Автономная некоммерческая образовательная организация
высшего образования
Центросоюза Российской Федерации
«РОССИЙСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ КООПЕРАЦИИ»

На правах рукописи

ЩЕПОТКИНА-МАРИНИНА ЕЛЕНА ВЛАДИМИРОВНА

КОМПЛЕКСНАЯ МЕТОДИКА АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ СФЕРЫ РЕЦИКЛИНГА МЕТАЛЛОСОДЕРЖАЩИХ РЕСУРСОВ

5.2.3. – Региональная и отраслевая экономика
(бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика)

ДИССЕРТАЦИЯ
на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель:
доктор экономических наук, доцент
Хмелев Сергей Александрович

Московская область, Мытищи – 2026

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ……..…… 6
ГЛАВА 1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ РАЗВИТИЯ АУДИТА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ В СОВРЕМЕННЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ УСЛОВИЯХ…….…….. 14
1.1 Концептуальные основы развития аудита в РФ……...…..… 14
1.2 Влияние внешней среды на развитие аудита в РФ…….. 28
1.3 Концептуальный подход к проведению аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности ……..…..……... 32
ГЛАВА 2 ПРОБЛЕМЫ МЕТОДИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ АУДИТА ОТРАСЛЕВЫХ ОСОБЕННОСТЕЙ ОРГАНИЗАЦИЙ В СФЕРЕ РЕЦИКЛИНГА МЕТАЛЛОСОДЕРЖАШИХ РЕСУРСОВ……..... 42
2.1 Оценка рисков и проблемы предварительного планирования на этапе принятия аудиторского задания организаций, осуществляющих деятельность в сфере рециклинга металлосодержащих ресурсов……..... 42
2.2 Декомпозиционная модель аудита бизнес-процесса «рециклинг металлосодержащих ресурсов»……..... 59
2.3 Комплексная методика отраслевого аудита организаций, осуществляющих рециклинг металлосодержащих материальных ресурсов…….....…… 76
ГЛАВА 3 ОЦЕНКА ОБЕСПЕЧЕНИЯ ИНСТРУМЕНТАРИЕМ АУДИТА ОРГАНИЗАЦИЙ, ОСУЩЕСТВЛЯЮЩИХ РЕЦИКЛИНГ МЕТАЛЛОСОДЕРЖАЩИХ РЕСУРСОВ……..……. 101
3.1 Методика аудита обособленного учета операций по государственным оборонным заказам…….. 101

3.2 Методика аудита комбинированной отчетности объединенных групп предприятий, осуществляющих переработку металлосодержащих ресурсов……..…..... 115

3.3 Модель превентивной методики аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности……...…….……..... 131

ЗАКЛЮЧЕНИЕ……..…….…….. 146

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ……..…….…….. 151

ПРИЛОЖЕНИЯ…….……...……..…….. 183

Приложение А – Количество аудиторских организаций и аудиторов в Российской Федерации…….…….…….... 183

Приложение Б – Распределение субъектов аудиторской деятельности по федеральным округам……...…….…..... 184

Приложение В – Состояние рынка аудиторских услуг……..... 185

Приложение Г – Количество клиентов аудиторских организаций, которым оказаны аудиторские услуги……..……....… 186

Приложение Д – Этапы принципиальной схемы концепции качества аудита: ключевые элементы, формирующие среду для обеспечения качества аудита……..……...…. 187

Приложение Е – Трансформация концепций отражения информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности……..…… 188

Приложение Ж – Распределение доходов аудиторских организаций по Российской Федерации (в %)……..……...….…..... 189

Приложение И – Распределение деятельности аудиторских организаций по Российской Федерации……...…….…..... 190

Приложение К – Цены на лом черного и цветного металлов…….…….. 191

Приложение Л – Классификация терминов в профессиональном документообороте рециклинга металлосодержащих ресурсов……...…. 193

Приложение М – Блок-схема планирования на этапе принятия аудиторского задания……..…..…… 195

Приложение Н – Критерии оценки возможности принятия и продолжения отношения с клиентами…….. 196
Приложение П – Последовательность аудита этапа бизнес-процесса РМР на стадии их заготовки……. 197
Приложение Р – Последовательность этапа аудита бизнес-процесса рмр на стадии их переработки…….…..…. 198
Приложение С – Последовательность этапа аудита бизнес-процесса РМР на стадии их реализации…….. 199
Приложение Т – Выдержка из рабочего документа аудитора для проведения аналитических процедур по пункту «Сопоставление компонентов вышедшего из эксплуатации автомобиля серии LADA-Классика как отхода и фактического отражения оприходованных материалов в учетных регистрах»……..... 200
Приложение У – Степень воздействия драгоценных металлов на организм человека……..…… 201
Приложение Ф – Перечень методик, рекомендуемых для количественного анализа электронного лома и отходов, содержащих драгоценные (благородные) металлы……..…… 202
Приложение Х – Формулярное содержание драгоценных металлов в некоторых разъемах……..…….. 203
Приложение Ц – Формулярное содержание драгоценных металлов в разъемах и соединениях……. 204
Приложение Ш – Примерный перечень вторичных материалов……...….. 205
Приложение Щ – Классификация электронного лома и отходов, содержащих драгоценные металлы (по видам)……..…….. 206
Приложение Э – Комплектация типовых видов вагонов……...……... 207
Приложение Ю – Распределение тоннажа и вида железнодорожного лома…… 208

Приложение Я – Рабочий документ аудитора: анализ учетной политики ведения раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности при производстве продукции организацией в рамках государственного оборонного заказа……..……..... 209
Приложение 1 – Рабочий документ аудитора: контроль за ведением учета специальных счетов (в рамках ГОЗ)…….…… 211
Приложение 2 – Рабочий документ аудитора: контроль за ведением регистров раздельного учета и первичных учетных документов, формированием себестоимости (в рамках ГОЗ)…….…….. 212
Приложение 3 – Определения комбинированной финансовой отчетности в экономической литературе……..……..... 214
Приложение 4 – Рабочий документ аудитора: тест оценки риска процедур по предпосылкам. раздел «Цифровые активы»…….…… 217

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Металлургический кластер является сложным системообразующим компонентом региональной экономики. Черная и цветная металлургия за счёт многоуровневых связей и посредством кооперации выступает драйвером экономического развития важных промышленных и производственных комплексов. Металлосодержащее сырье является основным материальным ресурсом для металлургического производства, соответственно, проблемы с его обеспечением являются очень важными. Добыча металлосодержащих ресурсов - это затратный и сложный эмерджентный технологический процесс, который на всех стадиях сопровождается потреблением большого количества ресурсов. В условиях сложной геополитической обстановки вторичная переработка становится самым востребованным ресурсом в металлургической промышленности. Вторичная переработка позволяет многократно использовать ресурсы, образующиеся в результате производства первичного продукта металлургии или в результате его потребления хозяйствующими субъектами и домохозяйствами. Исходя из этого, лом металлов включен в перечень стратегически важных товаров и ресурсов. В этой связи организации, осуществляющие рециклинг металлосодержащих материальных ресурсов, играют предопределяющую роль не только в сохранении экосистемы, но и занимают важное место в экономике металлургической отрасли, поскольку отвечают за сырьевую безопасность металлургической промышленности и смежных с ней видов деятельности. Как правило, организации рециклинга – это крупные налогоплательщики, работодатели; они служат фактором социальной стабильности в обществе, улучшения экологии в стране и являются активными участниками исполнения государственных оборонных заказов (далее – ГОЗ), количество и объемы которых неизменно растут. В Российской Федерации накоплено 1,9 млрд тонн металла. На её территории функционируют более 10

тысяч лицензиатов (производственных предприятий), располагающих мощностями и технологиями переработки лома и отходов черных и цветных металлов.

Финансовый объем рынка лома в 2024 году составляет более 1,2 трлн рублей, что ниже показателей 2023 года более чем на 20%. Геополитическая ситуация и экономические санкции нарушают стабильную работу предприятий стратегических отраслей (в частности, металлургической), повышают риски сбоев в деятельности, неисполнения контрактов и возникновения убытков, что требует тщательной аудиторской оценки. Аритмичное функционирование, неопределенность и риски стратегически важного направления металлургической отрасли – рециклинга, а также участие предприятий в исполнении ГОЗ требуют новых подходов к разработке комплексной методики отраслевого аудита. Несмотря на увеличение роли деятельности организаций, осуществляющих рециклинг металлосодержащих ресурсов, не разработаны методики аудита, предусматривающие специфику и многообразие отраслевых особенностей ломозаготовительных организаций, а также методики раздельного учёта и формирования финансового результата по государственным оборонным заказам.

Указанные обстоятельства предопределили необходимость научного исследования в области отраслевого аудита, направленного на разработку комплексной методики аудита финансовой отчетности организаций, осуществляющих рециклинг металлосодержащих материальных ресурсов. Это послужило основой для определения темы диссертации, ее цели и задач.

Степень научной разработанности темы. Вопросы аудиторских методик и практик изучались учеными на основе исследований теоретико-методологических и практических проблем аудита.

Многочисленные публикации по вопросам, связанным с методологическими и методическими аспектами аудита, подтверждают научный интерес зарубежных и отечественных исследователей и свидетельствуют о возрастающей роли, важности и заинтересованности учёных к этой отрасли экономической науки.

Развитие методической базы и основ российского аудита исследованы в работах М.А. Азарской, К.К. Арабян, И.Н. Богатой, Р.П. Булыги, В.В. Бурцева,

С.М. Бычковой, Н.Т. Васильцовой, О.В. Голосова, М.А. Городилова, Е.М. Гутцайта, И.С. Егоровой, В.А. Ерофеевой, Б.Т. Жарылгасовой, О.В. Кауровой, Г.С. Клычовой, М.В. Мельник, О.А. Мироновой, В.И. Петровой, Т.М. Рогуленко, В.В. Скобары, А.Е. Суглобова, В.Т. Чая, Т.Ю. Серебряковой, В.П. Суйца, Е.В. Тереховой, А.Д. Шеремета, Т.Г. Шешуковой и др.

Значительный вклад в формирование и развитие аудита внесли зарубежные исследователи Р. Адамс, Э.А. Аренс, Дж.К. Лоббек, Л.Р. Дикси, Д. Флинта, Р.Х. Монтгомери, Дж. Робертсон, Ж. Ришара и др.

Отдельные проблемы аудита и возможные пути их решения освещены в трудах учёных и исследователей М.А. Азарской, И.В. Алексеевой, И.Н. Богатой, Р.П. Булыги, С.М. Бычковой, Т.Б. Зыковой, Т.И. Кисилевич, О.А. Мироновой, М.С. Рябынцевой, Т.Г. Шешуковой и др.

Необходимо отметить научные исследования, которые связаны с экономическими науками, смежными с аудитом. Проблемам в области учета, контроля и анализа хозяйственной деятельности посвящены научные работы И.В. Боярской, О.И. Васильчук, О.Ю. Висковой, О.В. Кауровой, Ф.Г. Малиевой, С.В. Панковой, В.И. Петровой, Т.Ю. Серебряковой, Г.Ю. Стукаловой, А.Е. Суглобова, З.С. Туяковой, А.А. Уросовой, С.А. Хмелёва, Т.Г. Шешуковой и др.

Проблемы аудита комбинированной и консолидированной отчетности нашли отражение в трудах А.Е. Иванова, Л.В. Каширской, А. Кисилева, М. Курдюкова, М.И. Литвиненко, С.В. Модерова, О.Н. Хмельницкой и др.

Процессы цифровой трансформации аудита и взаимосвязанных с ним экономических наук, находятся в центре научного внимания В.А Маняевой, М.А. Городилова, А.Н. Казаковой, О.В. Кауровой, Н.Ф. Колесник, М.В. Мельник, А.М. Худова, В.Т. Чая, О.В. Шибилевой.

Многочисленность проводимых исследований и обширность научных публикаций, посвящённых теоретическим, методическим и практическим аспектам аудита финансовой отчётности экономических субъектов металлургической отрасли (имеющей стратегический статус и функционирующей в сложных

геополитических условиях), доказывают постоянно растущую заинтересованность исследователей в этой области. Российским аудиторским компаниям необходимо учитывать возросшие аудиторские риски, выявлять новые, предвосхищать их, адаптироваться к новым реалиям и выстраивать новые стратегии аудита.

Объект исследования — деятельность аудиторских компаний, осуществляющих аудит финансовой отчетности организаций сферы рециклинга металлосодержащих отходов, на базе предприятий, входящих в Хартию «Руслом».

Предмет исследования - совокупность теоретико-методических и организационно-методологических проблем аудита финансовой отчетности организаций, осуществляющих рециклинг металлосодержащих материальных ресурсов.

Цель исследования - разработка комплексной методики аудита финансовой отчетности организаций, осуществляющих рециклинг металлосодержащих материальных ресурсов, способствующей эффективности и результативности процесса аудита.

Для достижения этой цели автором поставлены и решены следующие **научно-практические задачи:**

– сформировать матрицу компетенций (соответствий) концептуального подхода для формирования стратегии и методики аудита экономических субъектов в российской юрисдикции;

– исследовать экономическую природу и сущность категории «риск», сформировать отраслевую классификацию рисков деятельности организаций сферы рециклинга металлосодержащих ресурсов для оценки непрерывности деятельности аудируемых лиц в соответствии с международными стандартами аудита (далее – МСА) (МСА 315, МСА 760);

– разработать комплексную методику аудита финансовой отчетности, включающую методические положения и алгоритм аудиторских процедур, которая в полной мере и с высокой достоверностью оценивает специфику деятельности организаций по рециклингу металлосодержащих ресурсов, и в рамках этой методики выявить области повышенного риска, в том числе при исполнении ГОЗ;

– представить методику аудита комбинированной отчетности объединенных групп предприятий, осуществляющих переработку металлосодержащих ресурсов;

– предложить инструментарий, позволяющий сформировать модель превентивной методики аудита финансовой отчетности (в том числе цифровых активов предприятий) с применением цифровых технологий.

Научная новизна исследования заключается в разработке комплексной методики аудита финансовой отчетности организаций, осуществляющих рециклинг металлосодержащих материальных ресурсов.

Теоретическая значимость работы состоит в развитии методологии и организации аудита финансовой отчетности организаций, осуществляющих рециклинг металлосодержащих материальных ресурсов; разработке алгоритма применения аудиторских процедур при выполнении контрактов по ГОЗ; обосновании методики аудита комбинированной финансовой отчетности группы обособленных юридических лиц, входящих в периметр комбинации, наряду с аудитом финансовой отчетности, составленной по российским стандартам бухгалтерского учета (далее - РСБУ).

Практическая значимость исследования заключается в разработке комплексной методики аудита финансовой отчетности организаций, осуществляющих рециклинг металлосодержащих материальных ресурсов, а также в возможности её практического применения аудиторскими организациями.

Результаты и основные положения диссертационного исследования внедрены в аудиторскую практику ООО «ФБК» (г. Москва), ООО «Внешаудит Консалтинг» (г. Москва), ООО «Аудит-Право» (г. Тольятти, Самарская область), ООО «Димитровград-Аудит» (г. Димитровград, Ульяновская область), ООО «Интер-Аудит-Инвест» (г. Сочи, Краснодарский край).

Теоретико-методологическую базу исследования составили труды ученых в области аудита, экономики предприятия, теории систем и менеджмента организаций, а также экономические исследования в металлургической отрасли. В работе использованы общенаучные методы исследования: системный подход,

анализ, аналогия, классификация, конкретизация, сравнение. Среди специальных методов можно выделить контроль отраслевых нормативов, моделирование, расчетно-конструктивный метод. Основой разработки методологических подходов послужило изучение сущности и закономерностей развития аудита. Применение комплекса методов обеспечило достоверность полученных результатов.

Область исследования. Диссертационное исследование соответствует паспорту научной специальности 5.2.3. – Региональная и отраслевая экономика (бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика), в т.ч.: п. 11.6 - Аудиторская деятельность; п. 11.7 – Методы аудита, контроля и ревизии. Классификаторы искажений в учете и аудите; п. 11.8 – Регулирование и стандартизация правил ведения аудита, контроля и ревизии; п. 11.9 – Современные цифровые и информационные технологии в учете, анализе и контроле.

Информационно-статистическая база исследования представлена законодательными, нормативными и методическими актами РФ, официальными данными Федеральной службы государственной статистики, финансовой отчетностью компаний сферы рециклинга, материалами научно-практических конференций, интернет-ресурсами и данными авторских исследований.

Наиболее значимые научные результаты, полученные автором и определившие научную новизну и значимость выполненного исследования, заключаются в следующем:

1. Разработан концептуальный подход к формированию методики аудита финансовой отчетности организаций в российской юрисдикции в форме матрицы компетенций (соответствий), и впервые дополнен аспектами компетенций по комбинированной финансовой отчетности, которые ранее не рассматривались. Концептуальный подход является комплексной моделью и может использоваться в комбинации с различными концепциями аудита финансовой отчетности, ориентированными на конкретные потребности пользователей, что позволяет определить стратегию аудита, а также повысить точность его процедур и результатов (п. 11.6).

2. Предложена классификация рисков деятельности организаций сферы рециклинга металлосодержащих ресурсов, которая, в отличие от традиционного финансово-ориентированного подхода (МСА 315), основана на использовании ресурсного подхода, включает рестрикционные риски, учитывает показатели (индикаторы) уровня развития регионов, что даёт возможность внедрять процедуры митигации рисков и оценивать риски деятельности организаций, в том числе малого и среднего бизнеса (п.11.7).

3. Разработана комплексная методика аудита финансовой отчетности организаций, выявляющая специфику деятельности рециклинга всех видов металлосодержащих отходов, в том числе электронного лома с содержанием драгметаллов (далее — ЭЛ), которая включает в себя методику оценки рисков и алгоритм аудиторских процедур с углубленным изучением обособленного учета ГОЗ, что обеспечивает контроль за правильностью раздельного учета и целевым использованием бюджетных средств (п.11.8).

4. Сформированы особенности и предложены процедуры аудита комбинированной финансовой отчётности групп предприятий, осуществляющих рециклинг и переработку металлосодержащих отходов, объединённых в консорциумы и хартии, а также участвующих в кооперации ГОЗ. Эти группы характеризуются отсутствием материнской компании, но могут находиться под общим контролем или руководством (п. 14 МСА 600), а также возможностью формирования отчётности в соответствии с информационной системой, а не организационной структурой. Отличительной особенностью является возможность проведения аудита отчётности группы предприятий, сформированной по географическому или функциональному признаку (А6. МСА 600) (п.11.6; п.11.8).

5. Разработан инструментарий аудиторских процедур, включающий применение цифровых технологий (цифровой аудит), проверку цифровых активов аудируемых лиц, митигацию влияния внешней среды, санкций и сложной геополитической обстановки, позволяющий сформировать модель превентивной методики аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта (п.11.8; п.11.9).

Степень достоверности и апробация результатов исследования обеспечена применением системного подхода, методологии и теории аудита, их апробация подтверждена внедрением в практику. Изучены научные публикации, определены категории экономического анализа и рисков, применены экономико-математические методы для разработки авторских методик. Результаты работы подтверждены соответствующими расчетами и внедрены в деятельность аккредитованных аудиторских компаний.

Концептуальные положения и результаты исследования докладывались на научно-практических конференциях: «Актуальные проблемы современной России: психология, педагогика, экономика, управление и право» (г. Москва, 2021 г.); «Устойчивое развитие и кооперация: содействие внедрению инноваций» (г. Москва, 2022 г.); «Татищевские чтения: актуальные проблемы науки и практики: материалы XIX Международной научно-практической конференции» (г. Тольятти, 2023 г.); «Smart Education and e-Learning - Smart Pedagogy»: International KES Conference on Smart Education and e-Learning, SEEL 2022, (Rhodes, 2022); «Smart Education and e-Learning -Smart University» Proceedings of the 10th International - Conference on Smart Education and e-Learning (KES SEEL-2023).

Публикации. По теме диссертации опубликовано 17 работ общим объемом – 10,78 п.л. (личный вклад автора – 8,58 п.л.), из них 12 статей опубликованы в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией Российской Федерации для опубликования основных научных результатов диссертаций на соискание учёных степеней доктора и кандидата наук, общим объемом 8,68 п.л. (личный вклад автора – 7,48 п.л.), 2 статьи в журналах, входящих в международные реферативные базы данных и системы цитирования Scopus, общим объемом 1,2 п.л. (личный вклад автора – 0,2 п.л.).

Структура и содержание диссертации. Структура диссертации включает введение, основную часть, состоящую из трёх глав, заключение, в котором изложены полученные выводы и рекомендации, список литературы из 215 источников и 29 приложений. Итоговый объем диссертации – 217 страниц. Работа содержит 18 рисунков, 31 таблицу и 2 формулы.

ГЛАВА 1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ РАЗВИТИЯ АУДИТА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ В СОВРЕМЕННЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ УСЛОВИЯХ

1.1 Концептуальные основы развития аудита в РФ

Аудит, являясь проверкой достоверности финансовой отчетности экономических субъектов на принципах добросовестности и независимости, является обязательным видом деятельности во многих юрисдикциях мира. Процедуры аудита необходимы для развития инвестирования в экономику любого государства. Режимы регулирования направлены на поддержание и повышение эффективности аудитов, с тем чтобы они могли выполнять свою основную цель: способствовать капиталовложениям посредством более информативных финансовых отчетов [188].

В настоящее время, на рынке аудиторских услуг в Российской Федерации действуют, по сведениям Министерства финансов РФ [101] и оперативным сведениям СРО «Содружество» [141], 2210 аудиторских организаций и 17826 аудиторов (Приложение А).

Регулирование аудиторской деятельности правительствами различных государств направлено на достоверность и информативность финансовой отчетности. С этой целью, разрабатываются нормативные документы, которые обеспечивают соблюдение ограничительных действий руководителей экономических субъектов и аудиторов, которые могут снизить объем, качество и прозрачность информации в отчетах.

По мнению К.К. Арабян, наиболее важными вопросами при изучении концептуальных основ развития аудита, чаще всего, признаются следующие:

1) различные аспекты и значения, придаваемые качеству аудита;

2) проблемы обеспечения реальности и видимости независимости аудитора;

3) эффективность ресурсов, задействованных в аудите;

4) последствия нормативных ограничений на финансовую отчетность и варианты аудита, применяемых компаниями, когда они лишают менеджеров более сильных компаний возможности достоверно сигнализировать о своей силе посредством консервативной отчетности;

5) ценность и разнообразные последствия поощрения конкуренции на аудиторском рынке [8].

Основное внимание при изучении основных проблем развития аудита в РФ уделяют, в первую очередь, определению качества аудита, подходов к подтверждению независимости, процедурам оценки эффективности аудита, информированию пользователей и минимизации рисков конкуренции.

Как отмечается в публикациях зарубежных авторов [197], независимая проверка счетов является ценной особенностью финансовой отчетности при наличии морального риска в договорных отношениях с аудитором [188].

Реформа аудита, обозначенная нововведениями в Федеральном законе от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [168], кардинально изменила подход к определению надзорных органов за аудиторской деятельностью. Банк России назначен надзорным органом за осуществлением процедур аудита аудиторскими организациями на финансовом рынке. В аудиторскую деятельность внедрена новая классификация и обозначения объектов аудита: хозяйственные общества. В практику аудиторской деятельности введены новые трактовки и определения: «Особо значимые организации» (далее - ОЗО) и «Особо значимые организации финансового рынка» (далее - ОЗО ФР). Законом установлены требования о ведении реестров аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги ОЗО и ОЗО ФР.

Реформа аудита предусматривает корректировку русскоязычной версии международных стандартов аудита. В частности, изменения затронули выпуск аудиторского заключения и предоставление его заинтересованным пользователям, а также требования к форме, содержанию и порядку представления аудиторского заключения, и ключевым вопросам аудита.

Трансформация системы надзора и контроля в системе аудита РФ позволяет констатировать, что с 2022 года федеральным законодательством установлены субъекты, отвечающие за контроль и надзор:

- Министерство финансов РФ;
- Казначейство России;
- Банк России;
- Саморегулируемая организация аудиторов.

У каждого субъекта контроля и надзора за аудиторской деятельностью с целью минимизации дублирования функций на Рисунке 1.1 обозначены предметы контроля и надзора.

В 2024 году наибольший удельный вес аудиторских организаций зарегистрирован в Центральном федеральном округе - 1,0 тыс., в 2023 году - 1,0 тыс. Снижение количества связано с реструктуризацией аудиторской деятельности, направленной на повышение качества аудиторских услуг за счет укрупнения аудиторского бизнеса и повышения ответственности аудиторов посредством регистрации трудовых договоров по постоянному месту работы.

В остальных федеральных округах показатели зарегистрированных аудиторских организаций, практически, находятся на одном уровне. В Северо-Западном и Приволжском федеральных округах по 0,3 тыс., в 2023 г. - по 0,3 тыс. В Южном и Сибирском федеральных округах по 0,2 тыс., в 2023 г. - по 0,1 тыс. В Уральском федеральном округе - 0,1 тыс., в 2023 г. - 0,1 тыс. В Дальневосточном – 0,1 тыс., в 2023 г. - 0,1 тыс. В Северо-Кавказском федеральном округе – 0,03 тыс., в 2023 г. - 0,03 тыс. (Приложение Б) [113].

Статистика доходов аудиторских организаций за период 2022-2024 гг. представлена на Рисунке 1.2.

Очевидно, что в 2024 г. произошло повышение объемов доходов от аудита по сравнению с 2023 г. - на 3,14%, с 2022 г. – произошло понижение на 7,27%. (Приложение В) [113].

