 4 стадия – выбытие основных средств.

При организации аудита операций с основными средствами необходимо выделить факты хозяйственной жизни и объекты бухгалтерского учета на каждой стадии жизненного цикла основных средств. На стадии формирования основных средств объектами учета выступают: затраты по формированию основных средств; расчетные операции по приобретению и строительству основных средств; отдельные объекты основных средств. На стадии использования основных средств можно выделить объекты учета, связанные с амортизацией основных средств. На стадии выбытия основных средств необходимо рассматривать затраты по выбытию; доходы от выбытия отдельных объектов основных средств.

Таким образом, при аудите основных средств эффективно выделение сегментов проверяемой информации в разрезе следующих циклов:

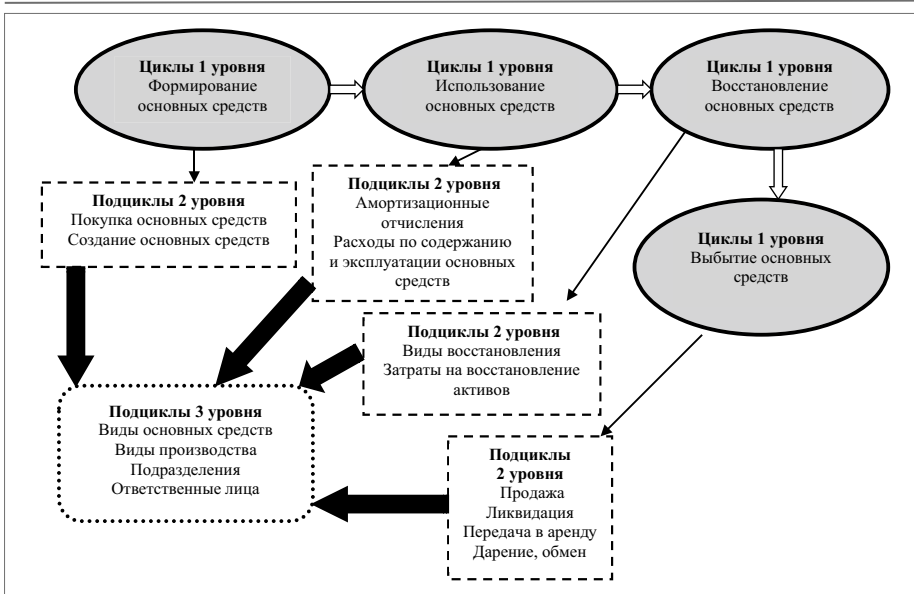


Рис. 3. Подциклы хозяйственных операций при аудите основных средств

- цикл формирования основных средств, включающий операции по приобретению, строительству, созданию основных средств;
- цикл использования основных средств, содержащий операции начисления амортизации по основным средствам;
- цикл восстановления основных средств – операции по осуществлению ремонта, реконструкции, модернизации основных средств;
- цикл выбытия основных средств – комплекс операций по выбытию основных средств. Содержание циклического подхода при аудите основных средств показано на рис. 2.

При сегментировании информации при аудите основных средств эффективно выделение подциклов второго и третьего уровня. Так, цикл «Формирование основных средств» можно разбить на подциклы: «Покупка основных средств», «Создание основных средств». Далее циклы разбиваются на подциклы третьего уровня в зависимости от наличия и значимости тех или иных групп проверяемых хозяйственных операций. Предлагаемые подциклы хозяйственных операций при аудите основных средств показаны на рис. 3.

Полученные аудиторские доказательства при циклическом подходе должны быть уместными и достаточными для установления информационных потоков в каждом цикле проверки и понимания основных хозяйственных операций деятельности предприятия. Аудитору следует обратить внимание на нетипичные для организации хозяйственные операции, существенные по объему. Такие сведения необходимы для оценки планируемого аудиторского риска в целях сосредоточения внимания на проблемных участках каждого проверяемого сегмента.

В соответствии с МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» руководителю аудиторской группы необходимо разработать общую стратегию аудита по заданию и план аудита. Общая стратегия ау-

дита определяет объём, сроки проведения и направленность аудита. План аудита должен содержать сроки, объем, состав аудиторских процедур, планируемые в ходе проверки. План аудита основных средств на основе циклического подхода показан в табл. 1.

Таким образом, план аудита должен включать процедуры оценки аудиторских рисков; запланированные аудиторские процедуры в разрезе циклов проверяемых хозяйственных операций; прочие запланированные аудиторские процедуры, такие, как переоценка рисков, оценка событий после отчетной даты, оценка исправленных и не исправленных искажений.

При проверке сегмента операций формирования основных средств устанавливаются источники их поступления в организацию, правильность формирования в учёте первоначальной стоимости основных активов. На этом этапе аудитор сопоставляет регистры учета по счетам 01 «Основные средства» и 08 «Вложения во внеоборотные активы», анализирует первичные документы, такие, как «Акты приема-передачи основных средств» (ф. ОС-1), «Инвентарные карточки учета объекта основных средств» (ф. ОС-6), Главная книга по счетам 01, 08.

Кроме того, аудитор проводит проверку соответствия остатков аналитического и синтетического учета основных средств и показателей бухгалтерской отчетности. Аудитор сверяет остатки на начало и конец проверяемого периода по счету 01 «Основные средства» по регистру аналитического учета к счету 01 (например, Карточка счета 01, Анализ счета 01), Главной книге и в бухгалтерском балансе (табл. 2).

Как видим, проверка начального сальдо по счету 01 «Основные средства» показала, что остаток по регистрам аналитического учета (Карточка счета 01), по данным главной книги по счету 01 и данные строки «Основные средства» бухгалтерского баланса совпадают, расхождений не выявлено.

На этом же этапе определяется правильность формирования инвентарного объекта основных средств, уточняется, не включены ли в состав основных средств объекты, срок службы которых менее 12 месяцев, а также объекты, не предназначенные для целей производства продукции и нужд управления. Кроме того, изучаются материалы инвентаризаций основных средств на предмет соблюдения сроков инвентаризации, порядка оформления инвентаризационных описей, протоколов заседаний инвентаризационных комиссий, приказа руководителя организации по итогам проведения инвентаризации, отражения результатов инвентаризации в учете.

Большое внимание отводится проверке оформления первичных документов по учету основных средств. По результатам проверки составляется рабочий документ аудитора по форме, представленной в таблице 3. Аудит оформления первичных учетных документов показал, что в проверяемой организации применяются типовые формы учетных документов, ошибок и нарушений в оформлении документов не выявлено.

Следует заметить, что в связи с вступлением в силу Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ применение типовых форм документов не является обязательным. Организация вправе разработать свои формы документов и утвердить их в учетной политике. Самое главное, чтобы в документах содержались обязательные реквизиты, среди которых: наименование документа; дата составления документа; наименование организации, от имени которой составлен документ; содержание факта хозяйственной жизни; наименование должности лица, совершившего сделку; подписи лиц с указанием фамилий, инициалов или иных реквизитов, необходимых для их идентификации.

По опыту аудиторов-практиков [2; 3; 6; 8; 10], при проверке операций поступления основных средств выявляются следующие нарушения: несвоевременное оприходование основных средств; неполное включение затрат, связанных с приобретением и сооружением основных средств, в их первоначальную стоимость; несоблюдение условий признания основных средств; неправильное определение инвентарного объекта основных средств; отсутствие документов, характеризующих техническое состояние основных средств и подтверждающих право собственности. Результаты проверки правильности формирования первоначальной стоимости основных средств можно отразить в рабочем документе (табл. 4).

Аудит показал, что в проверяемой организации в первоначальную стоимость не были включены затраты по монтажу основного средства. В учете должны быть сделаны дополнительные бухгалтерские записи по включению в первоначальную стоимость основного средства расходов на монтаж. При этом должна быть сделана запись: Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные

Таблица 1. План аудита основных средств при применении циклического подхода

№ п/п	Планируемые виды работ	Аудиторские процедуры	Источники информации
1. Процедуры по оценке рисков			
1.1	Формирование знаний о системе внутреннего контроля: - оценка общей системы внутреннего контроля; - оценка системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета основных средств	Тестирование системы внутреннего контроля	рабочий план счетов; график документооборота; должностные инструкции работников бухгалтерии; приказ об учетной политике
1.2	Аналитический обзор отчетности с целью выявления рисков в их области	Аналитические процедуры	бухгалтерская финансовая отчетность
1.3	Оценка возможных проблем, связанных с непрерывностью деятельности клиента	Аналитические процедуры	рабочий план счетов; график документооборота; должностные инструкции работников бухгалтерии; приказ об учетной политике
1.4	Оценка возможных областей искажений отчетности в результате ошибок или недобросовестных действий	Тестирование Аналитические процедуры	бухгалтерская финансовая отчетность
1.5	Детальная оценка уровня существенности и аудиторских рисков	Тестирование Аналитические процедуры	бухгалтерская финансовая отчетность
2. Аудиторские процедуры			
2.1. Аудит цикла формирования основных средств			
2.1.1	Проверка источников поступления и документального оформления операций поступления основных средств	Просмотр и сопоставление документов	«Акт приемки-передачи основных средств» (ф.ОС-1); «Инвентарная карточка учета объекта основных средств» (ф.ОС-6); Главная книга по счетам 01, 08, 60.
2.1.2	Оценка расходов, включаемых в первоначальную стоимость объектов основных средств	Арифметическая проверка, просмотр и сопоставление документов	
2.1.3	Проверка правильности определения инвентарного объекта и его отнесения к основным средствам	Просмотр и сопоставление документов	
2.1.4	Проверка своевременности отражения вложений во внеоборотные активы в составе основных средств	Просмотр и сопоставление документов	
2.2. Аудит цикла использования основных средств			
2.2.1	Оценка соответствия применяемых способов амортизации основных средств требованиям учёта и учётной политики	Просмотр документов	«Ведомость расчета амортизационных отчислений по основным средствам»; «Инвентарная карточка учета объекта основных средств» (ф. ОС-6); Главная книга по счетам 01, 02
2.2.2	Проверка правильности определения сроков полезного использования объектов основных средств	Просмотр документов	
2.2.3	Выборочная проверка расчёта амортизационных отчислений отдельных объектов основных средств.	Арифметическая проверка, сопоставление документов	
2.2.4	Оценка документального оформления и отражения на счетах бухгалтерского учёта суммы амортизационных отчислений	Просмотр документов	
2.3. Аудит цикла ремонта и восстановлению основных средств			
2.3.1	Установление соответствия применяемых способов учёта расходов на ремонт основных средств учётной политике	Просмотр и сопоставление документов	«Акты о приеме-сдаче отремонтированных, ре-

2.3.2	Проверка правильности классификации и учёта расходов по восстановлению основных средств	Просмотр и сопоставление документов	конструированных и модернизированных основных средств» (ф. ОС-3); Инвентарные карточки учета основных средств (ф. ОС-6), «Ведомость расчета амортизационных отчислений по основным средствам», Главная книга по счетам 01, 02, 23, 60.
2.3.3	Оценка обоснованности изменения первоначальной стоимости после восстановительных работ	Просмотр и сопоставление документов	
2.3.4	Аудит расчёта амортизационных отчислений по основным средствам после реконструкции (модернизации)	Арифметическая проверка, сопоставление документов	
2.4. Аудит цикла выбытия основных средств			
2.4.1	Проверка обоснованности выбытия основных средств	Просмотр и сопоставление документов	«Акт о списании основных средств» (ф.ОС-4),
2.4.2	Проверка правильности документального оформления и отражения в учёте операций по выбытию основных средств	Просмотр и сопоставление документов	«Акт на выбраковку животных из основного стада» (ф. 406-АПК);
2.4.3	Проверка определения остаточной стоимости выбывающих активов	615,3	«Акт на списание многолетних насаждений» (ф. 405-АПК); «Инвентарная карточка учета объекта основных средств» (ф. ОС-6); Журнал-ордер № 13-АПК
2.4.4	Аудит формирования финансовых результатов от выбытия основных средств	615,3	
2.4.5	Аудит формирования источников воспроизводства основных средств	Просмотр и сопоставление документов	Главная книга по счетам 01, 02, 84, 60
3. Прочие аудиторские процедуры			
3.1	Переоценка рисков	Тестирование, аналитические процедуры	Бухгалтерская финансовая отчетность
3.2	Оценка событий после отчетной даты	Тестирование, просмотр и сопоставление документов	Бухгалтерская финансовая отчетность
3.3	Анализ взаимосвязки форм отчетности	Тестирование, аналитические процедуры	Бухгалтерская финансовая отчетность
3.4	Оценка исправленных и неисправленных искажений	Тестирование, просмотр и сопоставление документов	Бухгалтерская финансовая отчетность

активы» Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» на сумму 10000 руб.

