



6 • 2016

www.auditrf.ru • ISSN 2227-9288

АУДИТ



**Рыночная экономика –
это, прежде всего, аудит!**

Петров Андрей Юрьевич, начальник Управления внутреннего финансового контроля и аудита
Федерального агентства научных организаций (ФАНО)

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,
Председатель Правления НП «Аудиторская ассоциация Содружество».
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

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

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 Иванэ
Джавахишвили (Республика Грузия)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Сосновский Александр Викторович
приват-доцент Института международной политики и экономики
в Гамбурге, главный редактор немецкого интернет-журнала „World
Ecopomy“ (Федеративная Республика 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
университета имени Иванэ Джавахишвили (Республика Грузия)

Шеремет Анатолий Данилович
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)

Оглавление

В гостях у редакции

Петров Андрей Юрьевич, начальник Управления внутреннего финансового контроля и аудита ФАНО России 3

Бухгалтерский учет

Аудит

Аудит достоверности, устойчивости и эффективности
Автор: Шеремет А.Д. 6

К вопросу формирования «Концепции дальнейшего развития аудиторской деятельности» в Российской Федерации
Автор: Гузов Ю.Н. 10

Теоретическое исследование сущности налогового аудита и определение его места в системе аудиторско-консалтинговых услуг
Автор: Киреева В.В. 14

Бухгалтерский учет

Наглядное представление моделей бухгалтерского учета на поле шахматного баланса
Автор: Черкай А.Д. 21

МСФО

Влияние перехода на МСФО на финансовую устойчивость международных корпораций
Авторы: Пучкова С.И., Сотнева Ю.Д. 25

Налоги

Перспективы развития налоговой системы Российской Федерации
Автор: Абдулаева П.И. 27

Оценка эффективности применения плоской налоговой ставки в налогообложении доходов физических лиц
Автор: Исламова Д.С. 32

Практика бухгалтерской и аудиторской деятельности

Отчетное собрание саморегулируемой организации аудиторов НП "Аудиторская Ассоциация Содружество" 35

Типовые нарушения требований ФЗ «Об аудиторской деятельности», стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов, выявленные при проведении ВККР
Автор: Сюткина М.Г. 38

Профессиональный стандарт «Аудитор»: актуальные вопросы применения
Автор: Рыбенко Г.А. 40

Результаты сдачи компьютерного тестирования и анализ ошибок допущенных претендентами на квалификационном экзамене 43

Третейский суд 44

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», ЗАО Фирма «Интераудит». Редакция не несет ответственности за содержание опубликованной рекламы, не ведет переписку. Мнение редакции может не совпадать с мнением авторов. Ответственность за достоверность фактов несут авторы публикуемых материалов. Все права защищены. При полном или частичном использовании материалов ссылка на журнал «АУДИТ» обязательна. Журнал зарегистрирован Комитетом РФ по печати. Свидетельство № 015245 от 4 сентября 1996 г. Зарегистрировано Комитетом Российской Федерации по печати и информации.
Индекс по каталогам: ООО «Урал-Пресс» - индекс 47480 - печатная форма, 001311 - электронная версия. ОАО Агентство «Роспечать» - индекс 20475 - печатная форма, 47480 - электронная версия.
Формат 84x108/16. Подписано в печать 06.06.2016 г.
Общий тираж до 3500 экз. Заказ №

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

Table of contents

Visiting the editing team

Petrov Andrey Yurevich, Head of internal financial control and audit FASO (Federal agency of scientific organizations) Russia 3

Accounting, Statistics

Zaithful representation, sustainability and efficiency auditing
Author: Sheremet A.D. 6

Pertaining to the issue on the formation of the «Concept of future development of auditing in the Russian Federation»
Author: Guzov Y.N. 10

Theoretical research of essence of tax audit and its location in the system of audit and consulting services
Author: Kireyeva V.V. 14

Visual representation of the accounting matrix models on the chessboard
Author: Cherkay A.D. 21

Effect of IFRS adoption on corporate financial soundness
Authors: Puchkova S.I., Sotneva Y.D. 25

Taxes

Prospects for the development of the tax system of the Russian Federation
Author: Abdulaeva P.I. 27

Evaluating the effectiveness of the application of the flat tax rate of individual income in the Russian Federation
Author: Islamova D.S. 32

Practice of accounting and auditing

Reporting back meetings of Self-regulatory organization of auditors Non-profit partnership «Auditor Association Sodruzhestvo» 35

Typical violations of the Federal law requirements «About auditing activities», standards of auditing activities, independent auditor and auditing company rules, the professional ethics code of auditors which were found during the external quality control»
Author: Syutkina M.G. 38

«Professional standard of the «Auditor»: pressing application issues»
Author: Rybenko G.A. 40

Results putting computer testing and analysis of errors made by applicants on the qualifying exam for the auditor qualification certificate held 43

Review of the judicial practice in the arbitration court 44

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, «Interaudit» ZAO

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 06.06.2016

General circulation - 3500 copies. Order No.



Дорогие друзья!

Номер журнала, который Вы читаете, вышел в чрезвычайно судьбоносное время для развития аудита в России.

Именно сейчас формируется одна из заключительных версий проекта Концепции дальнейшего развития аудиторской деятельности в Российской Федерации, в которой отражены основные итоги развития института аудита, проблемы, основные задачи и приоритетные направления дальнейшего развития аудиторской деятельности, включающие совершенствование основ функционирования рынка аудиторских услуг, систем регулирования аудиторской деятельности, профессиональной аттестации и непрерывного повышения квалификации аудиторов, мониторинга и надзора в аудиторской деятельности, а также повышение уровня вовлеченности российской аудиторской профессии в международную деятельность.

Именно сейчас определяются основные этапы реализации Концепции (вплоть до 2022 года), а также ее ожидаемые результаты.

Рабочая группа (включающая представителей всех пяти СРО) Рабочего органа Совета по аудиторской деятельности по формированию Концепции прилагает все усилия для того, чтобы Концепция носила всеобъемлющий и действительно судьбоносный характер для развития аудиторской профессии, включая определение взаимосвязи, основных задач и приоритетных направлений дальнейшего развития аудиторской деятельности в России.

Именно поэтому редакция журнала Аудит обращается ко всем представителям нашего профессионального сообщества дополнить своими предложениями и замечаниями этот важный документ.

*С уважением и надеждой
на тесное сотрудничество,
В. Чая*

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'В. Чая', written over a faint background of a cityscape sketch.

В гостях у редакции: Петров Андрей Юрьевич, начальник Управления внутреннего финансового контроля и аудита ФАНО России

Visiting the editing team: Petrov Andrey Yurevich, Head of internal financial control and audit FASO (Federal agency of scientific organizations) Russia



Улучшение внутриведомственного финансового контроля является одним из значимых факторов повышения эффективности работы организаций российской академической науки. В связи с осуществляемым Правительством РФ совершенствованием системы внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита у главных распределителей бюджетных средств редакция журнала взяла интервью у Петрова Андрея Юрьевича, начальника Управления внутреннего финансового контроля и аудита Федерального агентства научных организаций.

Ред.: Андрей Юрьевич, Вы с 2014 г. занимаете должность начальника Управления внутреннего финансового контроля и аудита Федерального агентства научных организаций (ФАНО России). Расскажите, что входит в Ваши обязанности?

А.Ю.: В мои обязанности входит организация и проведение ревизий и проверок финансово-хозяйственной и финансово-бюджетной деятельности и аудиторских проверок, а

также координация всей контрольной работы, которая проводится в ФАНО России, поскольку проверки проводятся не только по финансовому контролю и аудиту, но и по соблюдению законодательства в сфере использования федерального имущества, осуществления закупочной деятельности, трудовых отношений, а также осуществления научной и медицинской деятельности (у нас много подведомственных организаций, занимающихся клинической медициной, помимо проведения научных исследований). Всего у ФАНО России в подведомственности находится более тысячи организаций, из них большую часть, конечно, составляют научно-исследовательские организации и организации научного обслуживания, входившие ранее в систему Российской академии наук, Академии медицинских наук и Россельхозакадемии.

Ред.: По какому принципу выбираются для проверок организации, подведомственные ФАНО России?

А.Ю.: У нас принято Положение об оценке рисков, благодаря чему в поле зрения контрольных работников Агентства попадают в первую очередь организации, наиболее рискованные с точки зрения использования больших объемов бюджетных денег и их целевой направленности, с точки зрения длительности непроведения проверок, находящиеся в предбанкротном состоянии и т.д. Всего в Положении выделено 29 критериев, посредством которых мы определяем приоритетность проверок. Сейчас мы в Агентстве внедряем информационную систему организации контрольно-ревизионной деятельности, благодаря которой мы надеемся до конца года добиться автоматизации процедуры ранжирования указанных критериев.

Ред.: Сколько в среднем в год проверяется организаций?

А.Ю.: Если говорить в целом про ФАНО России, то в среднем за год проходит порядка 450 проверок, из них по моему профилю проверок финансово-хозяйственной и финансово-бюджетной деятельности, а также аудиторских проверок – порядка 140 (включая территориальные управления Агентства), поскольку у нас сроки проверок составляют минимум 15-20 дней, а у комплексных ревизий еще больше.

Ред.: Существует ли какая-то норма в законе, согласно которой организация должна быть проверена в обязательном порядке за определенный промежуток времени?

А.Ю.: По устоявшейся практике мы стараемся проверять организации раз в три года, но таких жестких норм, как для обязательного аудита, у нас нет. Безусловно, есть также свои требования к проведению срочных внеплановых проверок (обращения правоохранительных органов, высших органов власти и граждан).

Ред.: Андрей Юрьевич, Вы разрабатываете какие-то свои стандарты аудита для проверок?

А.Ю.: Основными документами, помимо Бюджетного кодекса, являются Постановление Правительства РФ от 17.03.2014 № 193 об осуществлении внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита и Постановление Правительства РФ от 25.10.2013 № 959, которым утверждено Положение об Агентстве. Согласно этим документам в обязанности Агентства входит проверка финансово-хозяйственной, закупочной деятельности и деятельности по использованию федерального имущества, а также проверок финансового контроля и аудита. Во исполнение этих документов

приняты внутренние нормативные акты Агентства об организации и проведении проверок, а также типовые положения о проверках по каждому направлению проверки, а их 9. У нас также есть Совет по внутреннему финансовому контролю и аудиту при руководителе ФАНО России, через который мы утверждаем эти нормативные документы и регламенты. За основу мы берем рекомендации Минфина РФ, Счетной Палаты РФ и Федерального казначейства.

Ред.: *Какие основные виды нарушений выявляются в ходе проверок?*

А.Ю.: Основной вид нарушений – это неэффективное, включая нецелевое, использование средств федерального бюджета. К примеру, были небезызвестные Указы Президента России, в которых обращалось внимание на необходимость поднять заработные платы работникам социальной сферы, в том числе научных учреждений. И под эти

Указы Президента России было принято решение выделить целевые средства на повышение зарплаты научным сотрудникам. Однако во время проверок мы установили, что, помимо научных сотрудников, эти деньги выплачивались всему АУПу, а также руководящему составу и т.д. Также много нарушений связано с неподтвержденными расходами: например, проведен капитальный ремонт, а документального подтверждения объемов выполненных работ нет. Очень много нарушений в области организации бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, таких, как непроведение инвентаризации, нарушение сроков и объемов ее проведения и т.п. Меньше стало нарушений, связанных с зачислением налогов и доходов в федеральный бюджет. Поскольку значительная доля академических площадей сдавалась и сдается в аренду, выявляется много нарушений законодательства об

аренде: непроведение конкурсных процедур, непроведение оценки, неоформление или непродление в установленном порядке арендных договоров и их согласование с вышестоящими органами. За прошлый год мы выявили нарушений на сумму более 300 миллионов рублей в использовании только средств федерального бюджета. За первый квартал этого года сумма таких нарушений составила 74 миллиона рублей. Также установлены многочисленные факты осуществления особо крупных сделок без согласования с ФАНО России и других нарушений, связанных с использованием федерального имущества.

Ред.: *Существует ли установленный порядок возмещения неправомерно выплаченных средств, в том числе выделенных на повышение заработной платы научным сотрудникам?*

А.Ю.: К сожалению, нет. Законодательно указано, что в данном случае нужно действовать через суд, но это длительный процесс. Мы рекомендуем вносить такие денежные средства, полученные с нарушением, в кассу института. По результатам прошлого года примерно 6 институтов и, в частности, несколько директоров, получив премиальные средства с нарушением трудового законодательства, вернули их в кассу институтов в добровольном порядке. Недавно мы направили письмо в адрес всех подведомственных организаций с просьбой обратить внимание на эти целевые деньги по Указу Президента РФ и вернуть неправомерно выплаченные суммы, при этом уточнили, что данное действие не освобождает от последующей уголовной ответственности, если дело дойдет до судебного разбирательства.

Ред.: *Проводится ли «работа над ошибками» с организациями, подведомственными ФАНО России?*

А.Ю.: Мы стараемся по итогам каждого квартала разбирать наиболее типичные нарушения и рассылать информацию по нашим подведомственным организациям, чтобы они учитывали эти замечания и не допускали их в дальнейшем. В прошлом году мы провели семинар-совещание с работниками всех контрольных подразделений и финансово-бухгалтерских служб, где разбирали наиболее значимые и характерные ошибки и проблемы. Также в конце года руководитель ФАНО России Михаил Михайлович Котюков проводит выездные совещания в регионах по итогам работы за истекший год, включая организацию контрольных мероприятий и мер по реализации материалов проверок.

Ред.: *Какой штат контролеров имеет ФАНО России?*

А.Ю.: На данный момент в нашем подразделении 31 человек. Помимо этого, у территориальных управлений Агентства на Урале, в Сибири и на Дальнем Востоке есть свои кон-

Петров Андрей Юрьевич,

начальник Управления внутреннего финансового контроля и аудита Федерального агентства научных организаций (ФАНО), независимый член Правления НП «Аудиторская ассоциация Содружество» (ААС), вице-президент НП ААС, председатель Экспертно-Консультативного Совета НП ААС.

Родился 19 декабря 1954 г. в г.Люберцы Московской области.

В 1976 г. окончил Московский институт народного хозяйства им. Г.В. Плеханова, специальность по образованию - финансы и кредит, квалификация - экономист.

1976-1981 гг. – Министерство финансов СССР, экономист, эксперт Бюджетного управления.

1981-1984 гг. – Министерство плодоовощного хозяйства РСФСР, начальник отдела, заместитель начальника управления – начальник отдела.

1984-1989 гг. – Управление делами Совета Министров СССР, референт, старший специалист Отдела совершенствования управления народным хозяйством.

1989-1991 гг. – Государственная комиссия по экономической реформе Совета Министров СССР, главный специалист, заведующий сектором.

1991-1992 гг. – Администрация Президента РСФСР, заведующий сектором Отдела финансов, бюджета и ценообразования.

1992-1996 гг. – Аппарат Правительства Российской Федерации, заведующий сектором Отдела финансов, бюджета и денежного обращения, помощник Председателя Правительства Российской Федерации, начальник Департамента финансов, бюджета и денежного обращения.

1996-2004 гг. – Министерство финансов Российской Федерации, первый заместитель Министра финансов Российской Федерации, заместитель Министра финансов Российской Федерации.

2004-2006 гг. – Министерство образования и науки Российской Федерации, директор Сводного Департамента экономики и финансов, Директор Департамента экономики и финансов (02.2005 г.).

2006-2010 гг. – Российская академия наук, заместитель президента РАН по экономическим вопросам.

2010-2014 гг. – Российская академия наук, заместитель президента Российской академии наук по экономическим вопросам – начальник Управления внутреннего финансового контроля РАН.

2014 г. – по н/в - Федеральное агентство научных организаций, начальник Управления внутреннего финансового контроля и аудита.

Имеет государственные награды:

- медаль ордена «За заслуги перед Отечеством II степени», 2006 г.
- почетная грамота Президента Российской Федерации, 2014 г.
- благодарности Президента Российской Федерации 1999, 2002, 2003 гг.
- почетная грамота Правительства Российской Федерации, 2002 г.
- медаль «В память 850-летия Москвы», 1997 г.
- медаль «В память 300-летия Санкт-Петербурга», 2003 г.



Интервью для редакции журнала «Аудит»

трольные подразделения, в которых также порядка 30 человек. Кроме того, в Планово-экономическом управлении и в Управлении федерального имущества имеются соответствующие отделы по проверке деятельности в сфере закупок и использования федерального имущества, штатная численность которых также составляет порядка 30 человек.

Ред.: А Крым?

А.Ю.: Сейчас идет работа, связанная с передачей организаций в ведение ФАНО России. В конце 2015 года там уже прошла одна проверка, а именно – в подразделениях Института природно-технических систем в г. Севастополе.

Ред.: Часто ли происходят увольнения по результатам проверок?

А.Ю.: За первый квартал этого года по результатам проверок было уволено 2 директора. За прошлый год было уволено 6 директоров, 7 объявлен выговор и 3 – замечание. Также мы отправили материалы 24 проверок в правоохранительные органы и органы государственного внешнего контроля.

Ред.: Андрей Юрьевич, до работы в ФАНО Вы состояли на аналогичной должности в Российской академии наук. Как Вы оцениваете эффективность реформы российской науки, начавшейся в 2013 году?

А.Ю.: Хочу отметить, что порядка стало больше. Стало больше нормативных докумен-

тов и регламентов, значит, меньше возможностей совершать какие-то действия, которые приведут к нецелевому и неэффективному использованию средств федерального бюджета. Также хочется отметить, что Россельхозакадемия и Академия медицинских наук не имели полноценных контрольно-ревизионных служб и, соответственно, не проводили полномасштабных ревизий и проверок финансово-хозяйственной деятельности. Сейчас Агентство, проверяя бывшие организации этих академий, выявляет большое количество нарушений.

Ред.: Андрей Юрьевич, Вы являетесь Председателем Экспертно-Консультационного Совета НП ААС. Часто ли обращаются члены ААС с запросами о получении экспертного мнения по аудиторским вопросам?

А.Ю.: Достаточно регулярно. Аппарат Совета распределяет запросы по членам Совета, чтобы давать соответствующую оценку и готовить окончательные заключения. Я благодарен членам Совета за активную и высокопрофессиональную работу.

Ред.: Андрей Юрьевич, как Вы смотрите на современную ситуацию в аудите?

А.Ю.: Если честно, меня расстраивает ситуация, которая складывается в аудите. Я больше двадцати лет активно участвовал в процессах развития аудита, и мне кажется, что на начальном этапе, этапе становления аудита хоть и было много проблем, но также

было и много решений. На данный момент мы за пятилетку потеряли более 15% аудиторских организаций, 20% аудиторов и 30% индивидуальных аудиторов. Несмотря на то, что законодательно мы продвинулись, создали систему контроля со стороны федерального органа, со стороны саморегулируемых организаций, в развитии аудиторского сообщества нарастают негативные тенденции. Также, по статистике, 50% общественно-значимых акционерных обществ не подвергается аудиту, то есть ни государство, ни собственник, ни общественность не имеют никакой достоверной информации. Вспоминая слова В.И. Ленина: «Социализм – это, прежде всего, учет», я бы перестроил их так: «Рыночная экономика – это, прежде всего, аудит». Мне кажется, что многие из принимающих решения забывают, что изменения должны делаться в первую очередь для того, чтобы аудиторские организации чувствовали себя комфортно и уверенно на экономическом пространстве России.

Ред.: Как Вы относитесь к укрупнению СРО?

А.Ю.: Хотелось бы, чтобы авторы этой идеи понимали, ради чего это делается. Конечно, проще контролировать меньшее количество саморегулируемых организаций. Мне кажется, что нашему законодателю нужно больше слушать профессию и в первую очередь создавать условия для того, чтобы люди шли в эту профессию.

Ред.: Андрей Юрьевич, Вы в 80-90х гг. работали в Аппарате Правительства СССР и России, в Минфине СССР и Минфине России, занимались реформированием экономики и финансов. Как Вы считаете, многое из того, что задумывалось, исполнилось?

А.Ю.: Мне кажется, что основная проблема была в том, что руководящие органы постоянно не успевали по срокам введения новых условий хозяйствования. Еще при Союзе был подготовлен хороший пакет законодательных инициатив, но все это осталось лежать без движения. Если бы, к примеру, была принята новая Генеральная схема управления союзными республиками, а она была уже подготовлена, тогда бы не было таких процессов, в результате которых откололись Прибалтика, Закавказье... Я думаю, что тогда бы и экономическое, и политическое пространство нашей страны выглядели бы совсем по-другому.

Андрей Юрьевич, большое спасибо за беседу!

Федеральное агентство научных организаций (ФАНО России) —

федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по нормативно-правовому регулированию и оказанию государственных услуг в области науки, образования, здравоохранения и агропромышленного комплекса, а также по управлению федеральным имуществом, находившимся в ведении:

- Российской академии наук,
- Российской академии медицинских наук,
- Российской академии сельскохозяйственных наук.

Агентство было создано в 2013 г. в рамках реформы Российской академии наук.

ШЕРЕМЕТ Анатолий Данилович,

д.э.н., профессор,

научный руководитель кафедры учета, анализа и аудита

экономического факультета МГУ имени М.В. Ломоносова

Аудит достоверности, устойчивости и эффективности

Аннотация: В статье анализируется взаимосвязь международных и отечественных стандартов "Аналитические процедуры" и "Применимость допущения непрерывности деятельности организации", рекомендуется использование аналитических процедур для оценки способности компании продолжать свое существование, а также поднимается проблема отражения в аудиторском заключении оценки эффективности деятельности организаций.

Ключевые слова: аудит, стандарты аудиторской деятельности, аналитические процедуры, оценка эффективности.

A.D. SHEREMET,

D.Sc. in Economics, professor,

research director at the department of accounting, analysis and audit,

the Economic faculty, Moscow State University named after Lomonosov

Zaithful representation, sustainability and efficiency auditing

Abstract: The article analyzes the relationship between international and domestic standards «Analytical procedures» and «Going concern», it recommends using analytical procedures in assessing the company's ability to continue its operations in the future, as well as raises the problem of reflection the organization effectiveness assessment in the auditor's report.

Keywords: Audit, standards on auditing, analytical procedures, audit report.

Переход России на международные стандарты аудита (МСА) требует разработки концепции развития аудиторской деятельности. Одним из направлений развития аудиторской деятельности является определение сущности аудита, отвечающего современным требованиям развития рыночной экономики.

Целью классического аудита является выражение мнения о достоверности финансовой отчетности аудируемых лиц. Под достоверностью понимается *степень точности* данных финансовой отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и *принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения*. Инвесторы хотят быть уверены в том, что финансовые операции компании осмысленны и что отчетность, предоставля-

емая общественности, достоверно отражает ее финансовое состояние.

ФЗ «Об аудиторской деятельности» не связывает мнение аудитора только с правильным ведением бухгалтерского учета. Правильное ведение бухгалтерского учета, конечно, важно для выводов аудитора. Но еще более важное значение для выражения мнения имеет знание бизнеса, анализ хозяйственной деятельности. Достоверность финансовой отчетности означает, что по этой отчетности четко напрашивается вывод о финансовом положении организации.

Инструментом для реализации современной сущности аудита – обоснования степени достоверности отчетности – является стандарт «Аналитические процедуры». Международные стандарты аудита определяют *аналитические процедуры* как оценку финансовой информации путем анализа вероятных соотношений между финансовыми и нефинан-

совыми данными. В случае необходимости аналитические процедуры также охватывают исследование выявленных колебаний или соотношений, которые противоречат другой соответствующей информации или существенно расходятся с ожидаемыми значениями.

В настоящее время аналитические процедуры в аудите имеют несколько второстепенное значение. Для проверки данных с целью оценки их достоверного отражения в отчетности используются не столько собственно аналитические процедуры, сколько детальные тесты (проверка документов по выборкам, детальные пересчеты, проверка математической точности реестров).

На наш взгляд, инструментарий аналитических процедур очень широк – от простых сопоставлений до сложных аналитических моделей. Таким образом *возникает идея о необходимости расширения роли аналитических процедур в аудите*. Их можно

использовать шире - как для проверки достоверности отчетности, так и для анализа устойчивости компании и для оценки эффективности хозяйственной деятельности.

Насущной задачей является взаимосвязка стандарта «Аналитические процедуры» со стандартом «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица».

Международный стандарт финансовой отчетности «1 (IAS 1)» требует, чтобы менеджмент проводил оценку способности компании продолжать свое существование в обозримом будущем [2; п.25-26]. Требования к аудиторам по оценке применимости принципа непрерывности деятельности компании содержатся в Международном Стандарте Аудита (ISA) № 570.

Согласно Федеральному Правилу Стандарта № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица» данное допущение является основным принципом подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Оно предполагает, что аудируемое лицо будет продолжать осуществлять свою финансово-хозяйственную деятельность в течение 12 месяцев года, следующего за отчетным, и не имеет намерения или потребности в ликвидации, прекращении финансово-хозяйственной деятельности или обращении за защитой от кредиторов [5, Правило (стандарт) №11, п.2].

Среди факторов, свидетельствующих о возможной неспособности аудируемого лица продолжить деятельность, международный и российский стандарты выделяют существенное отклонение основных коэффициентов, характеризующих деятельность компании, от их нормальных (обычных) значений [3, A2].

Таким образом, для определения способности аудируемого лица продолжать хозяйственную деятельность в обозримом будущем, аудитор должен применять аналитические

процедуры (рассчитывать коэффициенты и сравнивать их значения с ожидаемыми или нормальными значениями). Однако ни в российском, ни в международном стандарте «Аналитические процедуры» нет указаний о необходимости использования аналитических процедур для оценки применимости допущения о непрерывности деятельности.

Важным направлением расширения роли стандарта «Аналитические процедуры» может стать включение в него требований по использованию аналитических процедур для оценки способности аудируемого лица продолжать деятельность в обозримом будущем. Аналитические процедуры не могут дать точной оценки на период именно в 12 месяцев, поэтому целесообразно было бы заменить понятие непрерывности деятельности на понятие устойчивости. То есть оценка устойчивости компании при помощи аналитических процедур будет одним из способов подтверждения применимости допущения непрерывности деятельности.

Оценка устойчивости важна для всех пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, так как она говорит о том, продолжит ли компания деятельность в будущем. Финансовая устойчивость – важный критерий устойчивого развития предприятий, что в соответствии с программой ООН «Устойчивого развития» (2015 г.) будет главным вектором развития мирового сообщества.

При наличии явных индикаторов того, что аудируемое лицо не сможет продолжить деятельность, аудитор должен вынести отрицательное мнение. При наличии существенной неопределенности в применимости допущения непрерывности деятельности аудитор может вынести положительное мнение, но модифицировать аудиторское заключение, включив в него привлекающий внимание к ситуации абзац, если в бухгалтерской (финансовой) отчетности адекватно раскрыта соответствующая информация. Если же в отчетности данная информация раскрыта неадекватно, то аудитор должен вынести мнение с оговоркой или отрицательное мнение [5; п.23-30].

Методы оценки финансовой устойчивости организации излагаются во многих работах и учебниках. Одним из способов использования аналитических процедур для оценки устойчивости компании могут стать сравнительная рейтинговая оценка эффективно-

сти и модели для предсказания вероятности банкротства компании. Главным показателем кризиса в современном аудите являются банкротства многих компаний при наличии положительного заключения аудитора.

