

UDC 330:657:658

DOI: 10.34671/SCH.BSR.2019.0303.0020

К ВОПРОСУ СОВРЕМЕННЫХ ПОДХОДОВ ФОРМИРОВАНИЯ ЕДИНОГО РЫНКА АУДИТОРСКИХ УСЛУГ

© 2019

Васильчук Ольга Ивановна, доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Поволжский государственный университет сервиса

(445017, Россия, Тольятти, улица Гагарина, дом 4, e-mail: oivas2010@yandex.ru)

Михалёнок Наталья Олеговна, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Самарский государственный университет путей сообщения

(443066, Россия, Самара, ул. Свободы, 2 В. e-mail: mikhalenok47@mail.ru)

Шнайдер Виктор Викторович, кандидат экономических наук, доцент департамента магистратуры (бизнес-программ)

Тольяттинский государственный университет

(445020, Россия, Тольятти, улица Белорусская, 14, e-mail: gerutti1881@mail.ru)

Аннотация. Государствами-членами Евразийского экономического союза (далее – ЕАЭС, Союз) в настоящее время ведется работа по созданию единого рынка аудиторских услуг на территории ЕАЭС, который должен начать функционировать с 1 января 2022 г. На данный момент единый рынок услуг в рамках ЕАЭС действует в 43 секторах услуг. Еще по 21 одному сектору были разработаны и утверждены планы либерализации, предусматривающие постепенное введение единого рынка на территории Союза. Одним из таких рынков и является единый рынок аудиторских услуг. Актуальность научной статьи обуславливается длительным сроком введения и сложностью разработки единого рынка аудиторских услуг на территории ЕАЭС, разницей в подходах к регулированию аудита в государствах-членах ЕАЭС, а также возможными сложностями на аудиторском рынке государств-членов, особенно применительно к конкуренции на создаваемом в рамках ЕАЭС едином рынке. Стоит отметить, что акты права ЕАЭС осуществляют правовое регулирование общих правил рынка аудиторских услуг, в связи, с чем многие правоотношения, возникающие в процессе оказания аудиторских услуг на территории государств-членов ЕАЭС в сфере аудита могут создавать конфликтные ситуации в рамках проведения аудита между контрагентами из разных государств-членов ЕАЭС и подлежат уточнению, поскольку такие отношения регулируются на основании актов национального законодательства государств-членов ЕАЭС. Законодательство об аудиторской деятельности государств-членов ЕАЭС имеет концептуальные общие начала в правовом регулировании с точки зрения используемых понятий, разграничения обязательного и инициативного аудита, а также подходов к пониманию содержания сопутствующих аудиторских услуг и информации, содержащейся в аудиторском заключении.

Ключевые слова: аудит, рынок услуг, регулирование, обязательный аудит, инициативный аудит, информация, понятия, подходы, планы, разработка, гармонизация.

TO QUESTION CONTEMPORARY APPROACHES TO THE FORMATION OF A SINGLE MARKET FOR AUDIT SERVICES

© 2019

Vasilchuk Olga Ivanovna, doctor of Economics, Professor, head of the Department “Accounting, analysis and audit»

Volga region state University of service

(445017, Russia, Togliatti, Gagarin street, 4, e-mail: oivas2010@yandex.ru)

Mihalinec Natalia Olegovna, doctor of economic Sciences, Professor, Professor of Department “Accounting, analysis and audit»

Samara state University of Railway Engineering

(443066, Russia, Samara, Svobody street, 2 C. e-mail: mikhalenok47@mail.ru)

Schneider Viktor Viktorovich, candidate of economic Sciences, associate Professor of the Department of magistracy (business programs)

Togliatti State University

(445020, Russia, Togliatti, Belorusskaya street, 14, e-mail: gerutti1881@mail.ru)