Далее проверяется правильность расчёта и отражения в учете суммы амортизационных отчислений по основным средствам. При этом рассматриваются порядок установления сроков полезного использования, применяемые нормы амортизационных отчислений; соответствие способов амортизации требованиям учётной политики; арифметическая точность расчёта амортизационных отчислений; применяемый в организации порядок документального

оформления и учета сумм амортизационных отчислений. Форма рабочего документа аудитора представлена в таблице 5.

В ходе аудита особое внимание необходимо уделять проверке учета и амортизации основных средств, находящихся на длительной реконструкции, модернизации, на консервации, а также основных активов, по которым применяется коэффициент ускорения при расчёте суммы амортизационных отчислений. Аудитору необходимо составить список основных средств организации, находящихся на длительном восстановле-

нии и осуществить арифметический пересчет сумм амортизационных отчислений.

При проверке цикла восстановления основных средств аудитор проверяет применяемые в организации способ и порядок учёта затрат по ремонту основных средств. Здесь может быть предусмотрен один из следующих вариантов: отнесение затрат на себестоимость продукции; списание затрат за счёт резерва на ремонт; отнесение затрат на счет учёта расходов будущих периодов. Аудитор анализирует, каким способом организуется проведение ремонтно-восстанови-

Таблица 2. Рабочий документ аудитора «Сверка остатков по данным бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности по счету 01»

Номер счета и наименование учетного регистра	Остаток на начало отчетного периода, тыс. руб.		Остаток на конец отчетного периода, тыс. руб.	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Остаток по счету 01 (по данным регистра аналитического учета)	-	313 646	-	280 307
Сальдо по счету 01 по данным Главной книги	-	313 646	-	280 307
Данные строки «Основные средства» бухгалтерского баланса	-	313 646	-	280 307
Выявленное расхождение	-	-	-	-

Таблица 3. Рабочий документ аудитора «Аудит оформления первичных учетных документов по учету основных средств»

Дата проведения проверки	Объект проверки	Наименование подтверждающего документа	Дата составления документа	Номер документа	Содержание хозяйственной операции	Заключение аудитора об отсутствии нарушений или о характере выявленных нарушений
23.03.2017	Поступление основных средств	Акт приема-передачи основных средств	28.02.2017	2	Ввод в эксплуатацию объекта основных средств	Нарушений не выявлено
23.03.2017	Выбытие основных средств	Акт о выбытии основных средств	01.03.2017	3	Выбытие основных средств	Нарушений не выявлено

Таблица 4. Рабочий документ аудитора «Проверка правильности отражения хозяйственных операций по формированию первоначальной стоимости основных средств на счетах бухгалтерского учета»

№ пп	По данным клиента		Сумма, руб.	Хозяйственные операции	По мнению аудитора		Сумма по мнению аудитора, руб.
	Дебет	Кредит			Дебет	Кредит	
1	08	60	930000	Отражены затраты на приобретение основного средства	08	60	930000
2	19.1	60	167400	Отражен НДС, предъявленный продавцом основного средства	19.1	60	167400
3	08	60	21000	Отражены в учете расходы по транспортировке основного средства	08	60	21000
4	19.1	60	3780	Отражен НДС за транспортные услуги	19.1	60	3780
5	20.1	60	10000	Отражены в учете затраты по мон-тажу основного средства	08	60	10000
6	01	08	951000	Оприходован объект основных средств по первоначальной стоимости	01	08	961000

Таблица 5. Рабочий документ аудитора «Проверка сумм амортизационных отчислений по основным средствам»

Наименование основного средства	Первоначальная стоимость, руб.	Число месяцев амортизации	Дата ввода в эксплуатацию	Срок полезного использования, мес.	Сумма амортизации по матриалам учета в месяц, руб.	Сумма амортизации по аналитическим документам аудита
Транспортное средство	930000	32	2015 г.	60	15333,3	15333,3
Итого		x	x	x	15333,3	15333,3
Итого искажений						-
Существенность искажений						-

тельных работ: подрядным или хозяйственным. При подрядном способе выполненные ремонтные работы отражаются по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». В этом случае аудитор проверяет следующие документы: приказ руководителя, дефектная ведомость, договор на выполнение ремонтных работ, акт приема-передачи основных средств, акт о приеме-сдаче отремонтированных объектов основных средств, инвентарные карточки основных средств.

При проверке учета ремонтов, выполняемых хозяйственным способом, аудитор изучает первичные документы по учету операций отпуска материальных ценностей, расходов на оплату труда, страховых взносов, амортизационных отчислений. Ауди-

тор запрашивает следующие документы: приказ руководителя на проведение ремонта, дефектную ведомость, план и график ремонтных работ, смету расходов на ремонт, накладную на внутреннее перемещение объекта основных средств, лимитно-заборные ведомости, расчетно-платежные ведомости, акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств, инвентарные карточки учета основных средств [12].

Большое внимание при аудите основных средств необходимо уделить проверке формирования и использования резерва на ремонт основных средств. Аудитор должен оценить правильность расчета суммы отчислений в резерв, соблюдение сроков отчислений, корреспонденцию счетов по спи-

санию затрат на ремонт за счет резерва. При формировании резерва на ремонт основных средств делается запись по кредиту счета 96 «Резерв на ремонт основных средств» и дебету счетов учета затрат. Форма рабочего документа аудитора по проверке формирования и использования резерва на ремонт основных средств показана в табл. 6.

На этапе аудита операций, связанных с выбытием основных средств, устанавливаются причины выбытия основных активов, проверяется правильность списания первоначальной стоимости объектов, суммы начисленных амортизационных отчислений, финансовый результат от выбытия основных средств. Форма рабочего документа по проверке корреспонденции счетов по учету операций выбытия основных средств пока-

Таблица 6. Рабочий документ аудитора «Проверка формирования и использования резерва на ремонт основных средств»

Период	По данным клиента			По данным аудитора			Отклонения
	Сумма отчислений в резерв на ремонт основных средств (кредит счета 96), руб.	Сумма средств резерва, использованная на ремонт основных средств (дебет счета 96), руб.	Остаток неиспользованного	Сумма отчислений в резерв на ремонт основных средств (кредит счета 96), руб.	Сумма средств резерва, использованная на ремонт основных средств (дебет счета 96), руб.	Корреспондирующие счета	
Январь	25 000	-	25 000	25 000	-	25 000	Не выявлено
Февраль	25 000	-	50 000	25 000	-	50 000	Не выявлено
Март	25 000	-	75 000	25 000	-	75 000	Не выявлено
Апрель	25 000	65 000	35 000	25 000	65 000	35 000	Не выявлено
Май	25 000	-	60 000	25 000	-	60 000	Не выявлено
Июнь	25 000	-	85 000	25 000	-	85 000	Не выявлено
Июль	25 000	-	110 000	25 000	-	110 000	Не выявлено
Август	25 000	75 000	60 000	25 000	75 000	60 000	Не выявлено
Сентябрь	25 000	-	85 000	25 000	-	85 000	Не выявлено
Октябрь	25 000	48 000	62 000	25 000	48 000	62 000	Не выявлено
Ноябрь	25 000	-	87 000	25 000	-	87 000	Не выявлено
Декабрь	25 000	-	112 000	25 000	-	112 000	Не выявлено
ИТОГО	300 000	188 000	112 000	300 000	188 000	112 000	Не выявлено

Таблица 7. Рабочий документ аудитора «Проверка правильности корреспонденции счетов по учету операций выбытия основных средств»

№ пп	Содержание хозяйственной операции	По данным клиента			По данным клиента		
		Сумма, руб.	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.	Корреспондирующие счета	
			Дебет	Кредит		Дебет	Кредит
1	Списана первоначальная стоимость выбывающего основного средства (Станок фрезерный ВМ 130, инвентарный номер 12345)	145 000	01-9	01-1	145 000	01-9	01-1
2	Списана накопленная по выбывающему основному средству амортизация	125 000	02	01-9	130 000	02	01-9
3	Списана остаточная стоимость основного средства (Станок фрезерный ВМ 130, инвентарный номер 12345)	20 000	91-2	01-9	15 000	91-2	01-9
4	Отражена в учете выручка от реализации основного средства (Станок фрезерный ВМ 130, инвентарный номер 12345)	45 000	62	91-1	45 000	62	91-1
5	Списан финансовый результат от выбытия (продажи) основного средства	25 000	91-9	99	30 000	91-9	99

зана в табл. 7. По результатам проверки на основе арифметического пересчета сумм хозяйственных операций по выбытию основных средств было установлено завышение сумм начисленной амортизации и, соответственно, — искажение остаточной стоимости основного средства и финансового результата по операции.

Наиболее распространенными ошибками при проверке операций по выбытию основных средств являются следующие: некорректное оформление бухгалтерских записей по списанию основных средств, подлежащих ликвидации; неправильная оценка полезных отходов, получаемых после спи-

сания и неотражение в учёте материальных ценностей, полученных после выбытия основных средств.

Большое место в методике аудита основных средств должно отводиться аналитическим процедурам. На этапе планирования аудита основных средств аналитические процедуры заключаются в проведении экспресс-анализа форм бухгалтерской отчетности, в которых отражены показатели, связанные с основными средствами. Проверяется сопоставимость экономических показателей по основным средствам с целью выявления нетипичных показателей отчетности.

На этапе выполнения аудита аналитические процедуры должны помогать аудитору в сборе аудиторских доказательств. Аналитические процедуры на этой стадии аудита должны заключаться в сравнении:

- текущей информации о состоянии и использовании основных средств с данными предыдущих периодов;
- текущей информации о состоянии и использовании основных средств с прогнозными данными;
- текущей информации о состоянии и использовании основных средств с нормативными значениями;

- текущей информации о состоянии и использовании основных средств со среднеотраслевыми показателями;

- финансовой и другой нефинансовой информацией, связанной с использованием основных средств.

На этом этапе аудиторю следует проанализировать показатели движения и качественного состояния основных средств. Аудитор анализирует в динамике такие показатели, как коэффициент выбытия; коэффициент обновления; коэффициент роста; коэффициент прироста; коэффициент износа. Аудитор анализирует существенность отклонений рассчитанных показателей в анализируемом периоде и сравнивает их со средними значениями по региону, по виду экономической деятельности (промышленность, строительство, сельское хозяйство).