Методика рейтинговой оценки была предложена мною. Она может быть использована как для сравнения различных компаний, так и для сопоставления результатов деятельности одной компании за различные периоды. Для проведения наиболее комплексного анализа требуется сравнивать данные аудируемого лица как с данными за прошлые периоды, так и с результатами других предприятий отрасли. Однако сравнение с данными по отрасли в каких-то случаях может быть избыточным и занимать много времени, поэтому оно является необязательным, но в высокой степени желательным.

Таким образом, необходимо снабдить стандарт «Аналитические процедуры» требованием по использованию рейтинговой оценки для анализа устойчивости как одного из факторов, учитываемых при определении применимости допущения о непрерывности деятельности. Данная процедура будет стандартной, универсальной и достаточно простой в применении. Аудитору нужно будет рассчитывать показатели (например, как в Таблице). При выявлении значительных ухудшений значений коэффициентов и рейтингов аудитор должен разобраться в причинах и убедиться в том, что это не является индикатором возможного банкротства

В общем виде алгоритм сравнительной рейтинговой оценки показателей финансовой устойчивости может быть представлен последовательностью следующих действий:

1. Исходные данные представляются в виде матрицы (a_{ij}), т.е. таблицы, где по строкам записаны номера показателей ($i=1,2,3,\dots,n$), а по столбцам – номера организаций ($j=1,2,3,\dots,m$);

Система показателей должна базироваться на данных публичной отчетности организаций. Это требование делает оценку массовой. Показатели могут быть как финансовыми, так и нефинансовыми. Исходные показатели для рейтинговой оценки целесообразно объединить в группы, указанные в таблице.

2. По каждому показателю находится максимальное значение, которое заносится в столбец условной эталонной организации ($m+1$);

3. Исходные показатели матрицы a_{ij} стандартизируются в отношении соответствующего показателя эталонной организации (opt_{jai}) по формуле

$$x_{ij} = \frac{a_{ij}}{opt_{jai}} \quad (1)$$

где x_{ij} – стандартизированные показатели j-й организации;

4. Для каждой анализируемой организации значение ее рейтинговой оценки определяется по формулам:

$$r_j = \sqrt{\sum k_i (1 \pm x_{ij})^2}$$

где k_i – коэффициенты значимости, весомости показателей, определяемых при необходимости экспертным путем;

Таблица. Основные показатели для оценки устойчивости компании.

Группа показателей	Коэфф. весомости	Показатели
Показатели рентабельности (эффективности хозяйственной деятельности)	3	1. Рентабельность активов по чистой прибыли. 2. Рентабельность собственного капитала ROE
Показатели рыночной устойчивости	1	1. Обеспеченность оборотных активов собственными оборотными средствами
Показатели ликвидности	2	1. Коэффициент текущей ликвидности. 2. Коэффициент абсолютной (быстрой) ликвидности
Показатели платежеспособности	3	1. Коэффициент платежеспособности за период. 2. Степень платежеспособности по текущим обязательствам
Показатели, характеризующие привлекательность компании для инвесторов	1	1. Прибыль на акцию. 2. Отношение цены акции к доходу P/E ratio

$$\text{или } \rho_j = \sum \sqrt{k_i(1 \pm x_{ij})^2}$$

организации упорядочиваются (ранжируются) в порядке убывания рейтинговой оценки.

Наивысший рейтинг имеет организация с минимальным значением сравнительной оценки, полученной по формуле. Для применения данного алгоритма на практике никаких ограничений на количество сравниваемых показателей и организаций не накладывается.

Изложенный алгоритм получения рейтинговой оценки показателей может применяться как для сравнения ряда организаций, так и одной организации в динамике периодов, что особенно важно для оценки эффективности устойчивого развития и стратегического динамического анализа.

Анализ проводится как по данным на конец периода или в среднем за период, так и в динамике показателей. Во втором случае исходные показатели рассчитываются как темповые коэффициенты роста; данные на конец периода делятся на значение соответствующего показателя на начало периода либо среднее значение показателя отчетного периода делится на среднее значение соответствующего показателя предыдущего периода (или другой базы сравнения). Таким образом, получаем оценку не только текущей эффективности организации на определенную дату, но и ее усилий и способностей по изменению эффективности в динамике, на перспективу. Такая оценка является надежным измерителем роста конкурентоспособности организации в данной отрасли деятельности.

Аудитор должен отразить в отчетной документации все расчеты и таблицы, а также при наличии снижения рейтингов указать причины этого явления и пояснить, почему он полагает, что данный факт не указывает на неприменимость допущения непрерывности деятельности, вероятное банкротство.

Кроме того, для оценки устойчивости компании можно использовать модели для определения вероятности банкротства. Аудитор может применять следующие модели, коэффициенты которых легко рассчитать по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности: модели Альтмана, Таффлера, Лиса, Фулмера, Спрингейта, Лего, Зайцевой, Сайфулина и Кадькова, модель Иркутской государственной экономической академии (R-модель).

Таким образом, необходимо использовать аналитические процедуры для оценки устойчивости компании как элемент, помогающий аудитору в определении корректности применения допущения о непрерывности деятельности. Следует скорректировать стандарт «Аналитические процедуры» и включить в него тезис о необходимости применения аналитических процедур в форме сравнительной рейтинговой оценки эффективности и потенциала компаний, а также моделей для определения вероятности банкротства. Данные процедуры аудитор должен применять в ходе проверки для выявления признаков банкротства и определения

степени устойчивости компании на основе показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Таким образом будут взаимосвязаны стандарты аналитических процедур ФПСАД №20 (МСА 520) и применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица ФПСАД №11 (МСА 570).

По существу, для обоснования непрерывности деятельности требуется анализ эффективности этой деятельности.

Рассмотрим перспективы внедрения отражения в аудиторском заключении результатов аналитических процедур, проведенных для оценки эффективности деятельности компании.

Первое. Это актуальность заключения аудитора, содержащего вывод об эффективности деятельности компании, для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Пользователям недостаточно знать о том, что отчетность компании достоверна, так как это не означает, что инвесторы должны вложить свои средства в ее акции, клиенты должны продолжить работать с данной компанией, кредиторы должны дать ей в долг деньги. Таким образом, существует необходимость более глубокого и целенаправленного анализа бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

В наши дни любой человек, обладающий необходимыми денежными средствами, может позволить себе приобрести акции той или иной компании, но не каждый может определить, акции каких компаний следует покупать, что затрудняет процесс инвестирования. Таким образом, многие потенциальные инвесторы отказываются от вложения средств лишь потому, что не обладают необходимыми знаниями для определения степени эффективности работы компании.

Если бы аудитор давал независимую оценку степени эффективности деятельности компании, это помогло бы не только инвесторам физическим лицам, но и организациям, которые хотели бы вложить свои средства в акции других компаний. Наличие подобного независимого оценщика позволило бы компаниям сэкономить часть денег, требующихся для оценки перспективности инвестирования в те или иные акции.

Акционеры компании также заинтересованы в том, чтобы быть в курсе качества работы менеджмента, целесообразности расходования средств, а кредиторы хотят быть уверенными в том, что деятельность компании эффективна, что она сможет сгенерировать достаточное количество прибыли, чтобы оплатить свои долги.

Таким образом, теоретически было бы неплохо, чтобы независимая аудиторская организация давала заключения об эффективности деятельности компании, чтобы инвесторы не боялись вкладывать свои деньги в бизнес, кредиторы не боялись одалживать компании средства, а акционеры имели информацию от третьей стороны о деятельности менеджмента.

Однако, несмотря на то, что заключение, содержащее оценку эффективности деятель-

ности компании, было бы более актуальным для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, возникают вопросы, касающиеся определения эффективности, способности аудиторов ее оценить (т.е. способности провести анализ эффективности) и стоимости такой услуги.

На мой взгляд, в учебно-научной литературе достаточно представлены методы оценки эффективности хозяйственной деятельности. В частности сошлюсь на разработанную мною методику комплексной оценки эффективности на базе показателей интенсификации использования производственных и финансовых ресурсов [7, с.383-387].

Следующий вопрос касается того, обладает ли аудитор достаточными знаниями для проведения анализа эффективности хозяйственной деятельности. Знания в этой сфере аудитор может получить при прохождении международных образовательных программ для бухгалтеров и аудиторов. Наиболее распространенной из них является программа АССА.

В России для осуществления аудиторской деятельности нужно получить квалификационный аттестат, который выдается саморегулируемой организацией аудиторов при условии сдачи квалификационного экзамена, проводимого Единой Аттестационной Комиссией.

Анализ программы квалификационного экзамена показывает, что в нее входят вопросы, относящиеся к методам комплексного финансового анализа и оценки эффективности бизнеса, а также анализу и оценке финансового состояния организаций, анализу и оценке финансовых результатов и другие, относящиеся к финансовому анализу вопросы.

Таким образом, аудитор, вероятнее всего, обладает необходимыми знаниями для определения эффективности деятельности компании и может давать независимое заключение не только о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности компании, но и об эффективности деятельности организации.

Теперь перейдем к вопросу о стоимости аудиторских услуг, которые включали бы в себя выдачу заключения, содержащего оценку эффективности деятельности клиента. Конечно, если сравнить стоимость оценки эффективности деятельности компании в рамках аудиторской проверки со стоимостью полноценной консалтинговой услуги, проводимой для оценки эффективности деятельности компании, то последняя должна быть выше, хотя консалтинговая услуга важна лишь для принятия управленческих решений, в то время как аудиторское заключение предназначено для всех пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В процессе аудиторской проверки клиент предоставляет аудитору всю необходимую информацию, которой вполне достаточно для того, чтобы рассчитать показатель эффективности и, применяя профессиональное суждение, сделать вывод об эффективности деятельности компании. Кроме того, аудитор обладает знаниями о клиенте и должен получить понимание его деятельности, это необхо-

димо ему на этапе планирования аудита для оценки рисков [5, правило (стандарт) №3].

Однако в любом случае необходима дополнительная работа по расчету показателей, определения трендов и их анализу, которая займет какое-то количество времени аудиторской команды, что повысит стоимость аудиторских услуг.

Аспирантка Любимцева Е.В. провела расчет того, на сколько может увеличиться стоимость аудиторских услуг, если в заключении аудитора будет содержаться информация о результатах аналитических процедур, проведенных для оценки эффективности деятельности клиента.

Вся информация для расчета была получена от международной аудиторской фирмы, работающей в России.

Расчет был сделан для четырех проектов разного размера (размер был определен по величине активов аудируемой компании), для того чтобы проследить, как изменяется увеличение стоимости проверки (в процентах) в зависимости от размера компании.

Подробно расчет представлен в нашей совместной статье «Использование аналитических процедур для оценки устойчивости и эффективности деятельности компании» [5].

Расчет позволил прийти к выводу о том, что внедрение обязательного отражения результатов аналитических процедур по оценке эффективности деятельности клиента в аудиторском заключении окажется наибольшим бременем для более мелких компаний, в то время как крупные компании могут его даже не ощутить, так как повышение стоимости аудита на 8-10% для них может быть не столь существенным.

Отметим также, что средний прирост затрат по всем четырем проектам составил 13,19%, что не так много. Однако стоит учесть, что при проведении процедур по оценке эффективности деятельности компании впервые очень вероятно, что эти процедуры займут гораздо больше времени (а значит, стоимость аудита возрастет в большей степени), так как аудиторам необходимо будет выработать подход и определить, какие именно аналитические процедуры будут применяться для оценки эффективности деятельности аудируемого лица.

Еще одним препятствием внедрения отражения в аудиторском заключении мнения аудитора об эффективности деятельности клиента является риск возникновения конфликта интересов аудитора и аудируемого лица.

Аудитор должен будет вынести объективное заключение об эффективности деятельности клиента. При этом менеджмент аудируемого лица хочет, чтобы аудитор решил, что деятельность компании эффективна. В этом может быть заинтересован не только менеджмент, но и акционеры (которые могут быть менеджерами по совместительству), так как их целью может являться, например, привлечение дополнительных инвестиций или заемных средств, для чего плюсом является свидетельство третьей стороны об эффективности деятельности компании.

В акционерных обществах (для которых аудит является обязательным, согласно Федеральному закону «Об аудиторской деятельности») общее собрание акционеров утверждает внешнего аудитора, а размер оплаты его услуг определяет совет директоров (наблюдательный совет) общества [6, ст. 86]. В идеале аудитор должен назначаться собственниками бизнеса, но они могут передать вопрос о назначении внешнего аудитора менеджменту, так как не всегда у них есть время и желание заниматься такими делами. То есть собственники могут утвердить кандидатуру аудитора, предложенную им менеджментом.

Получается, что аудитор рискует потерять проект в следующем году, если откажется сотрудничать с менеджментом, если будет указывать в заключении на его неэффективность (при ее наличии).

Стоит отметить, что данная проблема присутствует и при обычном аудите, целью которого является выражение мнения относительно достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Предложим несколько способов снижения влияния конфликта интересов на аудитора и его оценку эффективности деятельности организации:

Решения о назначении аудитора должны принимать собственники бизнеса. В случае с заключением об эффективности деятельности организации для преодоления влияния данного фактора имеет смысл считать, что оценка эффективности деятельности организации наиболее важна для ее акционеров, так как на основе данной информации они смогли бы принимать более обоснованные решения.

Таким образом, чтобы преодолеть проблему конфликта интересов, можно обязать собственников компаний самостоятельно заниматься подбором аудитора без привлечения к этому менеджмента.

Долгосрочные договоры на оказание аудиторских услуг. Долгосрочный договор на оказание аудиторских услуг способен на время своего действия устранить проблему, связанную с тем, что аудитор боится потерять клиента, из-за чего идет на определенные уступки, преднамеренно завышая оценку деятельности аудируемого лица.

Четкая стандартизация действий аудитора по проведению оценки эффективности деятельности компании. Данная мера может заключаться в том, чтобы прописать в стандарте «Аналитические процедуры» конкретную методику, которую должен использовать аудитор для оценки эффективности деятельности аудируемого лица.

На основе вышеизложенного можно сделать вывод о том, что внедрение обязательного отражения в аудиторском заключении результатов аналитических процедур, проведенных для оценки эффективности деятельности компании, должно быть постепенным.

Возможно, следует сначала применить данное нововведение только к крупным компаниям (так как стоимость аудиторских услуг для них возрастет в меньшей степени). Также следует для начала использовать

упрощенную систему показателей, так как применение сложной системы может значительно удорожить процедуру.

В заключение напомним свой небольшой стих шестилетней давности, когда я впервые обозначил проблему анализа эффективности бизнеса в аудиторском заключении:

Классик как-то сказал невзначай:

Людам доверьте, их дела – проверяй.

Нынче по-новому это звучит:

Отчётности верь, проведя аудит.

Отчетность не скроет бизнес-пассивности,

Если развить аудит эффективности.

Литература:

1. *Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»* (принял ГД РФ 29.12.2008, действующая редакция).

2. IAS No. 1. *Presentation of Financial Statements. Board of the International Accounting Standards Committee, 2009.*

3. *International Standard on Auditing. ISA 570. Going concern. International Federation of Accountants, 2008.*

4. *International Standard on Auditing. ISA 520. Analytical procedures. International Federation of Accountants, 2010.*

5. *Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности. (утверждены Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 №696 (ред. От 22.12.2011) «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности», действующая редакция).*

6. *Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»* (принят ГД РФ 24.11.1995, действующая редакция).

7. Шеремет А.Д., Старовойтова Е.В. *Бухгалтерский учет и анализ – 2 изд. М.: ИНФРА-М, 2014.*

8. Шеремет А.Д., Любимцева Е.В. *Использование аналитических процедур для оценки устойчивости и эффективности деятельности компаний. Ж. «Аудит и финансовый анализ» №5, 2015.*

References:

1. *Federal law on Audit. The Russian Federation State Duma, 2008.*

2. IAS No. 1. *Presentation of Financial Statements. Board of the International Accounting Standards Committee, 2009.*

3. *International Standard on Auditing. ISA 570. Going concern. International Federation of Accountants, 2008.*

4. *International Standard on Auditing. ISA 520. Analytical procedures. International Federation of Accountants, 2010.*

5. *Federal Rules (Standards) on Auditing. The Russian Federation Government, 2002.*

6. *Federal law on Joint-stock companies. The Russian Federation State Duma, 1995.*

7. *Sheremet A.D., Starovoitova E.V. Accounting and analysis – 2 ed. M.: INFRA-M, 2014.*

8. *A.D. Sheremet, E.V. Liubimtceva. The role of analytical procedures in assessing the sustainability and efficiency of the company. Audit and financial analysis, №5, 2015.*

ГУЗОВ Ю.Н.,
к.э.н., доцент СПбГУ, аудитор,
Председатель Совета (руководитель)
ТО СРО аудиторов НП "Аудиторская
Ассоциация Содружество"
по Северо-Западному федеральному округу



К вопросу формирования «Концепции дальнейшего развития аудиторской деятельности в Российской Федерации»

Аннотация: В статье рассматриваются проблемы формирования «Концепции дальнейшего развития аудиторской деятельности в Российской Федерации» и методы ее совершенствования на основе технологии форсайта.

Ключевые слова: концепция развития аудита, форсайт аудита, стратегия аудита, аудиторы.

GUZOV Y.N.,
Ph.D., assistant professor at St. Petersburg State University,
auditor, Chairman of the Board (Head)
TP SRO auditor union "Auditing association Community"
in the North-West Federal District

Pertaining to the issue on the formation of the «Concept of future development of auditing in the Russian Federation»

Abstract: The article considers the problems of forming the concept of further development of audit activity in the Russian Federation and its improvement methods based on technology foresight.

Keywords: concept development, auditing, audit, audit strategy Forsyth, auditors.

Подготовленный проект «Концепции дальнейшего развития аудиторской деятельности в Российской Федерации» (далее – Концепция) нуждается в серьезной доработке и осовременивании. Рассмотрим основные направления улучшения структуры и содержания документа с позиции аудиторов.

Первый вариант дополнений – структура документа. Концепция предполагает стратегический анализ, фиксацию системы целепо-

лагания и разработку механизма реализации концепции на обозримый период. Современное конструирование Концепции часто использует технологию форсайта. Современный форсайт (от англ. Foresight — «взгляд в будущее») — эффективный инструмент формирования приоритетов и мобилизации большого количества участников для достижения качественно новых результатов в сфере науки и технологий, экономики, го-

сударства и общества. По результатам форсайт-проектов создаются дорожные карты.

Исследование перспектив развития с использованием методов форсайта рассматривается во многих странах как важный инструмент для формирования национальных и корпоративных стратегий и приоритетов, выявления новых возможностей и угроз, мобилизации ресурсов для реализации скоординированных мер [1-2].

Методология форсайта служит площадкой для диалога между различными субъектами политики, инструментарием для формирования сетей, а также информационной основой для адаптивной политики и стратегии, он превращается в важный инструмент формирования нового общества, в двигатель трансформационных изменений в обществе. Основными субъектами являются элементы треугольника: **власть (регулятор)-бизнес (аудиторы)-пользователи отчетности (население и неаудиторский бизнес).**

Форсайт позволяет минимизировать издержки взаимодействия в рамках данного треугольника, обеспечивает мобилизацию интеллектуального потенциала различных специалистов – теоретиков и практиков, а также представителей общества как на разработку стратегии, так и стратегическую мобилизацию интеллектуальных и физических ресурсов на ее реализацию.

Элементы этого треугольника интересов должны быть самостоятельными субъектами, способными формировать и защищать собственные интересы. Технология форсайта предполагает возможность согласовывать такие интересы и сглаживать издержки взаимодействия между сторонами. К сожалению, ни Совет по аудиторской деятельности, ни Рабочий орган не стали инструментом урегулирования таких противоречий в рамках треугольника интересов. Кроме того, отсутствует механизм апелляции при нарушении интересов сторон.

Основа форсайта предполагает выделение тенденций, которые можно спрогнозировать, выделение зон неопределенности и формирование возможных сценариев будущего. Параллельно предполагается разработка и создание дорожных карт, включение всех игроков рынка в обсуждение будущего, изменение стратегии, формирование новых проектов и программ.

В рамках раздела «форсайт» Концепции следует зафиксировать, основные стороны треугольника интересов: **власть (регулятор)-бизнес (аудиторы)-пользователи отчетности (население и неаудиторский бизнес).** Следует определить главных игроков каждой стороны.

Регулятор: Минфин РФ, Банк России и Федеральное Казначейство.

Аудиторы: СРО, аудиторские фирмы, индивидуальные аудиторы, аудиторы-физические лица. Возможна и другая классификация: крупные, средние и малые аудиторские фирмы, интересы которых не совпадают.

Пользователи отчетности: Союзы предпринимателей, частные и государственные компании, население.

Уровень формализации интересов последних самый низкий, а их представители имеют доминирующие позиции в инфраструктуре аудиторского регулирования.

Доминанты интересов:

Регулятор: фискальные и контроль за учетной дисциплиной, поддержание законодательного и нормативного сбалансиро-

вания ситуации на рынке аудита, защита российского рынка аудита.

Аудиторы: расширение рынка аудита, поддержание нормальной конкуренции на рынке аудита.

Пользователи отчетности: снижение рыночных и учетных рисков на основе использования аудиторской деятельности.

Следующее направление формализации форсайта – это выделение основных мировых трендов развития учетной и аудиторской деятельности. Значительная часть этих трендов была озвучена Романом Петровичем Бульгой на совещании 18.03.2016 г. по вопросам разработки Концепции.

1. Инновации в учетной сфере – развитие нефинансовых форм отчетности и их соединение с финансовой отчетностью в качестве объекта аудита. Появление интегрированной отчетности и разработка методологии аудита интегрированной отчетности [3].

2. На основе развития компьютерного учета встает вопрос о непрерывном аудите клиента (аудит в реальном режиме времени).

3. Существенный прогресс внутреннего аудита, ведущего создание паспортов риска, тепловых карт риска, риск-аппетита, матриц контроля собственных организаций серьезно укрепляет возможности проведения риск-ориентированного аудита. Риск становится объектом учета и аудита, наряду с традиционными элементами учета.

4. Развитие новых форматов аудиторского заключения и заданий, обеспечивающих уверенность [4].

5. Расширение видов аудиторских заданий, обеспечивающих различные уровни уверенности.

6. Соединение аудиторской практики и системы рейтингования бизнеса с целью снижения бизнес рисков.

Еще одним компонентом структуры Концепции должна стать «дорожная карта» ее реализации. В ней четко должны фиксироваться достижения и согласование интересов участников. Это не должны быть плановые задания регулятора аудиторам. Каждый участник использует собственные ресурсы для достижения общих или согласованных целей.

2 и 3 разделы Концепции – «**Основные итоги развития института аудита**», «**Основные проблемы развития аудиторской деятельности**» – являются традиционными разделами носят – описательный характер. 3 раздел представляет собой точку зрения регулятора на сложившуюся ситуацию. Но у аудиторов и пользователей отчетности иная точка зрения (см. таблицу 1). По всей видимости, основные проблемы лучше представлять с полярных точек зрения, это актуализирует реальность проблемы или фиксирует ее надуманность.

Формулировку главной цели дальнейшего развития аудиторской деятельности в Российской Федерации – «**формирование и поддержание доверия делового сообщества и общества в целом к результатам оказания аудиторских услуг**» – можно считать удовлетворительной. При этом декомпозиция цели реализуется в задачах, а аналитическая

развертка реализации задач формализуется в направления деятельности.

Однако существует в проекте Концепции определенная логическая нестыковка. Выделено 7 основных проблем, а задач в достижении поставленной цели – 3, направлений комплекса мер – 6. Следовательно, часть проблем несущественна и не является объектом воздействия. Более того, формулировка задач и направлений носит декларационный характер. Логически меры могут противоречить задачам.

Логика концепции должна выглядеть так:

- Основные международные тренды развития аудита (форсайт);
- Стратегический анализ развития российского аудита (проблемы и отдаленность от международных трендов);
- Блок целеполагания;
- Механизмы достижения целей и задач;
- «Дорожная карта» достижения заявленных целей.

Принятие данного подхода предполагает существенную корректировку блока целеполагания Концепции. Каждый участник обладает собственной системой целеполагания. То, что представлено в проекте Концепции: это видение регулятора. Но зададим вопрос: а что это даст аудиторам или пользователям отчетности?

На наш взгляд, целью дальнейшего развития аудиторской деятельности в Российской Федерации должно быть активное включение и адаптация к условиям мирового аудиторского рынка, поскольку ключевыми новациями будут переход на МСА и создание аудиторского рынка ЕАЭС. Внутренние проблемы, насколько они не были бы актуальны, должны отойти на второй план.

Формулировка проекта цели – «Главной целью дальнейшего развития аудиторской деятельности в Российской Федерации является формирование и поддержание доверия делового сообщества и общества в целом к результатам оказания аудиторских услуг» – слишком абстрактна. Тем более, что никто, кроме аудиторов, это доверие и не может поддерживать.

Следовательно, необходимо обозначить задачу и новый комплекс мер формирования институтов взаимодействия с мировым рынком аудита. Они должны охватывать систему взаимодействия с МФБ, ЕАЭС, а также меры поддержки распространения знаний о МСА. Сейчас этот раздел выглядит убого и не претендует на доминантное положение. А это – будущее российского эффективного, пользующегося доверием аудита.

Раздел «Приоритетные направления дальнейшего развития аудиторской деятельности» следует переформатировать на предложения регулятора, аудиторов и пользователей отчетности.

К блоку внутренних аудиторских задач и мер, не повторяя то что изложено в проекте, необходимо отнестись следующие:

1. Содействие синдикализации мелких и средних аудиторских фирм и создание внутренних аудиторских сетей. Необходимо

Таблица 1. Сопоставление основных проблем развития аудиторской деятельности с точки зрения основных участников рынка аудита

Проект Концепции (регулятор)	Аудиторы	Пользователи	Наличие общего подхода
1. Ситуация на рынке аудиторских услуг в большой степени определяется общими экономическими условиями в стране. Далее – перечисление негативных факторов, препятствующих росту аудиторского рынка.	Необходимо зафиксировать кризисное состояние рынка аудита. Эволюция аудиторского законодательства сокращала объемы обязательного аудита, числа аудиторов, отсутствие поддержки малого бизнеса, неудовлетворительные условия осуществления государственного заказа.	Реальная практика -сокращение бизнеса – снижение бюджетов на функцию контроля.	Изменение практики государственного заказа путем усиления доли технических (неценовых) показателей конкурса.
2. По-прежнему низким остается уровень востребованности аудиторских услуг.	Контрольная сфера (аудит, внутренний аудит, ревизия) должным образом не поддерживается государством. Отсутствие ответственности за непроведение аудита и за достоверность отчетности.	Рынок спроса на аудиторские услуги в основном определяется администрированием. Кодекс корпоративного управления предполагает расширение аудиторской деятельности.	Введение практики обязательной обзорной проверки, выполняемых малым аудиторским бизнесом. Создание российской рейтинговой системы в увязке с рынком аудита.
3. В последние годы наблюдается падение престижа аудиторской профессии.	Уровень оплаты аудиторов имеет существенную дифференциацию между крупными и малыми аудиторскими фирмами.	Аудиторов охотно рекрутируют на функции внутренних аудиторов. Число судебных преследований аудиторов минимально.	Нужны критерии определения престижа аудиторской профессии.
4. Одной из наиболее значимых причин низкого уровня доверия рынка к аудиторскому мнению продолжает оставаться недостаточный уровень квалификации аудиторов.	Можно сопоставить уровни образования аудиторов и бухгалтеров. Ревизоры, проверяющие аудиторов, не имеют квалификационных аттестатов и уровень их квалификации вызывает серьезные вопросы.	Средний уровень квалификации бухгалтеров ниже аудиторов, особенно по международным сертификациям.	Нужны критерии определения доверия к аудиторскому мнению.
5. Негативное влияние на развитие аудиторской деятельности оказывает ряд серьезных институциональных проблем аудиторской профессии. СРО имеют недостаточный уровень развития.	Законодательные новеллы: ликвидация некоммерческих партнерств и новые количественные критерии образования СРО (не согласовывались с аудиторским сообществом) фактически направлены на парализацию системы саморегулирования в аудите.	СРО аудиторов могут быть партнерами ассоциаций предпринимателей.	Требуется согласованная корректировка закона «Об аудиторской деятельности».
6. Существенным недостатком внешнего контроля качества работы субъектов аудиторской деятельности остается использование формальных подходов.	Уровень администрирования аудита многократно возрос параллельно с увеличением требований внешнего контроля качества. Смена контрольного органа в аудите чревата тем, что проверки начнутся с «чистого листа» знаний об аудите со стороны проверяющих. Тем более что у проверяющих нет квалификационных аттестатов.	Заинтересованы в снижении стоимости аудиторских услуг при сохранении уровня качества проведения аудита.	Внешний контроль качества должен поддерживать необходимый уровень технологий проведения аудита.
7. Несмотря на активизацию в последние годы международного сотрудничества в сфере аудита, уровень вовлеченности российской аудиторской профессии в международную деятельность остается низким.	Дочерние структуры международных аудиторско-консалтинговых групп доминируют на российском рынке аудита, и переход на МСА как нормативную базу является существенным шагом вовлечения в международную деятельность. Возникает вопрос о защите российского рынка аудита от негативных воздействий мирового рынка.	Невысокий уровень вовлеченности российского бизнеса в международный оборот задает относительно невысокий спрос на международные аудиторские услуги.	Интернационализация аудиторской деятельности снижает стоимость и риски международной деятельности российского бизнеса.