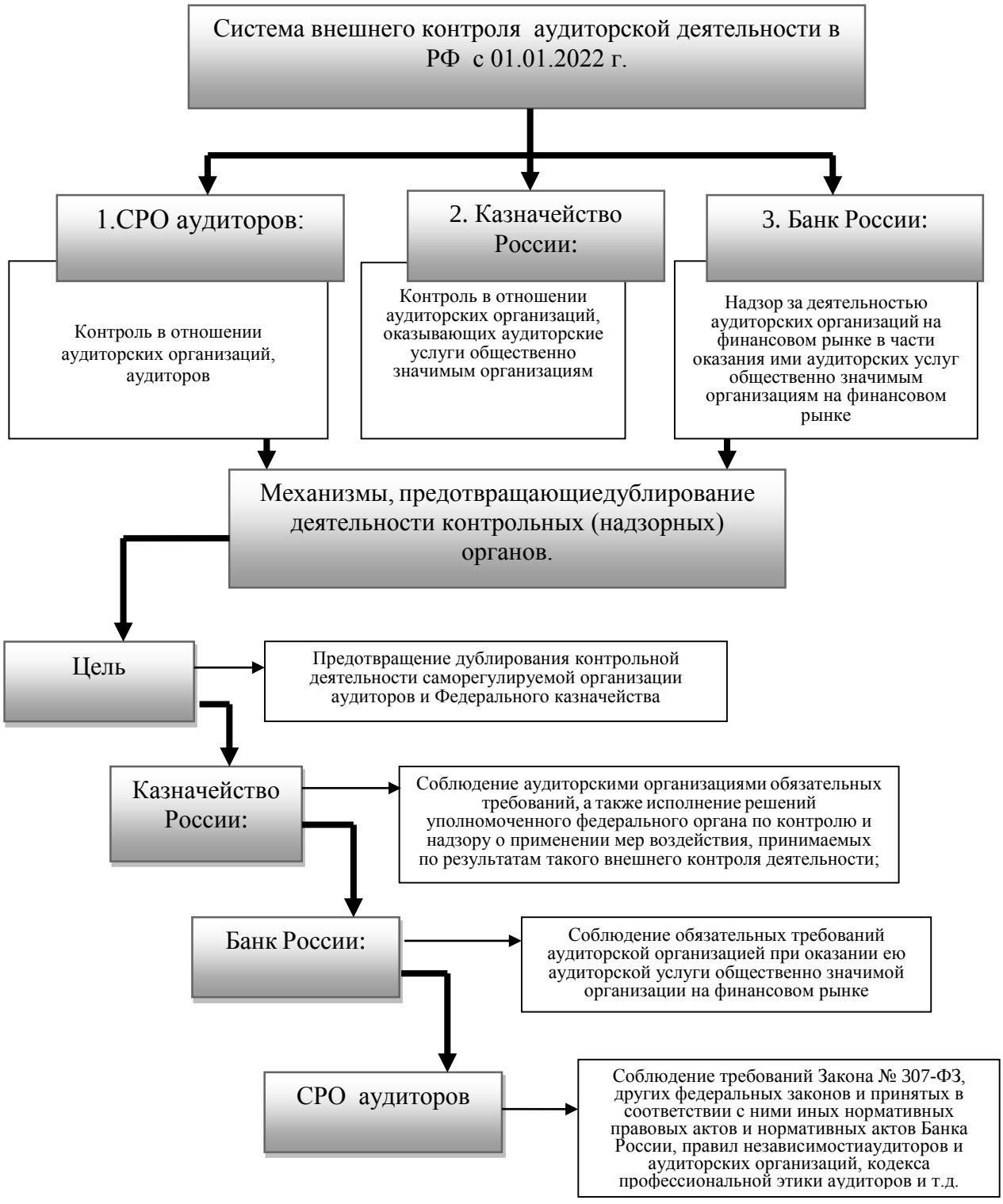

Рисунок 1.1 – Система контроля и надзора в аудиторской отрасли с 01.01.2022 г.

Источник: составлено автором на основе [54; 141;174]

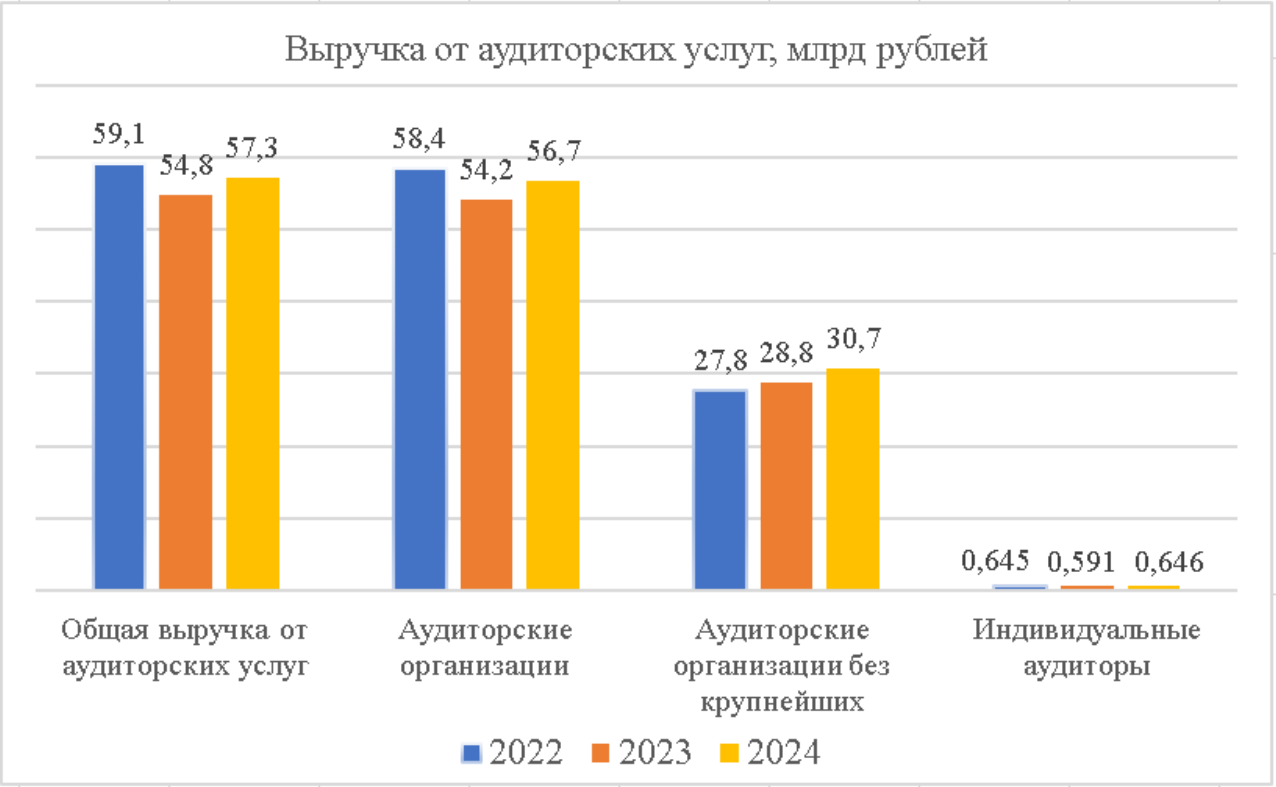

Рисунок 1.2 – Доходы аудиторских организаций в период 2022-2024 гг. Источник [113]

За 2024 год аудиторскими организациями проаудирована финансовая отчетность 67513 организаций, а в течение 2023 года - 66120 экономических субъектов, что на 1393 проверки меньше по сравнению с 2023 годом. В том числе, в течение 2024 года оказаны аудиторские услуги 3716 особо значимым организациям, а в 2023 г. – 3634. Таким образом, в 2024 году выпущено аудиторских заключений по отчетности ОЗО больше на 82, по сравнению с 2023 годом

Снизилось на 351 количество клиентов, которым оказаны сопутствующие аудиту услуги, что составило – 3116 клиентов, так как в 2023 г. услуги оказаны 3467 клиентам. (Приложение Г) [113].

Признавая важность аудита для развития социально-экономических отношений общества, основанных на оценке уровня доверия общества к показателям финансовой отчетности и информации, представленной в отчетности, необходимо констатировать о снижении уровня доверия к показателям отчетности

и необходимости проведения мероприятий, направленных на преодоление экономического кризиса.

Аудит, как вид контроля за достоверностью составления финансовой (бухгалтерской) отчетности экономического субъекта, должен обеспечить качественное представление и раскрытие информации в отчетности, что тесно связано с вопросами методологии и методики аудита.

В условиях введения антироссийских санкций во всех сферах экономики происходят значительные изменения: в системе поставок, рынках сбыта, бизнес-процессах и направлениях бизнеса, схемах управления хозяйственными обществами, в процедурах составления бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйственных обществ с оценкой неопределенности в непрерывности деятельности и изменениях в аудиторской деятельности. Текущие экономические и политические изменения оказали огромное влияние на реформы аудиторской деятельности в России. В сфере российского аудита произошли значительные изменения: введены в действие организационные и структурные изменения в законодательном регулировании аудиторской деятельности с несколькими уровнями контроля за деятельностью аудиторских организаций (СРО аудиторов, Минфин РФ, Банк России). Контроль выстраивается в зависимости от характеристик хозяйствующих субъектов (кредитные организации, ПАО, компании с государственным участием и т.д.). Российский рынок аудита покинули представители международных аудиторских компаний. Прекратила деятельность в России Ассоциация дипломированных сертифицированных бухгалтеров (АССА). С целью адаптации к фактической изоляции российской экономики от зарубежных стран, для регулирования процесса снижения рисков, 19 апреля 2022 года было подписано Соглашение об осуществлении аудиторской деятельности в рамках ЕАЭС [158; 39]. Соглашение определило новые стратегии развития, расширение возможностей для аудиторской деятельности российских компаний в рамках ЕАЭС. Аудиторские компании, состоящие в реестре, определенном статьей 10 Соглашения, могут осуществлять свою деятельность во всех странах ЕАЭС, что позволяет расширить рынки сбыта. Новации законодательства РФ в области аудита

установили обновленный порядок работы с российскими компаниями, которые имеют в своей структуре зарубежные филиалы и представительства, доли в уставных капиталах иностранных компаний. Ранее международные компании заключали договоры на аудит транснациональных компаний с крупными аудиторскими международными компаниями, что позволяло осуществлять аудиторскую проверку корпоративных структур на территории Российской Федерации и на зарубежной территории.

В настоящее время, перед Министерством финансов РФ стоит задача урегулирования вопросов признания аудиторских заключений российских и зарубежных аудиторских форм, отработки механизма взаимного признания результатов аудита.

В рамках санкционной политики, в связи с тем, что введены ограничения на участие российских аудиторских организаций в международных аудиторских сетях, разрабатывается ряд мероприятий, связанный с расширением взаимодействия Евразийской группы бухгалтеров и аудиторов (ЕГБА). В частности:

– разработаны стратегические направления развития ЕГБА, в которых особое внимание уделено изучению опыта разработки стратегий международных групп, признанных сетевыми партнерами МФБ;

– предусмотрено, что стратегия группы, претендующей на получение статуса сетевого партнера МФБ, должна соответствовать стратегии развития МФБ;

– констатируется, что стратегия развития ЕГБА должна содержать цели и задачи, достижимые в обозримом будущем [37;141].

Как показывают проведенные исследования, одним из основных проблемных пунктов в развитии аудита, является недостаточное внимание к Концепции качества аудита Совета по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность (IAASB).

Стратегия развития аудита ЕГБА на уровне европейских государств предполагает осуществление мер и мероприятий, представленных в Таблице 1.1.

Таблица 1.1 – Основные направления развития аудита в Стратегии развития аудита ЕГБА

Основные направления	Меры и мероприятия
Недобросовестная конкуренция на рынке аудиторских услуг	Практические подходы к выявлению случаев недобросовестной конкуренции на рынке аудиторских услуг. Предложения по внесению изменений в законодательство в области регулирования конкуренции на рынке аудиторских услуг. Прямые и косвенные инструменты минимизации последствий недобросовестной конкуренции на рынке аудиторских услуг.
Приоритетные направления развития аудиторской деятельности	Цифровизация в области аудиторской деятельности; Применение информационных технологий, нейросетей, роботов и искусственного интеллекта при выполнении аудиторских процедур. Аудит будущего: методы, процедуры, оценка достоверности представленной финансовой и нефинансовой отчетности.
Обеспечение качества оказываемых аудиторских услуг	Совершенствование организации, методик и порядка проведения внешнего контроля деятельности. Проблемы информированности заказчиков и пользователей финансовой и нефинансовой отчетности об оценке качества оказанных аудиторских услуг и необходимости проведения аудита.
Расширение аудиторского сообщества	Актуальные инструменты привлечения новых специалистов в аудиторскую профессию. Ценность профессионализма: проблемы современных аудиторов и пути для их решения.

Источник: составлено автором на основе [37;141]

Как отмечалось ранее, концептуальные основы аудита включают:

1) качество аудиторских услуг в процессе и отчетности;

2) доверие, основанное на реальной и кажущейся независимости аудитора;

3) эффективность используемых аудиторских ресурсов;

4) информацию, распространяемую компанией среди внешних сторон, намеренно или непреднамеренно, посредством своего собственного выбора в пределах набора, разрешенного существующими правилами и предписаниями.

5) в то время как конкуренция на рынках товаров и услуг, как правило, ассоциируется с повышением благосостояния общества, сложность оценки

качества делает усиление конкуренции, на рынках аудиторских услуг, политикой с более сложными последствиями [197].

Качество аудиторских процедур затрагивает две основополагающие составляющие части аудита:

- первая часть: процесс сбора, анализа и оценки информации о состоянии бухгалтерской отчетности;

- вторая часть: взаимодействие аудитора с руководством.

Профессор Т.В. Чая принципиальную схему концепции качества аудита описывает следующим образом [176] (Рисунок 1.3; Приложение Д).

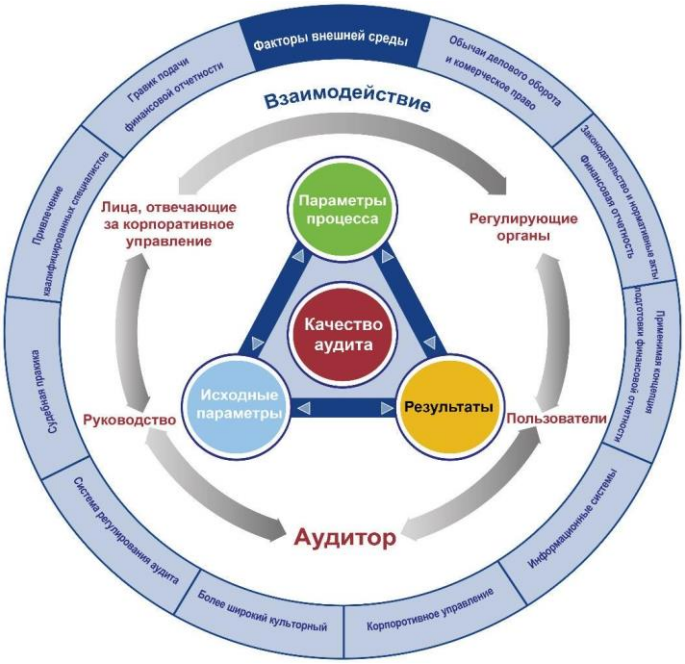

Рисунок 1.3 – Принципиальная схема концепции качества аудита: ключевые элементы, формирующие среду для обеспечения качества аудита

Источник [176]

Проблемы, связанные с общением, переговорами с руководством, интервью с сотрудниками, изучением внешней и внутренней среды деятельности хозяйственного общества, отчетность которого подлежит аудиту, направленные на принятие решения о выпуске вида аудиторского заключения и предоставления аудиторского отчета, связаны, в первую очередь, с разным форматом восприятия и

точек зрения на качество аудита различными группами пользователей: инвесторы, акционеры, аудиторы, менеджеры, контролирующие и регулирующие органы (Рисунок 1.4).

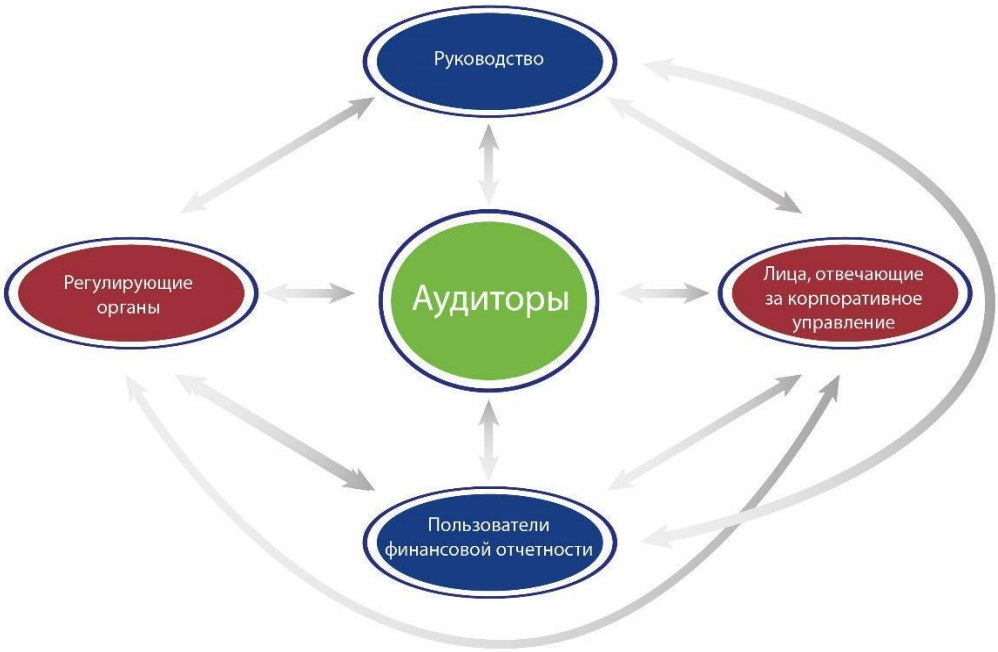

Рисунок 1.4 – Основные виды взаимодействия аудиторов в процессе подготовки финансовой отчетности

Источник:[176]

Данные проблемы затрудняют выработку единого, устраивающего различные группы пользователей отчетности, процесса и определения качества аудита. Асимметричный доступ к информации различных групп пользователей усиливает неоднозначность восприятия и подходов к определению качества аудита. В практике аудита основополагающим измерением качества аудита принимают концепцию независимости аудитора.

Концепция независимости аудиторов учитывает законные конфликтующие интересы различных сторон и признает асимметричный доступ к информации различных групп пользователей. Например, в отечественной и зарубежной экономической литературе обсуждаются вопросы оценки качества аудита, как «уменьшение количества ошибок и искажений в счетах и финансовых отчетах и,

как следствие, повышение их достоверности в глазах тех, кто оплачивает и использует проверенные отчеты в своих решениях и работе» [197].

Следовательно, эффективность аудита экономического субъекта - объекта аудиторской деятельности определяют, принимая за основу, что эффективность – это отношение результатов проведения аудита (в стоимостной оценке) к необходимым ресурсам, которые затрачены на проведение аудиторской проверки.

В состав финансовых ресурсов на проведение аудита включают не только суммы гонораров аудиторской организации, но и затраты на заработную плату и другие виды доходов. Также в состав расходов на проведение аудита экономические субъекты включают оплату труда и отчисления на социальное и пенсионное страхование сотрудников проверяемой организации, которые участвуют в подготовке первичных учетных документов для аудита, подготавливают ответы на запросы аудиторов, участвуют в интервью, инвентаризации активов. В случае, если по запросам аудиторов готовят большой объем заверенных копий документов, для подтверждения операций по аудиторской выборке, в состав расходов включаются затраченные канцелярские принадлежности: бумага, картриджи, аренда оргтехники, почтовые расходы и расходы на услуги связи.

С другой стороны, аудиторы оценивают эффективность аудиторской деятельности как отношение прибыли по договору на аудит к сумме гонорара по договору.

В связи с этим, возникает дилемма: аудиторская организация получает от хозяйственного общества вознаграждение, установленное заключенным договором на аудит, принимает решение о расходах, которые необходимо затратить на аудиторскую работу, о распределении суммы между различными элементами аудита. Следовательно, аудитор, для повышения эффективности деятельности, должен минимизировать расходы по договору, что, как следствие, может повлечь за собой минимизацию времени на выполнение задания.

Альтернативным вариантом для обеспечения качества аудита и эффективности аудиторских процедур, является использование технических и

автоматизированных средств, информационных ресурсов, позволяющих как повысить качество аудиторской проверки, так и снизить трудозатраты аудиторов.

Поэтому, не умаляя значение профессионального суждения аудитора, возникает настоятельная необходимость цифровизации в области аудиторской деятельности, применения информационных технологий, нейросетей, роботов и искусственного интеллекта при выполнении аудиторских процедур.

Четвертая, фундаментальная концепция, которая лежит в основе аудита, но редко рассматривается в дискуссиях – это концепция «сигнализирования». В отдельных источниках концепция «сигнализирования» трактуется как концепция «информирования». При этом, по мнению автора, следует разделять эти концепции.

Сигнализирование (signalling) – это понятие экономической теории, обозначающее косвенные способы передачи информации. Является способом, с помощью которого наиболее полным способом раскрывается информация.

Информирование (informing) — это процесс, направленный на осведомленность (awareness), передачи информации о событиях, изменениях или других важных ситуациях, важнейшей особенностью которого является своевременность.

В разных странах, в различных исследованиях основных концепций развития аудита, обращается внимание на регулирование аудиторской деятельности. Например, в Российской Федерации, основным регулятором аудиторской деятельности является Министерство финансов РФ.

Анализ аудиторской деятельности в России позволяет констатировать, что в развитии концептуальных основ аудита в Российской Федерации преобладают нормативные основы. Это связано, в первую очередь, с тем, что формирование и составление бухгалтерской отчетности хозяйственных обществ в России строго регламентировано. Нормативное регулирование бухгалтерского учета влияет на сужение возможностей профессионального суждения, доступных аудиторам и руководителям при принятии ими решений. Данный вывод может иметь два ограничения.

Первое ограничение связано с диапазоном обстоятельств. В частности, с тем, что регулирующий орган не в состоянии рекомендовать аудиторам план действий во всех возможных ситуациях. Даже если регулирующий орган мог бы указать рекомендуемый курс действий для огромного числа ситуаций, то усмотрение руководства в выборе операций и их классификации может быть использовано для нарушения целей регулирования [197; 199; 209].

Второе ограничение, фундаментальное, возникает по причине непроизвольного сокращения вариантов принятия решений по формированию финансовой (бухгалтерской) отчетности у менеджмента. Принятие решений — это процесс, предусматривающий сбор информации, оценку всех возможных вариантов и окончательный выбор наиболее оптимального решения. Поэтому ограничение связано с указанием регулирующих органов в снижении возможности аудиторов сигнализировать менеджменту, что является надежным средством передачи достоверной информации. Следовательно, у лиц, принимающих фундаментальные решения, может отсутствовать полная достоверная информация и возможность импровизировать в суждениях [197; 199; 209].

Как отмечалось ранее, концепция независимости аудиторов является одной из основополагающих концепций. Подтвердить достоверность и предоставить объективную и официальную оценку бухгалтерской (финансовой) отчетности может только независимый аудитор. В Приложении Е представлены эволюция концепций отражения информации финансовой (бухгалтерской) отчетности и их взаимосвязь с концепциями в аудите, разработанной К.К. Арабян [8].

Тем не менее, необходимо констатировать, что авторы научных исследований по тематике развития аудита, недостаточно исследовали вопросы концептуального подхода в методике проведения аудита финансовой отчетности хозяйственных субъектов.

Признавая, что регуляторы аудиторской деятельности выполняют свои функции, предписывая в нормативных и законодательных документах требования к аудиту, и, ограничивая возможности по предоставлению отчетности более узким

кругом лиц, требуется обратить внимание, что данные обстоятельства могут негативно влиять на развитие аудита.

Пятой, основополагающей концепцией основ аудита, можно обозначить конкурентные преимущества участников - исполнителей рынка аудиторских услуг. Исследование характеристик рынка аудиторских услуг [101; 113] (Приложения Ж, И), позволяет констатировать, что наибольшее количество аудиторских компаний сконцентрировано в Центральном федеральном округе, в том числе, в городе Москва, где территориально находятся 35,2% всех аудиторских организаций и 45,7% персонала аудиторских фирм, зарегистрированных в России.

Признавая, что степень и характер условий аудиторского рынка являются важными факторами, определяющими качество и цену аудиторской услуги, необходимо отметить, что поощрение конкуренции на аудиторском рынке не всегда положительно влияет на качество аудиторских услуг, так как бенефициарам и менеджерам хозяйствующих субъектов не всегда явно видно и есть возможность оценить качество аудита.

Концентрация аудиторских организаций и аудиторов в г. Москва может оказать влияние на удорожание цены аудиторской услуги (командировочные расходы и т.д.)

Одновременно, распространение дистанционного аудита, возникновение и продвижение которого было связано с пандемией, приводит к тому, что стоимость аудиторских услуг может быть адекватной требованиям рынка, но дистанционный аудит обладает высоким уровнем риска, что может оказать влияние на качество аудита.

Например, проведение аудиторских процедур в дистанционном формате приводит к более высоким рискам аудиторской организации. Конкретные ограничения на проведение аудита в дистанционном режиме зависят от многих факторов, в частности от:

– возможности предоставить достоверную информацию в дистанционном формате;

– длительности работы с клиентом (по клиентам первого года проведения аудита риск значительно выше);

– проверки доли физических активов на балансе;

– отраслевой специфики;

– стратегии аудита и возможности или необходимости опираться на систему внутреннего контроля, включая ИТ-контроль и систему информационной безопасности аудируемого лица, государственную тайну;

– технической готовности клиента;

– и других, сопутствующих аудиту, факторов [141].

Также, риски дистанционных процедур при проведении проверок ОЗО являются еще более высокими.

Наличие подобных фактов в сочетании с низкими трудозатратами или низкой ценой на проведение аудита могут свидетельствовать о нарушении аудиторских стандартов и кодекса этики.

Следовательно, при изучении выше указанных концептуальных основ аудита надлежит исследовать влияние внешней среды на развитие аудита.

1.2 Влияние внешней среды на развитие аудита в РФ

Выполняя требования МСА 210 [77] и МСА 315 [81], аудитор оценивает, в том числе, внешние и внутренние угрозы, которые могут привести к нарушению принципа непрерывности деятельности аудируемого лица.

Рестрикционная политика зарубежных государств, освоение новых территорий, сложная геополитическая обстановка и т.д. вызывают насущную необходимость корректировки аудиторских процедур, в соответствии с новыми реалиями.

Одной из основных проблем является оценка стабильного и устойчивого развития территорий, в котором осуществляет свою деятельность хозяйственное общество.

С этой целью требуется оценить показатели деятельности региона, включив в рабочие документы аудитора (далее - РДА) тесты на определение индикаторов территориального развития.

В последнее время, регионы России функционируют в новых экономических условиях, обусловленных обострением внешнеполитической обстановки и увеличением санкционного давления. Причём, «новые экономические условия» привели к глобальным изменениям и привнесли дисбаланс в экономическое развитие регионов и страны в целом, придав ускорение асимметричному развитию, экономическому расслоению и социальной напряженности.