На заключительной стадии аудита применение аналитических процедур должно способствовать формированию общего вывода о правильности организации учета и достоверности отчетности по основным средствам. В частности, аудитор выполняет расчет показателей эффективности использования основных средств, анализ влияния отдельных факторов на фондоотдачу, статистико-экономический анализ эффективности использования основных средств, делает выводы о динамике и соотношении показателей. В процессе анализа рассчитываются показатели эффективности за последние два-три года и анализируется абсолютное отклонение этих показателей и отклонение от средних показателей по региону. По результатам анализа аудитор делает выводы о существенности отклонений и возможных зонах риска для аудируемого лица [11].

Таким образом, методика аудита основных средств должна предусматривать сегментирование бухгалтерской информации с применением циклического и пообъектного подходов, детальное документирование каждого этапа аудиторской проверки, составление рабочих документов аудитора, а также учёт особенностей функционирования основных средств на отдельных стадиях их жизненного цикла. Методически правильное планирование и проведение аудита основных средств позволит максимально эффективно использовать труд аудиторов, сократить аудиторские риски в ходе проверки, провести проверку в установленные договором сроки.

Литература:

1. Агошкова Н.Н. Организационно-методические аспекты аудита операций с основными средствами по стадиям их воспроизводства [Текст] / Н.Н. Агошкова // *Международный бухгалтерский учет*. - 2015. - № 19 (361). - С. 14-25.
2. Бородина В.В. Внутренний аудит основных средств организации [Текст] / В. В. Бородина // *Аудитор*. - 2015. - № 1-2 (239-240). - С. 48-60.
3. Василенко А. А. Теоретические аспекты структурирования аудируемой финансовой отчетности [Текст] / А. А. Василенко // *Современные проблемы науки и образования*. - 2014. - № 6. - С. 542.
4. Ларина А.А. Методические основы применения циклического подхода при составлении программы аудита [Текст] / А.А. Ларина // *Учет и статистика*. - 2011. - № 24. - С. 44-51.
5. Мыльникова Т.А. Характеристика различных подходов к формированию методики аудита финансовой отчетности [Текст] / Т.А. Мыльникова Т.А. // *Вестник Российского университета кооперации*. - 2012. - № 4. - С. 38-41.
6. Мысенко С.М. Методические особенности проверки амортизации основных средств при проведении аудита [Текст] / С.М. Мысенко // *Экономика и управление*. - 2014. - № 11 (109). - С. 72-76.
7. Парушина Н.В. Аудит: основы аудита, технология и методика проведения аудиторских проверок: учеб. пособие 2-е изд., перераб. и доп. [Текст] / Н.В. Парушина, Е.А. Кыштымова. - М.: ИНФРА-М, - 2013. - 560 с.
8. Посохина А.В. Применение новых подходов к получению аудиторских доказательств по аудиту основных средств [Текст] / А.В. Посохина // *Вестник Пермского университета. Серия: Экономика*. - 2012. - № 3. - С. 90-96.
9. Сунгатуллина Р.Н., Клинова Е.А. Разработка программ аудита при циклическом подходе [Текст] / Р. Н. Сунгатуллина, Е. А. Клинова // *Инновационное развитие экономики*. - 2013. - № 2. - С. 59-64.
10. Суйц В. П. Аудит: учебное пособие [Текст] / В. П. Суйц, М.: КноРус, 2017, 288 с.
11. Шабанникова Н. Н. Методические подходы к применению аналитических процедур в аудите основных средств [Текст] / Н.Н. Шабанникова // *Аудит*. - 2017. - № 9. - С. 9-15
12. Шабанникова Н.Н. Научно-практические аспекты учета работ по восстанов-

лению основных средств [Текст] / Н.Н. Шабанникова // *Аудит и финансовый анализ*. - 2016. - № 4. - С. 80-86.

References:

1. Agoshkova N.N. Organizational and methodical aspects of audit of operations with fixed assets according to the stages of their reproduction [Text] / N.N. Agoshkova // *International accounting*. - 2015. - №. 19 (361). - pp. 14-25.
2. Borodina V.V. Internal audit of fixed assets of the organization [Text] / VV Borodina // *Auditor*. - 2015. - №. 1-2 (239-240). - pp. 48-60.
3. Vasilenko AA Theoretical aspects of structuring audited financial statements [Text] / A. A. Vasilenko // *Modern problems of science and education*. - 2014. - № 6. - pp. 542.
4. Larina A.A. Methodical bases of application of the cyclic approach at drawing up of the program of audit [Text] / A.A. Larina // *Accounting and statistics*. - 2011. - No. 24. - P. 44-51.
5. Mylnikova, T.A. Characteristics of various approaches to the formation of the methodology for auditing financial statements [Text] / T.A. Mylnikova T.A. // *Bulletin of the Russian University of Cooperation*. - 2012. - № 4. - pp. 38-41.
6. Mysenko S. M. Methodological features of checking the depreciation of fixed assets during the audit [Text] / S.M. Mysenko // *Economics and management*. - 2014. - No. 11 (109). - pp. 72-76.
7. Parushina N.V. Audit: the basis of audit, technology and methodology for auditing: Textbook. allowance 2 ed., Pererab. and additional. [Text] / N.V. Parushina, E.A. Kyshtymova. - Moscow: INFRA-M, - 2013. - 560 p.
8. Posokhin A.V. Application of new approaches to obtaining audit evidence on the audit of fixed assets [Text] / A.V. Posokhin // *Bulletin of Perm University. Series: The Economy*. - 2012. - № 3. - pp. 90-96.
9. Sungatullina R. N., Klinova E. A. Development of audit programs under the cyclic approach [Text] / RN Sungatullina, EA Klinova // *Innovative development of the economy*. - 2013. - № 2. - pp. 59-64.
10. Suits V.P. Audit: a textbook [Text] / V. P. Suits. Moscow: KnoRus, 2017, 288 p.
11. Shabannikova N. N. Methodical approaches to the application of analytical procedures in the audit of fixed assets [Text] / N.N. Shabannikova // *Audit*. - 2017. - №. 9. - pp. 9-15
12. Shabannikova N.N. Scientific and practical aspects of accounting for works on the restoration of fixed assets [Text] / N.N. Shabannikova // *Audit and financial analysis*. - 2016. - № 4. - pp. 80-86.

*КОЖУРОВА Наталья Юрьевна,
заместитель главного бухгалтера УМВД России по г. Вологде,
адъюнкт Краснодарского университета МВД России,
факультет экономика и управление народным хозяйством,
nata.cozhurova@yandex.ru*

Роль и значение форм инвестирования на основе партнерских отношений государства и бизнеса

Аннотация: Государственно–частное предпринимательство усиливает взаимодействие бизнеса и государства. На сегодняшний день активно применяются механизмы государственной поддержки экспортноориентированных производителей. Государственно–частное предпринимательство направлено на привлечение организаций частного сектора к реализации ресурсно – и капиталоемких инфраструктурных проектов, а также обеспечение развития производственной деятельности в широком спектре отраслей экономики и в конечном счете – повышению уровня жизни населения.

Ключевые слова: государственно–частное предпринимательство; государство; бизнес; власть; экономика; проекты; сотрудничество; региональная экономика.

*KOZHUROVA Natalia Yuryevna,
deputy Chief Accountant of the Ministry of Internal Affairs
of Russia in Vologda, adjunct of the Krasnodar University
of the Ministry of Internal Affairs of Russia; economy
and management of the national economy;
nata.cozhurova@yandex.ru*

The role and importance of forms of investment on the basis of state-business partnerships

Abstract: Public - private entrepreneurship enhances the interaction of business and the state. For today, mechanisms of the state support of export-oriented manufacturers are actively applied. Public - private entrepreneurship is aimed at attracting private sector organizations to the implementation of resource - and capital - intensive infrastructure projects, as well as ensuring the development of production activities in a wide range of economic sectors and, ultimately, improving the living standards of the population.

Keywords: Public - private entrepreneurship; the state; business; power; economy; projects; cooperation; regional economy.

В последние годы в экономике ряда стран, включая Россию, происходят кардинальные изменения, заключающиеся в том, что правительства стран напрямую вмешательству государства в экономику все чаще предпочитают различные формы взаимовыгодного сотрудничества с частными бизнес-структурами: передают, продают либо предоставляют в долговременное пользование находящиеся в государственной собственности и государственном управлении активы, создают предприятия смешанной частно-государственной собственности, осуществляют совместные инвестиционные проекты и др., одновременно осуществляя регулирование и контроль за их деятельностью, разделяя полученную прибыль и неся совместные риски.

Такие партнерские отношения разрешают целый ряд противоречий. С одной стороны, предприятия не могут быть полностью приватизированы из-за многосторонней значимости объектов инфраструктуры (экономической, социально-политической, стратегической). А с другой, недостаток бюджетных средств в государственном бюджете сдерживает их простое и расширенное воспроизводство. Взаимодействие бизнеса и государства за рубежом получило название государственно-частное партнерство¹. Впервые термин «государственно-частное партнерство» появился в США и относился к совместному государственному и частному финансированию программ в образовании, позднее, в 50-х гг., – к финансированию объектов общественного пользования, а в 60-е гг. стал применяться чаще, обозначая совместные государственно-частные предприятия, занятые модернизацией и перестройкой городов.

Дальнейшее свое развитие теория государственно-частного партнерства получила в середине XX в., однако, активное ее распространение в практической деятельности пришлось на 80-е гг. прошлого столетия. С этого периода механизм государственно-частного партнерства стал использоваться множеством стран.

Согласно Федеральному Закону от 13 июля 2015 г. № 224 – ФЗ «О государственно-частном партнерстве, муниципально-частном партнерстве РФ и внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ», государственно-частное партнерство – юридически оформленное на определенный срок и основанное на объединении ресурсов, распределении рисков сотрудничество публичного партнера, с одной стороны, и частного партнера, с другой стороны, которое осуществляется на осно-

вании соглашения о государственно-частном партнерстве, соглашения о муниципально-частном партнерстве, заключенных в соответствии с настоящим Федеральным законом в целях привлечения в экономику частных инвестиций, обеспечения органами государственной власти и органами местного самоуправления доступности товаров, работ, услуг и повышения их качества.

Министерство экономического развития РФ под государственно-частным предпринимательством понимает сотрудничество на контрактной основе между органами власти и бизнес-структурами. При этом со стороны государства сохраняется жесткий контроль над объемом и качеством предоставляемых услуг. Следует отметить, что во всех трактовках государственно-частное предпринимательство рассматривается как взаимодействие, которое распространяется на общественно значимую деятельность, имеющую наибольший социальный эффект². Однако именно Министерство экономического развития РФ, в отличие от других точек зрения, выделяет в понимании государственно-частного предпринимательства такую ключевую основу, как контрактная основа. Это говорит о том, что в нашей стране государственно-частное предпринимательство рассматривается в большинстве своем как договорной институт.

Необходимо отметить, что государственно-частное предпринимательство базируется на теории смешанной экономики и формируется и проявляется в виде системы отношений субъектов предпринимательской деятельности определенной институциональной среды и распространяется на широкий спектр отраслей и видов производства товаров и услуг.

В настоящее время зарубежный опыт функционирования государственно-частного предпринимательства можно исследовать на примере не только развитых, но и развивающихся стран, охватывая не только отрасли экономики, но и социальные сферы. Сам термин в зарубежных странах используется для обозначения любых форм сотрудничества государственной власти и частного бизнеса – от контрактов на проведение работ и услуг до приватизации.

При разработке современных проектов государственно-частного предпринимательства необходимо предусматривать как институциональную основу нового формата отношений между государством и бизнес-структурами, так и отдельные административные и налоговые префе-

ренции, внедряемые в целях повышения государственного управления. Сегодня в зарубежных странах государственно-частное предпринимательство успешно применяется при развитии транспортной инфраструктуры (аэропорты, железнодорожный транспорт, автомобильные дороги, трубопроводы), социальной (здравоохранение, образование, индустрия туризма), сферы ЖКХ (водоснабжение, электроснабжение, переработка твердых бытовых отходов). В наибольшей степени государственно-частное предпринимательство развито в таких странах, как Германия, Великобритания, США, Канада.