Abstract. The member States of the Eurasian economic Union (hereinafter-the EAEU, the Union) are currently working on the creation of a single market of audit services in the EAEU, which should start functioning from January 1, 2022. At the moment, the single market of services within the EAEU operates in 43 sectors of services. Another 21 sectors were developed and approved liberalization plans, providing for the gradual introduction of a single market in the territory of the Union. One such market is the single market for audit services. The relevance of the scientific article is due to the long period of introduction and complexity of the development of a single market of audit services in the EAEU, the difference in approaches to the regulation of audit in the EAEU member States, as well as possible difficulties in the audit market of the member States, especially in relation to competition in the. It should be noted that the acts of the EEU shall ensure the legal regulation of General principles of the market for audit services in connection with which a legal relationship arising in the process of rendering auditing services in the territory of the member States of the EAEU in the field of auditing can create conflicts within the framework of the audit between parties from different member States of the EAEU and must be clarified because such relationships are regulated on the basis of the national legislation of the member States of the EEU. The legislation on audit activity of the EAEU member States has conceptual common principles in legal regulation in terms of the concepts used, the distinction between mandatory and proactive audit, as well as approaches to understanding the content of related audit services and information contained in the audit report.

Keywords: audit, service market, regulation, mandatory audit, initiative audit, information, concepts, approaches, plans, development, harmonization.

Современные экономические, политические обстоятельства обуславливают острую необходимость формирования единого рынка аудиторских услуг [1-9]. В 2015 году было объявлено о создании единого рынка ауди-

торских услуг в ЕАЭС. Формирование единого рынка аудиторских услуг в ЕАЭС будет проходить в несколько стадий, часть которых уже реализована, а оставшаяся часть будет выполнена к 2021 году. К настоящему вре-

мени страны ЕАЭС закончили работу над проектом соглашения, формирующего на территории союза единые принципы аудита.

Формирование единого рынка аудиторских услуг в ЕАЭС прошло несколько этапов, наиболее сложным из которых стала унификация стандартов аудиторской деятельности для все стран ЕАЭС. В них применялись различные подходы регулирования аудиторской деятельности. Для заключительного формирования единого рынка аудиторских услуг на территории ЕАЭС необходим рост уровня доверия между сопредельными государствами, которое также должно распространиться и на бизнес стран ЕАЭС, тем самым сблизив его с собственными профессиональными аудиторами.

Несомненно, для успешной реализации аудиторской деятельности в ЕАЭС необходимо все более тщательно отслеживать и обеспечивать согласованность тех направлений, которые характерны для государственного аудита и тех, которые все ярче проявляются в аудите коммерческих организаций. Следует обратить особое внимание на развитие широкой концепции аудита, которая все чаще встречается в работах, рассматривающих тенденции развития и результативность проведения аудита в коммерческих организациях. Одновременно целесообразно рассмотреть еще один аспект развития современного аудита, который позволяет обосновать его соотношение с консультационной деятельностью.

В последнее время одним из весьма интересных направлений развития аудита коммерческой организации является аудит стратегии ее развития. Таким образом, в настоящее время важнейшей тенденцией развития аудита в ЕАЭС, как профессиональной области деятельности, становится сближение методологии и нормативных регуляторов государственного аудита, независимого аудита коммерческих организаций и аудита финансовых организаций.

Практика ведения аудита и анализ проблемы регулирования аудиторской деятельности в странах-участницах ЕАЭС позволил выявить определенный прогресс, достигнутый данными странами в создании национальных систем и институтов регулирования и развития аудиторской деятельности. Эти системы в целом сопоставимы с международно-признанной практикой. В целом, основой дальнейшего развития этих систем является применение МСА.

Стоит отметить, что к настоящему времени ЕАЭС завершило работу над проектом соглашения, согласно которому на территории союза устанавливаются единые принципы и правила проведения аудита. Они затрагивают общие правила проведения аттестации аудиторов, обеспечения контроля качества аудиторской деятельности и т. д. Таким образом, на территории ЕАЭС будут признаваться действительными только заключения аудиторов, имеющих регистрацию в одной из стран-участниц союза. Для российских аудиторов это грозит ростом конкуренции и демпингом со стороны коллег из других стран. Для участников российского рынка аудита значимость данного соглашения весьма неоднозначна. С одной стороны, расширяется поле деятельности аудиторов, которое по сути для российских игроков является формальным.