стимулировать создание или объединение в крупные региональные аудиторские компании, способные противостоять усилению конкуренции на аудиторском рынке, а также в полном объеме выполнять все требования аудиторских стандартов. Они должны включать в себя не менее 12-15 аудиторов, в том числе 1-2 аудитора с новыми квалификационными аттестатами и 1 контролера качества. Такая фирма позволит превратить руководителей мелких аудиторских компаний в партнеров и улучшить методическую работу по соблюдению аудиторских стандартов. Но требуется осуществить достаточно серьезные усилия руководителям действующих компаний, чтобы реализовать данную идею в целях сохранения регионального бизнеса.

2. Разработка новой «Белой книги» аудиторских СРО, где были бы зафиксированы новые организационные подходы объединения физических или юридических лиц для целей саморегулирования.

3. Формирование системы взаимодействия аудиторских фирм и рейтинговых агентств с целью снижения бизнес-рисков и стоимости внешнего финансирования для экономических субъектов. Рейтингование клиентов широко развивается в банковском бизнесе, и на основании его осуществляется оценка рисков и расчет резервов. Внешнее подтверждение этих данных усиливает достоверность подобных данных и снижает риски для финансовых учреждений и ставки процента для законопослушных клиентов.

4. Разработка «дорожных карт» взаимодействия регулятора, аудиторов и пользователей отчетности по достижению поставленных целей.

5. Обсуждение вопроса о введении «обязательной обзорной проверки» с целью расширения масштабов аудиторского рынка и создании комплексной системы контроля на

рынке России, а также расширения достоверной базы рейтингования.

6. Признать дисциплинарную систему саморегулирования правовым элементом наряду с КоАПом и уголовным правом. Согласно статье 2.5 КоАП «Принцип недопустимости повторного административного наказания за одно и то же административное правонарушение, никто не может нести административную ответственность дважды за одно и то же административное правонарушение». Следовательно, надо дополнить статью 2.1. «Административная ответственность»:

1. Административная ответственность является видом юридической ответственности за нарушение предписания или запрета, предусмотренного федеральным законом, законом субъекта Российской Федерации, принятым в соответствии с федеральным законом, или законом субъекта Российской Федерации нормативным правовым актом, если за такое нарушение не установлена уголовная ответственность, и/или нормой саморегулирования».

Следовательно, статья 29.29 не будет применяться к российским аудиторам, они находятся под нормами саморегулирования, а «заведомо ложное аудиторское заключение» - норма уголовного права! Норма будет применяться для белорусских, казахских и т.д. аудиторов, которые будут оперировать на российском рынке в рамках договоренности ЕАЭС.

7. СРО аудиторов необходимо начать вести реестр партнеров (собственников и руководителей) аудиторских фирм. Согласно требованиям международного стандарта образования аудиторов, у них должна быть отдельная обучающая программа. Реестр партнеров – это одновременно и резерв на выдвижение в качестве руководителя аудиторской компании, что призвано повысить ответственность руководства за состояние внутреннего контроля в аудиторской фирме.

Предложенные меры должны позволить сформировать эффективную концепцию дальнейшего развития аудиторской деятельности в Российской Федерации и позволить вывести российский рынок аудита из кризиса.

Литература:

1. Иванова В.Н., Гузов Ю.Н., Безденежных Т.И. Технологии муниципального управления: Учебное пособие.- М.: Финансы и статистика, 2003.-396с.:

2. Третьяк В.П. Формирование Форсайта и развитие гражданского общества/ В сб.: Наука. Инновации. Образование. Выпуск 2. М.: Языки славянской культуры. 2007. с. 145

3. Гузов Ю.Н. Интегрированная отчетность в образовании. // Аудит. № 12, 2015.

4. Новое аудиторское заключение: повышение уровня прозрачности аудита финансовой отчетности. 2013. // <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-New-Auditors-Report-Enhancing-Auditor-Communications-Russian.pdf> Дата обращения 30.05.2016.

References:

1. Ivanova V. N., Guзов Y.N., Bezdenezhnykh T.I. Ivanova V. N., Guзов Y.N., Bezdenezhnykh T.I. Technologies of municipal management: Text-book.- M.: Finances and statistics, 2003.- pg. 396.:

2. Tretyak B.P. Foresight formation and development of civil community/ In the book.: Science. Innovation. Education. Issue 2. M.: Languages of Slavic culture. 2007. pg. 145

3. Guзов Y.N. Integrated reporting in education. // Audit. № 12, 2015.

4. The new auditor's report: Enhancing the transparency of financial auditing reports. 2013. // <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-New-Auditors-Report-Enhancing-Auditor-Communications-Russian.pdf> Date of the application 30.05.2016.

«Арктика и геополитические интересы ведущих игроков региона»

Издательства World Economy S.L., ФРГ; международного научно-практического журнала «АУДИТ», Россия; международного союза общественных объединений – МАДЕНМ, Россия; при участии Московского Государственного Университета имени М.В. Ломоносова (МГУ), по организации и проведению в сентябре-октябре 2016 года в Москве международного форума:

«Арктика и геополитические интересы ведущих игроков региона»

На форуме планируется рассмотреть вопросы состояния, тенденций и перспектив развития Северного морского пути (СМП) в России и в других заинтересованных странах. Основное внимание на форуме будет уделено политическим, технологическим и экономическим аспектам использования СМП в условиях развития конкуренции за обладание ресурсами Арктики и поиска новых эффективных транспортных путей перевозки грузов морем.

Цели форума:

- продемонстрировать странам, имеющим особый опыт в области арктических операций, преимущества СМП;
- создать предпосылки для развития сотрудничества международных экономических и дипломатических кругов стран, заинтересованных в развитии экономических и политических связей по вопросам СМП и Арктики в целом.

На форуме планируются выступления:

- специального представителя Президента Российской Федерации по международному сотрудничеству в Арктике и Антарктике, члена-корреспондента РАН Чилингарова Артура Николаевича (в процессе согласования);
- немецкого эксперта и юриста г. Филиппа Гермеса по вопросам эксплуатации СМП и западноевропейским перспективам, а также о политических, экономических и таможенных аспектах СМП;
- представителя Русского Географического общества;
- представителя ФГУП «Росатомфлот»;
- предпринимателя и эксперта британских деловых кругов Алека Мортена (в процессе согласования).

Планируемое количество участников – от 30 до 50.

Будут приглашены участники из ФРГ, Великобритании, США, Канады, Японии, Китая.

КИРЕЕВА В.В.,

аспирантка кафедры аудита,

Ростовский государственный экономический университет (РИНХ),

vika.kireyeva@bk.ru

Теоретическое исследование сущности налогового аудита и определение его места в системе аудиторско-консалтинговых услуг

Аннотация: В статье исследована сущность налогового аудита и выделены основные подходы к трактовке данного понятия. По результатам анализа научных трудов и действующей нормативно-правовой базы предложено рассмотрение налогового аудита в рамках широкого и узкого подходов. Представлена авторская трактовка понятия «налоговый аудит».

Ключевые слова: налоговый аудит, аудит, сопутствующие аудиту услуги, прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги.

KIREYEVA V.V.,

postgraduate of Audit Department,
Rostov State University of Economics

Theoretical research of essence of tax audit and its location in the system of audit and consulting services

Abstract: The article is analyzed the essence of tax audit and the basic approaches to the interpretation of it. According to the analysis of scientific papers and valid legal acts it is proposed consideration of tax audit within the framework of broad and narrow approaches. The author's interpretation of the concept of «tax audit» based on the definition and justification of its place in the system of auditing and consulting services is presented.

Keywords: tax audit, audit, audit-related services, other services connected with auditing.

На сегодняшний день, исходя из потребностей, диктуемых экономическими субъектами информационного (постиндустриального) общества, происходит расширение границ понятия «аудит» – и как следствие – наряду с традиционной формой проверки получают развитие новые направления аудита (экологический аудит, управленческий аудит, кадровый аудит, налоговый аудит, инвестиционный аудит и прочие). О прогрес-

сивном характере эволюции аудита также свидетельствует и то, что происходит расширение и уточнение состава сопутствующих аудиту услуг и прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью. В этих условиях необходимо переосмысление существующих взглядов на аудиторско-консалтинговую деятельность, на виды аудиторско-консалтинговых услуг, определение их соотношения и взаимосвязи между собой.

Целью настоящего исследования является анализ сущности налогового аудита и определение его места в системе аудиторско-консалтинговых услуг в контексте происходящих изменений.

Понимание сущности налогового аудита и последующее отражение ее в формулировке понятия невозможно без обобщения и систематизации результатов ранее

Таблица 1. Сравнительная характеристика налогового аудита как аудиторско-консалтинговой деятельности и налогового аудита как формы государственного контроля налоговых органов [Составлена на основе:3,12, 16].

Параметр сравнения	Налоговый аудит как внутренний контроль со стороны налоговых органов	Налоговый аудит как аудиторско-консалтинговая деятельность
По основе функционирования	Государственная (некоммерческая) деятельность.	Коммерческая деятельность.
По заказчику	Налогоплательщик (юридическое или физическое лицо).	Аудируемый экономический субъект (решение учредителей и/или руководства организации).
По субъектам	Государственные служащие подразделений налогового аудита Федеральной налоговой службы.	Аудиторско-консалтинговые группы, индивидуальные аудиторы.
По объектам	Заявления, возражения, жалобы налогоплательщиков, материалы по результатам деятельности налоговых органов (материалы камеральных и выездных проверок и т.д.), а также документы, дополнительно предоставленные налогоплательщиком.	Налоговая и бухгалтерская (финансовая) отчетность экономического субъекта, его первичные документы, налоговые регистры, договоры и другие документы.
По виду правоотношений	Административные правоотношения.	Гражданско-правовые отношения.
По степени независимости	Подчинение подразделений налогового аудита Федеральной налоговой службы руководителю (заместителю - на основании приказа) ФНС.	Имеются ограничения, если речь идет о проведении процедур налогового аудита в рамках обязательной либо инициативной проверки
По основанию проведения	Жалоба (возражение) налогоплательщика на результаты налоговой (камеральной) проверки.	Гражданско-правовой договор об оказании аудиторских услуг (налогового аудита).
По назначению	Совершенствование работы налоговых органов, развитие внесудебных механизмов урегулирования налоговых споров.	Независимая проверка состояния систем налогового и бухгалтерского учета, отчетных финансовых документов.
По целям	Выражение мнения о законности и обоснованности обжалуемых налогоплательщиком действий (бездействий) налоговых органов.	Цель зависит от вида услуги.
По задачам	Объективная проверка обоснованности жалоб на результаты налоговых проверок и урегулирование налоговых споров до суда, доведение до судебной стадии разрешения спора только обоснованных и законных решений.	<ul style="list-style-type: none"> • Получение полной, достоверной и объективной информации о правильности исчисления налоговых обязательств в соответствии с нормами налогового законодательства, а также полноты и своевременности перечисления их в бюджет; • Предупреждение возможных претензий и штрафных санкций, связанных с нарушением законодательства по налогам и сборам (защита налогоплательщика); • Помощь в определении возможной оптимизации налогообложения аудируемого субъекта и др.
По функциям	Контрольная функция (внутренний контроль налоговых органов).	Набор функций зависит от вида оказываемой аудиторско-консалтинговой услуги.
По оплате	Безвозмездная основа.	Возмездная основа.
По итоговым документам	Экспертное заключение (с экспертной оценкой и выводом о законности и обоснованности обжалуемых действий (бездействий) должностных лиц налогового органа) по результатам рассмотрения материалов проверки и возражений налогоплательщика.	Определяется в зависимости от видов услуг по налоговому аудиту, указанных в договоре.

проведенных исследований в этой области. Контекстный анализ научной литературы, в первую очередь, позволил выявить проблему отсутствия единой терминологической базы, используемой исследователями:

ученые используют ряд терминов, близких по значению к термину «налоговый аудит». В ряде работ достаточно трудно прослеживается грань, отличающая термин «налоговый аудит» от терминов «аудит налого-

обложения», «аудиторские услуги в сфере налогообложения», «аудит системы налогообложения предприятий», «аудит расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами», «аудит налоговых обязательств» и пр., либо

содержание названных терминов, используемых авторами, не раскрывается.

Комплексный анализ трактовок, предлагаемых авторами, позволил сделать вывод о существовании двух концептуальных подходов к рассмотрению категории «налоговый аудит»:

1. Налоговый аудит как внутренний контроль налоговых органов;

2. Налоговый аудит как аудиторско-консалтинговая деятельность.

Такое разделение взглядов сложилось исторически. Возникновение в отечественной аудиторской практике категории «налоговый аудит» берет начало с конца прошлого столетия. В конце 90-х годов основателем ФБК С.М. Шапигузовым был поставлен вопрос о необходимости проверки налоговой отчетности экономических субъектов. На его взгляд, «...альтернатива выглядит следующим образом: либо такую проверку осуществляют налоговые органы, либо независимые аудиторские организации, при этом второй вариант предпочтительнее, так как квалификация таких аудиторов значительно выше, проведенный ими аудит бухгалтерской отчетности, несомненно, станет хорошей базой для проверки налоговых отчетов» [17].

Выделим ряд существенных различий между этими подходами и сгруппируем их в таблице 1.

Из таблицы видно, что базовое различие между двумя выделенными подходами лежит в основе функционирования налогового аудита как вида деятельности. Налоговый аудит как внутренний контроль налоговых органов представляет собой сугубо государственную деятельность и проводится в рамках административно-правовых отношений, о чем свидетельствуют выявленные объекты и субъекты этой деятельности, а также присутствие характера подчинения вышестоящему звену (руководству ФНС). Налоговый аудит как форма налогового контроля проводится государственными служащими специальных подразделений налогового аудита в структуре налоговых органов ФНС на основании заявлений (жалоб, возражений и т.д.) налогоплательщиков. Налоговый аудит, рассматриваемый как аудиторско-консалтинговая деятельность, в свою очередь, представляет собой форму предпринимательской деятельности, действующей в рамках гражданско-правовых отношений на основании гражданско-правового договора возмездного оказания услуг. Исходя из этого имеют место различия и в назначении, целях и задачах этих двух форм деятельности.

Большинство авторов, рассматривающих налоговый аудит с точки зрения первого концептуального подхода - как внутренний контроль налоговых органов (Аршинов И.В., Аниськина Е.В., Басиев М.К. и др.), говорят о наличии функции контроля у вышестоящих налоговых органов за деятельностью нижестоящих налоговых органов на предмет соблюдения последними требований законо-

дательства. Помимо этого, рядом авторов, разделяющих этот концептуальный подход (Яруткина Н.А., Миронова О.А., Ханафеев Ф.Ф.), налоговый аудит рассматривается двояко: с одной стороны, как система, выступающая механизмом досудебного урегулирования налоговых споров, возникающих между налогоплательщиками и проверяющих их налоговых органов, а с другой - как механизм контроля за соблюдением законодательства налоговыми органами в своей деятельности, а также оценки качества их деятельности, разработки предложений по повышению их эффективности.

В рамках второго концептуального подхода, рассматривающего налоговый аудит как аудиторско-консалтинговую деятельность, можно выделить три основных точки зрения ученых:

1) Налоговый аудит как отдельное самостоятельное направление аудита (Бажин И.А., Каширина М.П., Усатова Л.В., Шешукова Т.Г., Орлов Д.В.);

2) Налоговый аудит как комплексная система аудиторских услуг (Деева Е.А., Крячко М.С., Попова Л.В., Никулина Л.Н.);

3) Налоговый аудит как вид сопутствующих услуг по налоговым вопросам (Лабынцев Н.Т., Кислая И.А., Товма Н.А., Заббарова О.А., Абдуллина Э.Ф., Резниченко Д.С.).

Первая точка зрения сводится к рассмотрению налогового аудита в узком смысле. Группа исследователей, разделяющих такую точку зрения, рассматривает налоговый аудит как независимую проверку налоговой и бухгалтерской отчетности аудируемого лица на предмет ее достоверности, а также на предмет соответствия порядка формирования, отражения в учете и уплаты клиентом установленных налогов во всех существенных аспектах норм действующего законодательства. Такой точки зрения придерживается большинство ученых, чьи труды были исследованы.

Представители второй группы исследователей говорят о налоговом аудите как о комплексной системе аудиторских услуг, включающей в себя не только проверку степени достоверности бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности клиента и ее соответствия нормам действующего законодательства, но также и ряд сопутствующих аудиту услуг и прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью. К примеру, Попова Л.В., Никулина Л.Н. в рамках сопутствующих аудиту услуг (согласованных процедур) называют экспертизу налоговых платежей клиента, а в рамках прочих, связанных с аудиторской деятельностью, услуг - выявление налоговых рисков и резервов снижения налоговой нагрузки на бизнес [13]. Таким образом, в этом случае можно вести речь о трактовке данного понятия в широком смысле слова.

Авторы, разделяющие третью точку зрения, определяют налоговый аудит как самостоятельную сопутствующую услугу, подчеркивая его инициативный (необязательный) характер. Некоторые авторы (Тов-

ма Н.А.) говорят о проведении налогового аудита в рамках перечня согласованных процедур, которые проводит аудитор по отношению к налоговым обязательствам с целью формирования мнения о соответствии бухгалтерской (финансовой), а также налоговой отчетности клиента и его финансово-хозяйственной деятельности во всех существенных аспектах нормам действующего налогового законодательства [15]. Другие (Евстафьева Е.М., Гринченко К.А.) рассматривают налоговый аудит в качестве сопутствующей аудиту услуги в составе обзорной проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности [11, С.41].

Кроме того, можно выделить еще одну группу ученых, трактующих в своих работах налоговый аудит как специальное аудиторское задание (Кришталева В.И., Казачкова Е.Н., Кисилевич Т.И., Хачемизова Е.Н., Малик Д.Г., Косова Н.С., Мамаева У.З., Абдурахманова А.К.). Такой подход имел право на существование до 11.07.2011 г. Однако на сегодняшний день он устарел в связи с развитием и совершенствованием нормативно-правовой базы и вступлением в действие с 30.10.2011 ФСАД 8/2011 «Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам» и ФСАД 9/2011 «Особенности аудита отдельной части отчетности» [2]. В современной терминологии понятие «специальное аудиторское задание» практически не употребляется. Вместо него используются понятия, четко определяющие тип оказываемой услуги в соответствии с новыми российскими аудиторскими стандартами и международными стандартами аудита (например, согласованные процедуры в отношении расчетов по налогам и сборам и т.д.).

Вышеизложенное говорит о необходимости глубокого понимания изменений, происходящих в нормативно-правовой базе аудиторской деятельности в ходе исследования сущности налогового аудита, а также использования сложившейся в ходе ее динамичного развития современной терминологии.

Анализ научных трудов, содержащих особенности различных подходов к пониманию сущности налогового аудита, анализ действующего законодательства в РФ послужили базой исследования сущности налогового аудита и позволили сформировать авторский подход к пониманию рассматриваемой проблематики.

На наш взгляд, раскрывая сущность налогового аудита, следует принимать во внимание эволюционные изменения аудита как науки и практики. Экономическим субъектам уже недостаточно информации, касающейся оценки степени достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, сегодня они все больше становятся заинтересованными «в услугах, направленных на оценку бизнеса и выработку рекомендаций, направленных на ее повышение» [7]. В этой связи меняется концептуальное понимание аудита. Понятие аудит уже только условно связано с «традиционным» пониманием ау-



Рис. 1. Аудит бизнеса

дита - аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, содержание которого раскрыто п. 3 ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ. На сегодняшний день речь идет о процессе перехода от аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности к аудиту бизнеса[9].

Аудит бизнеса профессорами Бульга Р.П. и Мельник М.В предлагается рассматривать как «процесс, посредством которого компетентное независимое лицо накапливает и оценивает свидетельства об информации, поддающейся количественной оценке и относящейся к соответствующей бизнес-системе, чтобы определить и выразить в своем заключении или ином публичном сообщении степень соответствия этой информации общепринятым критериям» [8]. Предлагаемая ими категория «аудит бизнеса» не отрицает традиционное, нормативно закрепленное Федеральным

законом «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ определение аудита, но расширяет его, формируя комплексный характер аудиторских услуг. Так, аудит бизнеса наряду с «традиционным» аудитом бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудитом консолидированной бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудитом отдельной части бухгалтерской (финансовой) отчетности и аудитом специальной отчетности включает в себя также комплекс сопутствующих аудиту услуг и комплекс прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью. Представим содержание аудита бизнеса на рисунке 1.

Важно отметить, что приведенная классификация услуг является сегодня весьма условной. Связано это с осуществляемой корректировкой состава услуг, оказываемых в рамках аудиторской деятельности наряду с происходящими концептуальными переменами в области аудита. Министерство

финансов РФ в декабре прошлого года предложило в качестве проекта документ, уточняющий перечень видов аудиторских услуг [5]. В частности, в этом документе приводится уточнение перечня сопутствующих аудиту услуг.

К сопутствующим аудиту услугам предлагается относить исследование предмета задания заказчика посредством выполнения согласованных с ним и (или) иным лицом процедур, компиляция информации, а также осуществляемые обзорные проверки информации и прочие проверки предмета задания заказчика.

В зависимости от степени обеспечиваемой уверенности в предмете задания заказчика аудиторские услуги предлагается подразделять на:

- 1) услуги, обеспечивающие разумную уверенность в предмете задания заказчика;
- 2) услуги, обеспечивающие ограниченную уверенность в предмете задания заказчика;
- 3) услуги, не обеспечивающие уверенность в предмете задания заказчика.

Учитывая эти особенности, представляется возможным рассмотрение с позиций аудита бизнеса и налогового аудит как одно из его направлений. Рассмотрение особенностей, раскрывающих сущность налогового аудита, предлагаем провести через призму двух подходов.

Первый подход выделим как узкий. В рамках этого подхода, по нашему представлению, налоговый аудит следует рассматривать как комплекс аудиторских услуг, оказываемых в рамках аудиторской деятельности, включающий в себя аудит налоговой отчетности, осуществляемый в соответствии с ФСАД 8/2011 «Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам», аудит отдельных частей отчетности, связанных с расчетами по налогам и сборам, осуществляемый в соответствии с ФСАД 9/2011 «Особенности аудита отдельной части отчетности», а также согласованную процедуру, связанную с расчетами по налогам и сборам в рамках сопутствующих аудиту услуг, осуществляемую в соответствии с ФПСАД №30 «Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации».

В то же время нельзя не учитывать, что налоговому аудиту как услуге, оказываемой аудиторскими фирмами и индивидуальными аудиторами, свойственна двойственность. С одной стороны, в рамках налогового аудита могут быть оказаны аудиторские услуги в рамках осуществления аудиторской деятельности. С другой стороны, приемы налогового аудита как независимой проверки налоговой отчетности, правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налоговых платежей могут успешно применяться в рамках проведения аудиторских процедур при оказании различных аудиторско-консалтинговых услуг. Учитывая этот момент, представляется возможным вести речь о широком подходе к пониманию



Рис. 2. Подходы к пониманию налогового аудита

налогового аудита с позиции рассмотрения его как комплекса, состоящего из аудиторских услуг, оказываемых в рамках аудиторской деятельности, в отношении расчетов по налогам и сборам, а также процедур, применяемых при оказании аудиторско-консалтинговых услуг. При таком подходе

налоговый аудит рассматривается как аналог аудита бизнеса.

Выделенные подходы представлены на рисунке 2 и подробно раскрыты в таблице 2.

Отметим, что налоговый аудит может дополняться широким спектром прочих услуг. Например, очень часто налоговый аудит со-

четается с налоговым консультированием – аудитор в дополнение к проверке, проведенной в рамках налогового аудита, может определять законность схем оптимизации налоговых платежей, налоговых режимов, применяемых проверяемым хозяйствующим субъектом, выработать рекомен-

Таблица 2. Детализация подходов к пониманию налогового аудита [Составлена на основе 1,2,5].

Выделяемые подходы			Широкий подход	Узкий подход
			Налоговый аудит как процедура	Налоговый аудит как аудиторские услуги, оказываемые в рамках аудиторской деятельности
Услуги, оказываемые в рамках аудиторской деятельности	Услуги, оказываемые в рамках аудита	Услуги, обеспечивающие разумную уверенность в предмете задания заказчика	1) аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности, включая консолидированную финансовую отчетность; 2) аудит части бухгалтерской (финансовой) отчетности, части консолидированной финансовой отчетности (за исключением аудита статьи расчеты с бюджетом по налогам и сборам); 3) аудит отчетности, содержащей финансовую информацию, систематизированную по специальным правилам (за исключением налоговой отчетности); 4) аудит части отчетности, содержащей финансовую информацию, систематизированную по специальным правилам (за исключением аудита статьи «расчеты с бюджетом по налогам и сборам»).	1) Аудит налоговой отчетности; 2) Аудит отдельных частей отчетности, связанных с расчетами по налогам и сборам
	Услуги, оказываемые в рамках сопутствующих аудиту услуг	Услуги, обеспечивающие разумную уверенность в предмете задания заказчика	1) обзорная проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности, включая консолидированную финансовую отчетность; 2) обзорная проверка части бухгалтерской (финансовой) отчетности, части консолидированной финансовой отчетности (за исключением аудита статьи «расчеты с бюджетом по налогам и сборам»); 3) обзорная проверка отчетности, содержащей финансовую информацию, систематизированную по специальным правилам; 4) обзорная проверка части отчетности, содержащей финансовую информацию, систематизированную по специальным правилам (за исключением аудита статьи «расчеты с бюджетом по налогам и сборам»); 5) обзорная проверка иной финансовой информации прошедших периодов; 6) выполнение заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность в финансовой информации, не относящейся к прошедшим периодам; 7) выполнение заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность в финансовой информации, не относящейся к прошедшим периодам;	
		Услуги, не обеспечивающие уверенность в предмете задания заказчика	1) исследование предмета задания заказчика посредством выполнения согласованных с ним и (или) иным лицом процедур; 2) компиляция информации, включая компиляцию в части информации по налогам и сборам.	1) Согласованная процедура, связанная с расчетами по налогам и сборам

	<p>Услуги, оказываемые в рамках прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью</p>		<p>1) постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, бухгалтерское консультирование; 2) налоговое консультирование, постановка, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций; 3) управленческое консультирование, связанное с финансово-хозяйственной деятельностью, в том числе по вопросам реорганизации организаций или их приватизации; 4) проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях. 5) юридическая помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью, включая консультации по правовым вопросам, представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и органах местного самоуправления</p>	
--	---	--	--	--

дации по минимизации налоговых рисков и т.д. Такое сочетание связано напрямую с интересом экономических субъектов-клиентов в разрешении имеющихся у них проблем (нарушений) на стадии их выявления. Поэтому на практике граница между налоговым консультированием и налоговым аудитом оказывается достаточно размытой. Тесноту связи прочих услуг с налоговым аудитом обуславливает необходимость обращения аудитора при оказании прочих услуг к информации, полученной по результатам проведения аудиторских процедур в процессе налогового аудита. Поэтому налоговое консультирование является своего рода логическим продолжением налогового аудита. Однако, на наш взгляд, не совсем корректно было бы говорить о слиянии или об отождествлении их содержания.