Усилившаяся необходимость стабилизации российской экономики и ее перехода на инновационное развитие способствовали развитию партнерства государства и бизнес-структур. В этот период развитие эффективного партнерства между государством и бизнесом являлось одним из важных и перспективных условий формирования эффективной экономической политики, повышения инновационной активности, развития инфраструктуры. Экономический кризис привел к структурным изменениям государственных и частных инвестиций в регионах России. В большинстве регионов наблюдалось значительное увеличение доли государственной собственности.

Государство осуществляло активную экспансию в реальный сектор в рамках экстренных антикризисных мер. Значительно снизилась эффективность не только обрабатывающей промышленности, системный кризис поразил целый ряд отраслей. Объективным ответом регулирующей системы регионального развития стала ее децентрализация, выражавшаяся в повышении инициативности региональных властей и делегировании им полномочий федеральным центром. Результатом воздействия основополагающих факторов, характеризующих данный этап государственного регулирования регионального развития, стало развитие взаимодействия бизнеса и власти в следующих формах:

1.1. Разработка и реализация прогнозных документов развития регионов совместными усилиями науки, бизнеса и органов исполнительной власти;

1.2. Привлечение бизнеса к решению социальных задач субъектов федерации, в том числе через механизмы корпоративной социальной ответственности;

2.1. Субсидирование, софинансирование научно-исследовательских проектов;

2.2. Реализация инновационно-прорывных инвестиционных проектов в рамках деятельности институтов развития;

3.1. Сосредоточение государственно-частного партнерства в корпоративном секторе;

² Алпатов А.А.; Джапаридзе Р.М.; Пушкин А.В. Государственно – частное партнерство: Механизмы реализации // Альпина Паблишерз. 2014. С. 56 – 80.

¹ Даниленко Л.Н. Экономическая теория: курс лекций по микро- и макроэкономике: учебное пособие // ИНФРА-М. 2013. С. 576.

3.2. Приоритетное развитие проектов государственно-частного партнерства в сырьевом секторе.

Государственно-частное предпринимательство реализуется как в форме концессионных соглашений, так и неконцессионных форм, усиливается взаимодействие бизнеса, власти и экспертного сообщества, активно применяются механизмы государственной поддержки экспортноориентированных производителей. Недостаточное развитие инфраструктуры сдерживает экономический рост на региональном уровне, и в целом в стране это выражается в инфраструктурных ограничениях, обуславливающих несоответствие материально-сырьевой базы производства и потенциального спроса на продукцию предприятий в регионе. С точки зрения государственного регулирования экономики государственно-частное предпринимательство направлено на привлечение организаций частного сектора к реализации ресурсо- и капиталоемких инфраструктурных проектов, а также на обеспечение развития производственной деятельности в широком спектре отраслей экономики и в конечном счете – на повышение уровня жизни населения.

Государственно-частное предпринимательство предполагает использование лизинговых и концессионных механизмов, финансирование с привлечением частных инвестиций социальных программ и инвестиционных проектов, имеющих стратегическое значение. В качестве инструментов взаимодействия государства и бизнеса при успешной реализации проектов могут быть применены: формирование и использование инвестиционного фонда РФ, реализация принципов и механизмов, предусмотренных Федеральным законом «О концессионных соглашениях», повышение эффективности деятельности государственных институтов развития, в том числе бан-

ков развития, развитие инновационной инфраструктуры, создание техно-внедренческих парков, производственных кластеров, государственная поддержка деятельности венчурных инновационных фондов, финансирующих высокотехнологичные и наукоемкие проекты; повышение результативности механизмов поддержки лизинга³.

Можно заключить, что сущность государственно-частного предпринимательства заключается в консолидации интересов и уникальных потенциалов государства и частного бизнеса, формально закрепленной в договоре и обусловленной мотивацией сторон в успешной его реализации при делегировании государством части своих интересов бизнесу на взаимовыгодных условиях. А само государственно – частное предпринимательство представляет собой новый институт взаимодействия, равноправных отношений между государственными органами, органами местного самоуправления и частным бизнесом, которые в обязательном порядке должны быть оформлены договором при объединении усилий и для достижения единой цели. Экономическая сущность партнерства заключается в согласовании интересов сторон, вступающих в отношения. При нарушении интересов какой-либо из сторон в любой сфере партнерство формально может сохраняться, однако, экономический эффект при этом будет невысоким. Нашей стране еще предстоит пройти сложный путь экономической и правовой квалификации многочисленных форм государственно-частного партнерства. Но при этом очень важно вовремя оценить роль государства не только в качестве главного регулятора, но и в качестве представителя

³ Алпатов А.А., Джапаридзе Р.М., Пушкин А.В. Государственно-частное партнерство: Механизмы реализации // Альпина Паблшерз. 2014. С. 56 – 80.

и защитника общественных интересов и потребностей. Сегодня государственно-частное партнерство становится эффективным инструментом участия государства в экономике в целях стимулирования роста экономики в условиях ее глобализации.

Литература:

1. Бардовский В.П., Руданова А.В., Самородова Е.Н. Экономика // Форум. 2011. С. 672;
2. Боумоль У., Блайндер А. Принципы и политика // Юнити – Дана. 2014. С. 50 -72;
3. Гукасян Г.М. Экономическая теория: учебник и практикум // Юрайт. 2013. С. 573;
4. Даниленко Л.Н. Экономическая теория: курс лекций по микро- и макроэкономике: учебное пособие // ИНФРА-М. 2013. С. 576;
5. Ильин С.С., Макаренко Н.Л. Основы экономики. Учебно-методическое пособие // Ростов-на-Дону: Феникс – Москва, Национальный институт бизнеса. 2016. С. 672;
6. Алпатов А.А., Джапаридзе Р.М., Пушкин А.В. Государственно – частное партнерство: Механизмы реализации // Альпина Паблшерз. 2014. С. 56 – 80.

References:

1. S.V.P. Bardovsky; A. Rudanova; Samorodova E.N. Economy // Forum. 2011. P. 672;
2. Bohmol U. ; Blinder A. Principles and policies // Unity - Dana. 2014. P. 50 -72;
3. Gukasyan G.M. Economic theory: a textbook and a practical work // Yurayt. 2013. С. 573;
4. Danilenko L.N. Economic theory: a course of lectures on micro- and macroeconomics: a tutorial // INFRA-M. 2013. S. 576;
5. Ilyin SS, Makarenkov NL Foundations of the economy. Teaching-methodical manual // Rostov-on-Don: Phoenix - Moscow, National Institute of Business. 2016. P. 672;
6. Alpatov AA; Japaridze RM; Pushkin A.V. Public - Private Partnership: Implementation Mechanisms // Alpina Pablisherz. 2014. P. 56 - 80.

IV Всероссийский студенческий конкурс «Лучший молодой ассистент аудитора»

С 20 марта по 13 апреля 2018г. был проведен Всероссийский студенческий конкурс «Лучший молодой ассистент аудитора», организованный Приволжским Территориальным отделением СРО Ассоциацией «Содружество» (СРО ААС) и Уфимским государственным нефтяным техническим университетом.

Следует отметить, что в этом году расширилась география участников конкурса: Ростов-на-Дону, Уфа, Екатеринбург, Тюмень, Алтай, Самара, Нижневартовск, Новосибирск.

Конкурс состоял из двух этапов (отборочное тестирование и командный конкурс) с использованием современных информационных технологий.

Более 90 студентов прошли тестирование и показали очень высокие результаты, из них 75 набрали более 40 баллов из 48 максимальных.

В рамках данного мероприятия также состоялся конкурс научных докладов. Первое место в этом конкурсе заняли студент из Ростовского государственного экономического университета Артем Полугудцев и студент из Алтайского государственного университета Михаил Кобрин.

12 апреля на площадке УГНТУ и других вузов России прошел 2 этап Всесоюзного Конкурса - командный конкурс студентов, который заключался в решении кейс-задач, с присутствием наблюдателей – представителей СРО ААС.

По итогам командного конкурса абсолютным победителем стала команда «Светлячок» из Ростовского государственного экономического университета в составе Эльвиры Савиновой, Анны Седовой, Александры Югай, Михаила Фингисова и Артема Полугудцева.

Второе место заняла команда «АГУдиторы» из Алтайского государственного университета в составе Михаила Кобрин, Елизаветы Кобриной, Александра Джумиго, Надежды Дихтяренко, Владимира Дубова.

Третье место заняла совместная команда «ДиК» из Уфимского государственного нефтяного технического университета и Уральско-го государственного экономического университета в составе Анастасии Костроминой, Анастасии Хрулевой, Елизаветы Королевой и Хайбуллиной Регины.

Подготовка аудиторов-консультантов: проблемы выпускников и российского образования

В России, как и во многих странах, от работодателей постоянно слышатся жалобы: выпускники вузов не соответствуют минимально предъявляемым требованиям. Причем как по навыкам и практическим знаниям, так и по личностным качествам. Конечно, во многом проблема эта вечная, и никогда не удастся полностью преодолеть разрыв между реальным качеством «продукции» образовательных учреждений и потребностями рынка.

Сегодня даже в Европе об остроте именно этой проблемы говорят все авторитетные исследователи образования. По их мнению, работодатели, молодые европейцы и вузы живут каждый своей отдельной жизнью. В итоге студенты тратят много времени на получение бесполезных на рабочих местах знаний. Одновременно работодатели отмечают отсутствие обучения многому, что необходимо на работе. При этом все согласны, что у молодежи нет информации, насколько эффективно то или иное учебное заведение готовит студентов к работе.

Было бы удивительно, если бы проблемы несоответствия подготовки выпускников требованиям рынка отсутствовали в России. Участников процесса четыре – это вузы, государство (общество), студенты (выпускники) и работодатели. Претензии последних к подготовке выпускников можно структурировать по нескольким направлениям¹.

Первое. Российские выпускники не имеют навыков работать в условиях постоянной перегрузки. Западный студент знает, что его норма сна – 6 часов. Все остальное

время он учится или работает. Наши же не особо усердствуют, имея много свободного времени. В вузе привыкают к тепличной жизни, совсем не свойственной странам нашего уровня развития (напомним: по любому здравому набору показателей экономического развития Россия находится примерно на 50-60 месте в мире).

Второе. Многие выпускники слабо ориентированы на увеличение доходов путем упорного труда. Зачастую хотят «все и сразу». Выпускники не желают понимать реальность: личного благосостояния в стране нашего уровня развития можно достичь, только работая по формуле 8-2-70. Это означает восьмичасовой рабочий день – с 8 утра до 8 вечера, два выходных (один зимой, другой летом), остальное – в отгулы, отгулы – к пенсии, а пенсию – с 70 лет. Только тогда дети сегодняшних выпускников имеют шанс иметь обеспеченных, а внуки – богатых родителей. Только 30 лет упорного труда малообеспеченных родителей дают шансы открыть детям путь к достатку, а внукам к богатству. Даже упорный труд не гарантирует благосостояния. Но без него его точно не будет. В развивающихся странах это верно для 99% населения. Иного не дано, если только вы не великий талант или уже не имеете очень богатых родителей.

Третье. Стратегически нерациональный выбор приоритетов: деньги или другие важные вещи. Зачастую выпускники хотят как можно быстрее заработать, причем не только на аренду квартиры, но и на машину или новый гаджет. Поэтому они оценивают первое место работы в основном по предлагаемой зарплате. Им кажется – если начать с достойного дохода, то он будет автоматически расти всегда. Но уровень компании и ее соответствие ментальности выпускника стратегически обычно важнее зарплаты.