Влияние пандемии оказало существенное влияние на устойчивость многих предприятий и организаций различных отраслей народного хозяйства. Стратегия развития экономики РФ [132] ориентированная на реализацию программ развития регионов, предусматривает меры поддержки отрасли металлургии.

Особое внимание в Стратегии [132] было уделено поддержке рынка специальных сталей, на основе стимулирования и поддержки инновационной и инвестиционной деятельности предприятий данного направления деятельности. Инструменты механизма поддержки бизнеса на федеральном уровне, следующие: регулирование таможенных пошлин и тарифов, процедуры защиты бизнеса посредством антидемпинговых мер, предоставление тарифных льгот, субсидий и компенсаций, прочие меры поддержки.

На современном этапе, по мнению автора [195], развитие субъектов РФ представляется ключевым вектором государственной экономической политики, поскольку административно-территориальное устройство Российской Федерации, с одной стороны, имеет общую социально-экономическую специфику, а с другой, характеризуется наличием большого количества территорий неоднородных по ряду таких факторов, как: географическое положение, наличие и состав природных ресурсов, тип климата, численность населения и его плотность, национальный состав, отраслевые особенности экономического развития, уровень технологического развития и т.д. Обозначенные факторы способствуют

межрегиональной диспропорции и, как следствие, дестабилизации экономики государства и возникновению социальных конфликтов.

Сочетание методов и инструментов исследования, их комбинаторное применение повышают достоверность и надежность оценки уровня развития регионов РФ.

Проблема оценки рисков внешнего окружения, связанная с развитием регионов и освоением новых территорий, должна предусматривать риск оценки непрерывности деятельности, принимая за основу стабильное развитие регионов, меры государственной поддержки регионов, возможность осуществлять деятельность непрерывно.

Аудиторский тест для определения уровня аудиторского риска должен включать индикаторы экономической эффективности деятельности аудируемых лиц в регионе, особое внимание необходимо уделить аудиту деятельности предприятий и организаций на новых территориях, приграничных территориях, а также, в условиях пандемии.

Пандемия выявила существенные проблемы и недостатки в деятельности юридических лиц. В течение года малые и средние предприятия в Российской Федерации, как и весь малый бизнес в целом, понесли значительные убытки, что привело к существенной неопределенности непрерывности деятельности и многочисленным банкротствам экономических субъектов.

Правительства стран, по мере сил и возможностей оказывали поддержку юридическим лицам на уровне регионов и правительственном уровне.

Влияние пандемии на непрерывность деятельности хозяйственного субъекта, подлежали и подлежат отражению в пояснениях к бухгалтерской финансовой отчетности по требованиям законодательства всех юрисдикций [101; 141].

Аудиторы, в течение 2020-2024 гг. тестировали риски непрерывности деятельности хозяйственных обществ, связанные с пандемией, и риски, связанные со специальной военной операцией, информация о которых также должна быть включена в текстовую часть отчетности. Аудиторы обязаны проверить

адекватность раскрытия информации в Пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности по данным вопросам.

Следующим важным фактором влияния внешней среды на аудиторскую деятельность является влияние цифровизации.

Цифровизация оказывает влияние на всю систему экономического развития субъектов территорий, в том числе, связанную с информационным обеспечением деятельности экономических субъектов.

С точки зрения изменений в аудиторской деятельности, связанных с цифровизацией, требуется разграничить влияние цифровизации на процедуры бухгалтерского учета, которые подлежат аудиторскому контролю и перестройке деятельности аудиторских организаций, корректировке методологии и содержания концептуальных основ аудита, связанных с технологическими возможностями цифровизации.

С целью контроля за достоверностью финансовой отчетности, аудитор, в условиях цифровизации, должен установить не только надежность компьютерных программ обработки данных по бухгалтерскому учету, налоговому учету, управленческому учету, формированию бухгалтерской и налоговой отчетности и т.д., но и протестировать все программные продукты на надежность и корректность.

Влиянием внешней среды на деятельность аудиторов является также необходимость учета и, соответственно, аудиторского контроля, цифровых активов. В экономической литературе отсутствуют классификации и методики учета цифровых активов, в связи с проблемой признания (или не признания) отдельных цифровых активов в юрисдикциях различных государств.

Следовательно, влияние внешней среды на развитие аудиторской деятельности происходит на постоянной основе, требует мониторинга всех изменений политической, технологической, экономической и т.д. ситуации и перестройки аудиторской деятельности в соответствии с изменениями внешней среды.

1.3 Концептуальный подход к проведению аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности

Концептуальные основы развития аудита в Российской Федерации базируются на качестве аудита. Как показывают анализ отчетов проверки внешнего контроля качества деятельности аудиторских организаций Казначейства России [54] и СРО аудиторов «Содружество» [141], наибольшее количество замечаний связано с тем, что аудиторы часто не отражают в аудиторском заключении информацию о выявленных нарушениях в отчетности аудируемого лица, связанные с недостаточным раскрытием концептуальных аспектов или аудиторские организации не оценили, соответствует ли состав финансовой отчетности, включая соответствующее раскрытие информации, применимой концепции подготовки финансовой отчетности (пункт 24 МСА 330) [82].

Основой для принятия аудиторского задания является приемлемая концепция финансовой отчетности, которая, должна быть осознана руководителями хозяйственного общества и должна быть принята аудитором как обоснованная (МСА 210) [77].

Следовательно, для принятия аудиторского задания в работу, основным является концептуальный подход составления отчетности.

Методика аудита, включающая стратегии и планы, хозяйствующего субъекта любой отраслевой принадлежности должна базироваться на концептуальном подходе, определяющим базирование на основных принципах и концепциях подготовки финансовой (бухгалтерской) отчётности, включая по правилам какой юрисдикции составлена отчётность.

Основные аспекты концептуального подхода к проведению аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности представлены в Таблице 1.2, разработанной автором [188].

Таблица 1.2 – Матрица компетенций (соответствий) концептуального подхода для формирования методики аудита коммерческой организации (юрисдикция: Российская Федерация)

	Основные аспекты компетенций (соответствий)	Отчетность, составленная по Российским стандартам бухгалтерского учета		Отчетность, составленная по Международным стандартам финансовой отчетности		
01	Концепция отчетности	РСБУ		МСФО		
02	Виды отчетности	Отдельная	Сводная	Отдельная	Консолидированная	Комбинированная
03	Предписывается ли соответствующая применимая концепция подготовки финансовой отчетности законами или нормативными актами. (МСА 210):					
	3.1 Регулирование в юрисдикции: Российская Федерация	Законодательное регулирование	Если предусмотрено отдельными законами	Законодательное регулирование для отдельных экономических субъектов РФ	Законодательное регулирование для отдельных экономических субъектов РФ	нет
	3.2 Законодательные и нормативные акты РФ	Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ	Федеральный закон от 27.07.2010 N 208-ФЗ (ст.2)	Федеральный закон от 27.07.2010 N 208-ФЗ	Федеральный закон от 27.07.2010 N 208-ФЗ	нет
	3.3 Основные стандарты	ПБУ, ФСБУ, Приказы Минфина РФ * и др.		МСФО (IAS, IFRS), МСА 600		IFRS for SME's, МСА 600
	3.4 База для принятия решений при составлении финансовой отчетности	Нормативное регулирование		Профессиональное суждение		
04	Применимая концепция подготовки финансовой отчетности (МСА 200, МСА 210, МСА 700, МССУ 4410 и др.)	Концепция достоверного представления				Концепция достоверного представления или концепция соответствия

Продолжение Таблицы 1.2

	Основные аспекты компетенций (соответствий)	Отчетность, составленная по Российским стандартам бухгалтерского учета		Отчетность, составленная по Международным стандартам финансовой отчетности	
05	Характер аудируемой организации	Коммерческие организации (например, является ли она коммерческой организацией, организацией государственного сектора или некоммерческой организацией) (МСА 210)			
06	Концепция подготовки финансовой отчетности, разработанная с целью удовлетворения потребностей в финансовой информации круга пользователей.	Общего назначения	Общего назначения или специального назначения	Общего назначения	Специального назначения
07	Пользователи информации (МСА 700, МСА 800, МСА 200, МСА 210, МССУ 4410)	Неограниченному кругу пользователей информации	Неограниченному кругу лиц или ограниченной группе пользователей	Неограниченному кругу пользователей информации	Ограниченная группа пользователей информации
08	Периодичность (годовая, промежуточная)	Годовая или промежуточная, если предусмотрено законодательством РФ		Годовая или промежуточная	Годовая
09	Характер финансовой отчетности (МСА 210)	Полный комплект финансовой (бухгалтерской) отчетности/ комплект упрощенной бухгалтерской отчетности (№ 402-ФЗ, п. 4 ст. 6 от 06.12.2011г.)			

Источник: разработано автором на основе [76; 77; 86; 87; 88; 89; 90; 98; 160; 166; 202; 203]

* Примечание: принципы бухгалтерского учета и финансовой отчетности, распространяемые соответствующей уполномоченной или признанной организацией по разработке стандартов в той или иной юрисдикции, при условии, что данная организация в своей работе следует установленному и прозрачному регламенту работы, подразумевающему взвешенность и учет мнений широкого круга заинтересованных сторон (МСА 210)

Представленная матрица является комплексной моделью и может использоваться как комбинация различных концепций составления финансовой отчетности. Эта модель является очень гибкой и может быть ориентирована на конкретные пожелания и потребности организаций в структуре аудиторских процедур. При принятии задания к аудиту (МСА 210), аудитор изучает концептуальные основы финансовой отчетности и сопоставляет цель и задачи полученного аудиторского задания, и отчетность, представленную к предварительному изучению.

По мнению автора [194], бухгалтерский баланс является основной и наиболее значимой формой финансовой отчетности, поскольку именно он, из всех форм отчетности, определенных Минфином РФ, даёт самую точную характеристику финансового состояния хозяйствующего субъекта на определённую дату.

Если баланс предприятия составлен чётко и понятно, то хозяйствующий субъект, осуществляющий предпринимательскую деятельность, имеет все возможности повысить свою финансовую и инвестиционную привлекательность для пользователей этой отчетности.

Круг пользователей финансовой отчетности представлен не только российскими заинтересованными лицами, но и субъектами, которые осуществляют свою предпринимательскую деятельность на международном уровне.

Все заинтересованные пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности делятся на две большие группы: внешние и внутренние.

Группа внешних пользователей достаточно разносторонняя и включает в себя:

- органы государственной и исполнительной власти. Их интересует информация, которая позволяет определить количество и качество распределения ресурсов.

Кроме того, бухгалтерская отчетность выполняет функции статистического наблюдения, которое позволяет органам власти на всех уровнях выявлять проблемы функционирования хозяйствующих субъектов в экономике и

своевременно разрабатывать и реализовывать различные программы по поддержке бизнеса, в частности, и государственной экономики:

- потенциальные инвесторы, поскольку показатели отчетности позволяют определить целесообразность осуществления инвестиций, уровень риска потери вложенных финансовых ресурсов и определить предполагаемый уровень доходности от вложенных инвестиций;

- заимодавцы на основе отчетности определяют целесообразность предоставления организации заемных средств, и, насколько своевременно и в каком объеме будут возвращены как суммы займов, так и суммы процентов по предоставленным финансовым ресурсам во временное пользование;

- поставщики и подрядчики на основе бухгалтерской отчетности формируют мнение о возможности получить, в установленные договором сроки, денежные средства за поставленные ими материальные и производственные ресурсы;

- другие внешние пользователи на основе бухгалтерской отчетности формируют суждение о роли хозяйствующего субъекта в экономике на всех уровнях регулирования.

Круг внутренних пользователей содержит меньшее количество пользователей. К ним относятся:

- собственники, участники, акционеры, конечные бенефициары. Круг их интересов ограничен конечным финансовым результатом и размером полученной прибыли, поскольку именно полученная прибыль является источником выплаты дивидендов;

- лица, отвечающие за корпоративное управление, руководители хозяйствующего субъекта. Их интересует бухгалтерская отчетность с точки зрения выполнения своих прямых функций и принятия эффективных управленческих решений, позволяющих вывести хозяйствующий субъект на новый уровень развития и достичь максимальной прибыли;

- работники, которых интересует отчетность с точки зрения стабильного источника дохода и прибыльного функционирования предприятия, которое является постоянной оплаты труда и сохранения рабочих мест.

Данные баланса сообщают собственнику (конечному бенефициару, акционеру, учредителю, участнику или иному любому заинтересованному юридическому лицу) об эффективности деятельности, платёжеспособности и ликвидности организации, а также об изменении структуры источников средств, об изменениях, происходящих в оборотном капитале. Эти данные необходимы для своевременного принятия мер по оптимизации финансового состояния организации.

Бухгалтерский баланс является стартовым материалом для начала большинства экономических расчетов, которые позволяют сделать выводы об эффективности деятельности хозяйствующего субъекта или определить стратегию дальнейшего развития. Представленные в балансе сведения, структурированы по их основному назначению и сути понимания.

Для управленческого анализа, целью которого является выявление внутренних ресурсов хозяйствующего субъекта, бухгалтерский баланс агрегируют посредством группировки статьей по их экономическому смыслу. Суть агрегирования заключается в том, чтобы сделать бухгалтерский баланс компактным, удобным для целей анализа и простым для понимания пользователями [194].

Федеральный Закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте» [160] предъявляет определенные требования к составлению бухгалтерской отчётности.

Эти требования заключаются в следующем:

- формируемая хозяйствующим субъектом финансовая (бухгалтерская) отчетность составлена на определенную дату, априори, включает в себя показатели всех обособленных подразделений различных форм, предусмотренных законодательством, включая территориально обособленные подразделения, филиалы, представительства;

- значения показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности формируются в национальной валюте РФ - в российских рублях;

- составленная по требованиям Федеральный Закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [160] финансовая (бухгалтерская) отчетность признается

полностью сформированной только после ее подписания ответственным лицом, уполномоченным акционерами или участниками хозяйствующего субъекта, приобретающего гражданские права и обязанности через органы управления (п. 1 ст. 53 ГК) [33].

По своей сути, бухгалтерский баланс является одновременно методом бухгалтерского учета и, в то же время, он служит важной формой годовой бухгалтерской отчетности для группы различных пользователей этой отчетности.

Особое значение для пользователей бухгалтерской отчетности имеют пояснения, которые входят в состав бухгалтерской отчетности и отчета о финансовых результатах и являются её приложением. Состав информации, которая подлежит раскрытию в Пояснениях в составе годовой отчетности, хозяйствующий субъект определяет самостоятельно.

Так, например, в бухгалтерской (финансовой) отчетности не подлежат раскрытию все пункты учетной политики, включаются только основные положения учетной политики хозяйствующего субъекта, данный факт отражается в аудиторском заключении.

Тем не менее, по мнению автора [194], именно положения главного локального акта организации являются дополнительным информационным ресурсом, позволяющим пользователям реально оценить финансовое положение хозяйствующего субъекта, его финансовые результаты и дать всестороннюю оценку движения денежных средств за отчетный период.

Исходя из этого, раскрытие информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности в сокращенном формате позволяет интерпретировать информацию, представленную в ней, но без показателей, обусловливающих угрозы стабильно устойчивого развития экономического характера, потерю деловой репутации организации, её контрагентов и связанных с ней сторон

Изучение отчетов по внешнему контролю качества Казначейства России [54] и СРО [141], а также отчетности коммерческих организаций на сайте ГИР БО, позволило констатировать, что одно из основных требований - указание на то, по каким правилам и принципам составлена отчетность предприятия, отражено не у

всех предприятий. Например, органы Федерального Казначейства и СРО аудиторов «Содружество» при внешней проверке качества работы аудиторских организаций нарушения, связанные с тем, что аудиторы, при проведении проверок хозяйственных обществ, не выявили нарушения, что аудируемое лицо не раскрыло информацию о концепции составления отчетности, относят к «существенным неустранимым нарушениям».

Аудитор проверяет раскрытие информации в Пояснениях к отчетности концептуальных основ, которые включают:

- концепцию отчетности и указание на то, что отчетность составлена по российским стандартам бухгалтерского учета (т.е. регулирование в юрисдикции: Российская Федерация);

- концепцию подготовки финансовой отчетности (МСА 200 [76], МСА 210 [77], МСА 700 [87], МССУ 4410 [98] и др.): концепция достоверного представления или концепция соответствия;

- концепцию подготовки финансовой отчетности, разработанную с целью удовлетворения потребностей в финансовой информации круга пользователей. (Концепция представления информации пользователям) (МСА 200 [76], МСА 210 [77], МСА 800 [88], МСА 805 [89], МСА 810 [90], МССУ 4410 [98] и др.);

- характер финансовой отчетности (например, является ли финансовая отчетность полным комплектом финансовой отчетности или единственным финансовым отчетом) (МСА 210) [77].

Данный концептуальный подход к методике аудита коммерческих организаций тесно связан с основными аспектами аудита, которые были рассмотрены в первой главе и имеют фундаментальное значение. Это:

1.Пять основных факторов, которые взаимосвязаны между собой, в экономической литературе [197] группируются на два больших блока:

- категории (атрибуты), на которые аудиторы могут воздействовать и оказывать контрольные функции;

- окружающая среда, состоящая из системы категорий, на которые аудиторы воздействовать не могут, но, при этом, на отдельные категории, значительный

контроль будут иметь государственные органы, юридические структуры и физические лица.

2.Три концепции: качество аудита, независимость и эффективность, напрямую, и, в значительной степени, зависят от атрибутов, взаимоотношений, стимулов, обучения и технологий [197].

Влияние информативности системы на качество аудита, как одной из составляющих концептуальных основ аудита, обеспечиваемая возможностями сигнализации аудиторами о степени достоверности финансовой отчетности, в юрисдикции Российской Федерации регулируется контролированием системы финансовой отчетности хозяйственных обществ посредством установления федеральных стандартов бухгалтерского учета и степени раскрытия информации.

Контроль качества на рынке аудиторских услуг также является нормативным определением, находящимся под контролем различных государственных структур и профессиональных сообществ в Российской Федерации.

В результате исследования, определены основные компоненты концептуального подхода к аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности, разработана матрица концептуального подхода, которая позволит повысить эффективность аудита бухгалтерской отчетности.

Влияние внешней среды, связанное с делистингом, реструктуризацией бизнеса, дроблением бизнеса и т.д., повлекло за собой необходимость внедрения и достаточно широкого использования комбинированной финансовой отчетности. Концептуальные подходы к аудиту комбинированной финансовой отчетности также предусмотрены в матрице.

Следовательно, аудиторская деятельность нуждается в глубоком изучении, а также в выявлении и отслеживании основных тенденций развития внешней среды.

Особенно необходимо сосредоточиться на изучении появляющихся новых типов бизнес-моделей хозяйственных обществ, которые способствуют развитию аудита в организациях, позволяя удовлетворять разнообразные потребности заинтересованных сторон, с учетом сложной геополитической обстановки.

В поддержку концептуального подхода в аудите финансовой отчетности было проведено множество эмпирических исследований, подтверждающих тесную взаимосвязь между инструментами корпоративного управления и результатами деятельности организаций (их раскрытием в финансовой отчетности).

Например, финансовая отчетность содержит более полный и подробный набор раскрытий, и в то же время такая информация уменьшает информационную асимметрию, что влечет за собой необходимость проведения дополнительных аудиторских процедур, но повышает качество аудита.

ГЛАВА 2 ПРОБЛЕМЫ МЕТОДИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ АУДИТА ОТРАСЛЕВЫХ ОСОБЕННОСТЕЙ ОРГАНИЗАЦИЙ В СФЕРЕ РЕЦИКЛИНГА МЕТАЛЛОСОДЕРЖАШИХ РЕСУРСОВ

2.1 Оценка рисков и проблемы предварительного планирования на этапе принятия аудиторского задания организаций, осуществляющих деятельность в сфере рециклинга металлосодержащих ресурсов

Каждая аудируемая организация является уникальным объектом и обладает свойствами, присущими только ему. Следовательно, и единая универсальная методика аудита, которая объединяла бы в себе все специфические виды деятельности и особенности функционирования аудируемых лиц в различных сферах экономики, отсутствует [193].

Всевозрастающая роль металлургической промышленности в экономике обусловлена увеличивающимся спросом на продукцию металлургии при сохранении положительной динамики. Первичные металлосодержащие ресурсы зависят от геологического строения Земли и ее эволюционного развития. Они являются базовым компонентом промышленной выработки сырья и его экспорта в мировое сообщество.

В современных сложных геополитических условиях, потребности в металле резко повышаются.

Волатильность рынка на металлоресурсы (Приложение К) и важность для развития народного хозяйства страны, обусловили необходимость оценки рисков деятельности отрасли и введения мероприятий дополнительного контроля за деятельностью предприятий, осуществляющих рециклинг металлосодержащих ресурсов со стороны государственных органов и аудиторских организаций.

Тем не менее, металлосодержащие ресурсы не безграничны. Месторождения истощаются по мере их выработки и природа не способна самовосстанавливаться. Таким образом, деятельность предприятий, осуществляющих сбор, переработку и утилизацию вторичных металлосодержащих ресурсов являются стратегически

важным объектом аудиторских проверок [185].

Сфера ломозаготовки довольно узкая и представляет собой деятельность по сбору вторичного сырья. Однако, чтобы обеспечить металлургическую промышленность металлосодержащим сырьем, одного только сбора вторичного сырья недостаточно. Собранное вторичное сырье требуется довести до состояния, пригодного к использованию конечным потребителем.

Исторически, да и на законодательном уровне, сложилась технология переработки вторичного сырья, которая включает стадию приемки и сортировки вторичного металлосодержащего сырья, стадию резки, стадию очистки от всевозможных примесей и заключительную стадию - переплавки. Все эти стадии могут быть поделены между разными предприятиями, осуществляющими свою деятельность в сфере ломозаготовки. Между тем, намного эффективнее, когда все стадии ломозаготовки ограничиваются периметром одного предприятия [193].

Рециклинг и рекуперация представляют собой полный цикл переработки вторичного сырья, начиная от стадии сбора, и заканчивая готовой продукцией. Этот процесс гораздо экономичнее, поскольку продукт рециклинга и рекуперационное сырье проходит все стадии переработки на одном предприятии. При этом не требуется погрузка-разгрузка и перевозка для дальнейшей переработки из одного предприятия на другое, добавленная стоимость фиксируется на последнем этапе. В то время как при разделении процесса рециклинга и рекуперации между различными предприятиями добавленная стоимость формируется у каждого субъекта ломозаготовки.

Традиционно, организации, осуществляющие бизнес в сфере рециклинга и рекуперации вторичного металлосодержащего сырья, подвержены криминализации. Это обусловлено тем, что основными поставщиками продукта, подлежащего рециклингу и рекуперации, являются потребители личных домохозяйств, расчеты с которыми могут осуществляться, по отдельным видам металлолома, за наличный расчёт. Денежные средства, в сфере сбора вторичного сырья, образуют неконтролируемые денежные потоки и, как следствие,

способствуют легализации и незаконному обороту денежной массы, подлежат дополнительному контролю.

Из этого следует, что расчеты на стадии сбора вторичного металлосодержащего сырья относятся к области повышенного риска, поскольку всегда предусматривают усиленный контроль со стороны:

- Федеральной службы по финансовому мониторингу, функции которой заключаются в контроле за движением денежных потоков с целью соблюдения антиотмывочного законодательства;

- Федеральной налоговой службы, функции которой не ограничиваются только контролем за соблюдением налогового законодательства, но и включают в себя контроль за применением контрольно-кассовой техники, валютный контроль и др.;

- кредитных организаций. Банки имеют особый статус – они являются исполнителем кругооборота денежной массы и выступают проводниками между организаторами бизнес-моделей и государством. Этим обусловлены и особые полномочия, которыми государство наделило банки в сфере денежного обращения и к устойчивому развитию, к которому оно проявляет повышенный интерес;

- прочих фискальных органов.

Понимание аудитором бизнес-процессов организации и среды, в которой субъект аудиторской проверки осуществляет свою предпринимательскую деятельность, предопределяет стратегию аудиторской проверки.

Предпринимательская деятельность ассоциируется с повышенным риском и неопределенностью. Безусловно, что высокая продуктивность организации зависит не только от того, насколько грамотные, оптимальные и своевременные решения принимает управленческий персонал, но и от той среды, в которой эта организация функционирует.

Такое понимание имеет очень важное значение, поскольку, зная специфику бизнес-процессов аудируемого лица и понимая его деятельность, аудитор определяет некие ориентиры для своей работы и может уже на этапе планирования аудиторской проверки выявить области с повышенным риском и определить

слабые стороны в среде внутреннего контроля. Следовательно, с точки зрения формирования адекватных суждений и выражения мнения аудитора об уровне достоверности и полноте раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности, понимание хозяйствующего субъекта и среды, в которой он функционирует, позволяет аудитору сконцентрировать усилия на проблемных и наиболее рискованных областях бизнес-процессов организации.

Понимание бизнес-модели хозяйствующего субъекта существенно повышает качество проверки, поскольку даёт аудитору возможность определить максимально эффективную стратегию и составить план проверки так, чтобы снизить аудиторский риск до приемлемого уровня [193].

Особенности принятия аудиторского задания заключаются в специфике деятельности ломозаготовителей. Аудитору целесообразно изучить профессиональную терминологию, которая может быть использована в профессиональном документообороте хозяйственного общества-ломозаготовителя (Приложение Л).

Продуктивность деятельности ломозаготовителей зависит не только от того, сколько они переработают вторичного сырья, но и от того, сколько они соберут металлосодержащих отходов в результате потребления промышленными производствами и личными домохозяйствами.

Организации, реализующие свою бизнес-модель в сфере рециклинга и рекуперации, подвержены криминализации, поскольку основными поставщиками вторичного сырья являются физические лица [193].

Оценку аудиторских рисков надлежит усиливать на всех этапах проведения аудиторской проверки. Особое внимание оценке рисков необходимо уделять при принятии клиента и планировании аудита, оценке допущения непрерывности деятельности аудируемого лица, рассмотрении недобросовестных действий и выявлении ошибок. Важное значение уделяется взаимодействию с собственниками аудируемого лица, соблюдению принципа конфиденциальности согласно Кодексу профессиональной этики аудиторов [126]. Аудиторам с повышенным вниманием необходимо оценивать риск неопределенности деятельности аудируемого лица.