Таким образом, исследование показало, что налоговый аудит следует рассматривать как один из видов аудиторских услуг и как процедуру, используемую при оказании широкого спектра аудиторско консалтинговых услуг. С точки зрения узкого подхода под налоговым аудитом следует понимать комплекс аудиторских услуг, оказываемых в рамках аудиторской деятельности, включающий в себя: 1) аудит налоговой отчетности, 2) аудит отдельных частей отчетности, связанных с расчетами по налогам и сборам, 3) согласованную процедуру, связанную с расчетами по налогам и сборам, дополняемую на практике широким спектром прочих услуг, например, налоговым консультированием.

Результаты проведенного исследования и предложенная трактовка понятия «налоговый аудит», на наш взгляд, углубляют и расширяют научные представления о сущности категории «налоговый аудит». Отдельные положения могут послужить

опорной точкой для последующего развития методологических и методических подходов к его организации и проведению.

Литература:

1. Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ, с изменениями и дополнениями // Справочно-правовая система «Консультант Плюс»: [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс»;

2. Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности и внесении изменения в федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 5/2010) «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита», утвержденный приказом Министерства финансов Российской Федерации от 17 августа 2010 г. № 90н» (вместе с «ФСАД 7/2011. Федеральный стандарт аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства», «ФСАД 8/2011. Федеральный стандарт аудиторской деятельности «Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам», «ФСАД 9/2011. Федеральный стандарт аудиторской деятельности «Особенности аудита отдельной части отчетности») (Зарегистрировано в Минюсте России 06.10.2011 №21986): Приказ Минфина РФ от 16.08.2011 №99н // Справочно-правовая система «Консультант Плюс»: [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс»;

3. Об утверждении Концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013 - 2018 годы: Приказ ФНС России от 13.02.2013 № ММВ-7-9/78@ // Справочно-правовая система «Консультант Плюс»: [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс»;

4. Протокол Совета по аудиторской деятельности при Минфине России от 22.12.2011 № 3 (Извлечение) // Справочно-правовая система «Консультант Плюс»: [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс»;

5. О внесении изменения в Правила раскрытия федеральными органами исполнительной власти информации о подготовке проектов нормативных правовых актов и результатах их общественного обсуждения, утвержденные постановлением Правительства Российской Федерации от 25 августа 2012 г. № 851: Проект постановления Правительства Российской Федерации // Информация официального сайта Министерства финансов Российской Федерации: [Электронный ресурс] / Доступ из <http://www.minfin.ru/ru/performance/audit/legislation/>;

6. Бобылев С.В. Как быть, если клиенту необходимо заключение по специальному аудиторскому заданию / С.В. Бобылев // Аудиторские ведомости. 2014. №1 // Справочно-правовая система «Консультант Плюс»: [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс»;

7. Богатая И.Н. Исследование сущности аудита бизнеса и методологический подход к структуризации его объектов / И.Н. Богатая, А.Н.Кизилов // Современные проблемы науки и образования. 2015. №1(часть 1). URL: <http://www.science-education.ru/ru/article/view?id=17812>(дата обращения: 05.02.2016);

8. Булыга Р.П. Аудит бизнеса. Практика и проблемы развития: монография / Р.П. Булыга, М.В. Мельник; под ред. Р.П. Булыги. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. - 263 с.;

9. Булыга Р.П. Методологические проблемы учета, анализа и аудита интеллектуального капитала: диссертация на соискание

ние ученой степени доктора экономических наук по специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Роман Петрович Булыга. - М., 2005. - 378с.;

10. Городилов М. А. Сопутствующие аудиту услуги: практика применения стандартов // Налоговая политика и практика, 2009. №7 (79). С.36-43;

11. Евстафьева Е.М. Исследование нормативно-правовой базы налогового аудита хозяйствующих субъектов и пути ее совершенствования / Е.М. Евстафьева, К.А. Гринченко // Учет и статистика. 2014. №2(34). С.37-44;

12. Исаев А.К. Организация работы подразделений налогового аудита // Вестник Ростовского государственного экономического университета «РИНХ». 2009. №2. С.248-256;

13. Попова Л.В., Никулина Л.Н. Аудит налогообложения: учеб.пособие. - М.: Дело и Сервис, 2009. - 192 с.;

14. Попов М.В. Налоговый аудит в структуре аудиторской деятельности // Аудиторские ведомости. 2009. №11 // Справочно-правовая система «Консультант Плюс»: [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс»;

15. Товма Н.А. Совершенствование методики проведения налогового аудита / Н.А. Товма // Доступ из <https://www.group-global.org/en/node/5131>;

16. Угрюмова М.А. Основные различия в проведении налогового аудита аудиторскими фирмами и налоговыми органами / М.А. Угрюмова // Экономические науки. 2012. №2(87). С.296-300;

17. Шапигузов С.М. Кризис жанра, или «что делать» аудитору, пока правительство ищет, «кто виноват» (размышления практика о налоговом аудите). // Финансовые и бухгалтерские консультации. 1998. №10. С.158.

References:

1. On auditing activities: Federallawfrom December, 30, 2008 № 307FZ, with amendments // [Electronic resource]. Access from legal reference system Consultant+;

2. On approving of the Russian Audit Standards and amendments to the Russian Audit Standard5/2010 «The auditor's duties on consideration of unfair actions during audit» approved by the order of the Ministry of Finance of Russian Federation on the 17th of August, 2010 №90n» (along with Russian Audit Standard7/2011. «Audit evidence», Russian Audit Standard8/2011.«Features of audit of the special statements», Russian Audit Standard 9/2011.«Features of audit of the separate statements») (registered in the Ministry of justice of the Russian Federation on the 06th of October, 2011 №21986) // [Electronic resource]. Access from legal reference system Consultant+;

3. On approving of the Concept of development of mediation settlement of tax disputes in system of tax authorities of Russian Federation for 2013 - 2018: The order of the Federal tax service of Russia on the 16th of August, 2011 №99n // [Electronic resource]. Access from legal reference system Consultant+;

4. Minutes of the Auditing Board under the Ministry of Finance of Russia from the 22th of December, 2011 № 3 (the excerpt) // [Electronic resource]. Access from legal reference system Consultant+;

5. On amendments to the Rules of disclosure by the Federal Executive bodies of information on preparation of drafts of normative legal acts and results of their public discussion, approved by the resolution of the Government of Russian Federation from the 25th of August, 2012. №851: The draft resolution of the Government of Russian Federation // The official web site of the Ministry of Finance of Russian Federation. // [Electronic resource]. Access from <http://www.minfin.ru/ru/performance/audit/legislation/>;

6. Bobylev S. What if the client needs an opinion on special-purpose audit / Auditing bulletin. 2014. №1 // [Electronic resource]. Access from legal reference system Consultant+;

7. Bogataya I. The studying of the nature of audit business and a methodological approach to the structuring of its objects / Modern problems of science and education. 2015. №1 (part 1). URL: <http://www.science-education.ru/ru/article/view?id=17812> (date of access: 05.02.2016);

8. Bulyga R. Audit of business. Practice and problems of development: monograph. / edited by R.P. Bulyga, M.V. Mel'nik. -M.: UNITI-DANA, 2013. - 263 p.;

9. Bulyga R. Methodological problems of accounting, analysis and audit of intellectual capital: the dissertation on competition of a scientific degree of the doctor of economic Sciences. - M., 2005. - 378p.;

10. Gorodilov M. Audit-related services: practice of application of standards // Tax policy and practice, 2009. №7 (79). p.36-43;

11. Ephstapheva E., Grinchenko K. The research of the legal base of tax audit of business entities and the ways of its perfection / Accounting and statistics, 2014. №2 (34). p.37-44;

12. Isaev A. The organization of work of the tax audit divisions // Bulletin of the Rostov state university of economics. 2009. №2. P.248-256;

13. Popova L., Nikulina L. Audit of taxation: the textbook. - M.: Business and Service, 2009. - 192 p.;

14. Popov M. The tax audit in the structure of auditing // Auditing bulletin. 2009. №11 // [Electronic resource]. Access from legal reference system Consultant+;

15. Tovma N. Improving the methods of the tax audit // Access from <https://www.group-global.org/en/node/5131>;

16. Ugrumova M. The main differences in the conduct of the tax audit by audit firms and tax authorities // Economic science. 2012. №2(87). p.296-300;

17. Shapiguzov S. The crisis of the genre, or «what to do the auditor while the government is looking for «who is to blame» (the practitioner's reflection of the tax audit) // Financial and accounting consultations. 1998. №10. p.158.

Надбавки за разъездную работу, установленные локальными актами, взносами не облагаются

Компания выплачивала работникам надбавки за разъездной характер работы на основании положения об оплате труда и дополнения к положению о производстве работ вахтовым методом и разъездном характере работ. Размер надбавки и характер работы устанавливался приказом. Указанные выплаты не включались в базу для начисления страховых взносов на основании подпункта «и» пункта 2 части 1 статьи 9 закона 212-ФЗ.

По результатам выездной проверки ПФ доначислил компании взносы, пени и штраф, указав, что компания неправомерно самостоятельно квалифицировала спорную надбавку за разъездной характер работы как надбавку за особые условия труда. Спорная надбавка, по мнению фонда, фактически является составной частью заработной платы и подлежит включению в базу для начисления взносов.

Суды трех инстанций (дело № А47-7869/2015) отменили решение фонда, установив, что выплата надбавки за разъездной характер работы установлена локальными нормативными актами.

Суды (постановление кассации Ф09-3962/2016 от 17.05.2016) пояснили, что данные выплаты носят компенсационный характер, направлены на возмещение понесенных работником расходов, связанных с исполнением трудовых функций и разрешенных работодателем, не входят в систему оплаты труда, не являются доходом (экономической выгодой) работников и не облагаются взносами.

Источник: Audit-it.ru

А.Д. ЧЕРКАЙ,
Аудитор, профессор
cherkay_ad@mail.ru



Наглядное представление моделей бухгалтерского учета на поле шахматного баланса

Аннотация: В работе обосновывается принципиальная возможность увеличения наглядности представления бухгалтерских шахматных моделей учета за счет расположения на поле шахматного баланса кредитуемых счетов по столбцам и дебетуемых счетов по строкам в порядке их записи в проводках операций.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, проводки, шахматная модель.

A.D. Cherkay,
Auditor, professor

Visual representation of the accounting matrix models on the chessboard

Abstract: the paper substantiates the fundamental possibility of increasing the visibility of presentation of the accounting matrix models at the expense the location on the chessboard credit accounts in columns and debit accounts in rows in order of the accounting entries.

Keywords: accounting, entries, model, accounting matrix.

> Введение

Наиболее распространенными наглядными моделями классических задач бухгалтерского учета считаются изображения их проводок в виде графов (схем) [1, с. 144-148], вершины которых представляют собой геометрические фигуры, для каждого типа счета своего вида, соединенные линиями со стрелками, отражающими проводки. Эти иконографические модели встречались еще у Е.Е. Сиверса, но широкое распространение получили благодаря Э. Шмаленбаху [1,

с. 133]. Анализ этих схем обычно сопровождается рассмотрением разработанного еще в девятнадцатом столетии Д. Росси [2] шахматного оборотного баланса с единым порядком следования в нем кредитуемых счетов по столбцам и дебетуемых по строкам. В настоящей работе с целью увеличения наглядности представления моделей учета предлагается использовать поле шахматного баланса, отличающееся от шахматного оборотного баланса тем, что в нем для каждой анализируемой модели кредитуемые счета

по столбцам и дебетуемые по строкам располагаются в порядке упорядоченной записи их в проводках учета. Получаемый при этом эффект увеличения наглядности отражения проводок базовых классических моделей учета позволяет применять для их представления и анализа предлагаемое автором поле шахматного баланса.

> 1. Модель учета товаров Л. Пачоли

На рисунке 1 представлена взятая нами из работы Я.В. Соколова [1, с. 144] иконогра-

Таблица 1. Пример шахматной модели Пачоли

Дебетуемые счета	Кредитуемые счета	Поставщики	Товары	Покупатели	Расчетный счет	Убытки и прибыли	Итого
Поставщики					800		800
Товары		800				200	1000
Покупатели			1000				1000
Расчетный счет				1000			1000
Убытки и прибыли							1000
Итого		800	1000	1000	800	200	3800

Таблица 2. Представление модели Л. Пачоли на поле шахматного баланса

Дебетуемые счета	Кредитуемые счета	Расчетный счет	Поставщики	Товары	Покупатели	Убытки и прибыли	Итого
Поставщики		800					800
Товары			800			200	1000
Покупатели				1000			1000
Расчетный счет					1000		1000
Убытки и прибыли							1000
Итого		800	800	1000	1000	200	3800

Таблица 3. Шахматная модель Б.Ф. Баррема

Дебетуемые счета	Кредитуемые счета	Поставщики	Товары	Наценка	Покупатели	Расчетный счет	Убытки и прибыли	Итого
Поставщики						800		800
Товары		800		200				1000
Покупатели			1000					1000
Расчетный счет					1000			1000
Наценка							200	200
Убытки и прибыли								-
Итого		800	1000	200	1000	800	200	4000

фическая схема классической модели учета товаров, которую отождествляют с примером, приведенным в работе Л. Пачоли (1494 г.). Счета в этой схеме записаны с учетом изменений в названиях и нумерации счетов в соответствии с утвержденным в 2000 г. Планом счетов РСБУ.

На этой и подобных иконографических схемах квадраты соответствуют денежным средствам, треугольники – расчетам, плоские прямоугольники – материальным ценностям, круги – финансовым результатам, ромбы – регулированию оценки, восьмигранники – выполнению договорных обязательств. Линии со стрелками отражают бухгалтерские записи – проводки.

Я.В. Соколов, рассматривая пример покупки партии товаров за 800 рублей и про-

дажи ее за 1000 руб., приводит и шахматную модель Л. Пачоли [1, с. 149], которая представлена нами в таблице 1.

Как пишет Я.В. Соколов [1, с. 144], «основным недостатком этой модели считается смешанный характер счета «Товары», так как по дебету этого счета учитываются оприходованные товары по покупной стоимости, а на кредите списываются товары по продажным ценам». Им отмечаются и другие ее недостатки.

> 2. Запись модели Л. Пачоли на поле шахматного баланса

На графической схеме модели Л. Пачоли мы видим замкнутую проводками последовательность счетов «Расчетный счет», «Поставщики», «Товары», «Покупатели» и снова

«Расчетный счет». В соответствии со следованием счетов в этой последовательности нами предлагается располагать на поле шахматного баланса, приведенном в таблице 2, кредитуемые счета по столбцам, начиная со счета «Расчетный счет» и заканчивая счетом «Покупатели», а дебетуемые счета – по строкам в том же порядке, но со сдвигом вправо на один счет, начиная со счета «Поставщики» и заканчивая счетом «Расчетный счет». Счет «Прибыли и убытки», имеющий проводку со счетом «Товары», в таблице 2 записан в последний столбец кредитуемых счетов за счетом «Покупатели» и в последнюю строку дебетуемых счетов за счетом «Расчетный счет».

Такое расположение на поле шахматного баланса в таблице 2 кредитуемых и дебетуемых счетов обеспечивает упорядоченный и более наглядный, чем в таблице 1, вид шахматной модели Л. Пачоли.

При этом на поле шахматного баланса, как и на графической схеме, отражена последовательность 4-х проводок:

1. Д Поставщики К Расчетный счет 800
2. Д Товары К Поставщики 800
3. Д Покупатели К Товары 1000
4. Д Расчетный счет К Покупатели 1000, а также проводка:
5. Д Товары К Прибыли и убытки 200.

Из этих проводок первые две являются проводками сделки покупки товаров, а следующие две – проводками сделки продажи товаров. В отличие от графической схемы и шахматной модели, на поле шахматного ба-

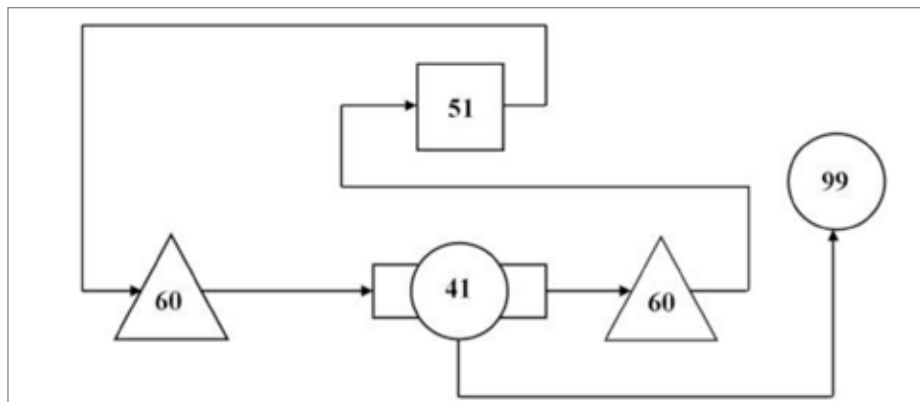


Рис. 1. Модель Пачоли

Таблица 4. Модель Б.Ф. Баррема на поле шахматного баланса

Дебетуемые счета	Кредитуемые счета	Расчетный счет	Поставщики	Наценка	Товары	Покупатели	Убытки и прибыли	Итого
Поставщики		800						800
Товары			800	200				1000
Покупатели					1000			1000
Расчетный счет						1000		1000
Наценка							200	200
Убытки и прибыли								-
Итого		800	800	200	1000	1000	200	4000

Таблица 5. Шахматная модель И.С. Кине

Дебетуемые счета	Кредитуемые счета	Поставщики	Товары	Покупатели	Реализация (продажи)	Расчетный счет	Убытки и прибыли	Итого
Поставщики						800		800
Товары		800						800
Покупатели			800					800
Реализация (продажи)				800			200	1000
Расчетный счет					1000			1000
Убытки и прибыли								-
Итого		800	800	800	1000	800	200	4400

Таблица 6. Модель И.С. Кине на поле шахматного баланса

Дебетуемые счета	Кредитуемые счета	Расчетный счет	Поставщики	Товары	Покупатели	Реализация (продажи)	Убытки и прибыли	Итого
Поставщики		800						800
Товары			800					800
Покупатели				800				800
Реализация (продажи)					800		200	1000
Расчетный счет						1000		1000
Убытки и прибыли								-
Итого		800	800	800	800	1000	200	4400

Таблица 7. Пример шахматной модели А.П. Рудановского

Дебетуемые счета	Кредитуемые счета	Поставщики	Товары	Наценка	Товары отгруженные	Покупатели	Реализация (продажи)	Расчетный счет	Убытки и прибыли	Итого
Поставщики								800		800
Товары		800		200						1000
Наценка										-
Товары отгруженные			1000							1000
Покупатели					1000					1000
Реализация (продажи)				200		1000			200	1000
Расчетный счет							1000			1000
Убытки и прибыли										-
Итого		800	1000		1000	1000	1000	800	200	5800

Таблица 8. Запись модели А.П. Рудановского на поле шахматного баланса

Дебетуемые счета	Кредитуемые счета	Расчетный счет	Поставщики	Наценка	Товары	Товары отгруженные	Покупатели	Реализация (продажи)	Убытки и прибыли	Итого
Поставщики										800
Товары		800								1000
Товары отгруженные			800	200	1000					1000
Покупатели						1000				1000
Реализация (продажи)							1000		200	1000
Расчетный счет				200				1000		1000
Наценка										-
Убытки и прибыли										-
Итого		800	800		1000	1000	1000	1000	200	5800

ланса компактно (и за счет этого – наглядно) представлены суммы и проводки этих обоих сделок учета товаров. В левом верхнем углу рядом указаны суммы (две суммы по 800 руб.) и также рядом друг с другом расположены попарно дебетуемые счета «Поставщики» и «Товары» и кредитуемые счета «Расчетный счет» и «Поставщики» проводок 1 и 2 сделки покупки товаров. Правее ниже рядом указаны суммы (две суммы по 1000 руб.) и также рядом друг с другом расположены по парно дебетуемые счета «Покупатели» и «Расчетный счет» и кредитуемые счета «Товары» и «Покупатели» проводок 3 и 4 сделки продажи товаров. Пятая проводка отражает учет финансового результата.

> 3. Другие модели учета товаров

Аналогичные иконографические схемы и шахматные модели учета товаров приведены Я.В. Соколовым также для классических моделей Б.Ф. Баррема (1721 г.), И.С. Кине (1814 г.), А. Гильбо (1865 г.) и А.П. Рудановского (1912 г.). Рассматривая, как и ранее, пример покупки партии товаров за 800 рублей и продажи ее за 1000 руб. на базе шахматных моделей этих авторов из работы Я.В. Соколова приводим также их перевод на предлагаемое автором поле шахматного баланса. При этом модель А. Гильбо нами не рассматривается, так как в ней финансовый результат возникает в момент оприходования товаров, что нереально, так как нельзя считать прибылью то, что еще не продано.

> 3.1. Модель Б.Ф. Баррема на поле шахматного баланса

В этой модели торговая наценка товаров проводилась сразу после их покупки и учета стоимости их приобретения, тем самым

учет на счете «Товары» ведется по продажным ценам. На счете «Наценка» отражается потенциальная прибыль. Реализованная прибыль списывается со счета «Наценка» на счет «Прибыли и убытки».

На поле шахматного баланса для этой модели в таблице 3 располагаем кредитуемые счета по столбцам в следующем порядке – «Расчетный счет», «Поставщики», «Торговая наценка», «Товары», «Покупатели» и «Прибыли и убытки», а дебетуемые счета по строкам – в том же порядке, что и шахматном балансе в таблице 3.

Модель Баррема на поле шахматного баланса в таблице 4 имеет упорядоченный наглядный вид, отражающий порядок записи проводок, поэтому для этой модели не требуется иконографическая запись.

> 3.2. Модель И.С. Кине на поле шахматного баланса

В этой модели товары учитываются по покупной цене, оприходование выручки осуществляется по продажным ценам, а разность между покупной и продажной ценой отражается по дебету (убыток) и по кредиту (прибыль) счета «Продажи». Сложность применения этой модели состояла в том, что на практике технически почти невозможно было нахождение для каждой партии товаров ее покупную стоимость. Шахматная модель И.С. Кине приведена в таблице 5, а ее запись на поле шахматного баланса – в таблице 6.

> 3.3. Модель А.П. Рудановского на поле шахматного баланса

Эта модель является синтезом модели Б.Ф. Баррема и модели И.С. Кине. В ней запись суммы проводки «Д Реализация К Наценка» делается сторно, т.е. отрицательными числами. Шахматная модель А.П. Руданов-

ского приведена в таблице 7, а ее запись на поле шахматного баланса – в таблице 8. И она не требует записи иконографических моделей.

Эта модель еще не совершенна и имеет недостатки, но уже во многом напоминает ведущий в настоящее время учет товаров по продажным ценам в розничной торговле. Есть счет «Наценка», и на нем ведется практически современный учет товарной наценки, есть счет «Реализация», и на нем ведется учет продаж, хотя и не совсем так, как в настоящее время.

> Заключение

Рассмотренные в настоящей работе примеры классических моделей учета демонстрируют высокий уровень достижения бухгалтерской мысли в позапрошлом веке и начале прошлого. А запись этих моделей на предлагаемом автором поле шахматного баланса обосновывает принципиальную возможность увеличения наглядности представления и анализа не только классических, но и современных моделей учета.

Литература:

1. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета [Текст] / Я.В. Соколов / М.: Финансы и статистика, 2000. 496 с.

2. Rossi G. Lo scacchiere anglo-normanno e la scrittura in partita doppia a forma discacchiera [Text] / G. Rossi / Roma: Botta. 1889. 175 p.

References:

1. Sokolov Y.V. Fundamentals of accounting theory [Text] / Y.V. Sokolov / Moscow: Finance and Statistics, 2000. 496 p.

2. Rossi G. Lo scacchiere anglo-normanno e la scrittura in partita doppia a forma discacchiera [Text] / G. Rossi / Roma: Botta. 1889. 175 p.

В Федеральном Собрании

В Государственную Думу РФ внесен законопроект 1078295-6 о внесении изменений в федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности».

Законопроектом предусмотрено сохранение требования представления промежуточной консолидированной финансовой отчетности в случаях, установленных Банком России, а также, если представление этой отчетности предусмотрено учредительными документами организации. Законопроектом установлены: сроки представления промежуточной консолидированной финансовой отчетности, обязательность ее раскрытия и сроки раскрытия, обязательность подтверждения достоверности этой отчетности. Предусмотрена возможность подтверждения достоверности промежуточной консолидированной финансовой отчетности не только в форме аудита, но и в форме обзорной проверки, проводимой аудиторской организацией. В целях осуществления контроля за раскрытием консолидированной финансовой отчетности (как годовой, так и промежуточной) вводится требование представления сведений о ее раскрытии в Банк России.

Законопроектом устанавливается, что годовая консолидированная финансовая отчетность представляется в срок не позднее 120 дней после окончания года, за который составлена данная отчетность. Промежуточная консолидированная финансовая отчетность представляется в срок не позднее 60 дней после окончания отчетного периода, за который составлена данная отчетность.

Помимо указанных положений законопроектом установлено требование доступности раскрытой в информационных системах общего пользования консолидированной финансовой отчетности в течение трех лет с даты ее размещения. Организация размещает на собственном сайте в сети "Интернет" информацию о месте раскрытия консолидированной финансовой отчетности в случае размещения (опубликования) этой отчетности в ином, отличном от собственного сайта организации, месте.

Законопроектом отменено требование представления в Банк России консолидированной финансовой отчетности эмитентами ценных бумаг, являющееся избыточным с точки зрения использования представленной отчетности Банком России в рамках осуществления своих полномочий.

ПУЧКОВА С.И.,
д.э.н., профессор кафедры учета, статистики и аудита
Московского государственного института международных
отношений (Университет) МИД России

СОТНЕВА Ю.Д.,
Аспирантка Московского государственного института
международных отношений (Университет) МИД России

Влияние перехода на МСФО на финансовую устойчивость международных корпораций

Аннотация: Данная статья посвящена изучению влияния перехода на Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) на финансовую устойчивость корпораций. Обзор литературы и исследований российских и зарубежных авторов выявил, что переход на МСФО привел к статистически значимым отклонениям в показателях чистой прибыли, рентабельности, финансового рычага ликвидности и показатели цена/прибыль (P/E ratio) корпораций до и после перехода на МСФО во многих странах.