Компания с прочными позициями на рынке, с хорошим менеджментом, с системой обучения – лучшая платформа для дальнейшего роста. Если у выпускника есть выбор между хорошим доходом в компании с черной бухгалтерией, странноватым руко-

водством и большой текучкой кадров и вакансией с небольшой зарплатой в компании с хорошей репутацией, с белой зарплатой и возможностью разнообразного обучения, то практичнее выбрать второй вариант. Погоня за деньгами в начале карьеры часто приводит к тому, что не нарабатываются нужные навыки, а появляется невыигрышная строчка в резюме в виде работодателя с негативной репутацией.

Четвертое. Искать компанию, подходящую именно себе конкретному. Разумно выбирать, прежде всего, работодателя и корпоративную культуру, соответствующую своей ментальности. Грубо говоря – выбирать коллектив и начальника, а не зарплату. Очень полезно в начале карьеры попасть в команду квалифицированного руководителя, особенно того, кто считает своей обязанностью развивать сотрудников.

Приходилось неоднократно наблюдать, как выпускники, попавшие под начало деспотичных, не уверенных в себе руководителей, не способных ставить задачи и разумно управлять людьми, в дальнейшем испытывали сложности в карьере. А счастливицы, оказавшиеся в цивилизованной корпоративной культуре, в команде эффективного руководителя, постоянно вспоминают уроки, которые они получили в начале своего пути. Возникает устойчивое запечатление образа действий первого начальника. Приемы, навыки этого руководителя интуитивно воспроизводятся подчиненными в дальнейшем. Даже в такой простой, по сравнению с жизнью, модели, как футбол, найти свое место на поле и свою команду является важнейшим фактором успеха.

Пятое. Выпускники не имеют навыков командной работы. А в любом деле никто не работает сам по себе – все достижения связаны с усилиями коллектива. И ценность работы каждого существует только в рамках общего дела. Это верно даже для аудиторов-консультантов, работающих индивидуально. Все равно нужно уметь взаимодействовать, например, с саморегулируемыми организациями (СРО). Раз нужно уметь

¹ Автор попытался обобщить мнения и пожелания работодателей. Но он должен честно признаться: они не всегда совпадают с его личной точкой зрения. В ряде случаев можно сформулировать возражения, связанные с запросами других участников образовательного процесса – самих обучающихся, общества и т.д. Иногда высказываемые претензии носят не столь категорический характер. Но некоторая полемическая заостренность суждений весьма полезна для лучшего понимания позиции работодателей.

сотрудничать, то и образование должно к этому готовить. Например, нужны задания, когда зачет ставится по итогам работы группы из 10 человек. Работа должна быть большая, а зачет получают все или никто. Конечно, кто-то сделает больше, а кто-то вообще ничего не сделает. Однако у тех, кто приложил усилия, будет заметно больше шансов преуспеть и на работе. А тех, кто ничего не делает, на реальной работе вычислят быстро.

Шестое. У многих отсутствует навыки коммуникаций с коллегами, корректного выражения точки зрения, умения участвовать в обсуждениях, совещаниях, готовить презентации, слушать альтернативную точку зрения. Зачастую выпускник даже не видит различия между жанрами общения: не отличает, что и как можно обсудить с коллегами, а что – с клиентом, как общаться с начальником, а как – с равными по должности.

Седьмое. Работе очень мешает отсутствие у выпускников навыков реального консалтинга. Часто они обладают лишь абстрактно-теоретическими знаниями, и не готовы сразу включиться в конкретную работу. Даже если студенты и подрабатывают во время учебы, очень редко это работа по специальности. И в итоге у нового сотрудника нет никакого понимания, как решаются конкретные профессиональные проблемы.

Восьмое. Выпускники вообще не имеют адекватного понимания реалий своей профессии. Приходя на работу, они весьма смутно представляют, из чего на самом деле складывается рабочий день, каковы обязанности, каковы должны быть приоритеты, о чем следует думать в первую очередь, во вторую и т.д.

Девятое. Выпускники не умеют думать – не только в рамках профессии, а вообще думать. Не приучены, даже не хотят пытаться понять взаимосвязи и соотношения различных факторов любой ситуации. Конечно, во многом это связано с результатами школьного обучения и генетикой, но громадное значение имеет и специфика вузов-

ского образования. Есть и некоторая связь с привычкой к плагиату. Говорят, в различных западных университетах выгоняют за первый доказанный факт плагиата. У нас же скачанная из интернета «курсовая», где даже не изменены слова «в нашей компании была разработана», – это всего лишь повод для улыбки преподавателя. Не будем за это выгонять – будем увеличивать проблемы качества рабочей силы.

Есть свои проблемы и в отношениях работодателей и образовательного сообщества. Регулярно высказываемые претензии работодателей к представителям образовательных структур также можно структурировать по нескольким направлениям².

Первое. Вузовские преподаватели не всегда осознают: главная их «продукция» – выпускники. И именно по их качеству можно судить и о работе образовательного учреждения. Все остальное – научные статьи, звания и т.д. – побочный продукт, качество главной работы отражающий весьма опосредованно.

Второе. Вузы не жаждут понять тренды в развитии тех отраслей, для которых готовят выпускников. Нормальной была бы ситуация, когда те, кто готовит специалистов, например, приглашали бы на свои конференции руководителей ведущих компаний отрасли с просьбой рассказать, каков будет этот рынок через пять-десять лет, и каких выпускников нужно готовить. Известны случаи, когда бизнес готов прийти в вуз и рассказать, какие сотрудники ему нужны. Но маловато желания это выслушать.

Третье. Поставщики образования нацелены на формирование квалификации, которая описывается через маловразумительные образовательные стандарты. А работодатель хочет компетенций (правда, не всегда знает, каких).

² Здесь автор также отнюдь не во всем считает излагаемые пожелания и претензии работодателей к образованию абсолютной истиной. Но зачастую они реально существуют, и их надо предметно обсуждать.

Четвертое. С представителями образовательного процесса сложно сотрудничать из-за неменеджерского подхода к управлению. Вузы, как правило, слабо представляют, как реализовать идею, и это сказывается уж на этапе составления плана по определению задач, ответственности, сроков и т.п.

Пятое. Часто встречается иждивенческая позиция как по отношению к государству, так и по отношению к бизнесу – «дайте денег и не лезьте в наши дела, мы сами знаем, как учить». Бизнес же уже пошел в образование, он готов вкладывать деньги, но разъясняя, что ему надо, и и требуя ясного отчета.

Конечно, этот список проблем не исчерпывающий. Но их обсуждение необходимо. Образование инерционно, и не приходится ожидать резких скачков качества обучения даже при существенных государственных усилиях. Тут требуется многолетнее взращивание и целенаправленные действия всех участников процесса. В целом же наше образование быстро эволюционирует в рамках общемировых тенденций. И в Европе, и в странах нашего уровня развития многие проблемы примерно те же.

Качество нашего образования растет, появляются новые направления, талантливые преподаватели, новые формы и методы подачи материала. Появляется еще одно место для образования – крупные компании. Но если мы в целом хотим развиваться опережающим темпом, то и в подготовке кадров должны работать на еще большее опережение. Необходимы системные решения, способствующие большей доступности информации о потребностях работодателей и требованиях рынка. Кроме того, всем нужно осознать неизбежность развития краткосрочной профессиональной подготовки, заполняющей пробелы в образовании. Образовательные учреждения дают не профессию, а только основы – набор подходов к решению широкого круга задач. А формированием специалистов призваны заниматься работодатели в сотрудничестве с поставщиками краткосрочных образовательных услуг.

Отсутствие в конфигурации 1С нужной функции может привести к штрафу

Компания являлась лицом, контролирующим три иностранные фирмы. 15 июня 2015 г. компания попыталась направить в ИФНС в электронном виде уведомление об участии в иностранных организациях. Однако оно не было отправлено, поскольку в используемой 1С-конфигурации «Бухгалтерия автономного учреждения КОРП», редакция 2.0, не была реализована данная функция, что подтвердил сайт 1С. В тот же день компания направила уведомление на бумажном носителе.

В ответ (24 июня) налоговая сообщила, что уведомление должно быть представлено только в электронном виде. Налогоплательщик разъяснил причину направления уведомления на бумажном носителе и 29 июля направил по ТКС уведомление в нужной форме.

По результатам камеральной проверки инспекция указала на несвоевременное представление уведомления и оштрафовала фирму по пункту 2 статьи 129.6 НК

Суды трех инстанций (дело № А65-28408/2017) признали штраф законным, указав на обязанность налогоплательщика по представлении уведомления о контролируемых иностранных компаниях по установленным форматам в электронной форме (пункт 3.1 статьи 23 НК). Уведомление, направленное на бумажном носителе, не считается представленным.

Суды (постановление кассации Ф06-30374/2018 от 13.04.2018) отклонили доводы компании о принятии необходимых действий для представления уведомления в установленный срок. Компания обязана была заранее проверить возможность направления уведомления об участии в иностранных организациях по ТКС, пояснили суды.

Источник: Audit-it.ru

О применении п.5 ст. 170 НК РФ

Описание ситуации.

В соответствии с утвержденной Учетной политикой для целей налогообложения на 2018 г. отнесение НДС на расходы осуществляется Банком в соответствии с п. 5 ст. 170 НК РФ.

Суммы налога, уплаченные поставщикам по приобретенным товарам (работам, услугам), Банк включает в затраты, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль.

При этом вся сумма налога, полученная по операциям, подлежащим налогообложению, подлежит уплате в бюджет.

В соответствии с Учетной политикой суммы НДС, предъявленные Банку при приобретении товаров (оплате работ, услуг) в момент принятия к бухгалтерскому учету таких товаров (работ, услуг) учитываются в составе расходов без выделения на отдельный лицевой счет. Банк не использует лицевые счета на балансовом счете 60310 для учета уплаченного НДС, который, соответственно, не отражается по символу 48413 при списании на расходы.

Согласно ст. 254 п. 2 стоимость материально-производственных запасов, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость и акцизов, за исключением случаев, предусмотренных настоящим Кодексом), включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Вопросы.

Правильно ли Банк понимает, что применяя п. 5 ст. 170:

1. Банк имеет право включать суммы НДС, предъявленные Банку при приобретении товаров (оплате работ, услуг), в их стоимость без выделения суммы НДС на счет 60310, закрепив это в Учетной политике?
2. Банк имеет право включать суммы уплаченного НДС, учтенного в составе стоимости приобретенных товаров (работ, услуг), в расходах при формировании налогооблагаемой базы для целей налогообложения прибыли Банка (в соответствии со ст. 254 п.2)?
3. Возможно ли не заполнять справочную информацию об уплаченном НДС в налоговой декларации по НДС в вышеуказанных случаях?

Мнение консультантов.

1. В бухгалтерском учете Банк вправе включать суммы НДС, предъявленные при приобретении товаров (оплате работ, услуг), в их стоимость, без выделения суммы НДС на счет 60310, закрепив это в Учетной политике. Вместе с тем указанный метод учета НДС не исключает возникновения как операционных, так и налоговых рисков, а также влечет дополнительные трудозатраты Банка.
2. При формировании налоговой базы по налогу на прибыль Банк не вправе включать суммы уплаченного НДС, учтенного в составе стоимости приобретенных товаров (работ, услуг), в расходы в соответствии с п. 2 ст. 254 НК РФ.
3. Применение Банком п. 5 ст. 170 НК РФ не освобождает его от обязанности заполнения раздела 7 декларации по НДС.