Процедуры оценки угроз, вызывающих сомнения в непрерывности деятельности, должны быть предусмотрены в стратегии и плане аудита на всех этапах аудиторской проверки. Российское законодательство в области бухгалтерского учета обновило, в течение последних лет, ряд стандартов бухгалтерского учета, которые должны быть учтены при проведении аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности. Важным требованием к профессионализму и профессиональному скептицизму аудиторов становится требование к компетентности аудитора в профессиональной области деятельности аудируемого лица. Аудитор должен предусмотреть риск «ошибки некомпетентности» и, при разработке стратегии аудита, определяя ресурсы аудиторской компании для выполнения аудиторского задания, предусмотреть включение в аудиторскую группу специалистов аудиторской организации или сторонних консультантов, владеющими знаниями, умениями и навыками в профессионально-производственной среде аудируемого лица. Задача аудиторов, на современном этапе развития экономики, своевременно выявить замечания и дать рекомендации по минимизации потерь с детальной привязкой к конкретному производственному процессу, с учетом производственных особенностей аудируемого лица. Приоритетность данное требование приобретает при аудите предприятий и организаций, которые выполняют государственные контракты, в том числе, контракты по государственному оборонному заказу, количество и объемы которых неизменно растут. В перечне отраслей экономики, имеющих стратегический статус деятельности для выполнения государственных контрактов, особое внимание уделено организациям, осуществляющим рециклинг металлосодержащих материальных ресурсов.

Значение металлосодержащих отходов для достижения стратегических целей развития страны в условиях геополитической нестабильности постоянно возрастает. Стратегический статус деятельности по сбору и утилизации металлосодержащих отходов включен в цепочку поставок стратегического сырья металлургическим предприятиям в рамках гособоронзаказа, при выполнении которых используется, в основном, лом сталей специального назначения, лом

цветных металлов, лом черных металлов, лом чугуна. Деятельность организаций, осуществляющих рециклинг металлосодержащих материальных ресурсов, предполагает непрерывный производственный процесс.

С целью развития отрасли, связанной с рециклингом металлосодержащих ресурсов, Правительством РФ предусмотрены процедуры стимулирования сбора трудноизвлекаемого лома через программы очистки акваторий, демонтажа зданий, заготовки в сложных климатических зонах. Для достижения этих целей нужны прозрачные условия ведения бизнеса в равных конкурентных условиях, инвестиционный климат для развития технологической базы и инфраструктуры, и взвешенные государственные решения в сфере регулирования.

На предварительном этапе аудита, аудитор должен выявить бизнес-риски, которые могут повлиять на непрерывность деятельности аудируемого лица или вызвать сомнения в продолжении деятельности хозяйствующего субъекта.

Аудитор, с целью изучения стратегии деятельности экономического субъекта, отраслевых и технологических особенностей, рыночного позиционирования предприятия и т.д., исследует внешние и внутренние источники информации. Важное значение для аудитора имеет не только получение понимания о деятельности и окружении организации, но и выявление рисков в системе внутреннего контроля организации, для определения уровня рисков возможности существенного искажения информации, что может оказать влияние на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Механизм оценки рисков аудируемого лица, представленный на Рисунке 2.1, включает в себя несколько компонентов: контрольные процедуры выявления бизнес-рисков с оценкой влияния их на формирование достоверной финансовой отчетности, суждение о существенной значительности рисков, классификацию видов рисков, оценку вероятности их возникновения, разработку мер по минимизации, регламентацию и документирование процедур по оценке рисков. Практика изучения деятельности ломозаготовительных предприятий (n=156) и анализ отчетности организаций, осуществляющих рециклинг металлосодержащих материальных ресурсов за 12 лет (2012-2024), позволили сделать вывод, что

отраслевая специфика оценки рисков должна основываться на ресурсном подходе.

Рисунок 2.1 – Процесс оценки рисков аудируемого лица

Источник: разработано автором

Доминирующее влияние модели оценки финансовых рисков на непрерывность деятельности организации в ломозаготовительной отрасли не может являться основополагающим фактором принятия решения аудитором допущения о непрерывности деятельности предприятия.

Безопасная и устойчивая деятельность предприятий сферы рециклинга металлосодержащих отходов связана с ресурсным походом. Ресурсный подход оценки рисков непрерывности деятельности предприятий сферы рециклинга металлосодержащих отходов основывается на следующих допущениях:

- отсутствует уверенность в получении исходного сырья (дефицит сырья);

- отсутствие определения точного состава и содержания исходного сырья (лома);

- географическое (территориальное) распределение пунктов сбора и переработки металлического лома;

- необходимость проверки законности деятельности пунктов приема лома: лицензирование, регистрация в госорганах, аренда/право собственности на земельный участок, регистрация контрольно-кассовой техники, оборудование весовыми и радиоизмерительными приборами;

- соблюдение требований законодательства РФ по приему металлосодержащих отходов: оформление приема лома; наличие удостоверений сотрудников, в том числе по радиационной безопасности, усиленный контроль за расчетами, правильность оформления отраслевой документации (ПСА, документов, связанных с драгметаллами, документирование операций, осуществление дополнительных мер контроля за поступлением и оборотом сталей специального назначения и т.д.).

Сложность оценки уровня риска на основании ресурсного подхода связана с отсутствием уверенности в поступлении лома, прогнозной информации о точном составе и количестве металлического лома, что не позволяет спрогнозировать производственный процесс рециклинга металлосодержащих отходов.

В связи с этим, возникает необходимость обучения сотрудников по многофакторным моделям оценки приема лома металлосодержащих отходов. При этом, аналоговый метод оценки рисков не может быть принят, по причине уникальности каждого региона, каждого пункта приема лома, состава и содержания металлического лома в регионе. Необходимо констатировать, что действенным инструментами аудита являются контрольные процедуры. С учетом того, что в перечень приоритетных высокотехнологичных отраслей экономики включены предприятия, осуществляющие рециклинг лома черных и цветных металлов, которые обеспечивают сырьем экономические субъекты металлургической промышленности и оборонно-промышленного комплекса, при проведении аудита деятельности предприятий, участвующих в сборе и переработке лома, необходимо включить отдельный раздел в стратегию аудита, связанный с аудиторской проверкой выполнения договоров, заключенных в рамках ГОЗ во исполнение

государственных контрактов.

Изучение практики деятельности предприятий-ломозаготовителей и аудиторских фирм, показало, что необходимо уточнить и дополнить понятийный аппарат дефиниции «Оценка риска деятельности предприятий сферы рециклинга металлосодержащих отходов, как определяющее значение оценки непрерывности деятельности экономического субъекта в условиях сложной геополитической обстановки и принятия экономического субъекта к аудиту, что позволяет переориентировать подход к оценке неопределенности непрерывности деятельности предприятий сферы рециклинга металлосодержащих отходов и последствий риска с финансово ориентированного подхода на ресурсный подход (Рисунок 2.2) [188].

Основываясь на концепции ресурсного подхода при оценке аудиторского риска, а также на изменениях в построении производственного процесса и реструктуризации деятельности ломозаготовительных организаций, связанных с рестрикциями, необходимо ввести в деловой оборот термин «рециркулируемые металлосодержащие ресурсы», которые будут включать в себя все виды лома, а также комплектующие, запасные части, узлы, детали и т.д., которые могут, в результате восстановительных мероприятий (ремонт, перекомплектация, реставрация, реконструкция и т.д.), использоваться повторно.

Понимание организации существенно повышает качество проверки, поскольку даёт аудитору возможность определить максимально эффективную стратегию и составить план проверки так, чтобы снизить аудиторский риск до приемлемого уровня.

На основании этого, введен в деловой оборот термин «Рециркулируемые металлосодержащие ресурсы», как совокупность элементов повторного использования и переработки отходов металла [188].

В работе автора [193] особое внимание уделено важности понимания аудитором бизнес-модели хозяйствующего субъекта.

Классификация рисков деятельности организаций сферы рециклинга металлосодержащих ресурсов	
Риски общего характера	
По характеру ожидания, по природе возникновения, по сфере возникновения, по типу опасности, по длительности, по этапу возникновения, по территории, по регулярности возникновения, по уровню риска, по степени управляемости, по воздействию на стадии производственного процесса, по степени участия человека, по численности лиц, принимающих решения, по характеру деятельности	
Первый этап – Подготовка аудита	Определение риска неопределенности деятельности и индикаторов рисковой ситуации, с учетом бизнес-риска; их стоимостная оценка и возможные финансовые последствия, с учетом рисков: конфликта, освоения новых территорий, инфляции; коронавирусной инфекции, геополитической обстановки;
Второй этап – планирование	Составление матрицы отраслевых рисков аудируемого лица: риски ограничений валютно-денежных операций, ограничений по экспорту стратегически важного сырья, экспорта сырья только в «дружественные» страны; риски нарушения сроков выполнения государственных контрактов; риски работы с драгоценными металлами, стратегическим сырьем
Третий этап – проведение аудиторских процедур по существу	Аудиторский риск существенного искажения информации финансовой отчетности, риск на уровне утверждений относительно сальдо счетов, хозяйственных операций, раскрытия информации, включающий неотъемлемый риск, риск системы контроля; риск не обнаружения: риск выборки, недооценки и переоценки качества внутреннего аудита; риск, не связанный с выборкой, из-за ненадлежащих аудиторских процедур, риск ненадлежащих процедур проверки по сути; мероприятия по защите потерь от риска: страхование, хеджирование, гарантии; комплекс мероприятий снижения рисков: эффективное реагирование на выявленные риски, связанных с непрерывностью деятельности
Четвертый этап – финальный	Не полное раскрытие информации о рисках в Пояснениях к финансовой отчетности: подверженность аудируемого лица рискам, причины возникновения и их концентрация (МСА 315, МСА 570, МСА 200): риски сомнения в допущении непрерывности деятельности аудируемого лица; риски сложной геополитической обстановки; риски пандемии; риски расчетов и взаимодействия со связанными сторонами; риски раскрытия информации о бенефициарах; риски работы с зарубежными структурными подразделениями аудируемого лица; риски аудита затрат по ФОТ работников на дистанционном режиме работы, в т.ч. за рубежом; введение в РДА процедур митигации рисков и показателей (индикаторов) уровня развития регионов, что позволит оценить риски деятельности организаций, в том числе, на новых территориях.

Рисунок 2.2 – Поэтапный алгоритм классификации рисков деятельности организаций в сфере рециклинга металлосодержащих ресурсов

Источник: разработано автором

На этапе предварительной работы по принятию аудиторского задания подчеркивается важность оценки предыдущих взаимоотношений клиента и аудиторской организацией. Для оценки возможности принятия нового задания или продолжения выполнения задания, которое находится в стадии полноценной работы необходимо разработать критерии оценки риска и цель оценки каждого критерия. Грамотно проведенная предварительная работа по принятию аудиторского задания, с достаточной доказательной и задокументированной базой, на стадии преддоговорной работы позволит распознать клиента с сомнительной репутацией и прекратить с ним сотрудничество до заключения договора, что позволит аудиторской организации избежать потерь как репутационных, так и ресурсных. Отечественная практика аудиторской деятельности свидетельствует о том, что при осуществлении СРО процедур внешнего контроля за качеством услуг, оказываемых аудиторскими организациями, фиксируются нарушения, которые обусловлены недостаточностью принимаемых мер по выявлению и оценке рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения и, как следствие, низким уровнем планирования. При этом, в отчете [133] отмечается, что эти недостатки являются однотипными и они носят систематический характер.

МСА 315 [81], МСА 330 [82] и МСА 300 [80] взаимосвязаны. Так, если мероприятия по выявлению и оценке рисков недостаточны или им не уделено должное внимание, то и планирование будет не точным и какие-то, возможно значимые, вопросы могут остаться за периметром аудиторской проверки [193].

Любой процесс, как аксиома, начинается с предварительной работы. И аудиторская проверка не является исключением. Перед заключением с аудируемым лицом договора на обслуживание, МСА 220 [78] предписывает аудиторским организациям осуществлять предварительную работу по принятию аудиторского задания.

Предварительная работа по принятию аудиторского задания является очень важной и непростой задачей, поскольку аудитор должен собрать информацию, способствующую должному пониманию организации, её окружения и деловой среды.

Сбор информации является непрерывным и накапливаемым процессом, который осуществляется на всех этапах выполнения аудиторского задания. Но именно на этапе предварительной работы этот процесс является самым главным, поскольку позволяет объективно оценить деловую репутацию и возможность принятия клиента на обслуживание до заключения договора, а не тогда, когда аудиторское задание находится в стадии полноценной работы.

Безусловно, прекращение сотрудничества с субъектом аудита на стадии предварительного анализа, процесс довольно неприятный и несет в себе морально-этическую нагрузку на всех участников взаимоотношений. Аудиторская практика свидетельствует о том, что гораздо рациональнее прекратить сотрудничество на стадии предварительной работы, при этом сохранить время и ресурсы аудиторской организации, чем преодолевать трудности на стадии полноценного выполнения аудиторского задания клиента с сомнительной репутацией.

На этапе принятия задания аудитор весьма ограничен в понимании организации, ее среды и окружения. До заключения договора на аудиторское обслуживание клиенты не охотно делятся информацией, которая, по их мнению, может представлять коммерческую тайну (чем занимается организация, с кем она взаимодействует, в какой среде функционирует, где и по каким ценам закупает сырье, на каких рынках реализует свою продукцию т.д.). Ведь не известен результат предварительной работы и примут ли, в конечном итоге, юридическую силу взаимоотношения между клиентом и аудиторской организацией.

Поэтому на стадии предварительного знакомства с клиентом, его средой и окружением, аудиторы, как правило, пользуются информацией, которая преимущественно находится в открытом доступе.

Очень важным и информативным источником является прошлый опыт сотрудничества клиента с аудиторской организацией, если такой был.

Кодекс профессиональной этики аудиторов [126] рекомендует аудитору в письменной форме получить разрешение на обращение к предшествующему аудитору. Отказ клиента в просьбе аудитора свидетельствует о не простых взаимоотношениях с предыдущим аудитором и является первым сигналом к

принятию мер особой предосторожности. Зачастую, за отказом клиента скрывается конфликт интересов и разные точки зрения на цель аудиторской проверки:

- по мнению клиента, аудит должен решать проблемы аудируемого лица;

- по мнению аудитора, аудит всего лишь даёт возможность их решать, указывая на слабые и уязвимые места в деятельности аудируемого лица [193].

В случае отказа клиента от обращения к предшествующему аудитору, необходимо перестроить предварительную работу по принятию нового аудиторского задания так, чтобы собрать соответствующую доказательную базу о деятельности клиента и о потенциальных угрозах, которые могут возникнуть для аудиторской организации в процессе выполнения полноценного задания.

Так, в процессе предварительного планирования аудитору следует проанализировать специфические особенности и сферу деятельности, в которой хозяйствующий субъект осуществляет свою предпринимательскую деятельность и оценить его деловую репутацию. Это могут быть различные публикации в периодических изданиях, рекламные брошюры и проспекты, отзывы контрагентов о хозяйственной деятельности потенциального клиента, информация различных ассоциаций, членом которых является аудируемое лицо. Даже информация интернет-сайтов рекрутинговых агентств и отзывы бывших сотрудников позволяют оценить кадровый потенциал клиента и способствуют пониманию аудитором его кадровой политики.

Как правило, эта информация носит фоновый характер. Она является необходимой для понимания организации и её среды, но недостаточной для принятия решения о начале проверки, поскольку позволяет оценить всего лишь деловую репутацию клиента.

Чрезвычайно важными и независимыми источниками информации в ходе предварительного анализа понимания организации и среды, в которой функционирует аудируемое лицо, являются государственные и частные информационные ресурсы. Именно эти ресурсы позволяют выявить достоверные сведения, которые могут препятствовать принятию клиента на аудиторское обслуживание и заключению договора.

Бенефициарные владельцы, собственники, их структура и взаимоотношения между ними являются основным компонентом, позволяющим аудитору достичь понимания организации и ее внешней и внутренней среды.

Бенефициарные владельцы и собственники аудируемого лица наделены широкими полномочиями, позволяющими им изменить уставный капитал, его структуру, перепрофилировать организацию, изменить бизнес-стратегию, распределять или реинвестировать прибыль и др.

Понятие «бенефициарный владелец» в отечественной практике применятся в целях реализации положений Федерального закона от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма [161], который предписывает аудиторским организациям выявлять бенефициарных владельцев – клиентов аудируемого лица.

Сложная и многоуровневая структура собственности является объектом пристального внимания контролирующих органов, а взаимоотношения между субъектами собственности аудируемого лица определяют продуктивность всей предпринимательской деятельности.

Зачастую, бенефициарный собственник не упоминается в правоустанавливающих документах, а скрывается в цепочке других собственников. Но именно бенефициар является руководителем стратегического развития организации и прямо или косвенно контролирует её деятельность.

Выявление бенефициарных владельцев осуществляется на основании рекомендации Росфинмониторинга [51] и позволяет аудитору оценить их личности, юрисдикции, честность, репутацию, присутствие их в санкционном списке недружественных стран, а также объективно определить риски, которые могут быть с ними связаны, и риск контроля за средой, в которой аудируемое лицо реализует бизнес-модель.

Росфинмониторингом разработаны рекомендации по эффективному выявлению бенефициарных владельцев их клиентов.

На этапе предварительной работы по принятию задания, организационная структура способствует пониманию аудируемого лица. Она является стержнем

бизнес-модели и представляет собой концептуальную схему взаимодействия между подразделениями, должностными лицами и сотрудниками, которые отвечают за процессы в пределах своего функционала. Чем проще организационная структура организации, тем чётче понимание бизнес-модели всеми участниками и тем меньше разногласий, которые возникают в процессе ее практической реализации. И наоборот, сложная организационная структура способствует уязвимости аудируемого лица к рискам реализуемой бизнес-модели.

Функционирование организаций в процессе рыночных преобразований и нестабильных условиях хозяйствования делает их уязвимыми со всех сторон и неконкурентоспособными.

Экономические проблемы, которые обнаруживаются в процессе анализа финансовых показателей в динамике, выступают сигналом о неэффективном управлении организацией, неспособности управленческого персонала выполнять свои должностные обязанности в отношении данного предприятия, обеспечивать ему конкурентоспособность [191].

Самыми важными и наиболее информативными источниками для оценки финансовых результатов и выявления признаков финансовой несостоятельности аудируемого лица на этапе принятия аудиторского задания являются бухгалтерский баланс (в нём отражается состав имущества предприятия в денежной оценке на определенную дату и источники его формирования) и отчёт о финансовых результатах (в нём находят отражение доходы, расходы и виды прибыли).

Аналитические процедуры позволяют аудитору на этапе предварительного планирования оценить результаты деятельности и на их основе грамотно, рационально и объективно составить план аудиторской проверки, уделяя максимальное внимание на проблемных показателях.

На этапе предварительного планирования особое внимание целесообразно уделить анализу неплатежеспособности, которая имеет разную степень и стадию развития.

Так, на стадии скрытой неплатежеспособности происходит снижение показателей деловой активности (коэффициентов оборачиваемости) и рентабельности предприятия, показатели ликвидности и финансовой устойчивости могут находиться в пределах нормы. На стадии финансовой неустойчивости наблюдается резкое ухудшение структуры баланса предприятия (уменьшение денежных средств, увеличение задолженности контрагентов), недостаток собственных оборотных средств. Значения финансовых показателей находятся на уровне минимально допустимых значений. На стадии банкротства предприятие не в состоянии своевременно оплачивать свои долги.

Следует отметить, что для оценки риска банкротства целесообразно проанализировать деятельность хозяйствующего субъекта и только затем, на базе полученных значений, определить его финансовую несостоятельность.

Действенным инструментарием аналитических процедур выступает факторный анализ, который включает отбор анализируемых факторов, их зависимость, влияние на результативный показатель.

Наряду с выше рассмотренными методами анализа, следует выделить метод финансовых коэффициентов, который основан на определении соотношений между статьями бухгалтерского баланса, а также отчёта о финансовых результатах, изучении их значений в динамике, сравнении их полученных значений с рекомендуемыми (пороговыми) и среднеотраслевыми значениями. Что касается данного метода, то он служит предметом пристального внимания, так как оперативно дает возможность оценить финансовое состояние организации и исключает искажающее влияние инфляции на анализируемые ключевые показатели.

Все хозяйствующие субъекты представляют собой «живой» организм, который проходит все стадии жизненного цикла. Естественно, что «живой» организм не может функционировать сам по себе, он реализует свою бизнес-модель в окружающей его среде. Результат хозяйственной деятельности организаций зависит от того, насколько эта среда позволяет хозяйствующему субъекту комфортно и продуктивно функционировать в ней.

На этапе предварительной работы по принятию аудиторского задания, МСК 1 [91], МСК 2 [92] обязывает аудиторские организации проводить оценку возможности принятия или дальнейших взаимоотношений с клиентом.

С целью минимизации рисков аудиторской деятельности, при принятии задания и выполнении процедуры планирования на этапе принятия аудиторского задания, аудитор руководствуется схемой, которая составлена в соответствии с требованиями международных стандартов МСА 300 [80], МСА 220 [78], МСА 210 [77], МСА 315 [81], МСА 200 [76] и представлена в Приложении М.

Показатели, по которым проводится такая оценка, и цель этих мероприятий представлены в Приложении Н [193].

Логическим завершением грамотно проведенной оценки аудиторского риска является: придание юридической силы возникшим взаимоотношениям посредством заключения договора на аудиторское обслуживание (МСА 210 [77]) или отказ о клиента (МСА 220 [78]).

На основании вышеизложенного, автор в работе [193] подчеркивает, что предварительное планирование на этапе принятия нового аудиторского задания позволяет:

- оценить угрозы и риски, которые могут возникнуть в процессе выполнения полноценного аудиторского задания;

- разработать концепцию дальнейшего взаимодействия;

- определить методологические аспекты аудита с учётом специфических особенностей деятельности организаций, осуществляющих деятельность в сфере рециклинга и рекуперации;

- разработать стратегию и план выполнения аудиторского задания;

- сформировать поэтапный бюджет на выполнение аудиторского задания (с указанием сроков, ресурсов, степени участия членов аудиторской группы и т.д.);

или принять взвешенное решение об отказе от сотрудничества с новым клиентом.

2.2 Декомпозиционная модель аудита бизнес-процесса «рециклинг металлосодержащих ресурсов»

На современном этапе развития национальной экономики рециркулируемое металлосодержащее сырье представляет собой полезные ископаемые XXI века с разницей в том, что затраты на его «добычу» гораздо экономичнее. Отсутствуют расходы на разведку природных недр, добычу и обогащение железнорудного сырья. Переработка рециркулируемого металлосодержащего сырья - это процесс, который по времени его осуществления, несоизмерим с процессом получения сырья для металлургической промышленности посредством добычи железнорудного сырья и выплавке из него металла.

Организации, реализующие свою бизнес-модель в сфере рециклинга металлосодержащих ресурсов, по выполняемым ими функциями представляют собой не только производственные предприятия, которые производят качественное сырье из вторичных ресурсов, но и сохраняют природные ресурсы (одна тонна чёрного металла до 44% состоит из металлического лома в том или ином виде) и сберегают экосистему (по сравнению с добычей рециклинг позволяет сэкономить энергоресурсы и экономия может достигать до 90%).

От того, насколько правильно и точно построен процесс учета и контроля за движением запасов, зависит конечный финансовый результат хозяйствующего субъекта. Снижение себестоимости способствует увеличению таких показателей, как прибыль и собственный капитал.

Каждый зафиксированный факт хозяйственной деятельности оказывает влияние на показатели бухгалтерского баланса, изменяя значения балансовых строк, при этом, не нарушая его равновесие и, соответственно, на конечные результаты деятельности организации.

Отражая рециркулируемые металлосодержащие ресурсы в бухгалтерской (финансовой) отчетности, организация показывает, какими материальными оборотными активами она располагает по состоянию на отчётную дату и, в

зависимости от стадии производственного процесса, к какой категории относятся эти активы.

Бизнес-процесс организаций, осуществляющих деятельность в сфере рециклинга, довольно специфичен, поскольку такие организации имеют дело не с готовым сырьем, а с компонентами, которые его образуют в процессе заготовки, хранения и переработки.

Доля, которую составляют металлосодержащие ресурсы в валюте бухгалтерского баланса организаций, осуществляющих деятельность в сфере рециклинга, составляет до 40% и этот факт сам по себе уже определяет существенность данной статьи для бухгалтерской отчётности.

Достоверность статьи «Запасы» в бухгалтерском балансе может стать тем фактором, который способен оказать влияние на мнение аудитора относительно достоверности всей бухгалтерской (финансовой) отчетности [191].

На основании пп. 34 п. 1 статьи 12 Федерального закона от 04.05.2011 года № 99-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» [169] общие методические подходы к аудиту организаций, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере рециклинга металлосодержащих ресурсов, по мнению автора [186], целесообразно представить в определенной последовательности. А именно:

– аудит заготовки лома черных металлов, цветных металлов (приобретение металлосодержащих ресурсов у поставщиков);

– аудит хранения лома черных металлов, цветных металлов (содержание металлосодержащих ресурсов);

– аудит переработки лома черных металлов, цветных металлов (сортировка металлосодержащих ресурсов на рециркулируемые ресурсы и на ресурсы возможного повторного использования, измельчение, разделка и т.д.);

– аудит реализации лома черных металлов, цветных металлов или конечного продукта переработки (отчуждение заготовленного лома или готовой продукции, полученной в результате рециркуляции металлосодержащих ресурсов).

Первый этап - аудит заготовки лома черных металлов, цветных металлов.

Рециркулируемое сырье, с точки зрения создания добавленной стоимости, не представляет большой интерес для бизнеса, поскольку такое сырье требует переработки и только в результате соблюдения полного технологического цикла рециркуляции вторичных металлосодержащих ресурсов получается продукт, который является готовым сырьем, с довольно широким диапазоном использования, для металлургической и смежных с ней промышленностей.

Следовательно, аудитор должен уделить пристальное внимание процессу заготовки вторичного сырья, поскольку от того, что и как заготовит аудируемое лицо, зависит дальнейшая непрерывная реализация бизнес-модели аудируемого лица.

Аудит заготовки рециркулируемых металлосодержащих ресурсов следует проводить в определенной последовательности, этапы которой разработаны автором [186] и представлены в Приложении П.

МСА 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности» [79] закрепляет обязанности аудитора по изучению законов и нормативных актов, которые, так или иначе, регламентируют деятельность аудируемого лица [24]. Следовательно, проверка соблюдения требований законодательства является основополагающей, по отношению ко всем остальным аспектам деятельности организаций, осуществляющих рециклинг. На этом этапе аудиторской проверки аудитор может дать оценку способности организаций, осуществляющих рециклинг, продолжать свою деятельность или избежать штрафных санкций (Таблица 2.1).