Ключевые слова: финансовая устойчивость, международные стандарты финансовой отчетности, транснациональные корпорации, платёжеспособность, кредитоспособность, рентабельность.

PUSHKOVA S.I.,
PhD, Professor Moscow State Institute of International Relations
(University)

SOTNEVA Y.D.,
Student Moscow State Institute of International Relations
(University)

Effect of IFRS adoptation on corporate financial soundness

Abstract: The article examines the effect of IFRS adaptation on the financial solvency of international companies. Literature review shows that IFRS adaptation by corporations in different countries resulted in statistical discrepancies in net earning increasing profitability and leverage ratios and decreasing liquidity and P/E ratios in comparison with pre-IFRS periods. The differences are caused by different accounting treatment of goodwill, intangible assets, and reserves.

Keywords: financial soundness, international financial reporting standards, transnational corporations (TNC), liquidity, solvency, profitability.

С ростом глобализации, взаимозависимости финансовых рынков и мобильности капитала возникла необходимость гармонизации и сопоставимости информации, представляемой широкому кругу пользователей, прежде всего транснациональным корпорациям для принятия обоснованных финансовых решений на основе единого пакета международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Процесс перехода на международную систему стандартов начался в 1973 г., когда

профессиональные учетные организации Австралии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Нидерландов, Великобритании и США учредили Комитет по международным стандартам бухгалтерской отчетности, который в 2001 г. был переименован в Совет по международным стандартам бухгалтерской отчетности. Совет занимается вопросами разработки международных стандартов и комментариев по их применению. Распространение МСФО значительно расши-

рилось после 2000 г., когда Международная организация комиссий по ценным бумагам одобрила МСФО для прохождения листинга акционерными компаниями на международных биржах. Применение МСФО также было подкреплено нормативным актом, одобренным Европейским союзом в 2002 г., согласно которому все котируемые на биржах компании, зарегистрированные в ЕС, должны были составлять консолидированную финансовую отчетность в соответствии с МСФО. С тех

пор многие другие страны объявили о своих планах по переходу на МСФО, в частности, ряд крупнейших стран, таких, как Россия, Канада, Бразилия и т.д.

На сегодняшний день 130 из 140 стран публично заявили о намерении перехода на единый пакет МСФО [34]. Исключением стали Албания, Белиз, Бермудские и Каймановы острова, Египет, Макао, Парагвай, Суринам, Швейцария и Вьетнам. Степень глубины и широты использования МСФО в различных странах отличается. Так, в 116 странах МСФО обязательны к применению публичными компаниями и финансовыми институтами.

Ряд юрисдикций, таких, как Бермуды, Каймановы острова, Гватемала, Гондурас, Индия, Япония, Мадагаскар, Никарагуа, Панама, Парагвай, Суринам и Швейцария, не требуют обязательного использования МСФО, однако их применение приветствуется.

Саудовская Аравия и Узбекистан требуют применение МСФО только для финансовых организаций. Таиланд, Индия на данный момент находятся в процессе перехода на полный пакет МСФО.

В то же время такие крупнейшие экономики мира, как США и Китай, а также Боливия, Египет, Гвинея Бисау, Макао, Нигер и Вьетнам отдают приоритет использованию национальных стандартов финансовой отчетности.

Информация, содержащаяся в финансовой отчетности, является основой для анализа эффективности, рентабельности и финансовой устойчивости организаций. Одной из задач МСФО является повышение прозрачности, сопоставимости и полноты информации, относящейся к разным системам учета в целях анализа надежности и устойчивости бизнеса. Крайне важно понимать, как такие изменения повлияли на показатели финансовой устойчивости.

В связи с этим необходимо уточнить понятие финансовой устойчивости в целом, которое трактуется и понимается по-разному и отечественными и зарубежными авторами.

Российские исследователи, такие, как Шеремет А.Д., Грачев А.В., Ковалев В.В., Волкова О.Н., Бочаров В.В. под финансовой устойчивостью понимают платежеспособность и кредитоспособность компании. Однако другие российские авторы, такие, как Ефимова О.В., Гиляровская Л.Т., Пучкова С.И., Коница Н.Ю., Кузнецов В.С., Катасонов В.Ю., Чая В.Т., Хорин А.Н. расширяют понятие финансовой устойчивости, используя в оценке модели прогнозирования банкротства, анализ свободного денежного потока [14], а также дополнительную нефинансовую информацию о стратегии корпорации, факторах и перспективах роста в современных макроэкономических условиях.

В России к финансовой устойчивости относятся как абсолютные, так и относительные показатели, такие, как коэффициенты ликвидности, кредитоспособности и рентабельности, что закреплено в приказе Министерства регионального развития РФ от 17 апреля 2010 г. № 173 "Об утверждении Методики оценки относительной и абсолютной финансовой устойчивости коммерческой организации, же-

лающей участвовать в реализации проектов, имеющих общегосударственное, региональное и межрегиональное значение, с использованием бюджетных ассигнований Инвестиционного фонда Российской Федерации" [2].

В свою очередь, ЦБ России в своих информационно-аналитических обзорах представляет следующие показатели для оценки стабильности нефинансовых корпораций: долговая нагрузка, коэффициенты ликвидности и рентабельности. Под долговой нагрузкой ЦБ РФ понимает показатели «чистый долг/ EBITDA», «EBITDA/ процентные расходы», а также отношение обязательств к собственному капиталу (EBITDA – прибыль до выплаты процентов, налогов, амортизации основных средств и нематериальных активов) [1].

Зарубежные авторы, наряду с российскими исследователями, предлагают определять показатели финансовой устойчивости через коэффициенты ликвидности, кредитоспособности, долговой нагрузки и рентабельности.

Международный валютный фонд относит к показателям финансовой устойчивости (Financial Soundness Indicators) [3]:

- финансовый рычаг (Total debt to equity);
- рентабельность собственного капитала (Return on equity);
- показатели обслуживания долга (Debt service coverage).

Таким образом, понимая, что это несколько сужает рамки понятия финансовой устойчивости, для целей дальнейшего исследования влияний перехода на МСФО под финансовой устойчивостью понимаются группы показателей ликвидности, кредитоспособности, долговой нагрузки и рентабельности. Анализируя далее влияние перехода на МСФО, необходимо, прежде всего, ответить на вопрос: повлиял ли переход на МСФО на итоги активов, обязательства, собственный капитал, чистую прибыль компаний в историческом контексте?

Влияние перехода национальных стандартов на МСФО на показатели финансовой отчетности компаний различных странах, в частности, на показатели активов и обязательств, чистой прибыли и собственного капитала изучали ряд зарубежных авторов.

Хортон и Серафем (Horton and Serafeim) в 2013 г. рассматривали влияние перехода компаний Великобритании на МСФО. Результаты продемонстрировали статистически значимые отличия в отражении отложенных налоговых обязательств и амортизации деловой репутации (goodwill - гудвил). При этом изменения величины собственного капитала оказались статистически незначительными [24].

Ланто и Салстром (Lantto & Sahlstrom) продолжили изучение влияния перехода на МСФО в Великобритании. Они выявили значительную разницу в показателях рентабельности в основном за счет использования оценки по справедливой стоимости целого ряда статей. Однако в целом было отмечено повышение качества финансовой отчетности в разрезе прозрачности и сопоставимости [29].

Иатридис (Iatridis) в своих исследованиях влияния внедрения МСФО компаниями Великобритании также приходит к выводу о значительной корреляции финансовых показателей, составленных по МСФО, и британских требований по бухгалтерскому учету, а именно статистически значимых отличиях в оценке основных средств, долгосрочных обязательств и собственного капитала.

Ланто и Салстром (Lantto & Sahlstrom) провели анализ 125 компаний в Финляндии, которые перешли на составление финансовой отчетности по МСФО. Они пришли к выводу, что применение МСФО изменило рекомендуемые значения финансовых показателей, увеличивая показатели рентабельности в большей степени и финансового рычага в меньшей степени, в то же время снижая показатели Р/Е и показатели ликвидности. Такой разброс в показателях исследователи объясняют разницей в балансовой стоимости нематериальных активов, резервов [29].

В то же время другие исследователи, Швадевица и Виеру (Schadewitz, and Vieru), изучавшие переход на МСФО 86 компаний в Финляндии в 2004 году, пришли к выводу, что переход на международные стандарты финансовой отчетности оказал положительное воздействие на информативность сведений о финансовых результатах, поскольку показатели прибыли стали более адекватно отражать реальную ситуацию. Однако изменения собственного капитала оказались статистически незначительными [30].

Ханг и Сабраманям (Hung & Subramanyam) на примере немецких компаний провели исследование влияния перехода на МСФО в Германии в период 1998 – 2002 гг. Они пришли к выводу, что итоги активов, капитала и колебания чистой прибыли значительно выше при использовании МСФО, чем по немецким стандартам финансовой отчетности. Между финансовой отчетностью, подготовленной по МСФО, и финансовой отчетностью, подготовленной в соответствии с немецкими стандартами финансовой отчетности, имелись существенные различия. Немецкие стандарты финансовой отчетности разработаны и подчинены интересам кредиторов [25].

Каллао (Callao) исследовал влияние перехода на МСФО на финансовые показатели, качество и сопоставимость отчетности по МСФО и испанским стандартам бухгалтерской отчетности. Для этих целей были проанализированы отчетности 35 крупнейших компаний, входящих в испанский фондовый индекс IBEX-35. Была выявлена статистически значимая разница в двух стандартах, в особенности в долгосрочных обязательствах, денежных средствах и их эквивалентах, собственном капитале, а также значительное отличие балансовой стоимости активов от рыночной стоимости. Каллао подчеркивает значительную разницу в коэффициентах ликвидности при использовании двух типов стандартов финансовой отчетности. Каллао также считает, что сопоставимость отчетности на национальном уровне значительно ухудшилась. Исследо-

ватель приходит к выводу, что сопоставимость на национальном уровне ухудшается, если МСФО и национальные стандарты финансовой отчетности используются в одной стране одновременно. Показатели ликвидности, кредитоспособности, долговой нагрузки (indebtedness ratios), а также рентабельность активов и собственного капитала по МСФО значительно отличаются от соответствующих показателей, рассчитанных на основе национальных стандартов [20].

Кабир (Kabir), исследовав эффект перехода на МСФО на показатели активов и прибыли компаний Новой Зеландии, пришел к выводу, что показатели итога баланса, чистой прибыли были выше в отчетности на основе МСФО. Также был сделан вывод, что корректировки по МСФО увеличили статьи деловой репутации, нематериальных активов и инвестиционной собственности [27].

Бланчете, Гиралд (Blanchette, Racicot) в своем исследовании изучили влияние перехода на МСФО на показатели ликвидности, финансового рычага, покрытия и рентабельности канадских компаний. Исследование показало различия в показателях, составленных по канадским принципам финансового учета и МСФО, однако они не были статистически значимыми [19].

Зегхал (Zeghal), исследуя влияние перехода на МСФО 1547 компаний в 15 странах в 2002 – 2004, 2006 – 2007 гг., приходит к выводу о существенных различиях в показателях чистой прибыли и балансовой стоимости собственного капитала по МСФО и национальным стандартам финансовой отчетности [32, 33].

Ряд других исследований сфокусировался на других аспектах различий, в частности на сопоставимом качестве информации, содержащейся в финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО и US GAAP. Так, в работе ученых Барта, Ландсмана, Ланга (Bart, Landsman and Lang) исследована сравнимость и качество данных между фирмами стран ЕС, перешедших на МСФО в 1996-2005 гг., с одной стороны, и аналогичных по основным производственным показателям американских фирм, применяющих US GAAP. Результаты работы показали, что сопоставимость показателей компаний при переходе на МСФО выросла статистически значимо, причем оказалась максимальной для тех компаний ЕС, в которых система права, как и в США, базировалась на прецедентах (common law).

Канг (Kang), исследовавший влияние перехода на МСФО 296 компаний в 13 странах Европейского Союза, а также Швейцарии в 1998-2011 гг., приходит к выводу о статистически значимых отличиях в показателях чистой прибыли, в особенности крупных ТНК [28].

В целом можно сделать вывод: исследователи сходятся во мнении, что переход компаний на МСФО в различных странах привел к статистически значимым отличиям в показателях чистой прибыли. Это изменило рекомендуемые значения финансовых показателей, увеличивая показатели рентабельности в большей степени и финан-

сового рычага в меньшей степени, в то же время снижая показатели Р/Е и показатели ликвидности. Также наблюдаются различия в оценке деловой репутации, нематериальных активов, отложенных налоговых обязательств, резервов корпораций в различных странах при переходе на МСФО.

Переход на МСФО увеличивает сопоставимость информации, тем самым способствует росту заинтересованности широкого круга инвесторов, которые получают доступ к сравнительному анализу финансовой отчетности международных компаний, действующих в разных секторах экономики и различных странах и регионах. Такое уменьшение барьера для трансграничных инвестиций и снижение транзакционных издержек положительно влияет на финансовую устойчивость корпораций. Более того, поскольку требования к раскрытию информации по МСФО в среднем значительно выше, чем по национальным стандартам, повышается прозрачность и полнота информации и инвесторы запрашивают меньшую премию за риск. Банки в свою очередь при оценке кредитоспособности компании также заинтересованы в полной и надежной финансовой информации, поскольку это снижает риски, что в конечном итоге способствует снижению стоимости заимствования компаний.

Вместе с тем мы считаем, что, несмотря на неоспоримую значимость рассмотренных показателей, в условиях кризиса необходимо анализировать финансовую устойчивость не только в краткосрочной, но и в долгосрочной перспективе, с учетом инвестиционной активности корпораций и стоимости капитала. Как правило, в кризисной ситуации компании вынуждены снижать объем инвестиций, чтобы компенсировать текущую нехватку финансовых ресурсов, что имеет негативные последствия для финансовой устойчивости в дальнейшем.

Литература:

1. *Обзор финансовой стабильности, Центральный банк Российской Федерации (Банк России) // Режим доступа: http://www.cbr.ru/analytics/fin_stab/ (дата обращения 01.03.2016)*
2. *Приказ Министерства регионального развития РФ от 17 апреля 2010 г. № 173 «Об утверждении Методики оценки относительной и абсолютной финансовой устойчивости коммерческой организации, желающей участвовать в реализации проектов, имеющих общегосударственное, региональное и межрегиональное значение, с использованием бюджетных ассигнований Инвестиционного фонда Российской Федерации» // Справочно – правовая система Консультант Плюс (дата обращения 01.03.2016).*
3. *Показатели финансовой устойчивости. Руководство по составлению, Вашингтон, округ Колумбия, США: Международный Валютный Фонд, 2007 г. // Режим доступа: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/fsi/guide/2006/pdf/rus/guide.pdf> (дата обращения 01.03.2016).*
4. *Бочаров, В.В. Финансовый анализ / В.В. Бочаров. - СПб. : Питер, 2009. - 240 с.*

5. *Гиляровская, Л.Т. Анализ и оценка финансовой устойчивости коммерческих организаций / Л.Т. Гиляровская, А. В. Ендовицкая. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. - 159 с.*

6. *Грачев, А.В. Финансовая устойчивость предприятия: критерии и методы оценки в рыночной экономике [Текст]: учеб. пособие / А.В. Грачев. - М.: Дело и Сервис, 2010. - 400 с.*

7. *Грачев А.В. Анализ и управление финансовой устойчивостью предприятия: учебно-практическое пособие. М.: Издательство «Финпресс», 2006. - 208 с.*

8. *Катасонов В.Ю. За кулисами международных финансов: монография / В.Ю. Катасонов; МГИМО (У) МИД России, каф. междунар. финансов. - М.: МГИМО-Университет, 2013. - 286 с.*

9. *Ковалёв В.В., Волкова О.Н. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебник. М.: Проспект, 2010. - 424 с.*

10. *Кони́на Н.Ю. Финансовая устойчивость международных промышленных компаний в условиях кризиса / Н.Ю. Кони́на // Управление корпоративными финансами. - 2009. - № 3. - с. 144-152.*

11. *Кузнецов В.С. Мировая валютная система как важная составная часть международных финансов / В.С. Кузнецов // Международные финансы: учеб. пособие. — М.: МГИМО-Университет. — 2014. - С. 96-112.*

12. *Пучкова С.И. Объединение бизнеса и консолидированная финансовая отчетность в условиях перехода на МСФО/ С.И. Пучкова// Бухгалтерский учет.-2015.-№5. - 26-29 с.*

13. *Финансовый анализ: современные инструментарии для принятия экономических решений : учебник / О.В. Ефимова. — 5 е изд., испр. и доп. — М. : Издательство «Омега Л», 2014. — 351 с.*

14. *Финансовый менеджмент (финансовый анализ) / С.И. Пучкова, Л.В. Шмарова, Н.Ю. Грунина. - М.: Проспект, 2011. - 262 с.*

15. *Хорин А.Н., Керимов В.Э. Стратегический анализ: учеб. пособие/ А.Н.Хорин, В.Э.Керимов. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Эксмо, 2009.-480 с.*

16. *Чая В.Т., Чая Г.В. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник и практикум для бакалавров / В.Т. Чая, Г.В. Чая. - М.: Издательство Юрайт, 2016.*

17. *Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С. Методика финансового анализа: учебник. М.: ИНФРА-М, 2005. - 485 с.*

18. *Шеремет, А.Д. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятий/ А.Д. Шеремет. - М.: ИНФРА-М, 2009. - 367 с.*

19. *Blanchette M., Racicot F and Sedzro K. 'IFRS Adoption in Canada: An Empirical Analysis of the Impact on Financial Statements' Certified General Accountants Association of Canada, October 2013*

20. *Callao, Susana, and José Ignacio Jarne, 'Have IFRS affected earnings management in the European Union?', Accounting in Europe, vol 7 (2010), pp159–189.*

21. *Callao, Susana, José I. Jarne and José A. Laínez, 'Adoption of IFRS in Spain: effect on the comparability and relevance of financial reporting',*

Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, vol 16 (2007), pp148–178.

22. Daske, H., Hail, L., Leuz, C., & Verdi, R. S. (2011). *Adopting a Label: Heterogeneity in the economic consequences of IFRS adoptions*. SSRN eLibrary.

23. Horton, Joanne, and George Serafeim, 'Market reaction to and valuation of IFRS reconciliation adjustments: first evidence from the UK', *Review of Accounting Studies*, vol 15 (2010), pp725–751.

24. Horton, Joanne, George Serafeim and Ioanna Serafeim, 'Does mandatory IFRS adoption improve the information environment?' *Contemporary Accounting Research*, vol 30 (2013), pp388–423.

25. Hung, M., & Subramanyam, K.R. (2007). *Financial statement effects of adopting International Accounting Standards: the case of Germany* *Review of Accounting Studies*, (12): 623–657.

26. Iatridis G., (2010). *IFRS Adoption and Financial Statement Effect: The UK case*, *International Research Journal of Finance and Economics*, vol. 38, pp. 165–172.

27. Kabir H, Laswad F and Islam A 'Impact of IFRS in New Zealand on Accounts and Earnings Quality', *Australian Accounting Review*, Volume 20, Issue 4, pages 343–357, 2010

28. Kang, Wensheng, 'The impact of mandatory IFRS adoption on the earnings-returns relation', *Applied Financial Economics*, vol 23 (2013), pp1137–1143.

29. Lantto A. M., & Sahlstrom P. (2009). *Impact of International Financial Reporting Standard adoption on key financial ratios*, *Accounting and Finance*, (49): 341–361

30. Schadewitz, Hannu, and Markku Vieru, 'How markets value and response to IFRS reconciliations adjustments in Sweden', 2007

31. *The World Bank. Reports on the Obsevance of Standards and Codes*, Feb 2016

32. Zéghal, Daniel, Sonda M. Chtourou and Yosra M. Fourati, 'The effect of mandatory adoption of IFRS on earnings quality: evidence from the European Union', *Journal of International Accounting Research*, vol 11 (2012), pp1–25.

33. Zéghal, Daniel, Sonda Chtourou and Yosra Mnif Sellami, 'An analysis of the effect of mandatory adoption of IAS/IFRS on earnings management', *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, vol 20 (2011), pp61–72.

34. www.ifrs.org.

References:

1. *Financial Stability Review*, Central Bank Russia, Available at: http://www.cbr.ru/analytics/fin_stab/ (in English)

2. *Prikaz Ministerstava regionalnogo razvitiya RF ot 17 aprelya 2010 № 173 "Ob utverjdenii metodiki ocenki otnositelnoi I absolutnoi finansovoi ustoičivosti kommercheskoj organizacii, jelayushei uchavstvovat v realizacii proektov, imeushih obshegosudarstvennoe, regionalnoe I mejregionalnoe znachenie, s ispolzovaniem byudjetnih assignovanii Investicionnogo fonda Rossiskoi Federacii"* [Ministry of Regional Development Act, 17 Apr 2010 № 173 "About defining of the valuation methodology of relative and absolute financial soundness of the organization

aiming at participation in projects realization which have national, regional and multiregional importance with the use of budget assignation of Russian Federation] (in Russian)

3. *Financial Soundness Indicators*, Washington, IMF, 2007 (in English)

4. Bocharov V.V. *Finansoviy analiz [Financial Analysis]*. - St. Petersburg: Piter, 2009. — 240 p. (in Russian)

5. Gilyarovskaya L. T. *Analiz i ocenka finansovoi ustoičivosti kommercheskih organizacii [Analysis and valuation of financial soundness of commercial organizations]*. L.T. Gilyarovskaya, A. V. Endovickaya. -M.: UNITI–DANA, 2012 (in Russian)

6. Grachev A. V. *Finansovaya ustoičivost predpriyatiya: kriterii I metodi ocenki v rinochnoi ekonomike [Financial soundness of the organization: criteria and valuation methods in the market economy]: study book*. A.V. Grachev. - M. Delo I Servis, 2010 - 400 p. (in Russian)

7. Grachev A.V. *Analiz i upravlenie finansovoi ustoičivostyu predpriyatiya [Analysis and governance of financial soundness of the company]* M.: Izdatelstvo "Finpress", 2006 (in Russian)

8. Katasonov V.U. *Za kulisami mejdunarodnih finansov [Behind the cover of international finance]: monografiya / V.U. Katasonov; MGIMO (U) MID Rossii, kaf. mejdunarodnih finansov. - M.: MGIMO-Universitet, 2013. - 286 c. (in Russian)*

9. Kovalev V.V., Volkova O.N. *Analiz hozyastvennoi deyatelnosti predpriyatiya [Company analysis]*. M.: Perspektiva, 1994 - 339 p (in Russian)

10. Konina N.U. *Finansovaya ustoičivost mezdunarodnih promishlennih kompanii v usloviya krizisa [Financial soundness of international manufacturing companies in crisis]* - N.U. Konina. *Upravlenie korporativnimi finansami -2009. - № 3- p 144-152 (in Russian)*

11. Kuznetsov V.S. *Mirovaya valyutnaya sistema kak vajnyaya sostavnaya chast mejdunarodnih finansov [Internatinal system as a key component part of international systems]* - V.S Kuznetsov// *Mejdunarodnie finansy: uchebnoe posobie* — M.: MGIMO - Universitet. — 2014. - p. 96-112.

12. Puchkova S.I. *Ob'edinenie biznesa I konsolidirovannaya finansovaya otchetnost v usloviyah perehoda na MSFO [Business combinations and consolidated financial statements in IFRS adaptation]*. S. I. Puchkova/ *Buhgalterskii uchet. -2015. -№5. - 26-29 c. (in Russian)*

13. *Finansovii analiz: sovremenni instrumentarii dlya prinaytiya ekonomicheskikh reshenii [Financial Analysis: modern instruments for economic decision making]*. O.V. Efimova - 5d ed - M.: Izdatelstvo "Omega L", 2014 , 351 p (in Russian)

14. *Finansovii menedgment (finansovi analiz) [Financial management (financial analysis)]*. S.I. Puchkova, L.V. Smarova, N. U. Grunina . -M.: Prospect, 2011 - 262 p (in Russian)

15. Horin A.N., Kerimov V.E. *Strategicheskii analiz [Strategical analysis]*// Izdatelstvo Eksmo, 2008

16. Chaya V.T., Chaya G.V. *Mejdunarodnie standarti finansovoi otchetnosti: uchebnik i praktikum dlya bakalavrov [International Financial Reporting Standards: study book and practice for bachelor students]*// V.T. Chaya, G.V. Chaya.M.: Uyrat, 2016 (in Russian)

17. Sheremet A.D., Saifulin R.S. *Metodika finansovogo analiza [Financial analysis methodology]*. M.: INFRA-M, 2005 (in Russian)

18. Sheremet A.D. *Analiz I diagnostika finansovo-hozyastvennoi deyatelnosti predpriyatiya [Analysis and due-diligence of the company]* A.D. Sheremet. - M.: INFRA-M, 2009 -367 p (in Russian)

19. Blanchette M., Racicot F. and Sedzro K. 'IFRS Adoption in Canada: An Empirical Analysis of the Impact on Financial Statements' *Certified General Accountants Association of Canada*, October 2013

20. Callao, Susana, and José Ignacio Jarne, 'Have IFRS affected earnings management in the European Union?', *Accounting in Europe*, vol 7 (2010), p 159–189.

21. Callao, Susana, José I. Jarne and José A. Lainez, 'Adoption of IFRS in Spain: effect on the comparability and relevance of financial reporting', *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, vol 16 (2007), p 148–178.

22. Daske, H., Hail, L., Leuz, C., & Verdi, R. S. (2011). *Adopting a Label: Heterogeneity in the economic consequences of IFRS adoptions*. SSRN eLibrary.

23. Horton, Joanne, and George Serafeim, 'Market reaction to and valuation of IFRS reconciliation adjustments: first evidence from the UK', *Review of Accounting Studies*, vol 15 (2010), pp725–751.

24. Horton, Joanne, George Serafeim and Ioanna Serafeim, 'Does mandatory IFRS adoption improve the information environment?' *Contemporary Accounting Research*, vol 30 (2013), p 388–423.

25. Hung, M., & Subramanyam, K.R. (2007). *Financial statement effects of adopting International Accounting Standards: the case of Germany* *Review of Accounting Studies*, (12), p 623–657.

26. Iatridis G., (2010). *IFRS Adoption and Financial Statement Effect: The UK case*, *International Research Journal of Finance and Economics*, vol. 38, p. 165–172.

27. Kabir H, Laswad F and Islam A (2010) 'Impact of IFRS in New Zealand on Accounts and Earnings Quality', *Australian Accounting Review*, Volume 20, Issue 4, p. 343–357

28. Kang, Wensheng, 'The impact of mandatory IFRS adoption on the earnings-returns relation', *Applied Financial Economics*, vol 23 (2013), p 1137–1143.

29. Lantto A. M., & Sahlstrom P. (2009). *Impact of International Financial Reporting Standard adoption on key financial ratios*, *Accounting and Finance*, (49): p 341–361

30. Schadewitz, Hannu, and Markku Vieru, 'How markets value and response to IFRS reconciliations adjustments in Sweden', 2007

31. *The World Bank. Reports on the Obsevance of Standards and Codes*, Feb 2016

32. Zéghal, Daniel, Sonda M. Chtourou and Yosra M. Fourati, 'The effect of mandatory adoption of IFRS on earnings quality: evidence from the European Union', *Journal of International Accounting Research*, vol 11 (2012), p 1–25.