Обоснование Мнение консультантов.

Согласно п. 1 ст. 247 НК РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций (далее по тексту – налог на прибыль, налог) для налогоплательщика – российской организации, не являющейся участником консолидированной группы налогоплательщиков, признается прибыль, исчисляемая как полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с Гл. 25 НК РФ. При этом суммы, отраженные в составе доходов/расходов налогоплательщика, не подлежат повторному включению в состав его доходов/расходов, соответственно (п. 1 ст. 248, п. 5 ст. 292 НК РФ).

Расходами в целях Главы 25 НК РФ признаются затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, – убытки), осуществленные налогоплательщиком в деятельности, направленной на получение доходов, если они (п. 1 ст. 252 НК РФ):

- не поименованы в ст. 270 НК РФ;
- подтверждены документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором);
- экономически оправданы (обоснованы).

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы (п. 2 ст. 252 НК РФ).

В соответствии с п. 2 ст. 253 НК РФ расходы, связанные с производством и (или) реализацией, подразделяются на:

- 1) материальные расходы;
- 2) расходы на оплату труда;
- 3) суммы начисленной амортизации;
- 4) прочие расходы.

Перечень материальных расходов установлен п. 1 ст. 254 НК РФ и является закрытым.

При этом, согласно пункту 2 статьи 254 НК РФ, стоимостью материально-производственных запасов, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость (далее по тексту – НДС) и акцизов, за исключением случаев, предусмотренных настоящим Кодексом), включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Одним из видов прочих расходов, связанных с производством и реализацией, согласно пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ являются суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, начисленные в установленном настоящим Кодексом порядке, за исключением перечисленных в ст. 270 НК РФ.

Одновременно на основании положений п. 19 ст. 270 НК РФ в целях налогообложения прибыли не учитываются расходы в виде сумм налогов, предъявленных в соответствии с НК РФ налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав), если иное не предусмотрено НК РФ.

В силу норм ст. 313 НК РФ налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета. Данные налогового учета должны отражать порядок формирования суммы доходов и расходов, порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном)

периоде, сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах, порядок формирования сумм создаваемых резервов, а также сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу.

Таким образом, на основании указанных выше норм полагаем, что Банк не вправе включать суммы уплаченного НДС, учтенного в составе стоимости приобретенных товаров (работ, услуг), в расходы при формировании налоговой базы по налогу на прибыль в соответствии с п. 2 ст. 254 НК РФ.

Общий порядок отнесения сумм НДС на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг) определен в п.1 ст. 170 НК РФ, согласно которому суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав либо фактически уплаченные им при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, если иное не установлено положениями гл. 21 НК РФ, не включаются в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц), за исключением случаев, предусмотренных п. 2 ст. 170 НК РФ.

В частности, в соответствии с пп. 5 п. 2 ст. 170 НК РФ суммы НДС, предъявленные покупателю при приобретении товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, либо фактически уплаченные при ввозе товаров, в том числе основных средств и нематериальных активов, на территорию Российской Федерации, учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, в случае приобретения банками, применяющими порядок учета налога, предусмотренный пунктом 5 настоящей статьи, товаров, в том числе основных средств и нематериальных активов, имущественных прав, которые в дальнейшем реализуются банками до начала использования для осуществления банковских операций, для сдачи в аренду или до введения в эксплуатацию.

В п. 4 ст. 170 НК РФ указано, что суммы НДС, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые НДС, так и освобождаемые от налогообложения операции:

- учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг), имущественных прав в соответствии с п. 2 ст. 170 НК РФ - по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций, не облагаемых НДС;

- принимаются к вычету в соответствии со статьей 172 настоящего Кодекса - по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций, облагаемых НДС;

- принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), в том числе основным средствам, в порядке, установленном принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения, и с учетом особенностей, установленных п. 4.1 ст. 170 НК РФ.

Наряду с этим в п. 5 ст. 170 НК РФ закреплена специальная норма, согласно которой банки имеют право включать в затраты, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, суммы НДС, уплаченные поставщикам по приобретаемым товарам (работам, услугам).

Основными задачами бухгалтерского учета согласно п. 2 части I Положения № 579-П, в частности, является ведение подробного, полного и достоверного бухгалтерского учета всех банковских операций, наличия и движения требований и обязательств, использования кредитной организацией материальных и финансовых ресурсов.

На основании п. 3 Части I Положения № 579-П кредитная организация разрабатывает и утверждает учетную политику в соответствии с настоящим приложением и иными нормативными актами Банка России. Обязательному утверждению руководителем кредитной организации подлежат, в частности, способы ведения бухгалтерского учета объектов основных средств, нематериальных активов, недвижимости, временно неиспользуемой в основной деятельности, долгосрочных активов, предназначенных для продажи, запасов, средств труда и предметов труда, полученных по договорам отступного, залога, назначение которых не определено.

Аналогичное установлено п. 1.2 Положения № 448-П, в соответствии с которым кредитная организация в учетной политике должна определить способы ведения бухгалтерского учета объектов основных средств, нематериальных активов, недвижимости, временно неиспользуемой в основной деятельности, долгосрочных активов, предназначенных для продажи, запасов, средств труда и предметов труда, полученных по договорам отступного, залога, назначение которых не определено, а также модели учета объектов основных средств, нематериальных активов, недвижимости, временно неиспользуемой в основной деятельности.

Согласно п. 2.9 Положения № 448-П первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат кредитной организации на сооружение (строительство), создание (изготовление) и приобретение объекта основных средств, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, когда кредитной организацией в учетной политике определено иное на основании законодательства Российской Федерации).

Конкретный состав фактических затрат, относимых на себестоимость запасов, определяется кредитной организацией в стан-

дартах экономического субъекта или иных внутренних документах в соответствии с законодательством Российской Федерации (п. 6.7 Положения № 448-П).

Как следует из п. 6.8 Части II Положения № 579-П, порядок отражения в бухгалтерском учете сумм НДС должен быть определен учетной политикой кредитной организации в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Вместе с тем указанные выше нормы налогового законодательства не предусматривают для кредитных организаций, применяющих п. 5 ст. 170 НК РФ, возможность включения в стоимость приобретенных основных средств или запасов предъявленный при их приобретении НДС.

В связи с этим, по мнению консультантов, включение Банком НДС в первоначальную стоимость объектов основных средств, а также запасов и иного имущества, в случаях, не предусмотренных ст. 170 НК РФ, противоречит нормам Положения № 448-П и Положения № 579-П.

Однако, согласно разъяснениям Банка России от 24.12.2015г.: «кредитная организация, применяющая п. 5 ст. 170 Налогового кодекса Российской Федерации, при формировании в бухгалтерском учете первоначальной стоимости приобретаемого объекта основных средств вправе включать в нее сумму НДС, уплаченную кредитной организацией и не подлежащую возмещению в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Кредитная организация, применяющая п. 4 ст. 170 Налогового кодекса Российской Федерации, включает в первоначальную стоимость основных средств НДС, уплаченный при их приобретении, при условии использования указанных основных средств в деятельности, не облагаемой НДС.

Порядок формирования первоначальной стоимости основных средств должен быть определен в учетной политике кредитной организации и применяться с 1 января 2016 г.».

Таким образом, руководствуясь указанными разъяснениями, Банк вправе в бухгалтерском учете включать суммы НДС, предъявленные Банку при приобретении товаров (оплате работ, услуг), в их стоимость без выделения суммы НДС на счет 60310, закрепив это в Учетной политике.

В силу норм п. 1 ст. 9 Закона № 402-ФЗ каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. На основании пункта 1 статьи 10 Закона № 402-ФЗ данные, содержащиеся в первичных учетных документах, подлежат своевременной регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета.

В соответствии с пунктом 1 части III Положения № 579-П операции должны отражаться в регистрах бухгалтерского учета в хронологической последовательности и группироваться по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

Для учета сумм НДС, полученного кредитной организацией по операциям, облагаемым налогом на добавленную стоимость, и уплаченного поставщикам (продавцам, подрядчикам) по приобретенным материальным ценностям (выполненным работам, оказанным услугам) Положением № 579-П предусмотрен счет 60310 «Налог на добавленную стоимость, уплаченный».

Согласно характеристике, указанной в пункте 6.8 части II Положения № 579-П:

«По дебету счета 60310 отражаются суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные по приобретенным материальным ценностям, выполненным работам и оказанным услугам, в корреспонденции со счетами корреспондентским, клиентов, по учету кассы и другими счетами в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

По кредиту счета 60310 списываются:

- суммы, принимаемые к зачету из общей суммы уплаченного налога, в корреспонденции со счетом 60309;
- суммы, относимые на расходы;
- суммы, подлежащие возмещению из бюджета, в корреспонденции со счетом по учету расчетов по налогам и сборам.

Порядок аналитического учета по счету 60310 определяется кредитной организацией в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах».

Согласно п. 1 ст. 54 НК налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.

В рассматриваемой ситуации отказ от применения в бухгалтерском учете счета 60310 для учета уплаченного НДС повлечет дополнительные трудозатраты Банка, вызванные необходимостью ведения раздельного учета сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций.

Так, в силу подпункта «е» пункта 19 раздела II Приложения 4 к Постановлению № 1137 банки счета-фактуры по операциям, указанным в п. 5 ст. 170 НК РФ, в книге покупок не регистрируют.

Кроме того, консультанты не исключают возникновения значительных налоговых рисков, например, при реализации соответствующих основных средств, связанных с исчислением НДС с разницы (если таковая образуется) между продажной ценой и ценой приобретения, а не с суммы выручки от реализации, а также повышения операционного риска, связанного с ошибками ответственных исполнителей.

Согласно п. 1 ст. 80 НК РФ налоговая де-

кларация представляет собой письменное заявление или заявление налогоплательщика, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи или через личный кабинет налогоплательщика, об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

П. 3 ст. 169 НК РФ на всех налогоплательщиков НДС возложена обязанность по составлению счетов-фактур и ведению книги покупок и книги продаж.

В соответствии с п. 5 ст. 174 НК РФ налогоплательщики (в том числе являющиеся налоговыми агентами), а также лица, указанные в пункте ст. 161 и п. 5 ст. 173 НК РФ обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию по установленному формату в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, если иное не предусмотрено главой 21 НК РФ.

В налоговую декларацию на основании п. 5.1 ст. 174 НК РФ подлежат включению сведения, указанные в книге покупок и книге продаж налогоплательщика.

Порядок заполнения налоговой декларации по НДС утвержден Приказом ФНС России от 29.10.2014 г. № ММВ-7-3/558@ (далее по тексту – Порядок).

Согласно пункту 3 Порядка декларация включает в себя титульный лист и разделы с 1 по 12.

В частности, в разделе 7 отражаются операции, не подлежащие налогообложению (освобожденные от налогообложения); операции, не признаваемые объектом налогообложения; операции по реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации; а также суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев.

В соответствии с общим порядком, установленным п. 4 Порядка, декларация составляется на основании книг продаж, книг покупок, журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур и данных регистров бухгалтерского учета налогоплательщика (налогового агента), а в случаях, установленных НК РФ – на основании данных регистров налогового учета налогоплательщика (налогового агента).

Порядок заполнения раздела 7 декларации установлен частью XII Порядка, которая не предусматривает случаев освобождения налогоплательщиков, в том числе налоговых агентов, от заполнения данного раздела. Так, п. 44 Порядка установлено, что раздел 7 заполняется как налогоплательщиком, так и налоговым агентом.