Деятельность по заготовке, хранению, переработке и реализации лома черных и цветных металлов, а также обращения с ломом и отходами черных и цветных металлов и их отчуждения относится к лицензируемым видам деятельности и регламентируется «Правилами обращения с ломом и отходами черных и цветных металлов и их отчуждения», утвержденными Постановлением Правительства № 980 от 28.05.2022 [124].

Таблица 2.1 – Риск и его воздействие на допущение непрерывности деятельности

Риск	Критерий
Высокий	Приостановление деятельности и аннулирование лицензии
Средний	Штраф от 50 000 руб.
Низкий	Штраф до 50 000 руб.

Источник: разработано автором

Лицензируемые виды деятельности, традиционно, относятся к областям повышенного риска ведения предпринимательской деятельности, поскольку всегда предусматривают дополнительный надзор со стороны государственных органов за деятельностью лицензиата.

В соответствии с п. А3 МСА 570 «Непрерывность деятельности» [85] приостановление или аннулирование лицензии является индикатором невыполнения допущения непрерывности деятельности.

Следовательно, аудитору необходимо проверить наличие лицензии, соблюдение лицензионных требований и условий, поскольку их нарушение может оказать влияние на непрерывность деятельности.

Так, при приёмке объектов рециклинга аудитору необходимо проверить на основании каких документов аудируемым лицом устанавливается право собственности на сдаваемые в переработку вторичные металлосодержащие ресурсы.

Отсутствие у поставщика документов, подтверждающих легитимность происхождения вторичного сырья, делает процесс заготовки рециркулируемых ресурсов криминальным и способствует вандализму на объектах инфраструктуры.

Нарушения, допущенные аудируемым лицом на этапе проверки права собственности на вторичные ресурсы и выявленные государственными контролирующими органами в ходе плановых и внеплановых надзорных мероприятий, ведут к приостановлению деятельности и штрафам, а систематические нарушения – к аннулированию лицензии (высокий риск).

После того, как право собственности на объекты рециркуляции верифицировано аудитором, необходимо проверить документы, свидетельствующие о том, что принимаемые в процесс рециркуляции вторичные ресурсы прошли радиационный контроль (регламентируется СанПиН 2.6.1.988-00) и контроль на взрывоопасность (подтверждается соответствующим удостоверением) (средний риск).

При этом аудитор должен запросить документы, подтверждающие исправность дозиметра гамма-излучений, который позволяет на стадии заготовки выявлять «излучающее» сырьё, своевременность поверок, удостоверения контролёров-дозиметристов, регулярность повышения квалификации и переаттестации.

На следующем этапе аудита заготовки аудитор должен проверить физические параметры принимаемых в рециклинг вторичных ресурсов. На этом этапе устанавливается категория металлосодержащего сырья, измеряется его масса, фиксируется процент засоренности и определяется стоимость.

Также аудитор запрашивает документы об исправности электронных весов, своевременность их поверок, удостоверения контролёров-приёмщиков о том, что они прошли соответствующее обучение и документы, свидетельствующие о регулярности повышения их квалификации и переаттестации. Недостаточно квалифицированный персонал или слабая их профессиональная подготовка влечёт за собой некачественную сортировку, искажение процента засоренности и, как следствие, завышение или занижение конечной стоимости партии вторичных металлосодержащих ресурсов, подлежащих рециклингу.

Результатом последовательного выполнения всех этапов заготовки рециркулируемого сырья является формирование приёмо-сдаточного акта (далее - ПСА). ПСА является документом, подтверждающим, что сдатчик сдал, а получатель получил рециркулируемое металлосодержащее сырье.

На этом этапе аудитор должен установить соответствие действующего в организации порядка обращения с ломом и отходами черных и цветных металлов и их отчуждения правилам, утвержденным на законодательном уровне. Аудитор

обращает внимание на использование организациями, которые осуществляют деятельность в сфере рециклинга металлсодержащих ресурсов, унифицированной Правилами формы приёмо-сдаточного акта, на правильность его заполнения, своевременность фиксации фактов сдачи-приемки вторичного сырья, на наличие счетных ошибок и т.д.

Следующим этапом аудита процессом заготовки рециркулируемых металлосодержащих ресурсов является факт оплаты. Учитывая высокую стоимость крупногабаритных металлических конструкций, подлежащих рециклингу, и что, как правило, объекты рециркуляции железнодорожной инфраструктуры принадлежат юридическим лицам, то расчеты между сторонами производятся в порядке безналичной оплаты. Документами, являющимися основанием для осуществления расчетов с поставщиком рециркулируемых металлосодержащих ресурсов, являются счета на оплату, счета-фактуры, товарная накладная или универсальный передаточный акт. При аудите расчётов с поставщиками вторичного сырья проверке подвергаются платежные поручения и банковские выписки. Эти документы позволяют аудитору установить соответствие:

- сроков погашения задолженности со сроками, указанными в договоре;

- содержание платежа видам экономической деятельности сдатчика и приемщика рециркулируемого металлосодержащего сырья [186].

Аудит оприходования рециркулируемого сырья на счетах бухгалтерского учета завершает процесс аудита его заготовки.

ФСБУ 5/2019 «Запасы», подп. «а» п. 3 [129], закрепляет понятие и определяет условия признания активов в составе запасов. Так, рециркулирулируемые активы организаций, осуществляющих рециклинг, подлежат учету в составе запасов при условии, что эти активы должны использоваться организациями в течение обычного операционного цикла или в течение не продолжительного периода времени, который составляет менее 12 месяцев.

При этом, в соответствии с п. 5 [129] для того, чтобы в бухгалтерском учёте отразить вторичные металлосодержащие ресурсы, принимаемые организацией,

осуществляющих их рециклинг, к учёту в составе запасов, необходимо единовременное выполнение определённых ФСБУ 5/2019 «Запасы» условий:

– предполагается, что затраты, которые обусловлены процессом приобретения или создания вторичных металлосодержащих ресурсов, принимаемых к учёту в составе запасов, будут приносить организации в перспективе экономические выгоды;

– предполагается, что точно определена сумма затрат, обусловленная процессом приобретения или создания вторичных металлосодержащих ресурсов, принимаемых к учёту в составе запасов, или приравненная к ней величина.

На основании договоров с поставщиками аудитор должен установить цель использования вторичных металлосодержащих ресурсов, подлежащих рециклингу. Цель использования позволяет аудитору квалифицировать запасы, установить на каких счетах бухгалтерского учета отражены вторичные металлосодержащие ресурсы и определить дальнейшую методику их аудита.

Так, если вторичные ресурсы приобретаются организациями, осуществляющими рециклинг, в собственность, исключительно с целью последующей разделки в лом, то такие металлосодержащие ресурсы подлежат учёту в составе запасов в качестве материалов. В этом случае вторичные ресурсы приходуются по дебету счёта 10 «Материалы» субсчет 1 «Сырьё и материалы» поштучно, при этом выходит готовая продукция (лом) в количестве в тоннах – дебет счета 43 «Готовая продукция». Данные по тоннажу лома из разделки конкретного рециркулируемого ресурса предоставляет начальник участка (материально-ответственное лицо – далее МОЛ) по разбору.

В случае, если вторичные ресурсы приобретаются организациями, осуществляющими рециклинг, в собственность с целью повторного использования, т.е. для продажи комплектующих в качестве товаров с НДС, то такие металлосодержащие ресурсы подлежат учёту в составе запасов в качестве товаров. В этом случае, вторичные ресурсы приходуется по дебету счета 41 «Товары» как товар с выделением суммы НДС.

При условии, что вторичные ресурсы приобретаются организациями,

осуществляющими рециклинг, в собственность с целью разделки частично в лом, а частично для повторного использования и последующей продажи комплектующих, то есть, когда разделкой снимаются пригодные для повторного использования комплектующие для продажи, остальная часть объекта режется в лом, то такие металлосодержащие ресурсы, изначально подлежат учёту в составе запасов в качестве товаров, с последующим переносом стоимости разделки в лом. В этом случае, вторичные ресурсы приходуются в полной сумме по дебету счета 41 «Товары» как товар с выделением суммы НДС. Затем, в процессе фактической разделки объекта рециркуляции образуются комплектующие, которые подлежат учету по дебету счета 41 «Товары», и лом, стоимость которого уменьшает дебет счета 41 «Товары», и, одновременно, увеличивает дебет счета 10 «Материалы».

Когда объекты вторичных ресурсов не приобретаются организациями, осуществляющими рециклинг, в собственность, а с поставщиком заключен договор оказания услуг по разделке и разборке таких объектов, тогда эти объекты подлежат учёту как давальческое сырье и отражаются по дебету счета 003 «Материалы, принятые в переработку».

Вышеизложенное позволяет сделать вывод о том, что аудит вторичных металлосодержащих ресурсов организаций, осуществляющих рециклинг, позволяет обнаружить ошибки на начальной стадии – стадии их заготовки.

Второй этап - аудит хранения рециркулируемых металлосодержащих ресурсов.

Операции, обусловленные хранением и движением запасов, с точки зрения бухгалтерского учёта, относятся к операциям с повышенным риском. Причины возникновения риска обусловлены тем, что:

– запасы организаций, осуществляющих деятельность в сфере рециклинга, занимают лидирующую позицию в антирейтинге «хищения», поскольку рециркулируемое сырье в виде металлолома представляет собой высоколиквидный ресурс;

– не соблюдение условий хранения приводит к утере физических свойств запасов. Металлосодержащие вторичные ресурсы при неправильном хранении

подвержены коррозии и ржавчине, что делает их, с одной стороны, непригодными для изготовления каких-либо изделий или качественного стального металлопроката, а с другой стороны, труднореализуемыми и экономически невыгодными. Потери металла от ржавчины могут составлять до 20 % от общего объема рециркулируемого сырья, а реализация готовой продукции, которая в результате хранения подверглась ржавчине и коррозии, возможна только с существенным дисконтом и, в лучшем случае, организация получит нулевой финансовый результат, а в худшем случае - убытки;

– запасы представляют материальную основу любого производства. Естественно, что и документооборот, при учете движения запасов, довольно внушительный (приемка, движение, списание и т.д.). Обработать такой массив первичных учетных документов, сгруппировать их, своевременно и корректно отразить на счетах бухгалтерского учета в условиях ограниченного времени, приводит к техническим ошибкам, пропускам фиксации операции или фиксации хозяйственных операций при отсутствии первичных документов, ошибках в реквизитах и т.д.

– стоимость запасов более подвержена колебаниям, чем иные активы организации.

Следовательно, аудит рециркулируемых металлосодержащих ресурсов (далее - РМР) на стадии их хранения является важным разделом программы аудиторской проверки организаций, осуществляющий деятельность в сфере рециклинга.

Аудит хранения рециркулируемых металлосодержащих ресурсов следует проводить в определенной последовательности (Таблица 2.2).

Аудит складского хозяйства позволяет аудитору оценить инфраструктуру складского хозяйства. А именно: оценить объёмно-пространственную структуру складских территорий; проанализировать качество ограждений и сложность проникновения; определить уровень оснащения складских территорий видео- и инженерно-техническими охранными комплексами; установить, насколько

оборудование склада подходит для каждого вида запасов и соответствует местам их хранения и т.д.

Таблица 2.2 – Последовательность этапа аудита бизнес-процесса РМР на стадии их хранения

Этап	Цель	Риски	Процедуры	Документы
Оценка складского хозяйства	Оценить инфраструктуру складского хозяйства	Риск хищения	Наблюдение (визуальный осмотр), инспектирование документов	Локальные акты по организации складского хозяйства; первичные документы, подтверждающие оснащение складов необходимым оборудованием; штатное расписание (наличие складских работников), договоры с МОЛ
Оценка мест и условий хранения вторичных ресурсов	Оценить состояние запасов и их ликвидность	Риск утраты физико-химических свойств	Наблюдение (визуальный осмотр), инспектирование документов	Паспорта отходов, приказ по учетной политике, документы по переоценке запасов и созданию резервов под снижение стоимости запасов
Оценка сохранности вторичных ресурсов	Выявить технические ошибки, пропуски фиксации хозяйственных операций, отсутствие первичных документов	Риск потерь, порчи, хищения	Наблюдение (осмотр), инспектирование документов	Товарно-транспортная накладная (1-Т), Приходный ордер (М-4), Акт о приемке товаров (ТОРГ-1), Карточки учета материалов (М-17), Лимитно-заборная карта (М-8), Требование-накладная (форма М-11), Накладная на отпуск материалов на сторону (М-15), Товарная накладная (ТОРГ-12)
Инвентаризация	Выявить фактическое наличие вторичных ресурсов или неучтённые материальные ресурсы	Риск недостоверности отчётности	Наблюдение (осмотр), инспектирование документов	Приказы, инвентаризационные описи, сличительные ведомости

Источник: разработано автором

Оценка мест и условий хранения вторичных ресурсов посредством визуализации позволяет аудитору определить качественное состояние запасов и оценить их ликвидность. Так, например, чем дольше хранится рециркулируемое металлосодержащее сырье в условиях частого перепада температур и повышенной влажности, тем больше вероятность воздействия на него негативных факторов в виде ржавчины и коррозии.

Аудит сохранности вторичных ресурсов позволяет аудитору наблюдать за процессом движения рециркулируемого металлосодержащего сырья в режиме реального времени, выявлять и акцентировать внимание на проблемных участках: заключены ли договора с материально-ответственными лицами, в каком порядке и на основании каких документов осуществляется движение рециркулируемых запасов; на основании каких документов осуществляется отпуск запасов со склада; как формируется запрос на получение со склада с учетом сырья, подлежащего рециклингу и учитываются ли утвержденные нормы расхода материалов; кем санкционируются заявки на приобретение запасов; как осуществляется обновление данных учета и обеспечивается правильность оценки стоимости металлосодержащих ресурсов.

Основным учётно-контрольным инструментарием аудитора при проведении аудита является инвентаризация.

В процессе инвентаризации проявляется ее главный аспект - контроль, который позволяет обнаружить проблемы и выявить злоупотребления при учете вторичного металлосодержащего сырья.

Ситуации, когда инвентаризация является обязательным элементом системы бухгалтерского учёта, прямо Федеральным законом от 06.12.2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» не определены. Тем не менее, в силу ч. 1 ст. 30 Закона № 402-ФЗ [160] распространяется действие требований об инвентаризации.

Так, в соответствии со стандартами бухгалтерского учета, одним из обязательных условий при формировании годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности является проведение инвентаризации имущества и активов

хозяйствующего субъекта, позволяющей обнаружить учётные ошибки, выявить недостачи, и определить виновных в недостаче лиц.

Основанием для проведения инвентаризации активов организаций, осуществляющих деятельность в сфере рециклинга, служит приказ, в котором все предусмотренные графы и строки должны быть заполнены и пропуски не допустимы. В противном случае, оснований для инвентаризации нет, действия инвентаризационной комиссии нелегитимны, а ее результаты не признаются аудитором.

Член аудиторской группы должен обратить внимание на реальность сроков проведения инвентаризации, которые обозначены в приказе. Сопоставив состав и количество активов, подлежащих инвентаризации, и сроки проведения инвентаризации, обозначенные в приказе, аудитор устанавливает реальность или формальность этой процедуры.

Подтверждением того, что инвентаризация проводилась формально, является дисбаланс категорий «сроки инвентаризации - масштаб работ».

Особое внимание аудитор обращает на состав инвентаризационной комиссии.

Как правило, председателем комиссии является лицо из числа административно-управленческого персонала, экономической службы или бухгалтерии.

Состав комиссии может быть абсолютно любым и состоять из сотрудников различных структурных подразделений, включая внутренних аудиторов и представителей внешней аудиторской группы.

МСА 501 [84] определяет особенности, которыми могут являться и особенности в сфере рециклинга металлосодержащих ресурсов, связанные с получением доказательств с учетом отраслевых особенностей.

П. А17 МСА 500 [83] и пп. «а» п. 4 МСА 501 [84] предписывают аудитору личное присутствие, в качестве наблюдателей, при проведении процедуры инвентаризации активов, значения показателей которых для бухгалтерской

(финансовой) отчётности существенны и при условии, что сроки инвентаризации и период сбора доказательной базы совпадают.

На сайте Минфина [minfin.gov.ru] [101] содержится классификатор, в котором сгруппированы нарушения и недостатки, выявляемые СРОА и органами федерального казначейства в рамках осуществления процедур внешнего контроля качества за работой аудиторов.

Согласно пп. 5.16.1-5.16.4 классификатора отсутствие аудитора при проведении процедуры инвентаризации относится к разряду существенных неустранимых нарушений [141].

В соответствии с МСА 501 [84], единственным препятствием, для наблюдения аудитором за проведением инвентаризации рециркулируемых металлосодержащих ресурсов, является факт хранения их в не безопасном для аудитора месте.

Остальные «препятствия», включая факторы времени, трудоёмкости, стоимости, не являются основанием для отказа членов аудиторской группы от участия в процедуре инвентаризации.

С целью исключить повышенные риски проведения инвентаризации, Фонд «НРБУ «БМЦ» выпустил рекомендации Р-127/2021-КпР [134], которые определяют порядок проведения процедуры инвентаризации активов хозяйствующего субъекта в дистанционном формате.

ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация» (п. 4) [128], вступивший в силу 01.04.2025, также допускает инвентаризацию активов хозяйствующего субъекта в дистанционном формате.

Преимущество наблюдения за процессом проведения инвентаризации с применением дистанционных технологий заключается в том, что:

- несмотря на территориальную удаленность подразделений от месторасположения головой организации, все, определенные Минфином РФ, инвентаризационные процедуры соблюдаются, объекты визуализируются, а результаты документируются в общепринятом порядке;

- дистанционная трансляция за ходом процесса инвентаризации исключает личное присутствие участника аудиторской группы, независимо от факта хранения активов в безопасном или небезопасном для аудитора месте;

- при недостаточности штатных сотрудников подразделений, которые территориально достаточно удалены от основного подразделения или которые находятся в труднодоступных районах, процесс формирования инвентаризационной комиссии, не вызывает особых затруднений с поиском, подбором персонала и его достаточностью для создания полноценной комиссии;

- дистанционные технологии за наблюдением хода процесса инвентаризации активов хозяйствующего субъекта, позволяют соблюдать принцип экономической обоснованности и рациональности, который носит скорее организационный характер. Наблюдать за ходом инвентаризации активов аудируемого лица гораздо дешевле «по телевизору», чем отправлять представителя аудиторской группы на длительный срок и в труднодоступные территориальные подразделения аудируемой организации.

Следовательно, проверка документов по проведению инвентаризаций позволяет аудитору установить, насколько соответствует порядок ее проведения в аудируемой организации требованиям нормативных документов, регламентирующих этот процесс. Именно на этапе инспектирования документов выявляются нарушения, которые могут поставить под сомнения аудитора результаты проведенной инвентаризации и привести к модификации аудиторского заключения.

Третий этап - аудит переработки рециркулируемых металлосодержащих ресурсов.

Переработка заготовленных металлосодержащих ресурсов, подлежащих рециркуляции, представляет собой процесс преобразования таких ресурсов в готовое сырьё для промышленных предприятий различной направленности. По отношению ко всем остальным этапам аудита (аудита заготовки и аудита хранения рециркулируемых металлосодержащих ресурсов), аудит переработки является самым сложным и трудоёмким процессом.

В организациях, осуществляющих деятельность в сфере рециклинга, себестоимость представляет собой сложносочинённый процесс её формирования, который может не ограничиваться только одним циклом или одним переделом и, который зависит, в первую очередь, от ресурсов организации-переработчика и его структурной организации. Соответственно, и себестоимость готовой продукции будет увеличиваться на каждом этапе его переработки или жизненного цикла.

Бухгалтерская финансовая отчетность хозяйствующих субъектов очень быстро и остро реагирует на ошибки, возникающие при формировании себестоимости продукции. Значение показателя «Себестоимость» определяет значение показателя «Валовая прибыль», а тот, в свою очередь, оказывает влияние на такие показатели, как «Прибыль от продаж» и «Чистая прибыль». То есть, валовая прибыль является маркером, свидетельствующем о наличии проблем в производственном процессе.

Можно констатировать, что показатели, формирующие финансовые результаты, подвержены рискам существенного искажения, поэтому этапу переработки и формирования себестоимости продукции аудитор должен уделить особое внимание и в ходе проверки установить:

- насколько достоверно, полно и качественно в бухгалтерской (финансовой) отчетности раскрыта информация о затратах на производство продукции;

- как соблюдаются требования действующего законодательства в процессе совершения и отражения хозяйственных операций;

- какое влияние оказывают события или условия на способность аудируемого лица продолжать вести непрерывно свою деятельность в течение периода не менее 12 месяцев после отчетной даты.

Рециркулируемые металлосодержащие ресурсы, могут завершить полный цикл переработки на одном промышленном предприятии при условии, что производственный процесс на таком предприятии структурирован так, что все этапы производственного цикла выполняются последовательно и способствуют достижению одной цели, при этом каждый этап переработки зависит от результатов предшествующего этапа и оказывает влияние на последующий.

В большинстве случаев, производственный процесс замкнутого цикла доступен для крупных ломозаготовителей. Такие компании менее подвержены воздействию на них негативных факторов внешней среды, поскольку они являются компаниями-фаворитами и, чаще всего, единственными поставщиками своей продукции для крупных предприятий металлургического кластера. Это позволяет им поддерживать инвестиционные проекты на соответствующем уровне, грамотно планировать и управлять производственным процессом.

Средним и мелким ломозаготовителям замкнутый производственный цикл, может быть, недоступен. Такие производители в большей степени уязвимы для воздействия на них негативных факторов внешней среды, обусловленных недостаточностью источников ресурсов, «дорогими» кредитами, недооценкой потребителями результатов их деятельности и др.

Следовательно, аудит этапа переработки рециркулируемых металлосодержащих ресурсов целесообразно разделить на:

- аудит первичной переработки заготовленных рециркулируемых металлосодержащих ресурсов (для предприятий неполного цикла переработки). Для таких хозяйствующих субъектов, процесс переработки вторичных ресурсов может заканчиваться на различных этапах, в зависимости от ресурсных возможностей предприятия;

- аудит промышленной переработки заготовленных рециркулируемых металлосодержащих ресурсов (для предприятий замкнутого цикла). В этом случае, переработка заканчивается переплавкой, результатом которой является полностью готовое вторичное сырье.

Цель, риски, процедуры аудита этапа переработки, а также документы, которые являются источниками информации для аудита этапа переработки предприятий первичной переработки и предприятий промышленной переработки (замкнутого цикла) - идентичные. Однако, такое разделение предприятий позволяет аудитору на этапе планирования определить перечень статей и раскрытий, которые целесообразно включить в объём аудита и спланировать сроки проверки.

Автором предложена последовательность аудита на этапе переработки рециркулируемых металлосодержащих ресурсов (Приложение Р).

Четвёртый этап – аудит реализации лома черных металлов, цветных металлов или конечного продукта переработки (вторичного сырья).

Реализация продукции является завершающей стадией кругооборота рециркулируемых металлосодержащих ресурсов.

Объём реализованной продукции является важнейшим индикатором, который позволяет руководству аудируемого лица, инвесторам и другим интересантам бухгалтерской отчетности оценить эффективность хозяйственной деятельности предприятия, определить его жизнеспособность и устойчивость на потребительских рынках.

Выручка является одним из ключевых показателей бухгалтерской отчетности, который оказывает влияние не только на финансовые результаты хозяйствующего субъекта. Для инвесторов, зачастую, отчет о финансовых результатах является куда важнее и информативнее, чем бухгалтерский баланс, поскольку в нем содержится динамическая информация, проанализировав которую можно определить тенденции развития, масштабы деятельности не только в прошлом и настоящем, но и в будущем отчетном периоде.

Автором предложены аудиторские процедуры, соответствующие последовательности этапам аудита бизнес-процесса РМР на стадии их реализации (Приложение С).

От значений выручки зависит ритмичность работы аудируемого лица, расширение или сокращение ассортиментного ряда выпускаемой продукции, уменьшение объёмов незавершённого производства и др. Она позволяет установить источники образования прибыли, определить резервы её увеличения или выявить причины возникновения убытков, своевременно принять меры по их устранению или нивелированию негативных последствий. В организациях, осуществляющих деятельность в сфере рециклинга металлосодержащих ресурсов, операции по реализации имеют общетиповой характер:

- отгрузка заготовленного лома или конечного продукта переработки (готового вторичного сырья) с переходом права собственности;

- отгрузка заготовленного лома без перехода права собственности;

- оплата реализованного лома или конечного продукта переработки (готового вторичного сырья).

Таким образом, разработанная декомпозиционная модель аудита бизнес-процесса «рециклинг металлосодержащих ресурсов» на стадиях заготовки, хранения, переработки и реализации позволит аудитору нивелировать уровень аудиторских рисков искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, обусловленные неправильной квалификацией активов, их оценкой и предоставить инвестору достоверную бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

2.3 Комплексная методика отраслевого аудита организаций, осуществляющих рециклинг металлосодержащих материальных ресурсов

Аудиторская проверка хозяйственных обществ, стратегия и планы которой формируются на основании типовой методики проведения аудита, и которая соответствует международным стандартам, должна предусматривать изучение и исследование отраслевых особенностей аудируемого лица (МСА 315) [81].

МСА 315 [81] предусматривает изучение отраслевых и регуляторных факторов, а также включать в стратегию и план аудита хозяйственного общества отраслевые особенности деятельности аудируемого лица.

Исследованию отраслевой специфики аудируемого лица должны предшествовать также изучение окружения юридического лица, а при подготовке к проведению аудита – изучение регуляторных факторов, выявление наиболее важных факторов проведения аудита.

План аудита должен предполагать и опираться на знание отраслевых особенностей: какие учетные и налоговые проблемы могут предполагать отраслевые особенности, учет особенностей технологического процесса,

требования к калькулированию, определению результатов деятельности организации, особенности приемов систематизации результатов хозяйственной деятельности экономического субъекта в формах отчетности.

Отраслевые особенности аудируемых лиц позволяют выделить в стратегии аудита отдельные планы проведения аудиторских процедур, включающие использование приемов, способов и подходов, направленных на установление достоверности отчетности аудируемого лица.

Например, проведенное исследование автора [185] показало, что особое внимание в плане аудита должно быть уделено рециклингу вышедших из эксплуатации транспортных средств, в том числе, техники специального назначения.