В Российской Федерации намного больше потенциальных клиентов для аудиторов, чем в других странах-участницах ЕАЭС, поэтому не исключается возможность притока в нашу страну аудиторов из других стран, что приведет к усилению конкуренции. Если аудиторы из других стран начнут заниматься демпингом, то это может стать проблемой для российских компаний. В данной ситуации особенно нелегко придется небольшим российским аудиторским компаниям, которые не смогут предложить цену адекватную зарубежным коллегам и обеспечить должный уровень качества проверок как у более крупных игроков-конкурентов, появившихся на рынке.

Однако, на первых порах введения в действие соглашения нельзя исключать появления «черных аудиторов» из других стран, на которых российскому регулятору будет крайне сложно воздействовать. На наш взгляд, необходим переходный период как минимум в пять лет. Этот срок потребуются для изучения особенностей национального законодательства государств-членов, унификации законодательных требований, определения механизмов контроля за нарушениями.

Основным документом, регулирующим право ЕАЭС, является Договор о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 г. (далее – Договор). Вместе с тем стоит отметить, что в действующей редакции Договора разграничиваются понятия «внешний аудит», «аудит зарубежной официальной системы надзора» и «аудиторские услуги».

В свою очередь, внешний аудит, наряду с внешним и внутренним контролем за исполнением бюджета ЕАЭС является формой финансового контроля в органах ЕАЭС [10]. При этом понятие «внешний аудит» используется применительно к бюджету ЕАЭС. Так, в соответствии со статьей 22 Договора внешний аудит проводится в целях определения эффективности формирования, управления и распоряжения средствами бюджета Союза, а также эффективности использования имущества и других активов Союза [11].

Порядок проведения внешнего аудита ЕАЭС регулируется Положением о внешнем аудите (контроле) в органах Евразийского экономического союза, утвержденным Решением Высшего Евразийского экономического совета от 16.10.2015 № 33. Если говорить о задачах внешнего аудита, то основными из них являются проверка соблюдения Евразийской экономической комиссией и Судом ЕАЭС, проверка соблюдения порядка и эффективности формирования, а также соблюдения бюджета Союза. Актами права ЕАЭС предусматриваются такие формы внешнего аудита, как предварительный аудит, текущий аудит и последующий аудит, разграничиваемые в зависимости от стадии бюджетного процесса ЕАЭС.

Проведение внешнего аудита возложено на инспекторов, являющихся главами органов государственного финансового контроля стран-участниц ЕАЭС. Содержание процедуры внешнего аудита аналогично доктринальному содержанию государственного финансового контроля.

О.В. Кулажин и Ю.И. Подшивалов имеют единое мнение по поводу того, что «Под государственным финансовым контролем обычно понимается осуществляемая в соответствии с нормативно-правовыми актами деятельность специально уполномоченных на то государственных органов по проверке законности, целесообразности и эффективности образования, распределения и использования национального достояния с целью предупреждения и пресечения нарушений в этой сфере, а также предоставления гражданам как налогоплательщикам объективной информации о расходовании государственных средств» [12, 13].

Если обратить внимание на цель государственного контроля, то - целью государственного контроля является обеспечение соблюдения принципов законности, целесообразности и эффективности распорядительных и исполнительных действий по управлению государственными финансовыми средствами, находящимися в государственной собственности, обеспечению их сохранности, законности и оптимальности функционирования финансово-хозяйственной системы государства, а также обеспечению финансовой безопасности государства. Отсюда следует, что, внешний аудит в праве ЕАЭС является межгосударственным финансовым контролем, и не может отождествляться с аудиторскими услугами.