Согласно п. 44.5 Порядка в графе 4 раздела 7 по каждому коду операции, не подлежащей налогообложению налогом, отражаются суммы налога, предъявленные при приобретении товаров (работ, услуг) либо уплаченные при ввозе товаров на территорию Российской Федерации, которые не подлежат вычету в соответствии с пп. 2 и 5 ст. 170 НК РФ.

Таким образом, по мнению консультантов, применение Банком пункта 5 статьи 170 НК РФ не освобождает его от обязанности заполнения раздела 7 декларации по НДС.

Одновременно обращаем внимание Банка, что Порядок не содержит указания на то, что данные раздела 7 являются справочной информацией.

Обобщив, изложенное, консультанты пришли к следующим выводам.

1. В бухгалтерском учете Банк вправе включать суммы НДС, предъявленные при приобретении товаров (оплате работ, услуг), в их стоимость, без выделения суммы НДС на счет 60310, закрепив это в Учетной политике. Вместе с тем указанный метод учета НДС не исключает возникновения как операционных, так и налоговых рисков, а также влечет дополнительные трудозатраты Банка.

2. При формировании налоговой базы по налогу на прибыль Банк не вправе включать суммы уплаченного НДС, учтенного в составе стоимости приобретенных товаров (работ, услуг), в расходы в соответствии с п. 2 ст. 254 НК РФ.

3. Применение Банком п. 5 статьи 170 НК РФ не освобождает его от обязанности заполнения раздела 7 декларации по НДС.

Литература:

1. НК РФ – Налоговый кодекс Российской Федерации (ч.1) от 31.07.1998г. № 146-ФЗ и (ч.2) от 05.08.2000г. № 117-ФЗ;

2. Закон № 402-ФЗ – Федеральный закон Российской Федерации от 06.12.2011г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»;

3. Постановление № 1137 – Постановление Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 г. № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость»;

4. Приказ ФНС России от 29.10.2014 г. № ММВ-7-3/558@ – Приказ ФНС России от 29.10.2014г. № ММВ-7-3/558@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме».

АУДИТ



Журнал «АУДИТ»

при информационной поддержке СРО ААС

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

В связи с поручением Президента России Правительству Российской Федерации в контексте усиления конкурентоспособности отечественного рынка аудиторских услуг журнал «АУДИТ» проводит рейтинг аудиторской деятельности по итогам 2017 года, в котором могут принять участие все заинтересованные аудиторские организации, индивидуальные аудиторы и аудиторы.

Участие в рейтинге обеспечивает для аудиторской организации следующие конкурентные преимущества:

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

Для участия в рейтинге необходимо заполнить Анкету участника рейтинга и направить ее по электронной почте: auditru@yandex.ru

Анкеты участников принимаются до 1 сентября 2018 года.

Ответственный координатор рейтинга – Иванова Ия Андреевна, руководитель экспертно-аналитической группы Департамента рейтинга.

Контактный телефон: +7 (926) 905-86-59, +7 (499) 707-17-93. E-mail: auditru@yandex.ru



С более подробной информацией о рейтинге можно ознакомиться на сайте www.auditrf.ru.

Единые критерии оценки качества аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций при осуществлении внешнего контроля качества работы аудиторских организаций и аудиторов

Приложение № 1 к протоколу заочного голосования
Совета по аудиторской деятельности от 29 марта 2018 г. № 39.

Оценка	Вид заключения	Критерии	Документ, выдаваемый по результатам плановой проверки
1	Не выявлены нарушения	<p>1. Аудиторская организация (индивидуальный аудитор) соблюдает требования Федерального закона "Об аудиторской деятельности", стандартов аудиторской деятельности, Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, Кодекса профессиональной этики аудиторов, а также Устава саморегулируемой организации аудиторов.</p> <p>2. Внутренний контроль качества работы аудиторской организации (индивидуального аудитора) эффективен и обеспечивает соблюдение аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) и ее (его) работниками установленных требований.</p> <p>3. Осуществление организационных мер для обеспечения качества аудиторских услуг не требуется.</p>	Свидетельство о прохождении внешнего контроля качества работы
2	Выявлены несущественные нарушения	<p>1. Аудиторская организация (индивидуальный аудитор) в целом соблюдает требования Федерального закона "Об аудиторской деятельности", стандартов аудиторской деятельности, Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, Кодекса профессиональной этики аудиторов, а также Устава саморегулируемой организации аудиторов.</p> <p>2. Внутренний контроль качества работы аудиторской организации (индивидуального аудитора) в целом обеспечивает соблюдение аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) и ее (его) работниками установленных требований.</p> <p>3. Требуется отдельные организационные меры для обеспечения качества аудиторских услуг.</p>	Свидетельство о прохождении внешнего контроля качества работы
3	Выявлены существенные устранимые нарушения	<p>1. В деятельности аудиторской организации (индивидуального аудитора) выявлены существенные устранимые нарушения требований Федерального закона "Об аудиторской деятельности" и (или) стандартов аудиторской деятельности, и (или) Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, и (или) Кодекса профессиональной этики аудиторов, и (или) Устава саморегулируемой организации аудиторов.</p> <p>2. Организация внутреннего контроля качества работы аудиторской организации (индивидуального аудитора) не в полной мере обеспечивает соблюдение аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) и ее (его) работниками установленных требований.</p> <p>3. Характер выявленных нарушений предопределяет необходимость системных организационных мер по устранению нарушений и обеспечению качества аудиторских услуг.</p>	Выписка из решения специализированного органа по осуществлению внешнего контроля качества работы
4	Выявлены существенные неустраняемые нарушения	<p>1. В деятельности аудиторской организации (индивидуального аудитора) выявлены существенные неустраняемые нарушения требований Федерального закона "Об аудиторской деятельности" и (или) стандартов аудиторской деятельности, и (или) Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, и (или) Кодекса профессиональной этики аудиторов, и (или) Устава саморегулируемой организации аудиторов.</p>	Выписка из решения специализированного органа по осуществлению внешнего контроля качества работы

		<p>2. Организация внутреннего контроля качества работы аудиторской организации (индивидуального аудитора) не в полной мере обеспечивает соблюдение аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) и ее (его) работниками установленных требований.</p> <p>3. Характер выявленных нарушений предопределяет необходимость системных организационных мер по недопущению в дальнейшем нарушений и обеспечению качества аудиторских услуг.</p>	
5	Выявлены грубые нарушения	<p>1. В деятельности аудиторской организации (индивидуального аудитора) выявлены грубые нарушения требований Федерального закона "Об аудиторской деятельности" и (или) стандартов аудиторской деятельности, и (или) Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, и (или) Кодекса профессиональной этики аудиторов, и (или) Устава саморегулируемой организации аудиторов.</p> <p>2. Внутренний контроль качества работы аудиторской организации (индивидуального аудитора) отсутствует или не обеспечивает соблюдение аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) и ее (его) работниками установленных требований.</p> <p>3. Характер выявленных нарушений предопределяет необходимость организации внутреннего контроля и принятия системных организационных мер по приведению деятельности аудиторской организации (индивидуального аудитора) в соответствие с требованиями Федерального закона "Об аудиторской деятельности", стандартов аудиторской деятельности, Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, Кодекса профессиональной этики аудиторов.</p>	Выписка из решения специализированного органа по осуществлению внешнего контроля качества работы

В случае, когда аудиторская организация (индивидуальный аудитор) в проверяемом периоде не осуществляла аудиторскую деятельность, по результатам внешнего контроля качества работы такой аудиторской организации (такого индивидуального аудитора) выдается следующее заключение:

Оценка	Вид заключения	Критерии	Документ, выдаваемый по результатам плановой проверки
Качество аудиторской деятельности не оценивалось в связи с неосуществлением такой деятельности	Не выявлены нарушения	<p>1. В проверяемом периоде аудиторская организация (индивидуальный аудитор) аудиторскую деятельность не осуществляла (не осуществлял).</p> <p>2. Аудиторская организация (индивидуальный аудитор) соблюдает требования Федерального закона "Об аудиторской деятельности", стандартов аудиторской деятельности, Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, Кодекса профессиональной этики аудиторов, а также Устава саморегулируемой организации аудиторов.</p> <p>3. Внутренний контроль качества работы аудиторской организации (индивидуального аудитора) эффективен и обеспечивает соблюдение аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) и ее (его) работниками установленных требований.</p> <p>4. Осуществление организационных мер для обеспечения качества аудиторских услуг не требуется.</p>	Свидетельство о прохождении внешнего контроля качества работы
Качество аудиторской деятельности не оценивалось в связи с неосуществлением такой деятельности	Выявлены незначительные нарушения	<p>1. В проверяемом периоде аудиторская организация (индивидуальный аудитор) аудиторскую деятельность не осуществляла (не осуществлял).</p> <p>2. Аудиторская организация (индивидуальный аудитор) в целом соблюдает требования Федерального закона "Об аудиторской деятельности", стандартов аудиторской деятельности, Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, Кодекса профессиональной этики аудиторов, а также Устава саморегулируемой организации аудиторов.</p> <p>3. Внутренний контроль качества работы аудиторской организации (индивидуального аудитора) в целом обеспечивает соблюдение аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) и ее (его) работниками установленных требований.</p> <p>4. Требуется отдельные организационные меры для обеспечения качества аудиторских услуг.</p>	Свидетельство о прохождении внешнего контроля качества работы

<p>Качество аудиторской деятельности не оценивалось в связи с неосуществлением такой деятельности</p>	<p>Выявлены существенные устранимые нарушения</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. В проверяемом периоде аудиторская организация (индивидуальный аудитор) аудиторскую деятельность не осуществляла (не осуществлял). 2. В деятельности аудиторской организации (индивидуального аудитора) выявлены существенные устранимые нарушения требований Федерального закона "Об аудиторской деятельности", стандартов аудиторской деятельности, Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, Кодекса профессиональной этики аудиторов, а также Устава саморегулируемой организации аудиторов. 3. Организация внутреннего контроля качества работы аудиторской организации (индивидуального аудитора) не в полной мере обеспечивает соблюдение аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) и ее (его) работниками установленных требований. 4. Характер выявленных нарушений предопределяет необходимость системных организационных мер по устранению нарушений и обеспечению качества аудиторских услуг. 	<p>Выписка из решения специализированного органа по осуществлению внешнего контроля качества работы</p>
<p>Качество аудиторской деятельности не оценивалось в связи с неосуществлением такой деятельности</p>	<p>Выявлены существенные неустранимые нарушения</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. В проверяемом периоде аудиторская организация (индивидуальный аудитор) аудиторскую деятельность не осуществляла (не осуществлял). 2. В деятельности аудиторской организации (индивидуального аудитора) выявлены существенные неустранимые нарушения требований Федерального закона "Об аудиторской деятельности", стандартов аудиторской деятельности, Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, Кодекса профессиональной этики аудиторов, а также Устава саморегулируемой организации аудиторов. 3. Организация внутреннего контроля качества работы аудиторской организации (индивидуального аудитора) не в полной мере обеспечивает соблюдение аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) и ее (его) работниками установленных требований. 4. Характер выявленных нарушений предопределяет необходимость системных организационных мер по недопущению в дальнейшем нарушений и обеспечению качества аудиторских услуг. 	<p>Выписка из решения специализированного органа по осуществлению внешнего контроля качества работы</p>
<p>Качество аудиторской деятельности не оценивалось в связи с неосуществлением такой деятельности</p>	<p>Выявлены грубые нарушения</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. В проверяемом периоде аудиторская организация (индивидуальный аудитор) аудиторскую деятельность не осуществляла (не осуществлял). 2. В деятельности аудиторской организации (индивидуального аудитора) выявлены грубые нарушения требований Федерального закона "Об аудиторской деятельности", стандартов аудиторской деятельности, Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, Кодекса профессиональной этики аудиторов, а также Устава саморегулируемой организации аудиторов. 3. Внутренний контроль качества работы аудиторской организации (индивидуального аудитора) отсутствует или не обеспечивает соблюдение аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) и ее (его) работниками установленных требований. 4. Характер выявленных нарушений предопределяет необходимость организации внутреннего контроля и принятия системных организационных мер по приведению деятельности аудиторской организации (индивидуального аудитора) в соответствии с требованиями Федерального закона "Об аудиторской деятельности", стандартов аудиторской деятельности, Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, Кодекса профессиональной этики аудиторов. 	<p>Выписка из решения специализированного органа по осуществлению внешнего контроля качества работы</p>

По результатам внеплановой внешней проверки качества работы аудиторской организации (индивидуального аудитора) выдается Выписка из решения специализированного органа по осуществлению внешнего контроля качества работы.