33. Zéghal, Daniel, Sonda Chtourou and Yosra Mnif Sellami, 'An analysis of the effect of mandatory adoption of IAS/IFRS on earnings management', *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, vol 20 (2011), p 61–72.

34. www.ifrs.org.

АБДУЛАЕВА Патимат Исаевна,
студентка кредитно-экономического факультета
Финансового университета
при Правительстве Российской Федерации
abdulaeva.15@mail.ru

Перспективы развития налоговой системы Российской Федерации

Аннотация: В данной статье рассматриваются влияние изменений, внесенных в Налоговый кодекс Российской Федерации в 2015 г., применяемых в 2015-2016 гг., а также дальнейшие направления развития налоговой системы Российской Федерации с учетом санкций Запада.

Ключевые слова: налог, бюджет, налогоплательщик, закон, доход.

ABDULAEVA Patimat Isaevna,
Student of credit-economic faculty
Financial university under the Government of the Russian Federation

Prospects for the development of the tax system of the Russian Federation

Abstract: This article discusses the impact of the changes made to the Tax Code of the Russian Federation in 2015, employed in 2015 - 2016 as well as further development directions of the tax system of the Russian Federation in view of the sanctions of the West.

Keywords: tax, budget, assessee, the law, income.

Приоритеты Правительства Российской Федерации в области налоговой политики остаются такими же, как и ранее - создание эффективной и стабильной налоговой системы, которая обеспечивает бюджетную устойчивость в среднесрочной и долгосрочной перспективе. Основными целями налоговой политики продолжают оставаться поддержка инвестиций, развитие человеческого капитала, повышение предпринимательской активности. Налоговая система России должна сохранить свою конкурентоспособность по сравнению с налоговыми системами государств, которые ведут борьбу за привлечение инвестиций на мировом рынке, а процедуры налогового администрирования должны стать максимально комфортными для добросовестных налогоплательщиков.

Необходимость поддержания сбалансированности бюджетной системы Россий-

ской Федерации является важнейшим фактором проводимой налоговой политики. Кроме того, возникает необходимость сохранения неизменности налоговой нагрузки по тем секторам экономики, в которых достигнут оптимальный уровень налоговой нагрузки. Так, рассмотрим изменения в Налоговом кодексе Российской Федерации, которые вступили в силу с 1 января 2015 г.

Хотелось бы начать с Федерального закона от 02.12.2013 г. № 334-ФЗ «О внесении изменений в ч.2 Налогового кодекса Российской Федерации и ст. 5 Закона Российской Федерации «О налогах на имущество физических лиц», в соответствии с которым был установлен единый срок уплаты физическими лицами налога на имущество физических лиц, земельного налога, транспортного налога - 1 октября года, следующего за налоговым периодом [1].

Это было сделано, во-первых, для удобства администрирования этих налогов, с учётом единого налогового уведомления и для того, чтобы местные бюджеты раньше могли получить денежные средства.

Однако, несмотря на то, что Закон № 334-ФЗ был принят в 2013 г., он вступил в силу со 2 декабря 2013 г., в связи с чем, с учётом ст. 5 Налогового кодекса Российской Федерации, может применяться только с 1 января 2015 г., т.е. начиная с уплаты налога за 2014 г.

Федеральным законом от 02.04.2014 г. № 52-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» была введена обязанность физических лиц представлять сведения об имуществе, в отношении которого они не получали налоговые уведомления и не уплачивали налоги.

Сведения могут быть представлены в налоговые органы по месту жительства либо по месту нахождения объектов недвижимого имущества и (или) транспортных средств.

Указанное сообщение с приложением копий правоустанавливающих (правоудостоверяющих) документов на объекты недвижимого имущества и (или) документов, подтверждающих государственную регистрацию транспортных средств, представляется в налоговый орган в отношении каждого объекта налогообложения однократно в срок до 31 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом.

С введением данной нормы с 1 января 2015 г. необходимо проведение информационной работы с налогоплательщиками с целью доведения до их сведения о новой обязанности, с учётом тех особенностей, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации, когда обязанность в предоставлении сведений у них отсутствует.

С 1 января 2017 г. вступают в силу изменения в ст.129.1 Налогового кодекса Российской Федерации, которыми предусмотрена налоговая ответственность в виде штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы налога в отношении объекта недвижимого имущества и (или) транспортного средства, по которым не представлено (несвоевременно представлено) сообщение [1].

Иными словами, если налогоплательщик, у которого существовала обязанность, предусмотренная п.2.1. ст.23 Налогового кодекса Российской Федерации в предоставлении сообщения и документов по объектам имущества с 01.01.2015 г., но такое сообщение им не представлено, то налоговый орган при выявлении такого объекта после 01.01.2017 г. должен будет произвести расчёт налога в отношении объектов недвижимого имущества и (или) транспортных средств не более чем за три налоговых периода, предшествующих календарному году направления налогового уведомления, и соответственно применить налоговые санкции, предусмотренные ст. 129.1 Налогового кодекса Российской Федерации.

Основные изменения налогового законодательства в части имущественных налогов внесены Федеральным законом от 04.10.2014 г. № 284-ФЗ «О внесении изменений в статьи 12 и 85 ч.1 и ч.2 Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившим силу Закона Российской Федерации «О налогах на имущество физических лиц», которым поставлена точка в формировании в полном объёме Налогового кодекса Российской Федерации: введение с 1 января 2015 г. гл. 32 Налогового кодекса Российской Федерации – «Налог на имущество физических лиц», и признание утратившим силу Закона РСФСР от 09.12.1991 г. №2003-1 «О налогах на имущество физических лиц».

Необходимость реформирования налога на имущество физических лиц основывалась, в первую очередь, на том, что инвентаризационная стоимость – стоимость затрат на строительство с учётом износа, без учёта местоположения объекта – в разы отличает-

ся от объектов, сопоставимых по рыночной стоимости. Кроме того, не были вовлечены в налогооблагаемый оборот отдельные объекты, введённые в эксплуатацию начиная с 2008 г. (регистрируемые по упрощённой схеме); все объекты, введённые в эксплуатацию начиная с 2013 г.; а также объекты, приобретённые физическими лицами у организаций.

Принципиальные отличия:

1. Меняется налоговая база: инвентаризационная стоимость – на кадастровую стоимость.

2. Кодексом снижена налоговая ставка. Если Законом № 2003-1 максимальная ставка была установлена в размере 2%, то гл.32 Налогового кодекса Российской Федерации – от 0 до 0,3%. Это сделано для снижения налоговой нагрузки на граждан в связи с изменением налоговой базы.

3. Сохраняются действующие льготы и гарантии, Законом № 2003-1 было предусмотрено 15 льготных категорий граждан, в гл.32 Налогового кодекса Российской Федерации добавляются 2 дополнительные категории, в том числе к льготным категориям отнесены:

- физические лица, осуществляющие профессиональную творческую деятельность, в отношении специально оборудованных помещений, сооружений, используемых ими исключительно в качестве творческих мастерских, ателье, студий, а также жилых помещений, используемых для организации открытых для посещения негосударственных музеев, галерей, библиотек, на период такого их использования;

- физические лица – в отношении жилых помещений, площадью каждого из которых не превышает 50 квадратных метров и которые расположены на земельных участках, предоставленных для ведения личного подсобного, дачного хозяйства, огородничества, садоводства или индивидуального жилищного строительства.

Налоговый кодекс Российской Федерации предусматривает только 5 видов объектов налогообложения, в отношении которых физические лица могут воспользоваться правом на получение льготы и только в отношении одного объекта налогообложения каждого вида по выбору налогоплательщика [1].

Налоговая льгота может быть предоставлена в отношении следующих видов объектов налогообложения:

- 1) квартира или комната;
- 2) жилой дом;
- 3) помещение или сооружение;
- 4) хозяйственное строение или сооружение;
- 5) гараж или машино-место.

Предоставление налоговых льгот в отношении объектов с кадастровой стоимостью свыше 300 млн. руб., а также объектов, используемых в предпринимательской деятельности, Налоговым кодексом Российской Федерации не предусмотрено.

Льготы так же, как и ранее, носят заявительный характер.

При этом льготы распространяются на один объект каждого типа (квартира, дом, гараж и т.д.).

Кроме льгот для отдельных категорий граждан, Налоговым кодексом Российской Федерации впервые установлен размер налогового вычета в зависимости от объекта в виде уменьшения налоговой базы, в том числе:

- в отношении квартиры – на 20 квадратных метров общей площади этой квартиры;
- в отношении комнаты – на 10 квадратных метров площади этой комнаты;
- в отношении жилого – на 50 квадратных метров общей площади этого жилого дома;
- в отношении единого недвижимого комплекса, в состав которого входит хотя бы одно жилое помещение (жилой дом) – один миллион рублей.

Представительные органы муниципальных образований вправе увеличивать размеры налоговых вычетов.

Гл.32 Налогового кодекса Российской Федерации предоставлено право субъектам Российской Федерации устанавливать единую дату начала применения на территории этого субъекта Российской Федерации порядка определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов налогообложения с учетом положений ст.5 Налогового кодекса Российской Федерации [1]. До 1 января 2020 г. все субъекты Российской Федерации должны перейти на порядок определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов налогообложения.

При определении налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объекта Налоговым кодексом Российской Федерации установлены 3 налоговые ставки:

- в размере, не превышающем 0,1%, – в отношении жилых объектов, гаражей, машино-мест, объектов незавершенного строительства в случае, если проектируемым назначением таких объектов является жилой дом; единых недвижимых комплексов, в состав которых входит хотя бы одно жилое помещение (жилой дом). При этом нормативно-правовыми актами муниципального образования налоговые ставки в отношении данной категории объектов могут быть уменьшены до нуля или увеличены, но не более чем в три раза, т.е. до размера, не превышающего 0,3%;
- в размере, не превышающем 2 %, – в отношении объектов налогообложения, кадастровая стоимость каждого из которых превышает 300 млн. руб.;
- в размере, не превышающем 2%, – в отношении объектов торгово-офисного назначения, включенных в перечень субъекта Российской Федерации на очередной налоговый период;
- в размере, не превышающем 0,5%, – в отношении прочих объектов налогообложения.

Для исчисления налога Налоговым кодексом Российской Федерации установлена

формула: разница между суммой налога, которую мы платим сегодня, с суммой налога, который мы будем платить через 5 лет, умноженная на коэффициент:

- 0,2 % – в 1-й налоговый период;
- 0,4 % – применительно ко второму налоговому периоду;
- 0,6% – применительно к третьему налоговому периоду;
- 0,8% – применительно к четвертому налоговому периоду.

Кроме того, Законом № 284-ФЗ внесены также изменения в гл.31 Налогового кодекса Российской Федерации «Земельный налог», а именно – уточнена процедура учёта изменений кадастровой стоимости объектов недвижимости при определении налоговой базы по земельному налогу и налогу на имущество организаций (при технической ошибке – с налогового периода совершения ошибки, при оспаривании в комиссию или суд – с налогового периода подачи заявления в комиссию и суд) [1]. Помимо этого, из объектов налогообложения по земельному налогу исключены земельные участки, которые входят в состав общего имущества многоквартирного дома.

Как известно, одной из постоянных тем мировых СМИ в течение многих месяцев остается тема экономических санкций Запада против России. А как такие санкции отразятся на налоговой системе Российской Федерации, рассмотрим подробнее.

По подсчетам экспертов, в результате введения санкций и снижения цен на «черное золото» Россия потеряет около 170 млрд. долл., а недополученные доходы от экспорта нефти и газа составят около 400 млрд. долл. за 2014-2017 гг. [2]. В связи с этим на заседании 7 ноября 2014 г. Комитетом Государственной Думы Российской Федерации было одобрено увеличение ставок акцизов на бензин и дизельное топливо четвертого и пятого класса. Данные поправки во втором чтении закона об индексации ставок акцизов на 2015-2017гг. внес Евгений Сергеевич Москвичёв – председатель Комитета Государственной Думы по транспорту. 25

ноября 2014 г. Президент Российской Федерации Владимир Владимирович Путин подписал закон об индексации ставок акцизов на 2015-2017 гг. [3].

Важно также отметить, что значительно сократился приток иностранных инвестиций, потери от которых составили 160 млрд. долл., 75% из которых приходится на страны члены Европейского Союза. Именно по этим причинам было принято решение о повышении ставок налогов и на другие подакцизные товары (алкогольную продукцию, табачные изделия) в 2015-2017 гг. с целью увеличения налоговых поступлений в бюджет государства. Но эти меры могут иметь негативные последствия для экономики Российской Федерации, такие, как сокращение уровня ВВП, падение реальных доходов граждан и снижение потребительской активности.

В завершение хочется отметить, что в целом санкции западных стран не грозят крахом российской экономике и в частности – налоговой системе и не способны сильно повлиять на дальнейшее развитие страны в ближайшее время. Что касается стабильности налоговой системы, она заключается не только в стабильности налогового законодательства. Введение новых налогов или изменения в налоговых ставках в сторону их увеличения непременно ведут к изменению ценовой политики и сокращению спроса на облагаемые товары, а также могут повлиять на ухудшение материального положения и морального состояния общества и усиление недоверия к органам власти. Помимо этого, частые изменения налогового законодательства приводят к снижению инвестиционной привлекательности нашей страны как места реализации проектов. При этом принцип стабильности налоговой системы заключается также в том, чтобы стабильные налоги смогли обеспечить стабильные расходы, в первую очередь в социальной сфере. Поэтому главным приоритетом работы в финансовой сфере является повышение устойчивости бюджетной и налоговой системы государства.

С учетом особенностей нашей страны при разработке налоговой системы следует учитывать специфику социально-экономического развития Российской Федерации, необходимость стабилизации экономики и социальных процессов, нацеленность на оптимизацию бюджетных расходов и их сокращение за счет неэффективных мер государственного регулирования. В рамках данной работы важно выстроить диалог с бизнесом, сделать так, чтобы партнерские отношения государственных финансов и частного капитала стали распространенной практикой решения общественных проблем. При этом налоговая политика должна стать стимулирующей во всех отношениях – ориентированной на потребности и государства, и частных компаний, и некоммерческого сектора.

Литература:

1. *Налоговый кодекс Российской Федерации: Части первая и вторая.* - М.: Издательство «Омега-Л», 2015. - 939 с.
2. *Официальный сайт Федеральной налоговой службы РФ* - <https://www.nalog.ru/>
3. *Официальный сайт Министерства финансов РФ* - <http://minfin.ru/>
4. *Электронный журнал «Российский налоговый курьер»* - <http://www.rnk.ru>
5. *Электронный журнал «Финансовый директор»* - <http://fd.ru>
6. *Электронный журнал «Налоговая политика и практика»* - <http://nalogkodeks.ru>.

References:

1. *The Russian Tax Code* - M.: Publisher "Omega-L", 2015. - 939 p.
2. *The official website of the Federal Tax Service of Russia* - <https://www.nalog.ru/>
3. *The official website of the Ministry of Finance of the Russian Federation* - <http://minfin.ru/>
4. *Electronic Journal "Russian tax courier"* - <http://www.rnk.ru>
5. *Electronic Journal "Financial Director"* - <http://fd.ru>
6. *Electronic journal "Fiscal policy and practice"* - <http://nalogkodeks.ru>.

По материалам судебного дела:

руководитель и главный бухгалтер организации не несут ответственность при оплате листка нетрудоспособности, оформленного с нарушением

По результатам выездной проверки ФСС не принял к зачету расходы, сославшись на нарушение порядка выдачи медицинскими организациями листков нетрудоспособности - 7 больничных листков оформлены на срок более 15 календарных дней без врачебной комиссии. По мнению ФСС, при оплате страхователем листка нетрудоспособности, оформленного с нарушением, ответственность за выплату пособия несут руководитель и главный бухгалтер организации. Однако Суд посчитал по-другому.

Согласно Постановлению Арбитражного суда Московской области от 18.05.2016г. по делу N А40-94120/15, за нарушение установленного порядка выдачи медицинскими организациями листков нетрудоспособности ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации несут медицинские организации, а также медицинские работники. Руководитель и главный бухгалтер организации не несут ответственность при оплате листка нетрудоспособности, оформленного с нарушением.

Также в Постановлении Арбитражного суда есть ссылка на Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11.12.2012 N 10605/12, в соответствии с которым подтверждается право органов Фонда социального страхования предъявлять иски непосредственно к медицинским организациям о возмещении суммы расходов на страховое обеспечение по необоснованно выданным или неправильно оформленным листкам нетрудоспособности.

ИСЛАМОВА Джамия Сайпудиновна,
студентка кредитно-экономического факультета
Финансового Университета
при Правительстве Российской Федерации
islamova.13@mail.ru

Оценка эффективности применения плоской налоговой ставки в налогообложении доходов физических лиц

Аннотация: Статья посвящена оценке эффективности применения плоской налоговой ставки в налогообложении доходов физических лиц с момента её введения до настоящего времени. Рассмотрены положительные и отрицательные стороны применения плоской налоговой ставки, и проведена оценка их влияния на социально-экономическую составляющую Российской Федерации.

Ключевые слова: плоская налоговая ставка, налог на доходы физических лиц, налогообложение физических лиц, оценка плоской налоговой ставки по НДФЛ.

*ISLAMOVA Dzhamilya Saypudinovna,
Student of credit-economic faculty
Financial university under the Government of the Russian Federation*

Evaluating the effectiveness of the application of the flat tax rate of individual income in the Russian Federation

Abstract: The article is devoted to assessing the effectiveness of the application of the flat tax rate in the taxation of income of individuals since its introduction until the present time. The author reveals the positive and negative aspects of the application of the flat tax rate, and an assessment of their impact on the socio-economic component of the Russian Federation.

Keywords: flat tax rate, individual income tax, taxation of individuals, evaluation of the flat tax on personal income tax rates.

Плоская шкала по налогу на доходы физических лиц применяется довольно редко в мировой практике. Среди наиболее развитых стран она встречается в Венгрии, странах Прибалтики и др. В основном данной шкалой пользуются бедные страны Восточной Европы, некоторые представители третьего мира и бывшие советские республики. Широкое распространение в советском блоке плоской шкалы по налогу на доходы

физических лиц (далее по тексту - НДФЛ) объясняется неэффективной системой налогового администрирования, или наличием большого сектора теневой экономики. Подобное изменение ставки по НДФЛ позволило вывести из тени доходы граждан, и увеличило поступление налогов в бюджеты этих государств.

Подобным образом поступили в России. Введение в 2001 г. плоской шкалы по

НДФЛ в размере 13% [1] взамен прогрессивной 12-30% ставки позволило укрепить налоговую дисциплину [2]. 13%-я ставка оказалась очень успешным решением. Свидетельством тому стал рост реальных доходов бюджета на 26% в течение первого года, с сохранением положительной динамики в последующих периодах [3]. Возросли поступления от высокодоходных групп населения, которым стало намного выгоднее



Рис. 1. Динамика среднедушевых доходов населения до 2011 г.

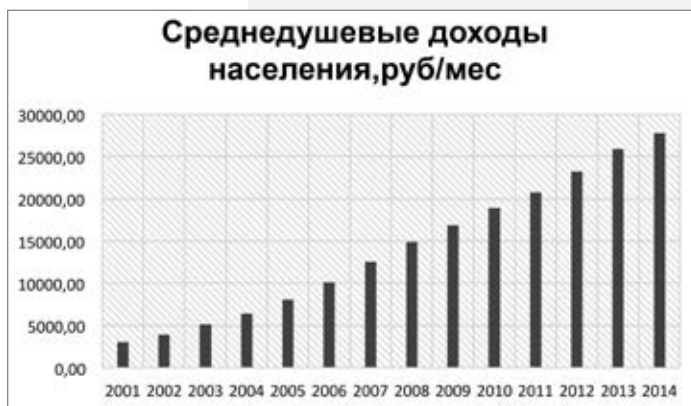


Рис. 2. Динамика среднедушевых доходов населения за 2001-2014гг.

выплачивать налог по 13%-й ставке, близкой к нижней границе ранее существовавшей прогрессивной ставки, не скрывая своих доходов.

За 15 лет использования плоской налоговой ставки неоднократно рассматривались вопросы о целесообразности ее применения, а в Государственную Думу вносились на рассмотрение законопроекты о принятии прогрессивной системы налогообложения по НДФЛ [4].

Чтобы оценить эффективность использования плоской ставки в России, в статье были рассмотрены преимущества и недостатки её использования.

Обращаясь к практике применения прогрессивной шкалы в России, взамен которой была введена плоская ставка, можно отметить неэффективность ее использования. Так, в период с 1992-2000 гг. ставка по НДФЛ в зависимости от суммарного годового дохода могла составлять от 12% до 35%. При этом за весь период использования шкалы неоднократно модифицировалась и пересматривалась девять раз, но все эти изменения не оправдали себя. Это привело к тому, что большинство граждан перешло к минимизации заявленных доходов, пытаясь избежать повышенных ставок по налогу. На рис.1 хорошо выражена отрицательная динамика среднедушевых доходов населения, с постоянными колебаниями до 2000 г. Изменения в положительную сторону можно заметить лишь после 2001 г., т.е. с момента

введения плоской шкалы. Уже к 2011 г. рост доходов достиг 52% прироста по сравнению со значением 1990 г.

Раскрытие гражданами своих доходов не только повысило уровень поступлений доходов в бюджет, но и позволило определить действительный уровень качества жизни населения. При сопоставлении объема среднедушевых доходов населения и уровня поступлений по НДФЛ в консолидированный бюджет Российской Федерации можно заметить схожие темпы роста по данным показателям (рис.2, рис.3).

Следовательно, в качестве одного из преимуществ плоской шкалы по НДФЛ целесообразно выделить: *решение проблемы сокрытия гражданами своих доходов и обеспечение стабильности в порядке начисления и уплаты налога.*

Другими достоинствами плоской шкалы в налогообложении доходов физических лиц являются:

- ▶ *обеспечение равенства условий для всех слоев населения.* Чем больше доход у физического лица, тем больше будет сумма уплачиваемого налога и наоборот.

- ▶ *простота способа обложения налогом по плоской ставке.* Однако стоит отметить, что даже при таком простом способе налогообложения остается актуальной проблема обеспечения хорошего контроля за полной его уплаты.

- ▶ *инвестиционная привлекательность* – не менее важный аспект применения пло-

ской налоговой ставки. Так как относительно низкие расходы по налогу на доходы физических лиц способствуют увеличению инвестиционных потоков, и изменение ставки по НДФЛ, к примеру, на прогрессивную, привело бы к большему недоверию бизнеса государству, оттоку инвестиций зарубежных инвесторов и, возможно, – к утечке отечественного капитала из страны.

Отдельную роль плоская шкала по налогу на доходы физических лиц выполняет для малых предприятий. Поэтому рассмотрим эффективность применения единой ставки по НДФЛ со стороны малого и среднего бизнеса, на который налоговая нагрузка в настоящее время довольно значительна.

Введение плоской ставки позволило малому и среднему бизнесу не только не скрывать заработную плату сотрудников, увеличить их пенсионные начисления, но и снизить издержки. В ходе анализа экономических показателей по России было выявлено, что в среднем большинство российских компаний не имеют годового оборота свыше 15 000 000 рублей [8]. При таких оборотах плоская шкала по НДФЛ с применением специальных налоговых режимов (УСН, ЕНВД) упрощает предпринимателям средний уровень ведения бизнеса, дает им возможность развивать свое предприятие, а не сосредотачиваться на поиске способов оптимизации налогообложения.

Плоская шкала имеет свои преимущества и с позиции физических лиц, занятых

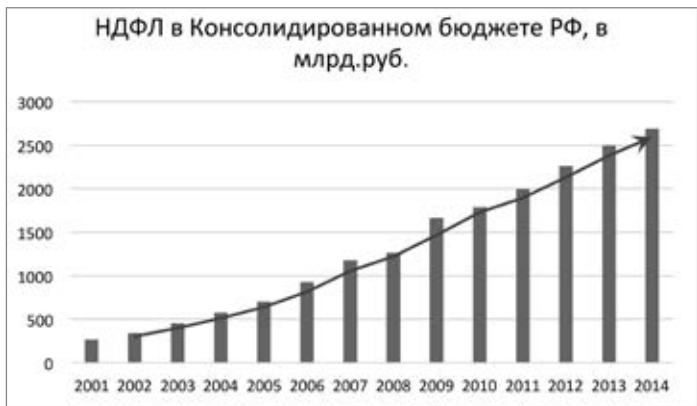


Рис. 3. Динамика объемов поступлений по НДФЛ в Консолидированном бюджете Российской Федерации, 2001-2014 гг.

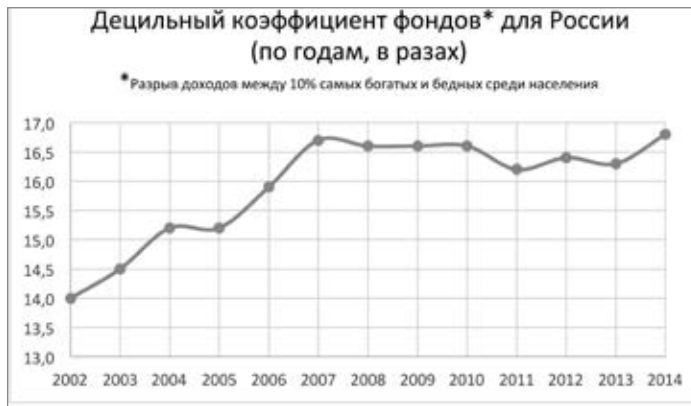


Рис. 4. Динамика децильного коэффициента фондов для России.

на нескольких местах работы. Уплата налога на доходы физических лиц для этой категории населения значительно упростилась:

► Во-первых, исчисление и уплата налога с доходов работника осуществляется работодателем.

► Во-вторых, отпала необходимость в отслеживании работником своих доходов по каждому месту работы. Такая мера предпринималась, в попытке избежать увеличения суммы уплачиваемого налога.

Исходя из вышесказанного, можно сделать вывод, что переход к плоской налоговой ставке в налогообложении доходов физических лиц являлся правильным и целесообразным решением, позволившим в короткие сроки увеличить поступления по налогу в бюджет, упростить налоговое администрирование и вывести из тени большую часть доходов населения, обеспечить стабильность и простоту налогообложения. Но целесообразность перехода к единой ставке не означает ее эффективное применение ее в дальнейшем. В настоящее время можно вполне объективно оценить негативные стороны введения плоской шкалы, опираясь на 15-летний опыт ее использования.

Следует выделить следующие недостатки применения плоской шкалы по налогу на доходы физических лиц:

1. В первую очередь, стоит отметить, что плоская налоговая ставка не позволяет сократить увеличивающийся разрыв между высокодоходными и низкодоходными категориями населения (рис.4), осуществляя эффективное перераспределение доходов. Постоянный рост децильного коэффициента фондов негативно сказывается на социально-экономическом положении населения и характеризуется концентрацией значительной доли ресурсов у небольшой доли населения. Так, по данным статистики, численность граждан России, имеющих ежегодный доход свыше 5 000 000 рублей, составляет менее 1%, но доля их совокупного дохода равняется 32,7% от всех доходов граждан [5].