В последние годы выросли объемы переработки металлического лома, направленные на извлечение черных металлов и цветных металлов. Цветные металлы содержатся в аккумуляторных батареях, бытовой технике и приборах и т.д. Технологии бизнеса, технические возможности предприятий сферы рециклинга, позволяют осуществить извлечение сырья из приборов и его повторное использование.

Существенным источником вторичных ресурсов, наряду с утилизацией вышедших из эксплуатации транспортных средств (ВЭТС), является сбор и переработка аккумуляторов, пластика, шин (резины). Кроме аккумуляторных батарей, цветные металлы содержатся в бытовой технике, приборах и т.д.

Деятельность организаций, осуществляющих рециклинг металлосодержащих материальных ресурсов, предполагает непрерывный производственный процесс. Российские предприятия – ломозаготовители владеют 100% шредерных мощностей, осуществляют не менее 60% приемки лома цветных металлов и охватывают 75% рынка по объему потребления стального лома в России.

В России более 60 млн. автовладельцев - физических лиц. Юридические лица также владеют автопарками транспортных средств. По оценке специалистов потенциальный ресурс дополнительного сбора черного лома от автоутилизации - 2

млн. тонн в год [207; 210].

Кроме того, в Стратегии развития Российской Федерации до 2030 г. [155] предусмотрены процедуры стимулирования сбора трудноизвлекаемого лома через программы очистки акваторий, демонтажа зданий, заготовки в сложных климатических зонах.

Для достижения этих целей нужны прозрачные условия ведения бизнеса в равных конкурентных условиях, инвестиционный климат для развития технологической базы и инфраструктуры, и взвешенные государственные решения в сфере регулирования.

Направления рециклинга металлосодержащих ресурсов включены в приоритетную группу направлений стратегического развития Российской Федерации. В России, ежегодно образуется 49 млн. тонн лома, при этом, как показывают исследования, на переработку поступает менее 30 млн. тонн металлического лома. Все это позволяет сделать вывод, что на предприятиях сферы рециклинга металлосодержащих отходов необходимо оптимизировать не только процесс сбора и заготовки лома металлосодержащих отходов, но и построить производственный процесс с ориентацией на стимулирование глубины извлечения лома и повышения качества, получаемых в результате рециклинга, металлов. При этом необходимо расширение рынков сбыта, наращивание потребления и модернизации мощностей. В Стратегии развития Российской Федерации до 2030 г. [155] отмечается, что ЕАЭС является новым и быстрорастущим рынком переработки, который ежегодно генерирует до полутора миллионов тонн электронного лома, приблизительная оценка составляет 400 млн. евро, или, с учетом уровня инфляции, около 36 млрд. руб. В перечень первоочередных мер в Стратегии развития также включены меры по утилизации вышедших из эксплуатации транспортных средств (далее - ВЭТС), которые включают в себя государственную программу утилизации автомобилей. В настоящее время, меры по утилизации вышедших из эксплуатации транспортных средств, включают в себя и утилизацию спецтехники. Включение в стратегические направления развития сбор и переработку металлического лома обусловлено следующими причинами:

- сокращение расходования природных ресурсов при переплавке металлов;

- улучшение экологической обстановки за счет сокращения вредных выбросов;

- сокращение сроков получения металла при переработке металлического лома, в отличие от горнодобывающих работ по извлечению руды;

- снижение затрат электроэнергии на получение стали (в том числе, сталей специального назначения).

Требуется не только контроль за осуществлением процедур сбора и утилизации металлосодержащих ресурсов, но и разработка методик аудита отдельных направлений внутриотраслевой спецификации предприятий сферы рециклинга металлосодержащих ресурсов, которые должны включать специфические риски по отраслевым особенностям, разработки методик оценки рисков деятельности аудируемого лица, составление рабочих документов аудитора, включающие в себя дополнительные запросы для оценки уровня риска, оценку добросовестности поставщиков и покупателей, мероприятия по должной осмотрительности работы с клиентами, в соответствии с требованиями законодательства, выявление контролей, значимых для аудита внутриотраслевой спецификации сферы рециклинга металлосодержащих отходов (в том числе, перечень средств контроля, разработанных и внедренных в организации, проверку фактического применения выбранных контролей и принятие решения об их использовании для тестирования) и др., что позволяет построить стратегию аудиторской проверки.

Согласно общепринятым процедурам аудита, на этапе принятия юридического лица к аудиту, аудитору надлежит осуществить предварительную оценку риска деятельности аудируемого лица.

Например, оценка риска деятельности организаций, осуществляющих сбор и утилизацию автомобилей, вышедших из эксплуатации, в настоящее время, в сложных геополитических условиях, предполагает оценку дополнительных рисков в случае, если у предприятия есть разрешение на утилизацию транспортных средств специального назначения.

Далее, аудитор формирует Стратегию и План аудита операций по учету утилизации автомобилей.

После этого, формируется запрос первичных учетных документов на основании аудиторской выборки.

Изучение практического опыта, показало необходимость структурирования процедур аудита учета операций по утилизации транспортных средств.

Автор в своем исследовании [185] выделяет 7 разделов (Рисунок 2.3).

В первом разделе «Аудит учета операций по приемке ВЭТС», аудитор проверяет акты приема - передач в зависимости от источника поступления ВЭТС от организаций или частных лиц, особое внимание уделяет и формирует отдельные выборки при констатации факта (отражение специальных кодов и символов) утилизации транспортных средств специального назначения (далее – ТСН).

Во втором разделе аудита «Аудит учета операций по разборке ВЭТС или транспортных средств специального назначения», целесообразно предусмотреть в плане 3 (три) этапа аудита учета операций технологических (отраслевых) особенностей:

1. Аудит документирования учета аккумуляторов.

2. Аудит учета и документирования разборки автомобилей на узлы и агрегаты.

3. Аудит учета и документирования разборки узлов и агрегатов на отдельные детали с целью отсортировки лома черных и цветных металлов, прочих материалов, подлежащих утилизации.

На первом этапе раздела аудита «Аудит учета операций по разборке ВЭТС или транспортных средств специального назначения», аудиторская выборка должна обеспечить надежный уровень доказательств достоверности данных и соблюдения законодательства РФ, в частности, целесообразно провести процедуры инвентаризации с целью установления соответствия требованию: при поступлении ВЭТС, автоматически, согласно накладной на закупку товара бухгалтер приходует АКБ, и их количество на складе должно быть равно количеству поступивших автомобилей за минусом того количества ВЭТС, которые поступили без АКБ (что

должно быть отмечено в накладной при приёмке аккумуляторов).

Методика аудита операций по утилизации ВЭТС

1. Предварительная оценка риска деятельности аудируемого лица
2. Формирование Стратегии и Плана аудита операций по учету утилизации автомобилей
3. Запрос первичных учетных документов на основании аудиторской выборки

Раздел 1. Аудит учета операций по приемке ВЭТС

Аудитор проверяет акты приема - передач в зависимости от источника поступления ВЭТС от дилеров или частных лиц, особое внимание- указание символа при поступлении по государственной программе утилизации

Раздел 2. Аудит учета операций по разборке ВЭТС. План раздела состоит из 3 этапов:

2.1. Аудит документирования учета аккумуляторов
2.2. Аудит учета и документирования разборки автомобилей на узлы и агрегаты
2.3. Аудит учета и документирования разборки узлов и агрегатов на отдельные детали с целью отсортировки лома черных и цветных металлов, прочих материалов, подлежащих утилизации

МСА	1 Этап (выборка)	2 Этап (выборка)	3 Этап (выборка)	Процедуры аудита по существу
	При поступлении ВЭТС, автоматически, согласно накладной на закупку товара бухгалтер приходует АКБ, и их количество на складе должно быть равно количеству поступивших а/м за минусом того количества ВЭТС, которые поступили без АКБ (что уже отмечено в накладной при приёмке)	Проверка «Акт разборки автомобиля», отражение в учете комплектующих, перемещенных на склад для дальнейшей переработки; комплектующие, отобранные как лом черных металлов. Аудитор особо проверяет операции по учету лома цветных металлов и электронной проводки, лома спецсталей	Аудитор проверяет «Акт разбора». Правильность оформления запасных частей, перемещенных на склад; запасных частей, отобранных как лом черных металлов. Аудитор проверяет договор на МОЛ с Кладовщиком. На этом этапе учета в программе учета должны быть сформированы сведения об остатке запасных частей на складе	

Раздел 3. Аудит учета и документооборота утилизации ВЭТС

3.1. Составление программы аудита (карты задач) по поставленным целям (учет запасных частей, комплектующих, лома черных и цветных металлов, слитых жидкостей).
3.2. Критерии и показатели выполнения задач аудита

Раздел 4. Аудит учета перемещения ВЭТС между площадками

Раздел 5. Аудит учета движения денежных средств

Раздел 6. Дополнительные контрольные процедуры по учету запасных частей и комплектующих, сортов цветных металлов, имеющих стратегическое значение

Раздел 7. Проверка Отчетов и финансовых результатов по каждому государственному контракту на утилизацию ВЭТС

Оценка выявленных искажений и нарушений в учете и документировании операций по утилизации вышедших из эксплуатации транспортных средств (ВЭТС), в том числе, по государственным контрактам на утилизацию

Обобщение результатов, предоставление выводов и рекомендаций аудитора по результатам проверки операций по учету и документированию утилизации ВЭТС

Рисунок 2.3 – Методика проведения аудиторских процедур утилизации ВЭТС

Источник: разработано автором

На втором этапе раздела аудита «Аудит учета операций по разборке ВЭТС или ТСН», аудиторская выборка должна соответствовать требованиям обеспечения достоверности и обеспечивать тестирование системы внутреннего контроля аудируемого лица на технологической операции: «разборка ВЭТС (ТСН)».

Аудитор проверяет «Акт разборки автомобиля», правильность отражения в учете комплектующих, перемещенных на склад для дальнейшей переработки; комплектующие, отобранные как лом черных металлов. Аудитор особо проверяет операции по учету лома цветных металлов и электронной проводки, лома сталей специального назначения.

На третьем этапе раздела аудита «Аудит учета операций по разборке ВЭТС или ТСН» аудитор проверяет «Акт разбора», правильность оформления запасных частей, перемещенных на склад; отобранных как лом черных металлов. Аудитор проверяет договор материальной ответственности с Кладовщиком. На этом этапе учета в программе должны быть сформированы сведения об остатке запасных частей на складе. Аудитор должен предусмотреть проведение процедуры аудита «Инвентаризация» для проведения выборочной проверки.

В третьем разделе плана аудиторской проверки отраслевых особенностей утилизации автомобилей «Аудит учета и документооборота утилизации ВЭТС (ТСН)», аудитор составляет внутреннюю программу аудита (карты задач) по поставленным целям (учет запасных частей, комплектующих, лома черных и цветных металлов, слитых жидкостей).

Аудитор запрашивает технологические карты по разбору легковых автомобилей, вышедших из эксплуатации и техники специального назначения (при наличии разрешительных документов и лицензий у аудируемого лица), сопоставляет нормативное содержание компонентов отходов при разборе техники и фактически полученное количество отходов по составу и массе.

Данная процедура также важна, при проведении альтернативных процедур подтверждения остатков товарно-материальных ценностей на складах аудируемого лица. Например, по данным АО «Акрон-Холдинг» (n=86), при обработке

автомобилей, вышедших из эксплуатации, наибольшее количество составляют автомобили серии LADA-классика.

На основании аудиторской выборки, аудитор формирует план проведения аудита данного участка, принимая за основу, что данный раздел имеет наибольший удельный вес и высокий уровень риска, и разрабатывает дополнительные рабочие документы аудитора, вводит в план аудита контроли, позволяющие определить правильность расчетов и используемых данных по компонентному составу, приведенные для автомобилей этой серии (Приложение Т).

Важным является разработка критериев оценки и показателей выполнения задач аудита, учитывающих отраслевую специфику.

Четвертый раздел аудита «Аудит учета перемещения ВЭТС (ТСН) между площадками» должен раскрыть риски системы внутреннего контроля юридического лица на указанном этапе отраслевых особенностей. Аудитор запрашивает договоры с материально-ответственными лицами, проверяет первичные учетные документы, правильность оформления обособленных площадок, регистрацию в ФНС РФ, соблюдение требований законодательства РФ.

Пятый раздел «Аудит учета движения денежных средств» вводит дополнительные тесты контроля за выплатами денежных средств при утилизации транспортных средств, техники специального назначения и законностью выплат денежных средств физическим лицам.

Шестой раздел включает дополнительные контрольные процедуры по учету запасных частей и комплектующих, сортов цветных металлов, имеющих стратегическое значение.

Специфика седьмого раздела заключается в проверке правильности оформления Отчетов по каждому государственному контракту и определения финансового результата по каждому государственному контракту на утилизацию транспортных средств, вышедших из эксплуатации. В этом же разделе должна быть предусмотрена оценка выявленных искажений и нарушений в учете и документировании операций по утилизации вышедших из эксплуатации транспортных средств (ВЭТС), в том числе, по государственным контрактам на

утилизацию, включая технику специального назначения.

Технологические особенности утилизации транспортных средств, в сложных геополитических условиях, связаны с необходимостью детального изучения запасных частей, которые могут быть восстановлены или использованы вторично, при проведении ряда обеспечительных процедур и мероприятий, направленных на восстановление узлов, деталей и запасных частей.

Если ранее, все металлические части отражались в составе лома, то в настоящее время, отсутствует разработанная государственными органами система учета узлов и деталей, которые могут быть восстановлены и использованы для дальнейшей эксплуатации. Важным данный фактор является при утилизации техники специального назначения.

С другой стороны, данные требования приводят к необходимости привлечения дополнительных рабочих рук (трудовых ресурсов) и привлечения экспертов, обладающих специальными знаниями, которые могли бы определить возможность дальнейшего использования запасных частей, узлов и деталей. В связи с этим, происходит удорожание работ по утилизации транспортных средств и техники специального назначения, вышедших из эксплуатации.

Заключительной процедурой является обобщение результатов, предоставление выводов и рекомендаций аудитора по результатам проверки операций по учету и документированию утилизации ВЭТС и ТСН.

В результате исследования автором [185] разработана методика аудита учета операций по утилизации ВЭТС и ТСН.

Рестрикции, введенные западными странами, на поставку электронных и электро-технических устройств (компьютерной техники, комплектующих и запасных частей компьютерной техники, видео- и аудио- аппаратуры, телевизоров, средств мобильной связи, прочих гаджетов и т.д.) в Российскую Федерацию, обусловили дополнительную необходимость усиления контроля за рациональным использованием устройств, в составе которых есть комплектующие (платы, чипы и т.д.), возможность повторного использования которых, могут обеспечить процедуры рециклинга.

Особое внимание Правительство РФ уделяет рециклингу вычислительной техники, созданию резервных баз комплектующих и запасных частей к компьютерной технике, а также вводится усиленный контроль за электронной техникой специального назначения (оборудование специального назначения, операции по утилизации которого, подлежащими строгому учету, включают в себя: беспилотные летательные аппараты (далее - БЛА, БПЛА), очки виртуальной реальности, теле- и радио- аппаратуру специального назначения, электронные носители информации, специальную вычислительную технику, отдельные виды мобильных средств связи и т.д.).

Важной особенностью проведения аудиторских процедур является необходимость дополнительного контроля в процессе аудита за деятельностью по приобретению, хранению и реализации лома с возможным содержанием драгоценного металла.

В технической и экономической литературе применяют термин «электронный лом» — это электронные средства и оборудование, которые утратили эксплуатационные характеристики.

В состав электронного лома, как ценный вид отходов, позволяющий повторно использовать отдельные детали и комплектующие, а также извлекать драгоценные металлы, были включены электронные и электрические устройства, преимущественно, бытового или организационно-технического назначения, в настоящее время, в перечень добавлены оборудование и средства специального назначения.

Необходимо констатировать, что с экологической точки зрения, почти все детали и комплектующие электронного лома относятся к высокому классу опасности, следовательно, подлежат специальным процедурам утилизации.

Например, даже нейтральные к воздействию на окружающую среду драгоценные металлы, оказывают негативное воздействие на организм человека (Приложение У).

Отраслевой особенностью предприятий, осуществляющих утилизацию и рециклинг металлосодержащих отходов, является необходимость периодического

проведения различных видов контрольных процедур посредством проведения анализа проб воздуха в соответствии с требованиями ГОСТ 12.1.005 и ГОСТ 12.1.007 и на рабочих местах согласно нормативно-технической документации.

Главным требованием при составлении стратегии аудита, предусматривающей аудит отраслевых особенностей сферы утилизации и рециклинга, является включение в планы аудиторской проверки, мероприятия, согласно которым, аудитор, делает сверку количества фактически полученных драгоценных металлов при процедурах рециклинга компьютерной техники, видео и аудиотехники, БЛА и других объектов специального назначения, в которых технологическим процессом предусмотрены большое содержание драгоценных металлов.

Одновременно, в планы аудиторской проверки, в соответствии со стратегией аудита, включаются аудиторские процедуры по документальному оформлению выявления узлов и деталей, которые могут быть использованы повторно, с процедурой оприходования, определения справедливой стоимости (для целей бухгалтерского учета) и рыночной стоимости (для целей налогового учета), порядку хранения, реализации и т.д., а также как осуществляется тестирование комплектующих, полученных в результате разбора электронного оборудования и техники специального назначения.

Контролю со стороны аудиторов подлежат все операции по учету драгоценных металлов (золото, иридий, осмий, палладий, платина, родий, рутений, серебро), в любых состояниях и разновидностях, которые могут входить в состав приборов, запасных частей, оборудования, комплектующих и запасных частей, инструментов, а также, которые могут содержаться в ломе и отходах драгоценных металлов. Следовательно, по общему правилу, лом и отходы драгоценных металлов проходят следующие стадии: заготовку, обработку, переработку, аффинаж. В результате указанных действий изменяется юридическое состояние драгоценных металлов: они перестают быть вторичным сырьем и приобретают качество аффинированных металлов. Процесс утилизации начинается с разборки техники и сортировки ее составляющих отдельно на лом черных и цветных

металлов, платы с драгметаллами, пластик, отходы, не подлежащие переработке. Сортировке подлежит номенклатура следующего наименования:

– ЛЦМ: Алюминий А2 (ГОСТ: Лом нелегированного алюминия) (Справочно: к лому нелегированного алюминия относят теплообменники холодильников, очищенные жилы шнуров, кабелей, проводов, выпрямителей, трансформаторов и прочих электротехнические изделий).

– ЛЦМ: Лом и отходы алюминия разносортный (не сортированный);

– ЛЧМ: 3А (ГОСТ: Стальные лом и отходы: листовой металл толщиной стенки не менее 6мм, швеллеры, двутавры, трубы);

– ЛЧМ: Лом черных металлов несортированный;

Отдельное внимание требуется уделить аудиту учета операций утилизации и рециклинга электронного лома, включающего элементы драгоценных металлов (Рисунок 2.4).

Перед принятием аудиторского задания, аудитору, при разработке стратегии аудита и составления плана аудита, требуется учесть отраслевые особенности и предусмотреть этапы аудита.

Аудитор изучает инструктивные и нормативные материалы по утилизации электронного лома, особое внимание уделяет методикам, рекомендуемым для количественного химического анализа электронного лома и отходов, содержащих драгоценные металлы (Приложение Ф).

Аудитор запрашивает для составления аудиторского файла, в котором будут сгруппированы основные нормативные документы, подлежащие исполнению хозяйственным обществом, подлежащим аудиту, контрольные соотношения драгоценных металлов в различных металлосодержащих ресурсах (Приложения Х; Ц; Ш; Щ).

Данный файл будет служить справочником при проведении контрольно-измерительных процедур аудитором.

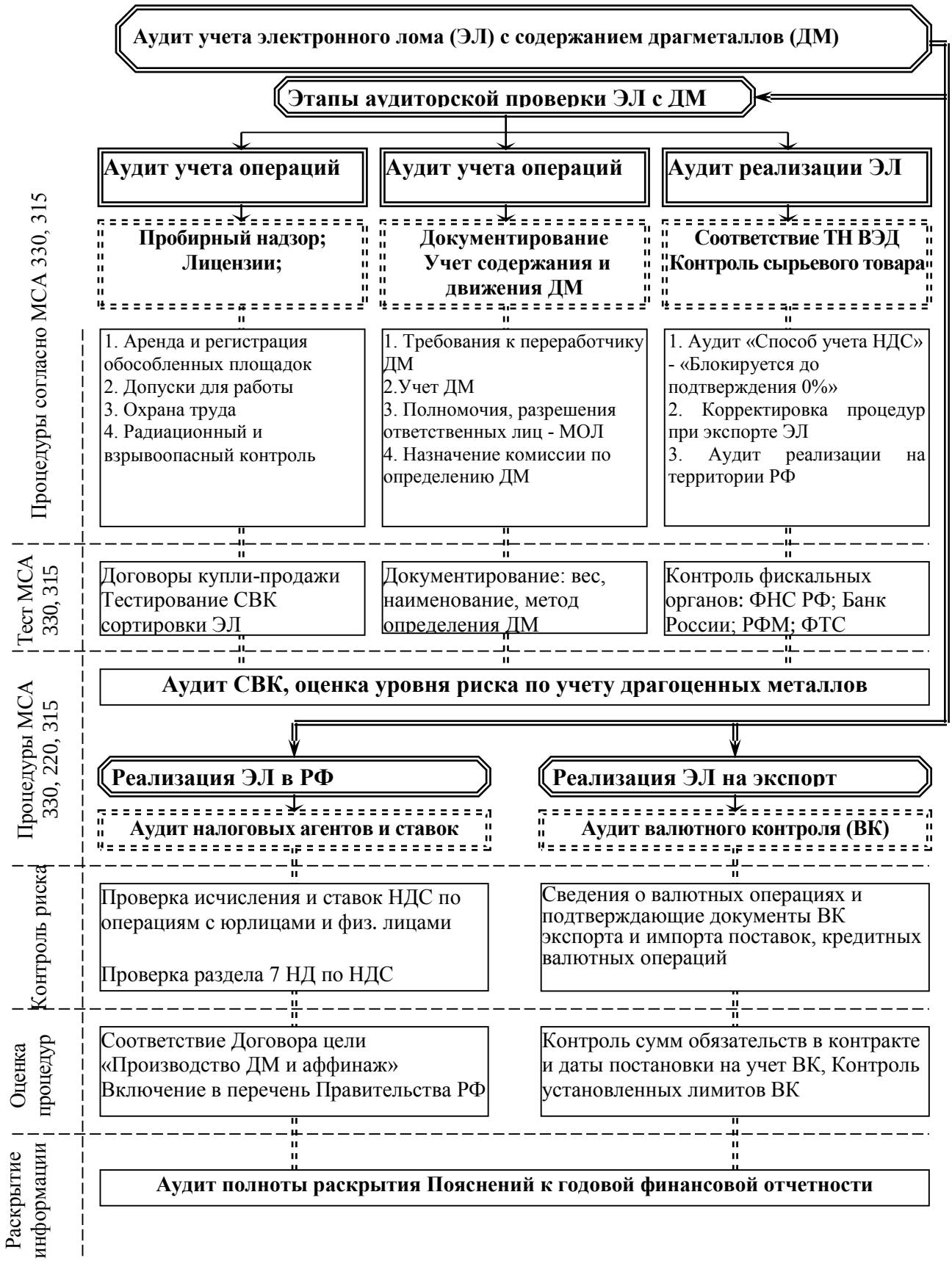

Рисунок 2.4 – Методика аудита операций по учету электронного лома

Источник: разработано автором

Изучение автором [185] отраслевых особенностей утилизации и рециклингу электронного лома, позволяет констатировать, что стратегия аудита должна предусматривать 3 этапа аудита:

1. Аудит учета операций по заготовке электронного лома.

2. Аудит учета операций по переработке электронного лома.

3. Аудит учета операций по реализации электронного лома.

Каждый этап аудита связан с технологическими (отраслевыми) особенностями и требует детального контроля учета операций на каждом этапе.

Аудитор проверяет наличие Уведомлений из Пробирного надзора, контролирует наличие регистрации в Личном кабинете Пробирного надзора, через который будет отправляться Отчетность. Отчетность в Пробирный надзор должна быть представлена 2 раза в месяц. Аудитору надлежит проконтролировать процедуры сдачи отчетности аудируемым лицом в Пробирный надзор. Дополнительно, составляется рабочий документ аудитора по вопросу проверки постановки на учет аудируемого лица в Федеральной службе по финансовому мониторингу (Росфинмониторинг – далее РФМ).

Аудитор проверяет соблюдение условий, которые предусматривают проверку наличия договоров аренды площадок, сооружений и оборудования, запрашивает документы, подтверждающие регистрацию обособленных площадок. Также, на первом этапе, аудитор проверяет трудовые договоры с работниками, а также необходимые документы (допуски, документы, подтверждающие обучение сотрудников, и т.д.), для работы с электронным ломом; осуществляется аудит документов о назначении ответственных лиц за проведение радиационного контроля и контроля на взрывоопасность лома и отходов. Далее, аудитор проводит детальные тесты (МСА 330 [82], МСА 315 [81]), в частности, тестирование системы внутреннего контроля аудируемого лица за первичной сортировкой лома (и электронного лома, в том числе). С этой целью также контролируются договоры купли-продажи лома и оформление первичных учетных документов. Первый этап аудита операций по учету электронного лома завершается аналитическими процедурами проверки по существу (МСА 330 [82], МСА 220 [78], МСА 315 [81])

тестирования системы внутреннего контроля и оценки уровня риска операций по учету драгоценных металлов.

Второй этап аудита учета операций по переработке электронного лома, должен, в обязательном порядке, включать в себя процедуры по существу (МСА 330 [82], МСА 315 [81]), направленные на достоверность и точность выявления содержания драгметаллов в электронном ломе. Дополнительно, аудитор проводит аудиторские процедуры, направленные на контроль деятельности переработчиков электронного лома и отходов драгоценных металлов. Второй этап аудита предполагает проверку наличия приказов о назначении ответственных лиц, полномочия и разрешения доступа к местам хранения лома и отходов, содержащих драгоценные металлы; Договор МОЛ; Назначение комиссии по определению драгоценных металлов в сырье; и т.д.). Детальные тесты направлены на проверку отражения в сопроводительных документах: наименования драгоценных металлов, массы, метод определения в материальных ценностях драгоценных металлов и т.д. Далее, аудитор проверяет по существу операции учета лома драгоценных металлов (МСА 330 [82], МСА 220 [78], МСА 315 [81]). Экспертные методы исследования подтвердили, что в процессе производства (сортировки), у переработчика электронного лома формируется следующая готовая продукция (Таблица 2.3).