Примечание

Для целей настоящего документа понятия «несущественное нарушение», «существенное нарушение», «неустраняемое нарушение», «грубое нарушение» используются в значении, определенном Классификатором нарушений и недостатков, выявляемых в ходе внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов, одобренным Советом по аудиторской деятельности 15 декабря 2016 г. (протокол № 29) с изменениями от 22 декабря 2017 г. (протокол № 37).

Банк России на встрече с ведущими аудиторскими фирмами и СРО обсудил вопросы развития отрасли

20 апреля 2018 г. состоялась первая расширенная встреча Председателя Банка России Эльвиры Набиуллиной и заместителя министра финансов Российской Федерации Ильи Трунина с представителями аудиторского сообщества – саморегулируемыми организациями (СРО) и крупнейшими аудиторскими компаниями.

Банк России на встрече также был представлен Первыми заместителями Председателя Сергеем Швецовым, Дмитрием Тулиным, директором Департамента корпоративных отношений Еленой Курицыной.

Во встрече приняли участие представители СРО ААС генеральный директор, член Правления Ольга Носова, член Правления Владимир Чай, председатель Комитета СРО ААС по правовым вопросам аудиторской деятельности Борис Федосимов.

Основной темой встречи было обсуждение перспектив развития аудиторской отрасли и выстраивание эффективного взаимодействия регулятора с независимыми аудиторами.

Открывая заседание, Эльвира Набиуллина рассказала о предпосылках передачи регулирования и надзора от Министерства финансов России Центральному банку, обозначила основные цели, приоритеты и векторы работы Банка России с аудиторской отраслью. Эльвира Сахипзадова отметила, что Банк России заинтересован в качественном аудите, интерес продиктован потребностями финансового рынка. ЦБ РФ нацелен на сохранение преемственности при создании архитектуры системы регулирования.

Заместитель министра финансов Илья Трунин в своем выступлении отметил, что пройден большой путь по доработке законопроекта, подготовлен сбалансированный вариант законопроекта, и выразил уверенность, что переход регулирования аудиторской деятельности к Банку России будет способствовать повышению статуса профессии и повышению качества оказания аудиторских услуг.

В настоящее время разработанный Банком России законопроект по регулирова-

нию аудиторской деятельности готовится ко второму чтению в Государственной Думе. В нем предусмотрена передача Банку России полномочий по регулированию и надзору за аудиторской деятельностью, а также уточняются критерии обязательного аудита и устанавливается минимальное количество аудиторов в штате аудиторских компаний.

Предметом обсуждения участниками встречи стали дальнейшие возможные направления развития аудиторской деятельности.

Представители аудиторских организаций озвучили свою позицию по существующим в отрасли проблемам, назвав среди них недобросовестную конкуренцию, поляризацию рынка аудита, падение престижа профессии и приток кадров, не подготовленных работать в новых условиях.

На совещании также были названы стоящие перед отраслью задачи, связанные с трансформацией аудиторской деятельности в условиях применения международных стандартов аудита, распространением практики взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление. Кроме того, участники встречи указали на важность обеспечения независимости аудиторов, возможности свободного выражения ими профессионального суждения, что является необходимым условием применения принципа профессионального скептицизма.

Важной проблемой отрасли определен демпинг цен. Участники встречи отметили, что критерий цены при отборе аудитора не может быть решающим фактором.

В ходе дискуссии была отмечена роль СРО в разработке методологии профессии и повышении квалификации аудиторских кадров, обозначены возможные направления функционирования СРО на аудиторском рынке.

Аудиторы также подчеркнули, что достоверность финансовой отчетности не может быть обеспечена только надлежащей работой аудитора, и обратили внимание на необходимость дальнейшего совершенствования систем внутреннего аудита, вну-

треннего контроля и управления рисками финансовых организаций, а также необходимость повышения ответственности их органов управления за достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Генеральный директор СРО ААС Ольга Носова в своем выступлении высказала позицию о необходимости дальнейшего совершенствования института саморегулирования в аудиторской отрасли в целях способствования самоочищению от недобросовестных участников рынка, высказала свои опасения относительно двойного контроля за аудиторами со стороны Банка России и СРО.

Председатель Комитета СРО ААС по правовым вопросам аудиторской деятельности Борис Федосимов высказал предложение о необходимости повышения общего финансового контроля в России, о расширении оснований обязательности аудита для стратегических или социально-значимых компаний России при одновременном сокращении аудита в небольших и микрокомпаниях (например, в малых акционерных обществах), в которых проводится «псевдоаудит».

В завершение участники встречи пришли к единому мнению, что дальнейшее совершенствование аудиторской деятельности потребует совместной работы мегарегулятора и профессионального сообщества аудиторов, которых объединяет цель аудита – создание доверия к финансовой информации.

Банк России совместно с Минфином России и аудиторским сообществом продолжают обсуждение возможных рычагов повышения качества внешнего аудита, включая совершенствование профессиональных компетенций, повышение эффективности института саморегулирования, которые в будущем лягут в основу концепции развития аудиторской отрасли на среднесрочную перспективу.

В целом встреча способствовала налаживанию прямого контакта между будущим регулятором рынка и его участниками. По предварительной договоренности, такие встречи должны стать ежегодными



Санкт-Петербургская научная конференция 18 апреля 2018 г.

18 апреля 2018 г. в городе Санкт-Петербурге прошла научно-практическая конференция на тему «Об эффективности осуществления Федеральным казначейством функции по ВККР аудиторских организаций и актуальные вопросы развития аудиторской деятельности». Организация и осуществление внешнего контроля качества членов СЗТО СРО ААС уполномоченными экспертами СРО ААС».

Основной целью проведенной конференции являлось: повышение эффективности деятельности хозяйствующих субъектов, повышение прозрачности и результативности исполнения государственными и муниципальными органами контрольных функций, консолидация специалистов финансового контроля и профессионального сообщества для обсуждения законодательных и практических горизонтов развития института саморегулирования, применение международных стандартов аудита, совершенствование финансового контроля и надзора с учетом современных тенденций их развития и международной практики.

В Конференции приняли участие руководители аудиторских организаций, аудиторы и сотрудники аудиторских организаций - члены СРО ААС.

Конференцию открыл член Правления СРО ААС, председатель Совета СЗТО СРО ААС Кузнецов Александр Павлович.

Начальник Управления по надзору за аудиторской деятельностью Федерального Казначейства РФ Муромцева Людмила Халиловна выступила с темой «Результаты осуществления Федеральным казначейством функции по внешнему контролю качества работы аудиторских организаций и взаимодействие с СРО аудиторов». Людмила Халиловна подробно осветила выявленные по результатам проверок аудиторских организаций нарушения и мероприятия по их профилактике, деятельность комиссии Федерального Казначейства РФ по рассмотрению результатов внешнего контроля

качества работы аудиторских организаций, деятельность по совершенствованию нормативного правового регулирования аудиторской деятельности, а также ознакомила с основными направлениями деятельности Федерального Казначейства РФ на 2018 г.

Большой интерес вызвала у присутствующих информация о типичных и нетипичных нарушениях, статистическая информация по часто встречающимся нарушениям, выявленным в рамках проведения внешнего контроля качества работы аудиторских организаций в 2017 г.

Член Правления, председатель Комиссии СРО ААС по контролю качества, член Рабочего органа Совета по аудиторской деятельности, главный научный сотрудник кафедры учета, анализа и аудита экономического факультета ФГБОУ ВПО МГУ имени М.В. Ломоносова, д.э.н., профессор **Чая Владимир Тигранович** представил презентацию «Актуальные вопросы применения МСА, возникающие в практике применения ВККР: Задачи и некоторые решения».

Владимир Тигранович осветил проблематику, возникающую при осуществлении внешних проверок качества надзорным органом в лице Федерального Казначейства.

В ходе осуществления проверки контролеры должны убедиться, что объект ВККР и его аудиторы соблюдают Федеральный закон "Об аудиторской деятельности", стандарты аудиторской деятельности, кодекс профессиональной этики аудиторов, правила независимости аудиторов и аудиторских организаций. При этом в ходе проверок возникают вопросы, на которые отсутствуют однозначные ответы.

Выступающий также отметил, что ряд российских стандартов аудита был разработан на основе действующих международных стандартов, и поэтому по своей сути российские аналоги близки к МСА. Однако российские стандарты достаточно сильно

отличаются от международных по форме. Имеющиеся расхождения в первую очередь связаны со спецификой российской аудиторской практики.

По проблематике, связанной с подписанием аудиторского заключения и различными позициями по этому вопросу, Чая В.Т. пояснил, что смысл, вкладываемый в положения МСА в данном пункте, действительно не в полной мере соответствует обычаям делового оборота, принятым в Российской Федерации.

Выступление Чая Владимира Тиграновича вызвало большой интерес у аудитории. Слушатели поблагодарили докладчика аплодисментами.

Руководитель региональной Комиссии по контролю качества аудиторской деятельности, член Совета СЗТО СРО ААС - **Седавкина Елена Александровна** выступила по вопросу организации и осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, аудиторов в СРО ААС, ознакомила с итогами внешнего контроля качества членов СЗТО СРО ААС за 2017 г.

Член региональной Комиссии по контролю качества аудиторской деятельности, уполномоченный эксперт по контролю качества аудиторской деятельности СРО ААС **Щербакова Нина Владимировна** обсудила с присутствующими на конференции практические вопросы, возникающие при осуществлении внешнего контроля качества работы членов СЗТО СРО ААС уполномоченными экспертами СРО ААС. В ходе дискуссии основными аспектами и болевыми точками в процессе прохождения ВККР и деятельности уполномоченных экспертов поделились руководители и ведущие профессионалы аудиторских компаний.

Участники конференции выразили благодарность всем выступающим за обсуждение вопросов, имеющих практическое применение, и организаторам за подготовку и проведение данного мероприятия.



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

Aliev Zubayir Magomeddibirovich,

Phd Economics, 1st category specialist of the department of desk audits number 3 of IRS Russia №5 for Moscow.
z-m-aliev@mail.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

Bonoeva Natalia Aleksandrovna,

Phd Economics, Senior expert of IFRS JSC "ACG Business Systems Development". natalia-b2005@yandex.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. Timiriazev».

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,
nikolaeva@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_chupahina@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, Dean of the Faculty of Economics and Business of Tbilisi State University named after Ivane Javakishvili (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 Javakishvili (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)

Reilyan 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)

Sargsyan Agasi Zalibekovich

Doctor of Science Economics, Professor of Financial Faculty Management Accounting and Audit Department of Armenian State University of Economics (ASUE) (Republic of Armenia)

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 Javakishvili (Georgia)



4 • 2017

www.auditrf.ru • ISSN 2227-9288

AUDIT