Выделенный недостаток является существенным, если учитывать тот факт, что НДФЛ является одним из лучших налогов для перераспределения доходов населения, так как размер дохода физического лица является основным показателем его благосостояния и возможности уплаты определенной величины налога. Это значит, что НДФЛ – тот налог, распределительную функцию которого можно эффективно использовать. Это обуславливает частое внесение законопроектов в Государственную Думу по замене применяемой ставки на прогрессивную. Члены различных партий считают, что единая ставка по НДФЛ не выполняет возложенных на нее функций, не способствует повышению изъятию налога с высоких доходов и их дальнейшему перераспределению, происходит концентрация денежных средств у обеспеченных граждан, усиливается расслоение общества, что нарушает принцип справедливости налогообложения.

2. Еще один недостаток плоской шкалы проявляется в условиях ухудшения экономической ситуации и дефицита бюджета, когда большинство плательщиков могут испытывать трудности с уплатой налога и, напротив, нуждаться в налоговых льготах [6]. Плоская ставка в такой ситуации недостаточно эффективна. Повышать ее для всех категорий граждан нельзя – доходы, получаемые подавляющим большинством россиян, остаются достаточно низкими, и рост ставок по НДФЛ при параллельном росте цен приведет к росту социальной напряженности в стране.

3. Другой недостаток плоской налоговой ставки отражается в том, что применение плоской шкалы по НДФЛ не позволяет достичь такого же объема поступления доходов в бюджет и такого же перераспределения средств, как при использовании альтернативных шкал. Однако в целом доля НДФЛ в консолидированном бюджете страны и в настоящее время находится на хорошем уровне, занимая в общей структуре долю, приблизительно равную поступлениям от НДС налога на прибыль (рис.5).

Подводя итоговую оценку применению плоской ставки по НДФЛ, стоит отметить, что ее использование является конкурентным преимуществом для России. Наличие в настоящее время предложений по переходу к прогрессивной ставке по налогу на доходы физических лиц актуальны лишь в ситуации такого же экономического роста, как и в странах, ее применяющих. При росте экономике на 8-12% ежегодно в течение нескольких последних лет данное предложение оказалось бы более целесообразным, чем при ситуации, не превышающей 5% экономического роста [7]. Кроме того, для налога, уплату которого осуществляет большая часть населения, внесение каких-либо изменений должно осуществляться взвешенно, с соблюдением принципов равенства и справедливости.

Но несмотря на то, что единая ставка по НДФЛ во многом помогла решить те проблемы, которые существовали при налогообложении доходов физических лиц до 2001 г., выявленные в ходе анализа недостатки ее использования свидетельствуют о постепенной утрате эффективности ее применения. В настоящее время нет благоприятных условий для перехода к новой шкале в налогообложении доходов физических лиц, однако подобный переход будет эффективен в будущем.

Новая шкала налоговых ставок должна устанавливаться таким образом, чтобы не оказывать нагрузку на низкодоходные слои общества, снижать распределение доходов, существенно снижать социальное расслоение, уменьшать число бедных, повышать покупательский спрос. Перераспределение налогового бремени позволит больший упор сделать на обложение сверхдоходов граждан. Введение таких изменений в налоговое законодательство позволит решить важнейшие задачи социально-экономического развития Российской Федерации и повысить приток денежных средств в бюджет.



Рис. 5. Структура поступлений в консолидированный бюджет РФ.

Литература:

1. *Налоговый кодекс Российской Федерации: Части первая и вторая / М.: Издательство «Омега-Л», 2015. — 939 с.*
2. *Официальный сайт Министерства финансов РФ [электронный ресурс]: URL: <http://minfin.ru>*
3. *Правовая система Консультант Плюс [электронный ресурс]: URL: <http://www.consultant.ru>*
4. *Информационно-правовая система Гарант [электронный ресурс]: URL: <http://www.garant.ru>*
5. *Официальный сайт газеты Аргументы и факты [электронный ресурс]: URL: <http://www.aif.ru>*
6. *Официальный сайт журнала Forbes [электронный ресурс]: URL: <http://m.forbes.ru>*
7. *Официальный сайт газеты Коммерсант [электронный ресурс]: URL: <http://www.kommersant.ru>*
8. *Официальный сайт газеты Новые известия [электронный ресурс]: URL: <http://www.newizv.ru>*

References:

1. *The Russian Tax Code / M.: Publisher "Omega-L", 2015.-939 p.*
2. *The official website of the Ministry of Finance of the Russian Federation [digital resource]: URL: <http://www.minfin.ru>*
3. *The official website of the law assistance system Consultant plus [digital resource]: URL: <http://www.consultant.ru>*
4. *Legal reference system Garant [digital resource]: URL: <http://www.garant.ru>*
5. *The official website of the Argumenty i fakty newspaper [digital resource]: URL: <http://www.aif.ru>*
6. *The official website of the Forbes magazine [digital resource]: URL: <http://m.forbes.ru>*
7. *The official website of the Kommersant newspaper [digital resource]: URL: <http://www.kommersant.ru>*
8. *The official website of the Novye izvestia newspaper [digital resource]: URL: <http://www.newizv.ru>*

Отчетное собрание саморегулируемой организации аудиторов НП "Аудиторская Ассоциация Содружество" Reporting back meetings of Self-regulatory organization of auditors Non-profit partnership «Auditor Association Sodruzhestvo»

Говоря об эффективности работы саморегулируемой организации, необходимо дать оценку реальным результатам выполнения НП ААС основных функций: обеспечение соблюдения требований законодательства членами СРО и самой саморегулируемой организацией; деятельность по организации и осуществлению внешнего контроля качества; организация повышения квалификации, применение мер дисциплинарного воздействия; мероприятия, направленные на содействие защите прав и интересов аудиторов; активное взаимодействие с органами власти в вопросах законотворческой деятельности.

С момента начала осуществления деятельности в статусе саморегулируемой организации прошло уже более 6 лет, и НП ААС продолжает принимать активное участие в аудиторской жизни России и эффективно выполняет возложенные на нее законом функции.

Каковы же основные результаты выполнения НП ААС полномочий саморегулируемой организации аудиторов за время осуществления своей деятельности?

В первую очередь, хотелось бы уделить внимание одной из важнейших функций саморегулируемой организации аудиторов – ведение Реестра аудиторов и аудиторских организаций, выполнение которой строго контролируется Минфином России.

На сегодняшний день в Реестре аудиторов и аудиторских организаций НП ААС содержатся сведения о 5742 членах, в том числе 1330 аудиторских организациях и 4412 аудиторах.

В связи с принятием в конце 2014 г. Федерального закона №403-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» с 1 января 2017 г. требования к минимальной численности членов СРО аудиторов увеличиваются с 500 до 2000 аудиторских организаций, с 700 до 10000 аудиторов. Анализ сведений реестра позволяет сделать вывод, что НП ААС занимает лидирующую позицию по численности аудиторских организаций.

Ежедневно сотрудниками Отдела ведения реестра НП ААС обрабатывается до 50 об-

ращений по вопросам ведения реестра, в том числе внесение сведений о лицах, принятых в НП ААС, прекративших свое членство в НП ААС, изменивших статус члена НП ААС, а также об изменениях в сведения, содержащиеся в реестре, сведения о прохождении контроля качества, повышении квалификации, и пр. За отчетный год сотрудниками Отдела была внесена в реестр 5521 запись.

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

Несмотря на то, что СРО аудиторов вынуждены принимать меры к сохранению и пополнению рядов своих членов, НП ААС уделяет должное внимание обеспечению неформального предметного подхода к организации и осуществлению внешнего контроля качества работы своих членов. Комиссией по контролю качества НП ААС ежегодно проводится работа по проведению плановых и внеплановых проверок деятельности членов НП ААС, разработке методических материалов, нормативной документации.

В соответствии с утвержденным Правлением НП ААС Положением о Комиссии по контролю качества Комиссией рассмотрены результаты 262 проверок ВККР аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, 798 проверок аудиторов – членов НП ААС, рассмотрены результаты 9 проведенных по поступившим жалобам внеплановых проверок.

По результатам проведенных проверок НП ААС ежегодно обобщает, анализирует и представляет в Минфин России информацию о типичных нарушениях, выявленных в ходе осуществления внешнего контроля качества. В отчетном периоде разработан новый классификатор нарушений, выявленных в ходе внешних проверок, предусматривающий большую детализацию нарушений.

Контроль качества работы членов НП ААС осуществляется уполномоченными экспертами по контролю качества, которые ежегодно проходят обучение и переекспертацию. В отчет-

ном периоде во внешних проверках принимали участие 99 уполномоченных экспертов из 141, включенного в Реестр уполномоченных экспертов НП ААС, и 13 Кураторов.

Комиссией на постоянной основе дорабатывается и совершенствуется нормативная база, которая регулирует осуществление внешнего контроля качества членов НП ААС, а при необходимости утверждаются новые редакции.

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

В отчетном периоде Дисциплинарной комиссией продолжена работа по рассмотрению дел о нарушении членами НП ААС требований, установленных законодательством РФ, стандартами аудиторской деятельности, Правилами независимости аудиторов и аудиторских организаций, Кодексом профессиональной этики аудиторов, условий членства в НП ААС, иных требований и правил, предусмотренных внутренними документами НП ААС. За отчетный период проведено 14 очных заседаний.

На заседаниях было рассмотрено 619 дисциплинарных дел в отношении членов НП ААС, по результатам рассмотрения к 306 членам НП ААС применены меры дисциплинарного воздействия (замечания, предупреждения, штрафы). По рекомендации Дисциплинарной комиссии НП ААС Правлением НП ААС приняты решения о приостановлении членства в отношении 45 аудиторских организаций и исключении из членов НП ААС в отношении 15 аудиторских организаций.

Председателем Дисциплинарной комиссии было принято решение об отказе в возбуждении дисциплинарного производства в отношении 49 членов.

Решением Правления НП ААС утверждён Регламент приема и рассмотрения письменных обращений в НП ААС. За отчетный период в НП ААС поступило 58 жалоб на членов НП ААС. В отношении 3 жалоб было принято решение об отказе в принятии к рассмотрению в связи с тем, что предмет рассмотрения, изложенный в жалобе, находится вне компетенции саморегулируемой организации аудиторов НП ААС. Принято к рассмотрению

и направлено в Комиссию по контролю качества для проведения внеплановых проверок 26 жалоб на действия членов НП ААС.

Работа НП ААС в области организации повышения квалификации аудиторов также заслуживает внимания.

На сегодняшний день в Реестр учебно-методических центров НП ААС, отобранных для осуществления обучения аудиторов – членов НП ААС по программам повышения квалификации, включено 38 образовательных организаций, расположенных в семи Федеральных округах Российской Федерации.

В отчетном периоде прошли обязательное ежегодное обучение по программам повышения квалификации 4776 членов НП ААС, из которых 479 членов НП ААС в 2016 году. Не прошли повышение квалификации в 2015 году 133 аудитора – члена НП ААС, из которых 5 человек – по уважительной причине, признанной таковой решением НП ААС или Советом по аудиторской деятельности.

Приказами Генерального директора НП ААС подтверждено соблюдение требования о прохождении обучения по программам повышения квалификации по 4597 квалификационным аттестатам аудиторов.

По итогам отчетных периодов НП ААС проводит мониторинг деятельности аккредитованных УМЦ, что позволяет выделить не только наиболее востребованные образовательные организации, но и заинтересованность членов НП ААС в тех или иных программах повышения квалификации.

С 1 января 2011 г. саморегулируемым организациям аудиторов передана функция выдачи квалификационных аттестатов аудиторов. За прошедший период Правлением НП ААС были приняты решения о выдаче около 400 квалификационных аттестатов аудитора. После получения аттестата аудиторы становятся членами НП ААС. В связи с изменениями фамилии, имени или отчества аудитора либо иных сведений, содержащихся в квалификационном аттестате аудитора, было обменено в прошлом году 14 квалификационных аттестатов аудитора.

НП ААС в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации обеспечивает информационную открытость своей деятельности. Основной площадкой для раскрытия информации о деятельности НП ААС является официальный сайт НП ААС в сети Internet www.auditor-sro.org.

За прошедший год дирекцией НП ААС обработано более 22,7 тысяч документов. Из них более 16 тысяч приходилось на входящую корреспонденцию и более 6,7 тысяч – на исходящую. Из общего числа обрабатываемых обращений и документов порядка 95% приходится на взаимодействие с членами НП ААС. По 140 обращениям заинтересованных лиц комитетами НП ААС подготовлены мотивированные ответы и разъяснения, письменные ответы направлены в адрес заявителей. Произведены рассылки в более чем 300 тысяч

адресатов, получено по почте России или по электронной почте более 130 тысяч писем.

В отчетном периоде продолжилась работа по расширению подставляемых на сайте НП ААС функциональных возможностей личного кабинета для членов НП ААС – в настоящее время это 4 раздела. В личном кабинете прошли регистрацию около 2 тысяч членов.

Продолжена работа по внедрению электронного документооборота с использованием программного продукта ДИРЕКТУМ. Уже введен и эффективно работает модуль «Канцелярия». На сегодняшний день система освлаивается другими отделами организации, внедряется модуль «Управление деловыми процессами».

На сегодняшний день из общего количества членов НП ААС 70% приходится на аудиторов и аудиторские организации, проживающих в различных регионах России. В связи с этим работа по развитию региональной сети является приоритетной для НП ААС.

Сегодня НП ААС представлено в каждом Федеральном округе Российской Федерации, за исключением Крымского ФО. Регулярно проводятся мероприятия, в том числе федерального и межрегионального уровня – семинары, конференции, круглые столы – в целях совместного обсуждения проблем и перспектив развития аудиторской деятельности, наиболее актуальных и злободневных вопросов, нововведений законодательства в сфере аудита, бухгалтерского и налогового учета, других вопросов, затрагивающих интересы профессионального сообщества. Руководителями и координаторами территориальных отделений НП ААС на постоянной основе проводится большая работа, связанная с осуществлением всех возложенных на НП ААС функций. На сайте НП ААС созданы и обновляются интернет-страницы всех территориальных отделений.

За отчетный период НП ААС было проведено 37 мероприятий, из них 10 научно-практических конференций, в том числе 4 международных, и 27 круглых столов и семинаров. Научно-практические конференции проходили в Казани (апрель), в Ростове-на-Дону (май), в Санкт-Петербурге (июнь), в Москве (июнь), в Волгограде (август), в Петропавловске-Камчатском (сентябрь), в Сочи (октябрь), в Екатеринбурге (октябрь), в Санкт-Петербурге (ноябрь), в Москве (декабрь). На мероприятиях обсуждались наиболее важные проблемы аудиторской деятельности, такие, как изменения в федеральном законодательстве о саморегулировании и аудиторской деятельности, международные стандарты аудита, организация конкурсных отборов аудиторов, актуальные вопросы развития аудиторской деятельности, новое в бухгалтерском и налоговом учете, новое в аудите, вопросы внешнего контроля качества, вопросы взаимодействия с Росфиннадзором и т.д. Также НП ААС выступило одним из организаторов 2 профессиональных конкурсов.

Для участия в мероприятиях приглашаются представители Минфина России, налоговых органов, Росфиннадзора, Счетной палаты, Прокуратуры, РСПП, ТПП и других государственных и иных органов.

Активно ведется работа по размещению статей и информации о деятельности НП ААС и членов НП ААС в СМИ. В отчетном периоде с целью популяризации аудиторской профессии, роста ее престижа среди пользователей аудиторских услуг НП ААС осуществлялись регулярные публикации в ведущих периодических научных и экономических изданиях, таких, как Финансовая газета, журнал «Справочник экономиста», журнал «Кадровые решения», журнал «Планово-экономический отдел», журнал «АУДИТ», журнал «Аудит и финансовый анализ», журнал «Аудиторские ведомости», с учетом уровня развития и масштабов использования телекоммуникационного общения совместно с НП «ИПАР» создана страница в одном из самых популярных Интернет-порталов – Facebook.

НП ААС продолжает выпуск электронного журнала «Вестник НП ААС», который дважды в месяц рассылается членам НП ААС на бесплатной основе путем электронной рассылки и публикуется на сайте НП ААС.

Продолжена работа по организации и проведению еженедельных тематических вебинаров, приняты бесплатное участие в которых могут все заинтересованные члены НП ААС. За отчетный период организовано и проведено 18 вебинаров, в ходе которых рассматривались вопросы, связанные с изменениями законодательства об аудиторской деятельности, вопросы членства в НП ААС, требования к порядку ведения Реестра, изменения системы внешнего контроля качества в НП ААС, подготовки и сдачи отчетности в Минфин России и в НП ААС, основные процедуры дисциплинарного производства в НП ААС, применение МСА, вопросы стратегии дальнейшего развития НП ААС. Все подготовленные и представленные в рамках вебинаров презентации и материалы, а также видеозаписи трансляции вебинаров размещаются на сайте НП ААС.

Не стоит забывать и о важности проводимой НП ААС методической работы. Решением Правления НП ААС утверждены Методические рекомендации по организации процесса аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности аудиторской организацией, индивидуальным аудитором в количестве 56 документов. Также утверждены методические рекомендации аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам по тематике противодействия подкупу иностранных должностных лиц при осуществлении международных коммерческих сделок.

Разработанные материалы предоставляются членам НП ААС на бесплатной основе.

Представители НП ААС активно участвуют в деятельности Единой аттестационной комиссии. Членом Совета ЕАК (до 16.10.2015 –

председателем Совета) является Анатолий Данилович Шеремет. Советом ЕАК рассмотрены вопросы, связанные с изменениями в программе проведения квалификационных экзаменов на получение квалификационного аттестата аудитора; одобрены основные направления совершенствования квалификационного экзамена, а также повышения транспарентности квалификационного экзамена, организации международного сотрудничества в сфере профессиональной аттестации.

Главным методистом ЕАК является член Правления НП ААС Елена Старовойтова, которая принимала участие в осуществлении мероприятий по совершенствованию содержания и процедуры квалификационного экзамена, подготовке проектов изменений в порядок и программу проведения квалификационного экзамена, проведению круглых столов и вебинаров по темам, связанным с актуальными вопросами подготовки к экзамену на получение квалификационного аттестата.

НП ААС всегда принимает активное участие в общественном обсуждении и проведении антикоррупционной экспертизы законопроектов. В отчетном периоде НП ААС были сформированы и направлены в соответствующие органы предложения по таким законопроектам, как изменения в Федеральный закон № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», в Федеральный закон № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях», в Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях.

На постоянной основе проводятся встречи с представителями органов государственной власти в субъектах Российской Федерации по вопросам развития аудиторской деятельности.

Члены Правления НП ААС принимают активное участие в деятельности Совета по аудиторской деятельности, его Рабочего органа, созданных при нем комиссий и рабочих групп.

Президент НП ААС Шеремет А.Д. является членом Совета по аудиторской деятельности. Представителями в Рабочем органе Совета от НП ААС являются Носова О.А., Старовойтова Е.В. и Чаев В.Т., который в настоящее время является председателем Рабочего органа Совета.

За прошедший год Рабочим органом разработаны и Советом одобрены методические документы, в частности, сборник примерных форм аудиторских заключений о бухгалтерской (финансовой) отчетности; примерные методические рекомендации аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам по тематике противодействия подкупу иностранных должностных лиц при осуществлении международных коммерческих сделок; разъяснения практики применения законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, которые регулируют аудиторскую деятельность, «Порядок применения пунктов 14 - 18 ФПСАД № 10»; по-

рядок ведения перечней сетей аудиторских организаций; требования к организации прохождения аудиторами обучения по программам повышения в форме выездного и дистанционного обучения и др.

Важным направлением работы Совета является анализ ситуации на аудиторском рынке, выработка предложений по совершенствованию законодательства об аудиторской деятельности, механизмов саморегулирования. Предварительное обсуждение вопросов, сбор, анализ, обобщение информации и предложений, подготовка проектов документов для рассмотрения на заседаниях Рабочего органа осуществляется в рамках деятельности постоянных и временных комиссий и рабочих групп. Представители НП ААС входят в состав каждой комиссии Рабочего органа.

Нельзя не отметить участие НП ААС в работе Совета ТПП России по саморегулированию предпринимательской деятельности, постоянным членом которого является генеральный директор Ольга Носова. За прошедший год основной задачей Совета была подготовка поправок к Федеральному закону № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях». Советом ТПП были сформированы и направлены в Минэкономразвития России предложения к Концепции совершенствования механизмов саморегулирования, которые впоследствии учтены в итоговой редакции документа.

Вопросы реформирования института саморегулирования представители НП ААС обсуждают в рамках деятельности Совета РСПП по развитию саморегулирования. Оценивая важность и актуальность для экономики России определения роли и места аудита в системе финансового контроля, они создают Комиссию РСПП по аудиторской деятельности. Основной задачей деятельности Комиссии в прошедший период была разработка проекта Концепции дальнейшего развития аудиторской деятельности в России с учетом мнений профессионального и бизнес-сообщества. На заседании Комиссии, в повестку дня которого был включен вопрос об определении основных целей, задач и направлений Концепции, Ольга Носова выступила с докладом, в котором дала оценку состоянию отрасли, прокомментировала наиболее актуальные законодательные инициативы и решения органов государственной власти на пути реформирования системы регулирования аудиторской деятельности, рассказала об участии СРО в разработке и реализации мер, направленных на совершенствование механизмов саморегулирования в сфере аудита.

Вопросы саморегулирования представители НП ААС обсуждали и на прошедшем в рамках Недели российского бизнеса РСПП VI Форуме саморегулируемых организаций «Саморегулирование в России: перезагрузка», где Ольга Носова выступила модератором круглого стола, посвященного особенностям саморегулирования в различных

отраслях. Руководитель отдела внутреннего контроля НП «Аудиторская Ассоциация Содружество» Анна Кулешова также принимала участие в VI Форуме саморегулируемых организаций, где представила доклад о принципах дистанционного контроля СРО.

Немаловажным направлением деятельности НП ААС является сотрудничество с нашими зарубежными коллегами. НП ААС, будучи членом Международной федерации бухгалтеров (МФБ) и Международной ассоциации по бухгалтерскому образованию и исследованиям, активно участвует в деятельности международных организаций в целях продвижения передового опыта в области аудита и бухгалтерского образования.

В 2015 г. НП ААС принимало участие в ежегодном заседании Совета Международной федерации бухгалтеров в Сингапуре, где представители профессиональных ассоциаций бухгалтеров и аудиторов из более 100 стран мира обсудили наиболее актуальные вопросы: последние изменения в Международных стандартах аудита, современные технологии контроля и анализа финансовой информации и др. Также в рамках делового форума была проведена встреча Ольги Носовой и Президента НП «ИПАР» Дарьи Долотенковой с директором Департамента интеллектуальной собственности МФБ Келли Анеруд, в ходе которой обсуждались вопросы сотрудничества объединённой на базе НП ААС СРО аудиторов с МФБ.

В свое время Содружество было «создано аудиторами для аудиторов». Этот лозунг не утрачивает актуальности. Деятельность НП ААС, в первую очередь, направлена на защиту интересов профессионалов, особенно в сегодняшних условиях непростой экономической ситуации в стране и на аудиторском рынке, в частности. В целях уменьшения финансовой нагрузки на членов объединения в этом году было принято решение о снижении ставки целевого взноса на внешний контроль качества для небольших и средних аудиторских организаций. Правление НП ААС также одобрило изменения порядка уплаты членских взносов, предоставив вступающим в НП ААС во втором полугодии календарного года аудиторам (физическим лицам и индивидуальным аудиторам) возможность оплачивать годовой членский взнос в размере ½ годовой ставки взноса.

Оглядываясь на достигнутые за прошедшие годы результаты и достижения в деятельности нашей организации, НП ААС ответственно определяет перспективные цели и ставит задачи для обеспечения дальнейшего развития, повышения эффективности и совершенствования своей работы.

Между тем Ассоциация – это сообщество профессионалов. И мы призываем каждого члена Содружества к активному участию в определении судьбы нашей организации. Ваше мнение, Ваша заинтересованность – залог нашего общего успеха.

*СЮТКИНА Минзиля Галиулловна,
к.э.н., Председатель Комитета
по региональной политике НП ААС,
член Правления НП ААС,
практикующий аудитор,
генеральный директор ООО «Югра-аудит».*



Типовые нарушения требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности», стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов, выявленные при проведении ВКЖР

Аннотация: С повышением требований к качеству аудиторских услуг, в том числе в связи с переходом на международные стандарты аудита являются важными мероприятиями, направленными НП ААС на обеспечение качества аудита ее членами, в том числе на изучение типовых нарушений требований законодательства по аудиту.

Ключевые слова: качество аудита, типовые нарушения, профессиональные стандарты аудита, кодекса профессиональной этики аудиторов, опыт внешнего контроля, ААС.

*SYUTKINA Minzilya Galiullova,
Ph.D., Chairman of the Regional Policy Committee
of the NP AAS, board member of of the NP AAS,
active auditor,
Director general of «Yugra-audit».*

Typical violations of the Federal law requirements «About auditing activities», standards of auditing activities, independent auditor and auditing company rules, the professional ethics code of auditors which were found during the external quality control

Abstract: With increasing requirements for the quality of audit services, including the use of international auditing standards, the provision of qualitative auditing by its members is an important procedure for NP AAS, including the study of typical violations of requirements of law on auditing.

Keywords: audit quality, typical violations, professional auditing standards, the code of professional ethics of auditors, external control experience, AAS.

Одним из приоритетных направлений деятельности саморегулируемых организаций аудиторов является содействие предоставлению качественных услуг аудиторами и аудиторскими организациями и определение мероприятий, направленных на непрерывное совершенствование качества аудита.

Важнейшим из механизмов обеспечения качества является внешний контроль качества аудиторской деятельности, осуществляемый саморегулируемыми организациями аудиторов в отношении своих членов. Понятие «качество аудита» можно определить как степень необходимого и достаточного уровня доверия к мнению аудитора со стороны пользователей в отношении достоверности информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица.

Контроль качества аудиторской деятельности направлен на предупреждение некорректной оценки аудиторского риска; достижение разумной уверенности в том, что аудит удовлетворяет требованиям, предъявляемым пользователями профессионального мнения аудитора; обеспечение необходимого и достаточного уровня доверия к мнению аудитора со стороны пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В связи с усилением требований законодательства Российской Федерации в области контроля качества аудиторской деятельности повышение внимания аудиторских фирм к этому аспекту их деятельности становится одним из важнейших факторов конкурентоспособности и выживания на рынке аудиторских услуг.

Однако мониторинг результатов внешнего контроля качества аудита позволяет сделать вывод о том, что на практике качество аудита не всегда соответствует надлежащему уровню. В малых аудиторских организациях часто возникает противоречие между неукоснительным соблюдением требований стандартов и связанным с этим увеличением трудозатрат аудиторов. При низкой стоимости аудиторских услуг это приводит к недостатку квалифицированных трудовых ресурсов и как следствие – к снижению качества оказываемых аудиторских услуг в условиях постоянной конкуренции.

В результате обобщения опыта внешнего контроля качества работы саморегулируемых организаций НП ААС сведены в три основные группы типичные нарушения, выявленные в процессе ВККР:

Группа 1. Нарушения требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности», требований Устава НП ААС и достоверности сведений, отраженных в Реестре аудиторов и аудиторских организаций НП ААС.

Группа 2. Нарушения установленных требований к правилам внутреннего контроля качества члена НП ААС.

Группа 3. Нарушения требований соблюдения правил внутреннего контроля и выявление неэффективности организации внутреннего контроля качества в ходе проверки конкретных заданий по аудиту и сопутствующим услугам.

К первой группе типовых нарушений отнесены:

- недостоверность данных, отраженных в Реестре (адрес, телефон, электронная почта, кадровый состав, паспортные данные и т.д.).