Таблица 2.3 – Номенклатура готовой продукции в процессе производства (сортировки) электронного лома

Номенклатура готовой продукции	% содержания готовой продукции на одну тонну сырья
Лом и отходы вторсырья с возможным содержанием драгоценных металлов	от 0,2% до 2%
Отходы ПВХ (пластик)	не менее 30%
Лом и отходы ЛЧМ: ЗА	от 61% до 64%
Лом и отходы ЛЦМ: алюминий, медь и д.р.	от 3% до 5%
Потери (засор)	от 0% до 2%
ИТОГО	100%

Источник: разработано автором

Аудитору надлежит изучить законодательные, нормативные и справочные материалы по организации учета драгоценных металлов, т.е. изучить внутриотраслевые особенности учета драгоценных металлов.

На основании изучения законодательных, нормативных и справочных материалов по организации учета драгоценных металлов, аудитор принимает решение о корректировке плана аудита (в случае необходимости) и привлечения (или отсутствия необходимости привлечения) сторонних экспертов для дополнительного изучения достоверности операций по учету металлов, которые относятся к группе драгоценных (золото, иридий, осмий, палладий, платина, родий, рутений, серебро).

Все аудиторские процедуры на данном этапе аудита должны быть оформлены рабочими документами, в том числе, на соответствие внутренних распорядительных документов и локальных актов аудируемого лица нормативным документам, соблюдение требований законодательства РФ по организации учета и контроля драгоценных металлов.

Аудитор, на данном этапе, в обязательном порядке (чаще всего, сплошным методом, что влияет на увеличение трудоемкости работ по договору), проверяет правильность оформления первичных учетных документов по учету запасных частей, комплектующих, инструментов и т.д., в составе которых может быть какой-либо вид драгоценных металлов. Особое внимание в ходе аудита по учету электронного лома аудитор обращает на подписи уполномоченных лиц, как отмечалось ранее, приказ с образцами (собственноручных) подписей уполномоченных лиц аудитор запрашивает на первом этапе аудиторской проверки.

В настоящее время, для работы с драгоценными металлами надлежит использовать усиленные квалифицированные электронные подписи уполномоченных лиц. Приказ о назначении и список лиц, кому разрешены операции с драгоценными металлами подписывает руководитель экономического субъекта, в связи с высокой степенью рисков по учету драгоценных металлов.

Как показывают проведенные исследования, распоряжения других менеджеров по данному вопросу, будут свидетельствовать о низком уровне контроля в хозяйственном обществе, что влечет за собой необходимость осуществления мероприятий, направленных на подтверждение правильности учета и контроля драгоценных металлов». Например, аудитор может провести с

работниками дополнительные интервью, целью которых будет выяснение вопроса: кто, фактически, осуществляет контроль за учетом и движением драгоценных металлов на аудируемом предприятии.

Сведения о возможном процентном содержании (массе, количестве) драгоценных металлов в изделиях аудитор может получить в документах предприятий-изготовителей, в технических стандартах, письменных подтверждениях экспертов (устные подтверждения не допускаются), на основании личного участия в процедурах разбора и утилизации электронного лома, на основании изучения аналогов, обоснованных расчетов и т.д.

В настоящее время, в связи с важностью данного вопроса, аудиторы проводят дополнительные аудиторские процедуры и альтернативные процедуры, которые включают дополнительную инвентаризацию, фотографию рабочего дня и т.д.

Все дополнительные аудиторские процедуры оформляются рабочими документами аудитора (протоколы, тесты и т.д.), которые, целесообразно, заверить не только подписями членов аудиторской группы и экспертов, но и подписями уполномоченных лиц от предприятия-аудируемого лица, и которые будут служить аудиторскими доказательствами.

На основании проведенных аудиторских процедур, аудитор получает результаты, которые сопоставляет с внутренними локальными актами аудируемого лица и делает вывод об уровне аудиторского риска на данном этапе аудиторской проверки.

Так, аудитор должен проверить, что бухгалтер, в соответствии с нормативными и инструктивными материалами, обязан отражать операции по учету приходных и расходных операций драгоценных металлов после осуществления каждой операции и обязан выводить остаток по каждому виду, массе химически чистых металлов, номеру партии, пробе, размеру (диаметру, длине, толщине и т.д.) драгоценных металлов в конце рабочего дня. Выборочная проверка данного пункта также должна быть оформлена рабочим документом аудитора. Придя к выводу, что определить содержание драгоценных металлов в оборудовании, на основании нормативных и инструктивных материалов

невозможно, аудитор дополнительно проверяет технологические карты, которые должны подтвердить, что аудируемое лицо осуществило полный цикл операций, позволяющий выявить и выделить драгоценные металлы в полном объеме. На основании вышеперечисленных аудиторских процедур, аудитор оценивает уровень риска и принимает решение о необходимости (или отсутствии необходимости) проведения альтернативных процедур, а также формирует вывод о системе внутреннего контроля аудируемого лица на данном этапе производственного процесса.

Третий этап аудиторской проверки по учету электронного лома направлен на аудит операций по учету реализации электронного лома.

Процедуры, по существу, включают, в том числе, проверку отметки в документах на поступление БМ6 «Способ учета НДС» - «Блокируется до подтверждения 0%» и т.д.

На этом же этапе происходит корректировка программы аудита при реализации электронного лома на экспорт и корректировка программы аудита при реализации электронного лома на территории РФ.

Детальные тесты (МСА 330 [82], МСА 315 [81]) будут включать, в том числе, аудит полноты и достоверности пакетов документов с контролирующими органами: Федеральной налоговой службой РФ (далее – ФНС) (НДС); Банк России (валютный контроль); Росфинмониторинг (Федеральный закон от 07.08.2001 года № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» [161]), Федеральной таможенной службы (далее - ФТС) (Таможенный кодекс Евразийского экономического союза [151] (экспорт, квоты)) и т.д.

Аналитические процедуры проверки, по существу, предусматривают также тестирование системы внутреннего контроля и оценку уровня риска операций по учету драгоценных металлов.

В случае, если реализация электронного лома осуществляется только на территории Российской Федерации и не предусматривает реализацию на экспорт, целесообразно, в аналитических процедурах предусмотреть детализацию проверки

налоговых агентов по НДС. При этом тестирование средств контроля будет предусматривать, в том числе, следующие особенности: в случае приобретения лома у юридических лиц на общей системе налогообложеня, ломозаготовитель, как налоговый агент, должен исчислить НДС и не принимать его к вычету; физические лица и предприятия на упрощенной системе налогообложения (далее - УСНО), плательщиками НДС по операциям на территории РФ не признаются. Важное значение приобретает проверка раздела 7 Декларации по НДС (код 1010285).

С целью оценки эффективности аналитических процедур, аудитор проверяет, чтобы в договоре на реализацию электронного лома должна быть прописана цель приобретения покупателем- производство драгоценных металлов и аффинаж. Аффинаж производится исключительно предприятиями, включенными в перечень Правительства РФ.

При реализации электронного лома на экспорт, аудитору целесообразно осуществить детализацию плана аудита, с целью установления соблюдения валютного законодательства. С этой целью, тестирование средств контроля должно быть дополнено тестами, направленными на контроль за представлением сведений о валютных операциях и подтверждающих документов в банк для валютного контроля (зависит от суммы контракта, в частности, для экспортных контрактов на сумму 10 млн. руб. (до 2025 г. – 6 млн.рублей) и более, для контрактов на импорт товаров, работ и услуг или кредитных договоров на сумму 3 млн. рублей и более должны быть предусмотрены дополнительные виды контролей) [185].

Аудитор детально проверяет оформление документов, отражение в бухгалтерских регистрах и соответствие законодательству РФ порядка действий экспортеров электронного лома.

Например, проверяя порядок действий экспортера, аудитор анализирует и проверяет следующие пункты по шагам действий экспортера:

- заключение контракта с покупателем ЭЛ: аудитор запрашивает контракты на основании аудиторской выборки;

- заключение договора с независимой организацией, которая имеет право

делать экспертизу по определению массовой доли металлов в партии электронного лома: аудитор осуществляет запрос копий договора и документов, подтверждающих, что организация, имеет право делать экспертизу по определению массовой доли металлов в партии электронного лома. Дополнительно, аудитор проводит тест и оформляет рабочими документами аудитора подтверждение независимости данной организации к аудируемому лицу. Как показывает практика, пакет документов по данному пункту аудиторской проверки целесообразно включить в переменный файл аудиторской проверки для архивации и прохождения контроля качества аудита;

- получение разовой лицензии на экспорт ЭЛ на определенный период действия и определенного количества (квота): аудитор запрашивает заверенные копии документов;

- подготавливается пробная партия товара, который предназначен для экспорта, для химического анализа: аудитор запрашивает методику отбора пробной партии и документы, которые оформляются при этом, для выборочной проверки;

- проводится экспертиза материалов из пробной партии, имитирующих драгоценные металлы, с целью определения их наименования, вида, массы, характеристик. После проведения экспертизы предоставляет протокол количественного химического анализа на всю партию ЭЛ реализации по квоте: аудитор запрашивает заверенные копии протоколов, которые целесообразно включить в переменный файл аудиторской проверки для архивации и прохождения контроля качества аудита;

- подготовленный ЭЛ и необходимые документы передаются в органы таможенного контроля: аудитор проверяет на выборочной основе процедуры передачи пакета документов;

- передача ЭЛ покупателю: аудитор проверяет первичные учетные документы, отражение в бухгалтерских и налоговых регистрах правильность отражения операций и законность совершения указанных действий.

Оценка эффективности аналитических процедур должна включать контроли,

направленные на процедуры проверки, при которых аудитор выявляет, что, если сумма обязательств в контракте не определена, аудитор обязан проверить дату постановки на учет: не позднее даты подачи той декларации на товары, в результате представления которой стоимость товара по контракту стала равна или превысила установленные лимиты. По завершении этапов аудита, аудитору надлежит проверить адекватность представления и раскрытия информации в Пояснениях к годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности [185].

Важной отраслевой особенностью предприятий в осуществляющих деятельность в сфере утилизации и рециклинга является рециркуляция крупногабаритных металлических конструкций железнодорожной инфраструктуры, которые также включены в перечень стратегически важных мероприятий Правительством РФ.

Железнодорожное машиностроение является одним из стратегически важных и, вместе с тем, наиболее металлоёмких видов экономической деятельности. От уровня развития рельсового транспорта зависит безопасное функционирование государства, его экономическое развитие, обороноспособность, пространственная мобильность и уровень жизни населения.

Обеспечивая стабильную и надёжную жизнедеятельность промышленных объектов, железнодорожный транспорт является неким посредником между товарным рынком страны и потребителями. Его преимущества очевидны: безопасность, сравнительно невысокая стоимость перевозок (по сравнению с авиа- или автомобильным транспортом), возможность единовременной перевозки значительных объёмов грузов по всем параметрическим данным (по тоннажу, по габаритам, по вместимости и т.д.) на большие расстояния.

Номенклатурный ряд железнодорожного машиностроения относится к крупногабаритной металлической конструкции и включает в себя не только локомотивы, но и широкий спектр вагонов различного назначения. Несмотря на то, что подвижной состав относится к долговечным металлическим конструкциям, он имеет определённый срок службы по истечении, которого вагоны подлежат утилизации.

По данным исследований института проблем естественных монополий в период с 2019 г. и по прогнозу до 2030 г. в России подлежат утилизации порядка 314000 единиц крупногабаритных металлических конструкций (Рисунок 2.5).

Процедура утилизации крупногабаритных металлических конструкций является важной и необходимой. Она позволяет не только освободить железнодорожные пути и площадки от вагонов, которые перешли в разряд неликвидной техники (утратили свои физические свойства или морально устарели), но и за счет рециклинга обновить парк подвижного состава новыми инновационными вагонами.

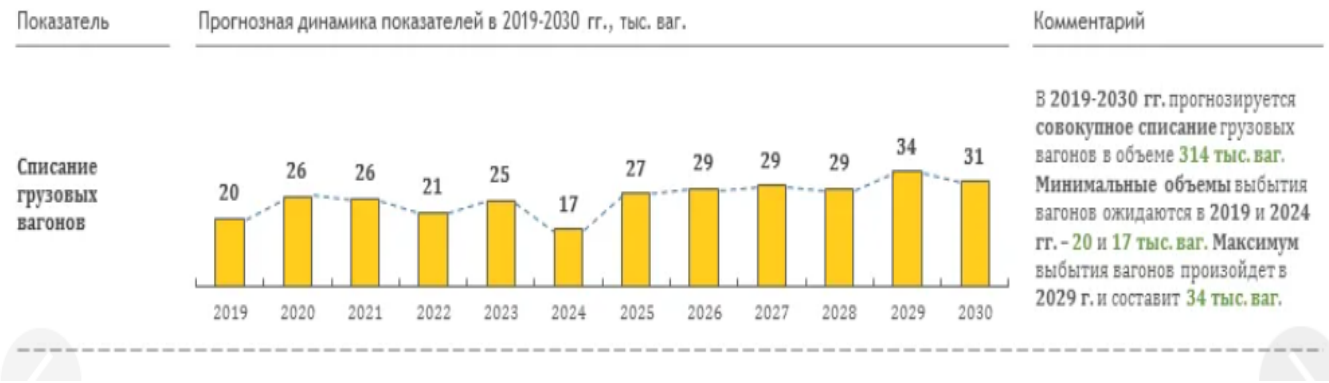

Рисунок 2.5 – Прогнозная динамика утилизации крупногабаритных металлических конструкций

Источник: [50]

Помимо этого, рециклинг вторичных металлосодержащих ресурсов является главной составляющей для такого вида экономической деятельности как ремонт крупногабаритных металлических конструкций. Отслуживший свой срок рельсовый транспорт является тем ресурсом, который позволяет в процессе рециркуляции получить запасные части и в дальнейшем их использовать при осуществлении ремонтных работ подвижного состава, или продать их с целью пополнения оборотных средств [186].

Рециклинг грузовых и пассажирских железнодорожных вагонов является одним из элементов утилизации отходов железнодорожного транспорта и железнодорожных конструкций, и составляет часть переработки отходов крупных железнодорожных конструкций. Рециклинг отходов осуществляется повторным

использованием отходов по тому же назначению, либо путём возврата отходов после соответствующей обработки в производственный цикл.

Аудитор, изучая отраслевые особенности рециклинга грузовых и пассажирских железнодорожных вагонов и крупных железнодорожных конструкций (например, железнодорожных платформ, паровозов, электровозов, бронированной железнодорожной техники, цистерн и т.д.), должен изучить порядок организации учета металлов при разделке и разборке железнодорожной техники с целью корректного ведения учета, его полноты и своевременности отражения в учете фактов хозяйственных операций.

Аудитор изучает состав обязательных документов, в который входят: договор на оказание услуг; акт сдачи-приемки различных видов железнодорожной техники, подлежащих разделке в металлолом; справка о результатах взвешивания металлолома, образованного от разделки вагонов; акт сдачи-приемки деталей и металлолома после выполнения работ по разделке и разборке технических средств и объектов инфраструктуры ПАО «РЖД»; акт выполненных работ; счет-фактура на выполненные работы; ПСА и т.д.

В современных экономических условиях, принимая за основу, что ПАО «РЖД» является государственной корпорацией, договоры на утилизацию и рециклинг железнодорожной техники будут иметь статус «государственный контракт» и, в том числе, могут быть обозначены как «государственный оборонный заказ». В этом случае, аудитор проверяет Раздел Учетной политики аудируемого лица о раздельном учете операций по государственному оборонному заказу, положение о системе внутреннего контроля по ГОЗ, порядок оформления первичных учетных документов и порядок определения уровня рентабельности и результата деятельности по каждому отдельному контракту [189].

При разработке стратегии аудита, аудитору надлежит рассмотреть различные сценарии. С этой целью, аудитор изучает следующие ситуации и составляет план корректирующих мероприятий для осуществления аудиторских процедур. Наиболее часто в ходе аудита крупных железнодорожных конструкций, возникает необходимость проверки следующих ситуаций:

1. Приобретение ж/д вагонов (крупногабаритных металлоконструкций) в собственность для последующей разделки в лом (заключен один договор на приобретение товаров с НДС);

2. Оказание услуг из давальческого сырья по разделки и разборке ж/д вагонов с последующим приобретением лома от разделки (Компанией заключены 2 договора: Договор оказания услуг по разделке вагонов с собственником вагонов (выручка компании с НДС) и договор покупки лома с собственником лома (без НДС, лицензия в данном случае не требуется));

3. Приобретение ж/д вагонов в собственность с разделкой для последующей продажи комплектующих в качестве товаров с НДС.

4. Приобретение ж/д вагонов в собственность, когда на дату покупки неизвестны дальнейшие действия: разделка в лом и списание его в производственный процесс, либо разделка на комплектующие с дальнейшей перепродажей, либо разделка частично на комплектующие, частично в лом.

5. Оказание услуг по разделки и разборке ж/д вагонов, когда стоимость передаваемых вагонов на разделку и разборку определить не представляется возможным.

Разделка вагона оформляется документом «Комплектация номенклатуры».

Аудитор запрашивает документы, подтверждающие разделку вагонов. Проверяет оприходование комплектующих, которые можно использовать повторно и порядок отражения в учете указанных комплектующих и запасных частей железнодорожных конструкций.

В соответствии с требованиями, которые предъявляются к учету материальных ценностей по государственным контрактам, учет и хранение таких ТМЦ должны быть обособленными, с указанием номера и даты государственного контракта и даты операции на первичном учетном документе и на этикетке (любом идентификаторе - обозначении) материальных ценностей на складе. Отсутствие раздельного учета и хранения или нарушение указанного пункта, могут привести к штрафным санкциям до 1 млн. руб. в соответствии с КоАП РФ [66]. Комплектация типовых видов вагонов показана в Приложении Э.

Как показывают исследования и анализ условий государственных контрактов, в современных условиях наиболее часто встречается третий вариант ситуационного анализа, при котором из целого вагона разделкой снимаются комплектующие для продажи, а остальная часть вагона режется в лом. Распределение тоннажа и вида лома показана на примере типовой транспортабельной 4-х осной крупногабаритной железнодорожной конструкции (Приложение Ю).

Таким образом, результатом данного исследования является разработанная автором методика аудита финансовой отчетности организаций, осуществляющих рециклинг металлосодержащих материальных ресурсов.

ГЛАВА 3 ОЦЕНКА ОБЕСПЕЧЕНИЯ ИНСТРУМЕНТАРИЕМ АУДИТА ОРГАНИЗАЦИЙ, ОСУЩЕСТВЛЯЮЩИХ РЕЦИКЛИНГ МЕТАЛЛОСОДЕРЖАЩИХ РЕСУРСОВ

3.1 Методика аудита обособленного учета операций по государственным оборонным заказам

Развитие аудита в Российской Федерации предполагает необходимость разработки методики аудита операций по выполнению государственного оборонного заказа.

Государственный контроль по государственным оборонным заказам (ГОЗ) требует от всех участников кооперации, существенных методологических, организационных, исполнительских и контролирующих изменений на предприятиях - исполнителях ГОЗ [167; 154; 123]. Они затрагивают все сферы и функциональные направления каждого подразделения производственного комплекса.

Руководству предприятий очень важно уделить должное внимание предварительной подготовке предприятий и его сотрудников к исполнению ГОЗ [190].

Это позволит управляющим органам и собственникам компаний избежать рисков административных, уголовных и трудовых нарушений.

При принятии экономического субъекта к аудиту, аудиторы должны протестировать и оценить риски деятельности аудируемого лица, включая риски исполнения государственных заказов.

Как отмечают в своем исследовании А.Е. Суглобов, Е.В. Щепоткина-Маринина [189], аудитор должен изучить нормативные документы, обеспечивающие организацию внутреннего контроля экономического субъекта. Это предполагает наличие локальных актов предприятия по вопросам обеспечения безопасности деятельности юридического лица по видам деятельности, которые

имеют повышенный риск исполнения или имеют важное народнохозяйственное значение.

Как показывают проведенные исследования, в Положение о системе внутреннего контроля необходимо включить дополнительные разделы, связанные с исполнением ГОЗ.

Например, всем промышленным предприятиям, имеющим намерения принять участие в исполнении государственных оборонных заказов, очень важно до заключения контракта:

- тщательно подготовить и обучить процедурам выполнения и правильности оформления первичных учетных документов при выполнении государственных оборонных заказов работников всех служб и подразделений;

- проработать бизнес-процессы по ГОЗ, визуализировать их;

- выпустить приказ/распоряжение о начале деятельности по ГОЗ, ознакомить с ним всех участников – исполнителей.

Аудиторы должны проверить исполнение обязательных требований законодательства РФ к участникам кооперации ГОЗ, а именно, насколько модернизированы и адаптированы локальные нормативные акты под бизнес-процесс аудируемого лица-исполнителя ГОЗ по следующим направлениям:

- наличие в учётной политике модуля, регламентирующего бухгалтерский и налоговый учёт операций в рамках исполнения контрактов ГОЗ, позволяющего обеспечивать обособленный учёт по каждому контракту для государственных нужд;

- наличие в Положении об оплате труда и премировании исполнителей ГОЗ раздела, позволяющего поддерживать мотивацию сотрудников, выполняющих работу над ГОЗ, по результатам работы и, тем самым, обеспечивающим его исполнение;

- наличие Положения о системе внутренних контролей ГОЗ, с целью обеспечения эффективного контроля за исполнением ГОЗ и недопущения возможных нарушений;

- наличие приказов о создании в структуре аудируемого лица контролирующего органа за исполнением ГОЗ;

- наличие приказов о назначении ответственных лиц за исполнением ГОЗ (включая ответственных лиц по подразделениям, материально-ответственных лиц;

- наличие модернизированной модели ценообразования в соответствии с требованиями законодательства, установленных Федеральным законом от 29.12.2012 № 275-ФЗ «О государственном оборонном заказе» [167] и иными подзаконными актами;

- наличие автоматизированного учёта ГОЗ и его соответствие требованиям раздельного учета ГОЗ [167; 164; 163; 159; 154; 123];

- наличие альбома первичной документации, специально адаптированного для ГОЗ [167; 164; 163; 159; 154; 123];

- наличие складских помещений (или выделение из имеющихся) для обособленного хранения сырья, материалов для ГОЗ, а также цеховые складов на производстве с назначением ответственных МОЛ;

- наличие юридически безопасной формы контрактов, позволяющую исполнителю ГОЗ установить легитимность контрагента;

- наличие индивидуальных технологических карт, в которых содержатся нормы затрат и трудоёмкости, для каждого вида продукции ГОЗ;

- наличие технической документации, подтверждающей готовность производственного оборудования к исполнению ГОЗ;

- наличие договоров с поставщиками энергоносителей и их законтрактованность на период исполнения ГОЗ

- наличие в кадровой службе и ОТИЗ разработанной, совместно с технологическими и производственными подразделениями, и утвержденной методики учета трудоемкости, позволяющей удовлетворять требованиям Федерального закона от 29.12.2012 № 275-ФЗ «О государственном оборонном заказе» [167];

- наличие документов, подтверждающих прохождение сотрудниками, занятыми в исполнении ГОЗ, медицинских осмотров (включая профилактические осмотры);

- наличие графиков отпусков сотрудников, тщательно спланированных и обеспечивающих сроки исполнения ГОЗ;

- наличие актуальных мобилизационных списков сотрудников с учетом исключения сотрудников, участвующих в исполнении ГОЗ;

- наличие в экономической службе предприятия планово-фактических показателей и расчетов, позволяющих руководству предприятия принимать грамотные управленческие решения, не противоречащими требованиям законодательства в области ГОЗ;

- наличие специальных счетов, позволяющих обеспечивать отдельное проведение платежей по каждому ГОЗ [190].

Аудиторам целесообразно предусмотреть в рабочих документах аудитора дополнительный запрос о функционировании аудируемого лица в случае, если на предприятии планируется к принятию или уже исполняется государственный оборонный заказ.

В частности, аудитор должен проконтролировать, есть ли в системе внутреннего контроля тест контроля, предусматривающий условие: только после полной подготовки всех подразделений и функциональных служб предприятия, обеспеченных автоматизацией и контролем за сквозным бизнес-процессом исполнения ГОЗ, руководству можно принимать решение о подписании контракта.

При отсутствии предварительной подготовительной работы на предприятии возникают риски нарушений - как существенных, так и несущественных, но приводящих предприятие к непредвиденной ситуации в виде мероприятий государственного контроля (обыски, допросы и т.д.).

Это может грозить компании изъятием предприятия в пользу государства, юридическими и административными рисками.

Между тем, данные действия могут повлечь негативные последствия в части обеспечения государства оборонной продукцией. Частные риски компаний отражаются на общем состоянии оборонного комплекса.

Понимая это, каждому руководителю предприятия необходимо ответственно отнестись к подготовке, обучению персонала, повысить исполнительскую дисциплину, усилить систему контроля, начиная от «входа» в ГОЗ до «выхода» из него.