Следующим видом аудита, регулируемым правом ЕАЭС, является аудит зарубежной официальной системы надзора (далее – аудит ЗОСН, ЗОСН). В соответствии с абзацем вторым пункта 5 Положения о едином

порядке проведения совместных проверок объектов и отбора проб товаров (продукции), подлежащих ветеринарному контролю (надзору), утвержденному Решением Совета Евразийской экономической комиссии от 9 октября 2014 г. № 94. Согласно пункту 7 статьи 58 Договора проведение аудита зарубежной официальной системы надзора является ключевым принципом осуществления безопасности подконтрольных ветеринарному контролю (надзору) товаров.

Введение указанной процедуры связано с присоединением России к ВТО и впервые указанная процедура была введена Решением Комиссии Таможенного союза от 18 октября 2011 г. №834 «О Положении о едином порядке проведения совместных проверок объектов и отбора проб товаров, подлежащих ветеринарному контролю» [14]. Аудит ЗОСН направлен главным образом на усиление контроля за системой допуска зарубежной продукции на российский рынок.

Абзацем вторым пункта 2 Протокола о применении санитарных, ветеринарно-санитарных и карантинных фитосанитарных мер, являющегося Приложением № 12 к Договору, аудит зарубежной официальной системы надзора определяется, как процедура определения способности зарубежные официальные системы надзора обеспечивать уровень безопасности товаров, подлежащих ветеринарному контролю (надзору), как минимум эквивалентный единым ветеринарным (ветеринарно-санитарным) требованиям.

Процедура проведения аудита ЗОСН также регламентируется Решением Совета Евразийской экономической комиссии от 9 октября 2014 г. № 94 «О Положении о едином порядке проведения совместных проверок объектов и отбора проб товаров (продукции), подлежащих ветеринарному контролю (надзору)».

При этом стоит отметить, что такой аудит является формой государственного контроля и отличается от аудиторской деятельности целым рядом квалифицирующих признаков.

Подчеркнём, во-первых, целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета. Однако, как следует из приведенного выше определения аудита ЗОСН, его целью является оценка ЗОСН на предмет ее способности гарантировать уровень безопасности товаров, подлежащих процедуре ветеринарного контроля.

Во-вторых, объектом аудита является проверяемый хозяйствующий субъект, в то время как аудит ЗОСН проверяет зарубежную официальную систему надзора.

В-третьих, органом, проводящим аудит ЗОСН, является уполномоченный орган в области ветеринарии, в то время как аудиторскую деятельность могут осуществлять аудиторские организации и независимые аудиторы. Следовательно, аудит ЗОСН не является разновидностью аудиторских услуг.

Понятие «аудиторские услуги» регулируется Протоколом о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг, являющимся Приложением № 18 к Договору (далее – Протокол). Согласно абзацу второму пункта 2 вышеуказанного Протокола под аудиторскими услугами понимаются услуги по проведению аудита бухгалтерского учета, налоговой и финансовой отчетности.

Определение аудиторских услуг для целей Протокола приведено для определения места реализации работ или услуг. Так, в соответствии с подпунктом 4 пункта 29 Протокола, местом реализации признается государство-член ЕАЭС в случае, если налогоплательщиком такого государства-члена приобретаются в том числе аудиторские услуги. Необходимость уточнения понятия аудиторских услуг в Протоколе связана с тем, что законодательство стран-членов ЕАЭС имеет различное регулирование содержания понятия «аудиторские услуги» и Балканско научно обозрение. 2019. Т. 3. № 3(5)

правового регулирования аудита в целом. Кроме того, актуальным для налогоплательщика, уплачивающего НДС в бюджет Российской Федерации, является вопрос о необходимости исчисления НДС в случае, если контрагент является организацией, оказывающей аудиторские услуги и зарегистрированной на территории одного из государств-членов ЕАЭС.

В случае, если местом оказания услуги является территория иного, чем Российская Федерация, государства-члена ЕАЭС, то налогоплательщику, зарегистрированному на территории Российской Федерации и оказавшему такие услуги, не надлежит производить исчисление и уплату налога на добавленную стоимость в Российской Федерации при реализации этих услуг.