- несвоевременное уведомление НП ААС обо всех изменениях, внесенных в реестр аудиторов и аудиторских организаций;

- нарушения при сдаче отчетности по аудиторской деятельности в части правильности составления, достоверности показателей; своевременного представления отчетности в установленный срок; несоответствия данных отчетности в МФ и НП ААС;

- несоблюдение требований Устава НП ААС, внутренних документов НП ААС в части полноты и своевременности уплаты взносов в НП ААС.

Ко второй группе отнесены нарушения установленных требований к правилам внутреннего контроля качества члена НП ААС. Например: недостаточная полнота и корректность Правил внутреннего контроля качества аудиторской организации, индивидуального аудитора, отсутствие одного из элементов системы внутреннего контроля (обязанности руководства аудиторской организации по обеспечению качества услуг, этические требования; принятие на обслуживание нового клиента и продолжение сотрудничества; кадровая работа; выполнение задания; мониторинг).

Во всех аудиторских организациях должна существовать система внутреннего контроля качества аудита. Принципы внутреннего контроля качества и конкретные процедуры по их реализации формируются внутрифирменными стандартами аудиторских организаций.

Система внутреннего контроля аудиторских организаций должна быть регламентирована в соответствии с:

- федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту»;

- федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях».

Организация непрерывного контроля качества аудиторской работы на уровне аудиторских организаций в соответствии с требованиями законодательства предполагает стимулирование аудиторов к качественному выполнению своей работы.

К третьей группе типовых нарушений правил внутреннего контроля качества в ходе проверки конкретных заданий по аудиту и сопутствующим услугам отнесены недостатки в оформлении рабочих документов: недостаточность информации о характере, временных рамках и объеме выполнения аудиторских услуг (отсутствие сведений о том, кто выполнил аудиторские процедуры, с указанием времени их выполнения; отсутствие информации о результатах аудиторских процедур и выводах, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств (ФПСАД 2)).

К этой группе относятся также типовые нарушения требований в отношении формы, содержания, порядка подписания и представления аудиторского заключения (ФСАД 1/2010 – ФСАД 3/2010). Отсутствие в файле проверки рабочего документа по наблюдению за инвентаризацией материально-производственных запасов (МПЗ) или результатам проведения дополнительных процедур (при существенности величины МПЗ) (ФПСАД 17)

Методологами НП ААС для целей обеспечения и повышения качества оказываемых аудиторских услуг утверждена программа ПК для аудиторов по теме: «Типовые нарушения требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности», стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов, выявленные при проведении ВККР».

Таким образом, хотелось бы обратить внимание аудиторов на тот факт, что при выявлении экспертами по контролю качества работы хотя бы одного нарушения нельзя будет сделать вывод о надлежащем качестве оказываемых ими услуг.

Качество аудита, прежде всего, – это обеспечение разумной уверенности в том, что аудиторская деятельность осуществляется с соблюдением нормативно-правовых актов Российской Федерации, профессиональных стандартов аудита, норм аудиторской этики и в соответствии с ожиданиями основных групп пользователей.

РЫБЕНКО Галина Анатольевна,

вице-президент НП ААС,

член Правления НП ААС,

Руководитель Ростовского территориального

отделения НП ААС по ЮФО и СКФО,

генеральный директор ООО «Дон-Фин-Аудит»



Профессиональный стандарт «Аудитор»: актуальные вопросы применения

RYBENKO Galina Anatolyevna,

Vice-President of NP AAS

Member of the Management Board of the NP AAS

Head of the Rostov territorial Branch of the NP AAS

for the Southern Federal District (SFD) and the Northern Caucasus Federal District (NCFD),

General Director of «Don-Fin-Audit» LLC

Professional standard of the «Auditor»: pressing application issues

В течение длительного времени квалификационные характеристики, которым должен был соответствовать работник, занимающий конкретную должность (рабочее место), определяли два основополагающих документа - Единый тарифно-квалификационный справочник работ и профессий рабочих (ЕТКС) и Квалификационный справочник должностей руководителей, специалистов и других служащих (КС). Кроме того, применялся Общероссийский классификатор профессий рабочих, должностей служащих и тарифных разрядов на предприятиях и в организациях. Эти нормативные документы служили руководством для работодателей при тарификации работ и установлении наименования профессий рабочих и должностей служащих.

В современных условиях значительных социально-экономических изменений возникла необходимость внесения в вышеназванные нормативные документы уточнений и дополнений, отражающих действие механизма социального партнерства, процессы интеграции российского и международного рынка труда. Все острее проявляется раз-

рыв между уровнем подготовки выпускников учебных заведений профессионального образования и требованиями, которые предъявляют работодатели к их знаниям, навыкам и умениям. Развитие экономики страны приводит к возникновению новых и изменению трудовых функций по ряду давно существующих профессий. Внедрение в нормативную базу и в практику трудовых отношений в России профессиональных стандартов производится во исполнение указа Президента РФ от 07.05.12 № 597 «О мероприятиях по реализации государственной социальной политики».

Основное отличие квалификационных требований от требований профессионального стандарта содержится в привязке последнего к конкретной отрасли экономики, в отличие от квалификации, которая сейчас согласно квалификационному справочнику едины по профессии для всех отраслей.

В Трудовой кодекс России введена статья 195.1, которая устанавливает понятия «квалификация работника» и «профессиональный стандарт». Согласно указанной статье квалификация работника - это уровень

знаний, умений, профессиональных навыков и опыта работы работника, а профессиональный стандарт - это характеристика квалификации, необходимой работнику для осуществления определенного вида профессиональной деятельности.

Для работодателей профессиональный стандарт будет являться основой в управлении персоналом, при заключении трудовых договоров, организации обучения и аттестации работников, разработке должностных инструкций, для установления более конкретных требований при выполнении трудовой функции работника с учетом специфики деятельности организации, тарификации работ и установлении систем оплаты труда. Профессиональные стандарты применяются образовательными учреждениями и органами управления образованием при разработке образовательных стандартов профессионального образования и профессиональных образовательных программ.

Проект профессионального стандарта «Аудитор» широко обсуждался в 2015 г. действующими саморегулируемыми организациями аудиторов. В его основу легли

Таблица 1. Распределение между специалистами различных уровней квалификации следующих ОТФ с возможными наименованиями должностей

Наименование ОТФ	Код	Пользователи	Наличие общего подхода
Осуществление вспомогательных функций при выполнении аудиторского задания и оказании прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью	A	Помощник аудитора, ассистент аудитора, специалист	4
Выполнение аудиторского задания и оказание прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью	B	Аудитор, эксперт	6
Руководство выполнением аудиторского задания и контроль качества в отношении аудиторских заданий	C	Старший аудитор, ведущий аудитор, руководитель проекта, менеджер проекта	7
Управление рисками и контроль качества при выполнении аудиторских заданий и оказании прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью	D	Аудитор-контролер, контролер качества, старший (ведущий) контролер, специалист по управлению рисками, менеджер по управлению рисками	
Методическое обеспечение аудиторской деятельности	E	Аудитор-методолог, методолог, старший (ведущий) методолог	
Руководство подразделением аудиторской организации	F	Начальник отдела (подразделения, департамента)	
Руководство аудиторской организацией	G	Директор, генеральный директор, управляющий (исполнительный) директор (партнер)	

лучшие практики аудиторских компаний, нормативная база в области разработки профессиональных стандартов.

Профессиональный стандарт «Аудитор» одобрен Минфином России, утвержден приказом Минтруда России от 19.10.2015 N 728н и вступил в силу 06 декабря 2015 г. Согласно статье 195.3 Трудового кодекса России определено, что если федеральными законами, иными нормативными правовыми актами Российской Федерации установлены требования к квалификации, необходимой работнику для выполнения определенной трудовой функции, профессиональные стандарты в части указанных требований обязательны для применения работодателями. Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» установлены требования к квалификации для лиц, осуществляющих аудиторскую деятельность. В связи с этим применение профессионального стандарта «Аудитор» обязательно для аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, являющихся работодателями, с 1 июля 2016 г.

В профессиональный стандарт «Аудитор», согласно структуре работы аудиторской организации, включены позиции работников, начиная с помощников аудитора (ассистентов, специалистов) и заканчивая контролирующим и управленческим персоналом аудиторских организаций. Фак-

тически в нем описан весь спектр функций персонала, присущий аудиторской деятельности и обязательный к исполнению, вне зависимости от масштаба аудиторской организации.

При описании аудиторской деятельности в профессиональном стандарте учтены требования основных нормативных правовых актов Российской Федерации по аудиторской деятельности (Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности" (далее – Закон №307-ФЗ), федеральные стандарты аудиторской деятельности, Кодекс профессиональной этики аудиторов и правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, а также положения международных стандартов аудита и контроля качества, международных стандартов образования профессиональных бухгалтеров, разработанных IFAC, российская и международная практика осуществления аудиторской деятельности).

Профстандарт «Аудитор» представляет собой систематизированное описание Обобщенных трудовых функций (далее – ОТФ), так называемую функциональную карту вида профессиональной деятельности, с указанием уровня квалификации для их выполнения. Стандартом предусмотрено распределение между специалистами различных уровней квалификации следующих

ОТФ с возможными наименованиями должностей, профессий (см. таблицу).

Обобщенная трудовая функция – это совокупность связанных между собой трудовых функций (систем трудовых действий), сложившаяся в результате разделения труда в конкретном бизнес- или производственном процессе. Для специалистов, выполняющих каждую из функций, Стандарт определил перечень трудовых действий, а также требования к образованию, опыту практической работы и особые условия допуска к работе, включая требования к виду аттестата аудитора в соответствии с требованиями ст. 23 Закона № 307-ФЗ.

Каждой обобщенной трудовой функции соответствует определенный уровень квалификации, необходимый работнику для осуществления трудовых действий по конкретным направлениям (участкам) работы. Уровни квалификации определяют требования к умениям, знаниям в зависимости от полномочий и ответственности работника. Они установлены и утверждены приказом Минтруда России №148 от 12.04.2013г. «Об утверждении уровней квалификации в целях разработки проектов профессиональных стандартов».

Профессиональным стандартом «Аудитор» предусмотрено требование наличия высшего образования для всех категорий работников, за исключением вспомогательного персонала, выполняющего функции с кодом "А". Это требование соответствует нормам ст. 11 Федерального закона № 307-ФЗ от 30.12.2008 г. "Об аудиторской деятельности", предусматривающим наличие высшего образования как условие допуска претендента к квалификационному экзамену на получение аттестата аудитора. В качестве особых условий допуска к работе по ОТФ с кодами B-G (6 и 7 уровни квалификации) Стандартом установлено требование о наличии квалификационного аттестата аудитора и членство в одной из саморегулируемых организаций аудиторов (при оказании аудиторских услуг), а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации об аудиторской деятельности, – наличие квалификационного аттестата, выданного после 1 января 2011 г. Таким образом, любые аудиторские процедуры имеет право осуществлять только аудитор, имеющий соответствующий аттестат.

Работниками, осуществляющими вспомогательные функции при выполнении аудиторского задания и оказании прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью (ОТФ с кодом "А"), могут быть студенты, молодые специалисты. Они еще не являются аудиторами. Главное отличие ОТФ с кодом «А» является работа под контролем более опытного сотрудника.

ОТФ с кодом «В» предусматривает уже самостоятельную работу специалиста при выполнении аудиторских процедур, орга-

низацию работ и надзор за членами группы непосредственно у клиента при выполнении задания, взаимодействие с представителями клиента. Опыт практической работы должен составлять не менее 3-х лет. Однако в трудовые действия работников с ОТФ кода «В» не входит формирование итоговых выводов, установление уровня существенности, контактирование с руководством аудируемого лица, проведение обзорных проверок качества. Эти трудовые действия уже присущи ОТФ с кодом «С». Требуемый опыт практической работы уже составляет 5 лет. Допуск к проведению обзорных проверок качества аудиторских заданий только работников, соответствующих ОТФ кода «С», позволяет обеспечить принцип контроля «равного за равным». Таким образом, ОТФ с кодами В-Г отличаются между собой трудовыми действиями, предусмотренными стандартом для них, и требованиями к опыту практической работы.

Следует обратить внимание, что если для 6-го уровня квалификации достаточно высшего образования уровня бакалавриата, то, начиная с 7-го уровня квалификации, Приказ N 148н устанавливает более высокие ступени высшего образования, а именно - специалитет или магистратура. В то же время работники, имеющие высшее образование уровня бакалавриата, имеющие аттестат аудитора и соответствующее членство в СРО, хотя и могут быть учредителями аудиторской организации, но при этом не могут являться ее руководителем или выполнять функции руководителя проверки или контролера качества.

Профиль высшего образования для оказания аудиторских услуг законодательством об аудиторской деятельности не устанавли-

вается. Поэтому аудитором может быть как работник с экономическим образованием, так и с любым другим высшим образованием (математик, юрист, программист и т.д.). Данный вопрос в Стандарте решен введением требований в отношении дополнительного профессионального образования (обучения) в области аудиторской деятельности, необходимого для сдачи экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора. Кроме того, стандартом во исполнение норм Закона №307-ФЗ предусмотрено систематическое дополнительное профессиональное образование по программам повышения квалификации (в том числе необходимым для проведения аудита в специфических областях).

Для всех категорий работников профстандартом «Аудитор» предусмотрено обязательное соблюдение правил независимости аудиторов и аудиторских организаций и кодекса профессиональной этики аудиторов.

Учитывая требования профессионального стандарта «Аудитор», аудиторским организациям к 01.07.2016 г. предстоит:

1. Проверить соответствие наименований должностей профессиональному стандарту, при необходимости – ввести новые должности в соответствии с профессиональным стандартом.

2. Проверить должностные обязанности работников службы персонала на соответствие трудовым функциям и трудовым действиям этих специалистов, прописанным в стандарте, при необходимости – внести соответствующие изменения в трудовой договор, должностные инструкции.

3. Провести аттестацию работников службы персонала и оценить, насколько они соответствуют квалификационным требова-

ниям, прописанным в профессиональном стандарте.

4. Если в ходе аттестации были выявлены несоответствия уровня знаний работника – обсудить с ним и возможность, и порядок получения соответствующего образования или приобретения соответствующих знаний и навыков.

К основным элементам системы контроля качества услуг, в частности, относятся кадровая работа и выполнение задания. Что закреплено как в действующих 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях» и ФП(С)АД № 7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту», так и в МСА, переход к применению которых предстоит всем аудиторам России в ближайшее время. А именно – в соответствующих названных стандартах ISQC 1 «Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements and Other Assurance and Related Services Engagements» и ISA 220 «Quality Control for an Audit of Financial Statements»

Учитывая, что предметом внешнего контроля качества является соблюдение аудиторской организацией, аудитором требований Закона № 307-ФЗ, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторских организаций и аудиторов, кодекса профессиональной этики аудиторов саморегулируемых организаций аудиторов предстоит уточнить свои правила проведения контроля, документацию по проведению проверок с учетом введения в действие профстандарта. Разработать процедуры проверки соблюдения требований профессионального стандарта «Аудитор» и провести разъяснительную работу положений стандарта и порядка его применения.

4 важных изменения законодательства в июне 2016 года. БИЗНЕС

В текущем месяце вступают в силу 142 принятых к настоящему времени нормативно-правовых акта. В их числе есть и те, которые вводят важные поправки для представителей бизнеса.

С 1 июня арбитражные суды начнут выдавать приказы по некоторым требованиям. К последним относятся, в том числе требования налоговиков о погашении долга на сумму не свыше 100 тыс. руб. На практике это обернется тем, что суды будут рассматривать дела против налогоплательщиков без извещения их о дате и времени заседания. Организация или ИП смогут обжаловать вынесенный судебный приказ в течении 10 рабочих дней с момента получения копии приказа.

Зато с 2 июня рассмотрение жалобы на действия налогового органа в административном порядке, напротив, будет происходить в некоторых случаях в присутствии налогоплательщиков. Речь идет о ситуациях, когда вышестоящий налоговый орган обнаружил противоречия в документах, представленным нижестоящим органом. Или же если противоречия существуют между документами нижестоящей инспекции и материалами, направленными налогоплательщиком.

Важная поправка есть и для тех, кто намерен зарегистрировать новую компанию или внести изменения в запись ЕГРЮЛ в отношении уже действующего ЮЛ. Теперь налоговики будут вправе проверить достоверность представленных на регистрацию сведений, если в достоверности таких сведений возникнут сомнения. Причем необязательно только в документальной форме: при необходимости инспектор сможет выехать к налогоплательщику и осмотреть принадлежащий ему объект недвижимости, попросить пояснений у третьих лиц и т.д.

Также с 1 июня режим налоговой тайны утратила информация о среднесписочной численности работников организации за календарный год, о суммах уплаченных организацией налогов и сборов, а также о суммах доходов и расходов по данным годовой бухгалтерской отчетности. Сведения о задолженности компаний по каждому налогу и сбору, данные о налоговых правонарушениях и мерах ответственности будут размещаться в открытом доступе на сайте ФНС России.

Источник: информационно-правовой портал ГАРАНТ.РУ Анастасия Шабалина, Маргарита Горюцова, 1 июня 2016

Результаты сдачи компьютерного тестирования и анализ ошибок, допущенных претендентами на квалификационном экзамене на получение квалификационного аттестата аудитора, проводимом в 1 квартале 2016 года

В 1-м квартале 2016 года к квалификационному экзамену на получение квалификационного аттестата аудитора в части компьютерного тестирования (далее – компьютерное тестирование) было допущено 86 претендентов, из них 4 претендента не явились на экзамен. Успешно сдали компьютерное тестирование 26 претендентов. Таким образом, процент сдачи компьютерного тестирования в 1-м квартале составил 30,2 %.

С учетом всех попыток сдачи компьютерного тестирования в 1-м квартале 2016 года было проведено 108 человеко-экзаменов¹. Если принять во внимание все проведенные человеко-экзамены, то средний процент сдачи каждого экзамена в рассматриваемом периоде составил 24,1 %.

Аналитическая информация о сдаче компьютерного тестирования представлена в таблице 1.

По итогам сдачи компьютерного тестирования в 1-м квартале 2016 года средний балл составил:

- по области знаний «Финансы организаций: менеджмент и анализ» – 15,4 балла (из 20 максимально возможных баллов);
- по области знаний «Правовое регулирование хозяйственной деятельности и трудовых отношений» – 15,2 балла (из 20 максимально возможных баллов);
- по области знаний «Аудит» – 14,6 балла (из 20 максимально возможных баллов);
- по области знаний «Бухгалтерский учет и отчетность» – 13,7 балла (из 20 максимально возможных баллов);
- по области знаний «Налогообложение юридических и физических лиц» – 13,4 балла (из 20 максимально возможных баллов);

Средний результат сдачи компьютерного тестирования составил 72,3 %, что соответствует 72 баллам.

Для анализа ошибок, допущенных претендентами при компьютерном тестировании, принимались во внимание все попытки сдачи квалификационного экзамена в части компьютерного тестирования.

Ниже рассмотрены наиболее распространенные ошибки претендентов по областям, в которых проверялись знания претендентов при компьютерном тестировании.

ПРАВО

В соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации, если последний день срока приходится на нерабочий день, днем окончания срока считается...

Правильный ответ: Ближайший следующий за ним рабочий день.

Обоснования: ст. 193 ГК РФ

Неправильные ответы:

► Последний рабочий день.

► Нерабочий день, в который оканчивается срок.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ) ОТЧЕТНОСТЬ

В соответствии с ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений», на какую величину организация образует резерв под обесценение финансовых вложений при наличии устойчивого существенного снижения стоимости финансовых вложений?

Правильный ответ: На величину разницы между учетной стоимостью и расчетной стоимостью таких финансовых вложений.

Обоснование: п. 38 ПБУ 19/02.

Неправильные ответы:

► На величину разницы между оценочной стоимостью и учетной стоимостью таких финансовых вложений.

► На величину разницы между учетной стоимостью и рыночной стоимостью таких финансовых вложений.

НАЛОГОВОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации, к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся...

Правильный ответ: Расходы на аудиторские услуги.

Обоснование: ст. 264 п. 1 пп.17, ст. 254 п.1 пп.5, ст. 255 п. 16 НК РФ

Неправильные ответы:

► Расходы на приобретение электроэнергии, расходуемой на технологические цели.

► Суммы платежей работодателей по договорам добровольного страхования, заключенным в пользу работников.

ФИНАНСЫ, ФИНАНСОВЫЙ АНАЛИЗ, ОСНОВЫ ФИНАНСОВОГО МЕНЕДЖМЕНТА, УПРАВЛЕНИЕ РИСКАМИ, ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ
Что демонстрирует коэффициент рентабельности продаж?

Правильный ответ: Какую сумму операционной прибыли получает организация с каждого рубля выручки.

Обоснование: Ковалев В. В., Волкова О. Н. – «Анализ хозяйственной деятельности предприятия».

Неправильные ответы:

► Какую сумму операционной прибыли получает организация с каждого рубля активов

► Какую сумму операционной прибыли получает организация с каждого рубля собственного капитала

АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ
Одним из факторов, определяющих форму и содержание рабочих документов аудитора, является...

Правильный ответ: требования, предъявляемые к аудиторскому заключению.

Обоснование: п. 8 ФПСАД 2

Неправильные ответы:

► обязательные требования по стандартизации форм рабочих документов саморегулируемыми организациями аудиторов, установленные федеральными стандартами аудиторской деятельности.

► сроки хранения рабочих документов.

Обращаем Ваше внимание на тот факт, что публикуемые в настоящем отчете тесты с пояснениями и вариантом правильного ответа удаляются из базы активных тестов и с момента публикации не включаются в выборку для претендентов, сдающих экзамены в форме тестирования.

¹ 1 попытка сдачи компьютерного тестирования = 1 человеко-экзамен

Обзор судебной практики арбитражного третейского суда

Review of the judicial practice in the arbitration court

Третейский суд рассматривает экономические или коммерческие споры, вытекающие из гражданских правоотношений.

На сегодняшний день российские третейские суды не уполномочены разрешать только пять видов споров – это трудовые споры, административные (налоги, штрафы), корпоративные, споры по публичным отношениям и споры, возникшие до возбуждения процедуры банкротства.

Решением государства эта «пятерка» отнесена к исключительной подсудности государственных, арбитражных судов или судов общей юрисдикции.

Все остальные виды исков, вытекающие из договоров поставки, аренды, займа, страхования, поручительства, залога и десятки других исковых заявлений, с которыми можно обратиться в третейский суд, ему подсудны, но при условии, что в договор внесена третейская или арбитражная оговорка конкретного третейского суда, в котором стороны условились разрешить спор при его возникновении. Решение третейского суда, что также могут установить стороны в договоре, – окончательное и обжалованию не подлежит.

Именно так поступили «Аудиторско-консультационная группа «Я.Н.С. - Аудит» (входит в 50 крупнейших российских аудиторских и консалтинговых компаний) и Общество с ограниченной ответственностью «А-Экогрупп», когда заключили договор краткосрочного займа на сумму 1 млн. рублей.

Об окончательности решения третейского суда стороны договариваются с тем, чтобы избежать переноса дела в суды государственных и погрязнуть в судебной тяжбе благодаря возможностям апелляции и кассации, которые могут существенно затянуть срок разрешения спора и часто используются недобросовестной стороной, чтобы просто измотать контрагента, отсрочить исполнение обязательств.

К слову, в соответствии с Регламентом суда в Арбитражном третейском суде города Москвы судебное заседание назначается ровно на десятый день после подачи искового заявления.

Как установил, исследуя материалы дела, судья АТСМ, стороны в октябре 2015 г. заключили договор займа, в котором обозначили сумму займа и сроки возврата денежных средств. Стороны условились, что займ перечисляется Займодавцем («Я.Н.С. – Аудит») безналичным способом на расчетный счет Заёмщика в течение двух банковских дней после подписания договора, что Займодавец и сделал.

В Договоре займа стороны предусмотрели начисление процентов за пользование деньгами в размере – 28 % годовых от суммы займа за фактическое число календарных дней пользования займом, начиная с даты, следующей за датой предоставления займа и до дня истечения срока пользования займом. При этом стороны допустили возможность досрочного возврата займа, а также погашение займа поэтапно, частями.

Однако, как указал в исковом заявлении Истец («Я.Н.С. - Аудит»), в указанный срок заемщик возврат суммы долга не произвел, в результате чего образовалась задолженность 1 млн. 114 т. р.

Ответчик в судебном заседании требования Истца признал и пояснил, что в настоящее время у него нет возможности исполнить обязательства по договору – погасить долг и уплатить проценты за пользование денежными средствами.

Частью 3 ст. 36 Регламента Арбитражного третейского суда города Москвы предусмотрено, что Ответчик вправе при рассмотрении дела в Третейском суде признать иск полностью или частично. Судья признание Ответчиком факта долга проанализировал и установил, что данное признание не нарушает права других лиц и не нарушает закон.

Доказательств возврата займа на момент рассмотрения спора Ответчик (А-Экогрупп) не представил.

Третейский судья, как требует закон, проверил обоснованность требований Истца. Так, в соответствии со ст. 309 ГК Российской Федерации, обязательства должны исполняться надлежащим образом в соответствии с условиями и требованиями закона.

В ст. 310 ГК Российской Федерации указано, что односторонний отказ от исполнения обязательства, связанного с осуществлением предпринимательской деятельности, не

допускается, если иное не предусмотрено законом или договором (иное не предусмотрено).

В соответствии со ст. ст. 807, 809, 810, 819 ГК Российской Федерации заемщик обязан возвратить кредитору сумму кредита и уплатить проценты за пользование кредитом в срок и в порядке, предусмотренном в договоре.

Учитывая, что требования Истца обоснованы, документально подтверждены, судья АТСМ пришел к выводу, что искивые требования следует признать.

Суд решил удовлетворить искивые требования Общества с ограниченной ответственностью «Аудиторско-консультационная группа «Я.Н.С. Аудит» в полном объеме и взыскал с Ответчика (А-Экогрупп) сумму долга займа – 1 млн. рублей и проценты в сумме 114 т. р.

Решение третейского суда вступает в силу немедленно, и, как было упомянуто выше, обжалованию не подлежит. В случае если проигравшая сторона отказывается добровольно исполнить решение третейского суда, существует санкция – штраф в размере 50% от суммы иска.

Третейские суды в России действуют не первый год, и за это время, если говорить на примере Арбитражного третейского суда города Москвы, системе третейских судов удалось наладить сотрудничество с Федеральной службой судебных приставов, вплоть до того, что сотрудники суда по поручению сторон занимаются получением исполнительного листа, сопровождают процесс исполнения, взыскания. Обеспечивают, опять же по ходатайству выигравшей стороны, взаимодействие с коллекторскими службами.

В большинстве случаев до этого не доходит, так как стороны, обратившиеся в третейский суд, заинтересованы в скорейшем рассмотрении спора. Но если все же одна из сторон ведет себя недобросовестно, то, как показывает судебная практика АТСМ, на получение исполнительного листа и погашение долга уходит порядка двух месяцев, что в разы меньше процессуальных сроков в судах государственных.

Editorial Board:

Chaya Vladimir Tigranovich,
Chief editor, doctor of Economics, professor, academician of RANS, chief researcher of the Department of Accounting, Analysis and Audit of the Faculty of Economics of Lomonosov Moscow State University, Chairman of the voluntary Audit Association of the Commonwealth. 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

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

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

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

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

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

International editorial board

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 Javakhishvili (Georgia)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Sheremet Anatoly Danilovich
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)



6 • 2016

www.auditrf.ru • ISSN 2227-9288

AUDIT