Мы полагаем, что понятие аудиторских услуг приведено в Протоколе с целью урегулирования исчисления уплаты косвенных налогов и не осуществляет правового регулирования оказания аудиторских услуг на территории ЕАЭС. Вместе с тем, отмечаем, что регулирование аудиторской деятельности также осуществляется на основании общих начал, установленных Протоколом о торговле услугами, учреждении, деятельности и осуществлении инвестиций (приложение № 16 к Договору о Евразийском экономическом союзе), а также Решения Высшего Евразийского экономического совета от 16 октября 2015 г. № 30 «Об утверждении перечня секторов (подсекторов) услуг, по которым формирование единого рынка услуг в рамках Евразийского экономического союза будет осуществлено в соответствии с планами либерализации (в течение переходного периода)».

Протокол о торговле услугами устанавливает национальный режим при торговле услугами, предусматривающий не менее благоприятный режим услугам, поставщикам и получателям услуг другого государства-члена чем предоставляемый собственным услугам, поставщикам и получателям услуг [10] а также режим наибольшего благоприятствования, предусматривающий, не менее благоприятный режим для государств-членов, чем для третьих государств.

Кроме того, положениями Раздела 5 «Формирование единого рынка услуг» Протокола о торговле услугами предусматриваются условия, на основании которых будет формироваться единый рынок аудиторских услуг. В соответствии с пунктом 38 Протокола о торговле услугами единый рынок услуг предполагает наличие для каждого государства-члена права на поставку и получение услуг на условиях без ограничений иных, чем установленные Приложением № 2 к Протоколу, поставку услуг без дополнительного учреждения в форме юридического лица, поставку услуг на основании разрешения на поставку услуг, полученного поставщиком услуг на территории своего государства-члена и признание профессиональной квалификации персонала поставщика услуг.

На основании пункта 40 Протокола утверждает перечень секторов (подсекторов) услуг, в которых функционирует единый рынок услуг в рамках ЕАЭС, утвержденный Решением Высшего Евразийского экономического совета от 23 декабря 2014 г. № 110. В настоящее время рынок аудиторских услуг не регулируется вышеуказанным перечнем, а находится на стадии формирования. В этой связи порядок и этапы формирования единого рынка аудиторских услуг определены планом либерализации по формированию единого рынка услуг в области аудита, утвержденным Решением Высшего Евразийского экономического совета от 26 декабря 2016 г. № 22 «Об утверждении планов либерализации по секторам услуг, указанным в Решении Высшего Евразийского экономического совета от 16.10.2015 № 30».

На данный момент государствами-членами ЕАЭС является пять государств: Российская Федерация, Республика Армения, Республика Беларусь, Республика Казахстан, Кыргызская Республика. Несмотря на пер-

спективу увеличения ЕАЭС за счет вступления в него новых государств (например, Республика Молдова получила статус государства-наблюдателя ЕАЭС), с учетом положений Плана либерализации для целей данной работы наиболее целесообразно остановиться на исследовании законодательства государств-членов ЕАЭС по состоянию на данный момент.

С.К. Никифоров замечает «на сегодняшний момент существует две модели системы нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности: строгое регламентирование государством аудиторской деятельности и саморегулирование аудиторской деятельности самими участниками рынка» [15]. В настоящее время законодательство Российской Федерации об аудиторской деятельности строится по модели саморегулирования, распространенной преимущественно в странах с англо-саксонской правовой системой (в частности, в США и Великобритании). В то же время, законодательство Армении, Белоруссии, Казахстана и Киргизии предусматривает государственное регулирование аудиторской деятельности, основанной на континентальной модели регулирования. Вместе с тем, законодательством вышеуказанных стран также предусмотрено наличие профессиональных объединений аудиторских организаций, однако их роль и значение в регулировании аудиторской деятельности имеет существенные различия.

Континентальная модель регулирования аудиторской деятельности предусматривает, как правило, лицензирование аудиторской деятельности. Этим обусловлена процедура лицензирования, установленная законодательством Армении, Казахстана и Киргизии об аудиторской деятельности.

В заключении статьи необходимо отметить, что в странах ЕАЭС на сегодняшний день действуют разные подходы к регулированию аудиторской деятельности, но есть и общие черты в построении нормативного регулирования. Мы полагаем, что в настоящий момент акты права ЕАЭС осуществляют правовое регулирование общих начал рынка аудиторских услуг, в связи, с чем многие правоотношения, возникающие в процессе оказания аудиторских услуг на территории государств-членов ЕАЭС в сфере аудита могут создавать конфликтные ситуации в рамках проведения аудита между контрагентами из разных государств-членов ЕАЭС и подлежат уточнению, поскольку такие отношения регулируются на основании актов национального законодательства государств-членов ЕАЭС.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ:

1. Павлова К.С., Чариков В.С. Актуальные направления контроля качества аудиторских услуг. *Азимут научных исследований: экономика и управление*. 2015. № 2 (11). С. 57-58.
2. Лыкова Е.В., Бердникова Л.Ф. Особенности аудита производственных предприятий как инструмента повышения их экономической безопасности. *Карельский научный журнал*. 2017. Т. 6. № 3 (20). С. 104-107.
3. Варкулевич Т.В., Бембеев М.Н., Куприянов Б.Е. Развитие аудита в России в контексте международной аудиторской практики. *Азимут научных исследований: экономика и управление*. 2016. Т. 5. № 3 (16). С. 63-67.
4. Луговкина О.А. Аудиторские доказательства в соответствии с международными и российскими стандартами аудита. *Карельский научный журнал*. 2014. № 3 (8). С. 75-77.
5. Бердникова Л.Ф. К вопросу о теоретических основах построения учета и внутреннего аудита в торговой организации. *Балканское научно обозрение*. 2017. № 1. С. 36-39.
6. Василенко М.Е., Задворный А.С. Специфика корейских стандартов аудита в контексте российской и международной практики. *Азимут научных исследований: экономика и управление*. 2017. Т. 6. № 2 (19). С. 93-96.
7. Мухина Д.В. Состояние и перспективы развития субъектов аудиторской деятельности в Приморском крае. *Азимут научных исследований: экономика и управление*. 2015. № 4 (13). С. 55-58.
8. Парамонова Л.А. Риск-ориентированный подход к организации внутреннего аудита экономического субъекта. *Хуманитарные Балканские исследования*. 2017. № 1. С. 35-37.
9. Бубновская Т.В., Скалкин Д.В. Проблемы аудита формирования финансового результата. *Азимут научных исследований: экономика и управление*. 2018. Т. 7. № 2 (23). С. 59-63.
10. Договор о Евразийском экономическом союзе (Подписан в г. Астане 29.05.2014) (ред. от 15.03.2018).

11. Решение Высшего Евразийского экономического совета от 10.10.2014 N 78 «О Положении о бюджете Евразийского экономического союза».

12. Кулажин О.В. Конституционно-правовое регулирование государственного финансового контроля в Российской Федерации. Диссертация на соискание ученой степени кандидат юридических наук 2006, Москва. <https://www.dissercat.com/content/konstitutsionno-pravovoe-regulirovanie-gosudarstvennogo-finansovogo-kontrolya-v-rossiisko>.

13. Подшивалов Ю.И. «Понятие государственного финансового контроля», *Вестник Челябинского государственного университета*, 2009, № 31 (169), С. 23 – 25.

14. Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 09.10.2014 N 94 «О Положении о едином порядке проведения совместных проверок объектов и отбора проб товаров (продукции), подлежащих ветеринарному контролю (надзору)».

15. Никифоров С.К. «К вопросу об использовании зарубежного опыта в реформировании российского аудита», *«Деньги и кредит»*, № 11, 2017, С. 29 – 34.