В рамках аудита проверяется достоверность финансового результата по каждому государственному оборонному заказу. Аудиторами могут быть протестированы, в целях оценки рисков непрерывности деятельности аудируемого лица, следующие этапы:

– контрактование - от согласований до утверждения и подписания контракта;

– плановый расчет ценообразования и калькулирования каждого вида продукции согласно каждого контракта ГОЗ (по каждому идентификатору государственного контракта (далее - ИГК));

– передача заказов в ОМТС для закупа необходимого сырья и в производство - для исполнения с жестким контролем качества и сроков исполнения ГОЗ;

– открытие в банке специального расчетного счета для оплаты материалов, комплектующих, работ и услуг по ГОЗ;

– организация контроля за графиком и законностью платежей по ГОЗ;

– обеспечение достоверной первичной документацией на всех стадиях прохождения заказа ГОЗ в рамках раздельного учета и идентификации первичных учетных документов по каждому государственному контракту;

– обеспечение складского раздельного учета товарно-материальных ценностей по видам:

– приобретение товарно-материальных ценностей с оплатой с отдельного банковского счета - только обособленный (раздельный) складской учет и хранение товарно-материальных ценностей;

– приобретение ТМЦ с оплатой с расчетного счета (до 3 млн. рублей) или до даты заключения государственного оборонного заказа, которые предусмотрены в нормативных локальных актах по раздельному учету при исполнении ГОЗ в двух вариантах:

1) обособленный (раздельный) складской учет и хранение товарно-материальных ценностей по каждому контракту ГОЗ;

2) представление сведений в единую информационную систему полного пакета документов и информацию о приобретении всех материальных ценностей с начала действия контрактов на закупку материальных ценностей;

– готовая продукция, полуфабрикаты собственного производства-обособленный (раздельный) складской учет и хранение товарно-материальных ценностей;

– контроль трудоемкости исполнения заказов ГОЗ, обособленный и своевременный учет трудозатрат и фонда оплаты труда по каждому ГОЗ;

– юридический контроль контракта в случае возникновения изменений условий контракта, мониторинг законодательных и нормативных документов, формирование системы своевременного реагирования на возможные риски срыва или неисполнения государственных оборонных заказов;

– контроль за закупочными ценами в условиях волатильности, быстрое реагирование коммерческих служб на изменения условий рынков, в том числе поиск аналогов, импортозамещение и т.д.;

– контроль за трудовыми ресурсами (избегать массовых увольнений и простоев, следить за графиками работы и сменности рабочих, обеспечивать квалификационный уровень рабочих и служащих, соответствующих требованиям технологического процесса в рамках государственного оборонного заказа);

– постоянный мониторинг и контроль энергетических ресурсов, разработка и проведение комплекса мероприятий по исключению аварий и простоев;

– контроль транспортно-логистической своевременной отгрузки и приемки готовой продукции, в том числе, с государственной приемкой выпущенной продукции;

– контроль за сроками погашения дебиторской и кредиторской задолженностью, контроль за процессом заключения договоров и контрактов с предприятиями и организациями из дружественных стран и с добросовестными поставщиками, своевременное обеспечение денежными ресурсами;

– прогнозирование, мониторинг, анализ и оценка возможного банкротства предприятия и исключения юридического лица из реестра ЕГРЮЛ, в случае срыва исполнения государственного оборонного заказа;

– контроль за достоверностью результатов деятельности по каждому контракту ГОЗ, мониторинг правильности открытия и заполнения Отчета об исполнении государственного контракта;

– контроль за запросами государственных и правоохранительных органов по вопросам исполнения ГОЗ, организация и система обеспечения информацией проверяющих органов при проведении камеральных и выездных проверок.

Аудиторы должны оценить все риски, связанные с бизнес-процессами аудируемого лица.

Все, перечисленные выше, сведения аудиторы отражают в рабочих документах по аудиторским процедурам проверки контрактов ГОЗ, которые включают в себя запросы на этапе планирования, процедуры оценки рисков и возможности осуществления аудиторских процедур в отношении аудируемого лица (например, необходимость или отсутствие необходимости допуска к секретным сведениям) (Рисунок 3.1).

Установлено, что к наиболее высокому уровню аудиторского риска, при проведении аудита учета операций в рамках ГОЗ по каждому отдельному контракту государственного оборонного заказа является следующее. Все

участники цепочки кооперации обязаны осуществлять ведение раздельного бухгалтерского учета финансовых результатов деятельности по каждому контракту.

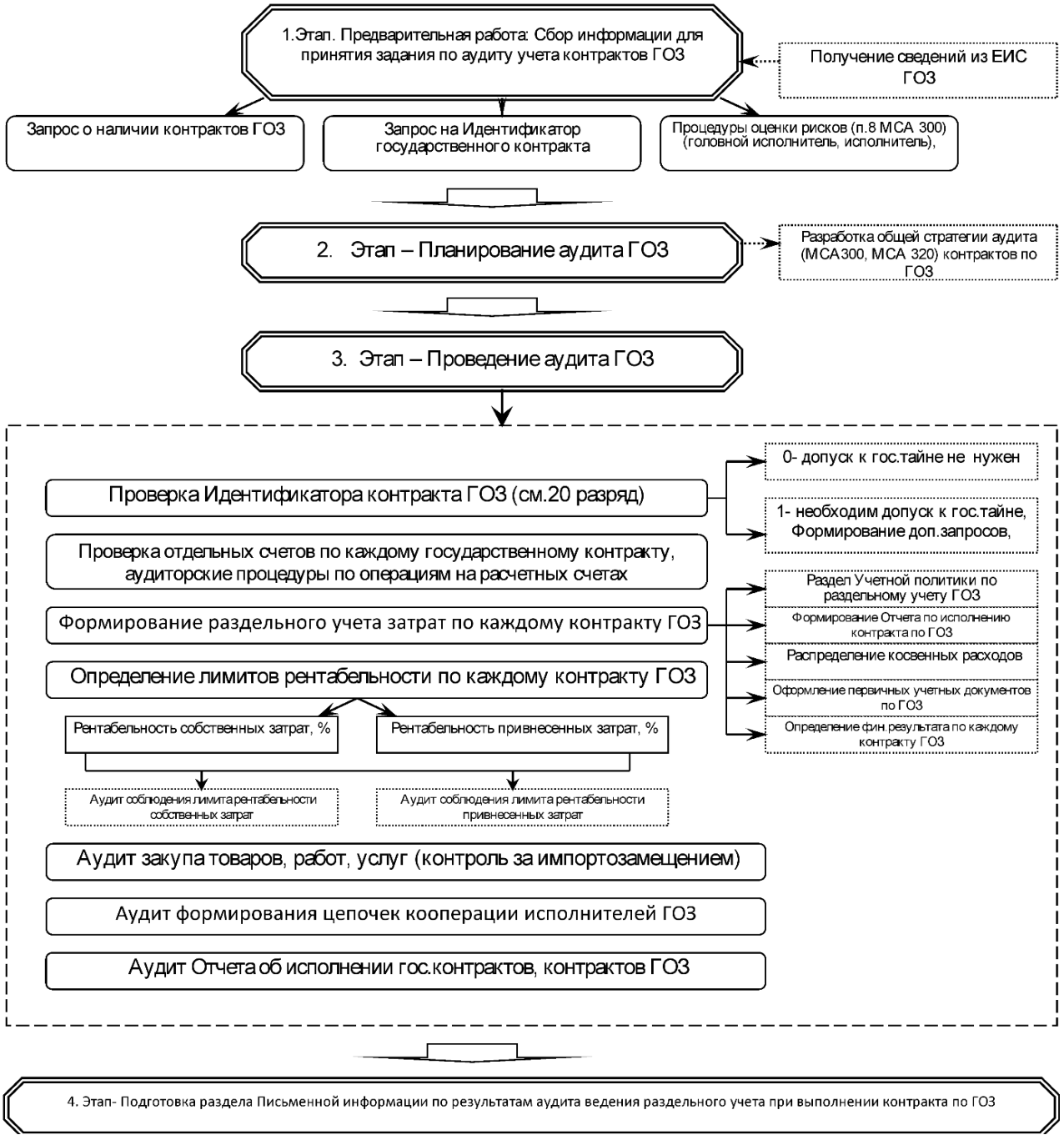

Рисунок 3.1 – Этапы аудита исполнения государственных контрактов, в том числе контрактов ГОЗ

Источник: разработано автором

В настоящее время, учитывая сложную геополитическую обстановку, при предварительном анализе для оценки рисков, связанных с аудитом бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта, аудиторским организациям рекомендуется на официальных сайтах Правительства РФ получить информацию о наличии или отсутствии договоров, заключенных в рамках Государственного оборонного заказа для выполнения государственных контрактов.

Аудитор должен оценить возможность выполнения задания по аудиту, учитывая возможность наличия государственной тайны при исполнении указанных договоров.

Аудитор, в случае принятия задания по аудиту, с целью проверки исполнителей в цепочке кооперации в рамках выполнения государственного оборонного заказа должен проанализировать текст договоров, которые были заключены головным исполнителем с соисполнителями. В этих договорах обязательно должно быть указано, что они заключены в рамках ГОЗ для выполнения определенного государственного контракта, с указанием идентификатора этого контракта.

Аудитор проверяет наличие учетной политики, в которой раздельный учет, в частности, должен предполагать:

– проверку соблюдения ограничения плановой рентабельности в соответствии с распоряжениями Правительства Российской Федерации относительно собственных затрат и добавленных расходов.

– идентификацию расходов исполнителя ГОЗ с целью определения плановой рентабельности;

– аудит мер внутреннего контроля, а именно проверка добросовестности контрагентов в рамках контракта, законности и правильности формирования цен на поставляемые товары, работы и услуги, наличие отдельных расчетных счетов, раздельный учет расходов и затрат, наличие отчетов об исполнении контрактов ГОЗ;

– выбор метода учета себестоимости продукции (работ, услуг) (позаказный, попередельный, поиздельный, нормативный) и порядок формирования

себестоимости на основе технологических карт, конструкторской документации с учетом выполнения условий государственного контракта;

– порядок отражения в учете начала и окончания работ по контракту, наличие соответствующих приказов руководителя экономического субъекта;

– базу распределения для распределяемых расходов, а именно наличие утвержденных форм справок (аналитических ведомостей) по расчетам и распределению расходов для каждого отдельного контракта с указанием идентификатора контракта;

– перечень первичных учетных документов с указанием идентификатора контракта по ГОЗ (приложение к учетной политике);

– рабочий план счетов предприятия с отдельным разделом по учету операций, связанных с выполнением государственным контрактов;

– график документооборота, в том числе, по государственным контрактам (приложение к учетной политике);

– условия соблюдения исполнителем по ГОЗ требований правил раздельного учета, посредством оперативного отражения необходимой информации в Отчете об исполнении контрактов.

В рамках аудита контрактов ГОЗ были разработаны и внедрены в деятельность работы аудиторских фирм (n=5) рабочие документы аудитора, формирующие методику аудита операций по государственным оборонным заказам, позволяющие осуществить:

– анализ учетной политики ведения раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности при производстве продукции организацией в рамках государственных оборонных заказов (авторская разработка) (Приложение Я);

– контроль за ведением учета Специальных счетов (авторская разработка) (Приложение 1);

– контроль за ведением Регистров раздельного учета и первичных учетных документов, формированием себестоимости (авторская разработка) (Приложение 2).

Аудиторы могут использовать типовые экономико-математические модели для контроля за привлечением в цепочку кооперации по ГОЗ тех предприятий, которые могут быть привлечены для исполнения заданий по государственному контракту.

В настоящее время, главной целью при выборе поставщика в цепочке кооперации по ГОЗ ставится цель: выполнить государственный заказ любой ценой, но, при этом, должен быть обеспечен уровень качества заказа.

В перечень переменных для оценки возможности привлечения предприятий в схему выполнения заказов по ГОЗ, включают не только требования по контролю за себестоимостью, прибылью и уровнем, контролируемой государством, рентабельности, но и благонадежность предприятия-изготовителя с точки зрения контроля со стороны фискальных органов, в том числе, Росфинмониторинга.

Например, математическая модель, как инструмент оценки уровня качества выполнения государственного контракта, с учетом минимизации затрат, может иметь Формулы 1 – 2:

$$F_1(P) = \sum_{j=l}^{n} \sum_{i=l}^{m} K_i P_{ij} \rightarrow max, \quad (1)$$

где:

(P) – совокупность всех переменных P_{ij};

K_i – коэффициент уровня качества исполнения Контракта предприятием-исполнителем контракта ГОЗ участником цепочки кооперации *i*;

P_{ij} – переменная, отражающая *j*-й вид продукции (работ, услуг), поставки осуществляемые *i*-м предприятием;

i – номер (название, ИНН) предприятия - поставщика продукции (работ, услуг) (*i* = 1, 2, … *m*);

j – номер (наименование) виды продукции (работ, услуг) (*j* = 1, 2, … *n*)

$$F_3(P) = \sum_{j=l}^{n} \sum_{i=l}^{m} Z_{ij} P_{ij} \rightarrow min, \quad (2)$$

где:

Z_{ij} – затраты предприятия на выполнение условий государственного контракта *i*, на выполнение видов продукции (работ, услуг) *j*.

Данные для переменной *P* и *Z*, выбираются согласно тем критериям, которые имеют наиболее важное значение при выполнении государственного контракта.

Коэффициент качества исполнения государственного заказа *K* берется на основе данных, полученных от предприятия/поставщика. Например, предприятие производит прокатную сталь, и в данном случае, коэффициентом качества будет являться величина, обратно пропорциональная коэффициенту брака на производстве. Получить подобный вид данных можно у инженеров-технологов, отвечающих за эффективную работу предприятия.

Выбор эталонных значений для функций и коэффициентов должен основываться на целях и задачах, которые поставлены государственным заказчиком перед предприятием-исполнителем государственного заказа.

В модель целесообразно ввести показатели-ограничители, например, константы для показателя рентабельности (например, 1% рентабельности для предприятий, не осуществляющих производственную функцию, но включенные в цепочку кооперации (торговые дома, Интернет-площадки, и т.д.), их наценка не может превышать 1% от цены закупа товаров для целей ГОЗ). Для производственных предприятий – 25% плановой рентабельности, но не менее 10% плановых собственных расходов хозяйственных обществ (Постановление Правительства от 02.12.2017 года № 1465 [120]).

Аудитору надлежит обратить внимание аудируемого лица на дополнительный запрос документов от предприятий-поставщиков и необходимость регулирования цены покупки в сторону уменьшения с целью выполнения требований законодательства РФ по корректировке закупочных цен для выполнения контрактов ГОЗ.

Применение экономико-математических моделей также предполагает, что полученные значения, должны постоянно контролироваться для целей корректировки, за счет оптимизации различных звеньев цепочки заказчик-поставщик.

Аудиторы могут использовать типовые экономико-математические модели для контроля за привлечением в цепочку кооперации по ГОЗ тех предприятий, которые могут быть привлечены для исполнения заданий по государственному контракту

Отдельное внимание должно быть уделено проверке правильности осуществления закупок материально-производственных запасов за рубежом. Аудитор должен проверить перечень стран, с которыми разрешены операции по приобретению товарно-материальных ценностей, законность совершения операций по импортозамещению. Проведение аудита в такой последовательности позволит снизить уровень риска аудиторских процедур при проверке законности операций по бухгалтерскому учету по отдельным контрактам исполнения ГОЗ.

Нарушение выполнения требований о ведении раздельного учета затрат создает условия для включения необоснованных затрат в цену ГОЗ.

Важнейшим аспектом проверки является правильность и своевременность составления и представления Отчета об исполнении государственных контрактов поскольку, как показывают проведенные исследования, наибольший удельный вес нарушений законодательства РФ в сфере ГОЗ занимают именно нарушения, связанные с Отчетом об исполнении государственных оборонных заказов (Отчет ГОЗ/ РКМ), который должен начинать заполняться с даты заключения контракта.

С целью проверки достоверности составления Отчета об исполнении государственного контракта, составлена авторская блок-схема, с указанием основных аудиторских процедур дополнительного контроля (Рисунок 3.2).

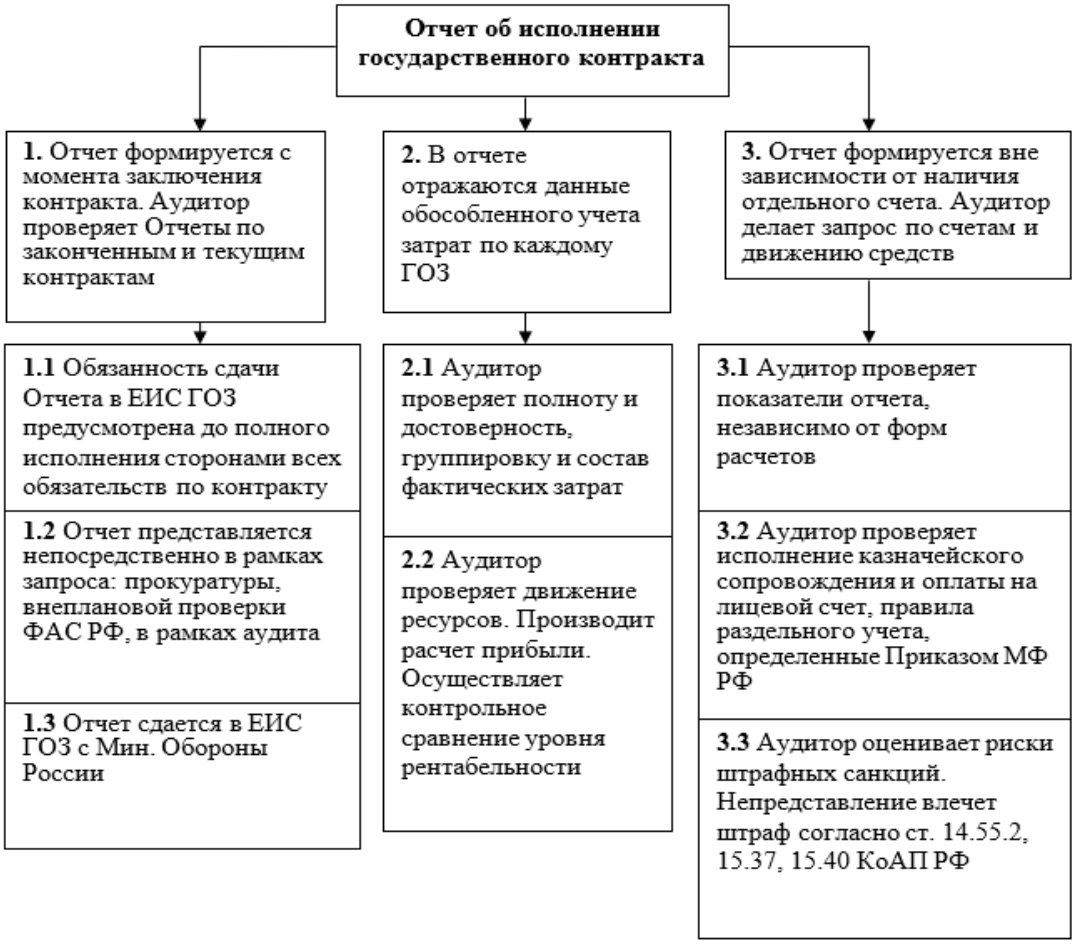

Рисунок 3.2 – Блок-схема основных аудиторских процедур составления Отчета об исполнении госконтракта (ГОЗ)

Источник: разработано автором

Таким образом, детально рассмотрев проблематику аудита предприятий-исполнителей ГОЗ, можно сделать вывод, что проведение аудита с соблюдением вышеизложенного алгоритма обеспечит получение всей необходимой информации о достоверности ведения раздельного учета затрат в рамках исполнения ГОЗ, позволит минимизировать риски штрафных санкций, повысит качество аудиторских процедур проверки выполнения контрактов государственных оборонных заказов.

Логически оправданным направлением будущих исследований видится разработка и внедрение инструментария аудита государственных контрактов в рамках исполнения ГОЗ с учетом специфики отрасли предприятия-исполнителя ГОЗ.

3.2 Методика аудита комбинированной отчетности объединенных групп предприятий, осуществляющих переработку металлосодержащих ресурсов

При масштабировании бизнеса инвесторы, как правило, прежде всего, обращают внимание на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые характеризуют эффективность деятельности.

Для инвесторов универсальными, в отношении любого объекта инвестирования капитала, показателями являются размер полученной выручки, величина чистой прибыли и сумма активов.

Ожидания инвесторов актуализируют вопросы достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйствующего субъекта на прединвестиционной стадии, поскольку напрямую зависят от её уровня.

Качество учёта определяет достоверность бухгалтерской отчётности, на основе которой не только отечественные заинтересованные пользователи этой отчетности, но и интересанты, осуществляющие свою предпринимательскую деятельность на международном уровне, принимают экономические решения. Именно показатели бухгалтерской отчетности и их динамика за ряд лет позволяют потенциальному инвестору определить целесообразность осуществления инвестиций, уровень риска потери вложенных финансовых ресурсов и определить предполагаемый уровень доходности от вложенных инвестиций [194].

Бухгалтерская (финансовая) отчетность хозяйствующего субъекта является визитной карточкой, позволяющей определить его инвестиционный потенциал, инвестиционную привлекательность и репутацию во внешней среде. Именно бухгалтерская отчетность является главным общедоступным и общепризнанным источником информации при взаимодействии инвесторов, бизнес-структур, власти и общества.

В настоящих сложных геополитических условиях, возникла необходимость реструктуризации крупного бизнеса, связанная с тем, что внешние политические условия и санкционная политика, потребовали изменений в обозначении конечных

бенефициаров корпораций и холдингов. Изменения в организационных структурах крупных холдингов и корпораций связаны, прежде всего, с делением бизнеса на отдельные экономические субъекты, юридически не связанных между собой, что влечет за собой необходимость определения стоимости совокупных активов и определения результатов деятельности групп компаний, также юридически не связанных между собой, но, которые находятся под единым контролем или выполняют совместную важную народнохозяйственную задачу (например, государственный контракт, в том числе, государственный оборонный заказ) или инвестиционный проект.

Решения государственных органов РФ [101; 174] о возможности российских предприятий не раскрывать полностью информацию, которая может оказать ухудшающее воздействие на деятельность экономических субъектов, по мнению авторов [17; 25; 191], позволяют снизить уровень риска деятельности экономических субъектов. В связи с этим, российские предприятия и организации имеют право раскрывать информацию в финансовой отчетности в ограниченном виде.

Например, для кредитных организаций, ЦБ РФ разрешил не раскрывать информацию, которая подвержена санкционным мерам (например, раскрытие информации о конечных бенефициарах, реструктуризационной политике, о руководителях и прочих должностных лицах кредитных организаций и т.д.). Ожидается, что раскрытие в финансовой отчетности информации будет связано с процессами агрегирования и минимизацией или полным отказом от раскрытия информации, связанной с чувствительностью к возможным санкциям [45; 174; 192].

Как показывают проведенные исследования, меры по минимизации последствий санкционной политики не позволяют полностью защитить бизнес и владельцев бизнеса от санкций. Тенденции в раскрытии информации, которые связаны с информатизацией, не защищают конечных бенефициаров от возможности получения данных, которые могут повредить экономической безопасности экономических субъектов и физических лиц [192].

В этой связи особое значение приобретает процедура реструктуризации бизнеса, или объединение юридически не связанных между собой средних и малых предприятий (например, в консорциумы), для совместного ведения бизнеса или выполнения государственных контрактов.

Возникает проблема оценки совокупных активов и результатов деятельности групп компаний, юридически не связанных между собой.

Следовательно, наибольшую популярность приобретает вид отчетности: «комбинированная финансовая отчетность», которую исследователи [12; 55; 68; 69; 69; 94; 108; 166; 203] трактуют как разновидность консолидированной отчетности.

Важность объединения хозяйствующих субъектов, в группы предприятий, осуществляющих рециклинг и переработку металлосодержащих материальных ресурсов, усиливается в связи со сложной геополитической обстановкой и необходимостью выполнения государственных контрактов по поставке сырья для металлургической промышленности. С целью определения результатов деятельности, финансовая отчетность может быть сформирована и проаудирована на основе построения информационных систем (А6. МСА 600) [86] по географическим или функциональным признакам, т.е. состав финансовой отчетности может соответствовать (или не соответствовать) организационной структуре группы.

В соответствии с МСА 600, «процесс консолидации» соответствует процедурам подготовки финансовой отчетности группы в более широком смысле, чем дефиниции «консолидация» или «консолидированная финансовая отчетность» в общепринятой терминологии (п. 27 МСА 600) [86].

Федеральное законодательство о государственном оборонном заказе дает определение кооперации головного исполнителя, которое предусматривает, что «кооперация головного исполнителя – это совокупность взаимодействующих лиц, участвующих в поставках по гособоронзаказу в рамках сопровождаемых сделок (госконтракт и все договоры, заключенные в целях его исполнения между участниками кооперации» (ст.3 Федеральный закон от 29.12.2012 № 275-ФЗ «О государственном оборонном заказе») [167].

Анализ формулировок федерального законодательства, позволяет сделать вывод об отсутствии четкого разъяснения о количестве звеньев – исполнителей субподрядной цепи, которые включаются в кооперацию, принимая за основу, что в кооперацию входят головной исполнитель, заключающий госконтракт с госзаказчиком, исполнители, заключающие договор с головным исполнителем, и исполнители, заключающие договоры с исполнителями, можно сделать вывод, что кооперация ограничивается тремя звеньями. Сложность для контроля за деятельностью предприятий, осуществляющих рециклинг и переработку металлосодержащих материальных ресурсов заключается в том, что головной исполнитель ГОЗ обязан заключить договоры с организациями - ломозаготовителями, которые являются, преимущественно, субъектами малого предпринимательства, имеют большой разброс в регионах и не могут дать прогноз о составе вторичного сырья. Головной исполнитель обязан заключать договоры с исполнителями, количество которых может достигать более тысячи юридических лиц. При заключении контрактов на выполнение государственных оборонных заказов по переработке вторичных металлосодержащих ресурсов, с целью контроля уровня рентабельности и контроля за деятельностью исполнителей участников кооперации, в работе обосновано введение дополнительного вида контроля - составление комбинированной финансовой отчетности.

Необходимо различать комбинированную отчетность и определять основные отличия от консолидированной отчетности:

1. Комбинированная финансовая отчетность представляет собой систему показателей, характеризующих объективное финансовое состояние и фактические результаты хозяйственной деятельности на определённую дату и за конкретный период времени прямо не связанных между собой хозяйствующих субъектов, но контролируемых одним или несколькими собственниками.

2. Фундаментом комбинированной отчетности является бухгалтерская отчетность каждого самостоятельного участника, составленная по МСФО, объединяемая в формат одного предприятия.

Методика составления комбинированной отчётности не предусмотрена и не регулируется МСФО. Комбинированная отчетность может быть составлена как по МСФО, так и на базе других концепций и принципов составления финансовой отчетности. Регламент комбинированной отчетности предусмотрен только в стандарте МСФО «IFRS for SME's» [203]. В случае, если при составлении комбинированной финансовой отчетности будет принят за основу вариант составления консолидированной отчетности, то применяют стандарты МСФО (IAS, IFRS).

3. Акции хозяйственных обществ, включенных в периметр формирования комбинированной отчетности, не должны быть публичными и торговаться на биржах. Данный пункт является основополагающим для допущения, что хозяйственное общество может быть частью периметра комбинированной отчетности. Также, указанное требование является главным отличием от консолидированной отчетности.

4. В отличие от консолидированной финансовой отчетности, в комбинированной финансовой отчетности может быть отражен Уставный капитал как сумма сальдо по счету «Уставный капитал» всех предприятий, включенных в периметр отчетности [49].

5. Комбинированная отчетность может быть составлена для получения информации по результатам деятельности, связанной с выполнением отдельного инвестиционного контракта, государственного контракта (в том числе, ГОЗ), совместной деятельности по использованию активов. В пункте 9.10 стандарта «МСФО для предприятий малого и среднего бизнеса» («The IFRS for SMEs Accounting Standard») [203], отмечается, что отчетность может быть создана для предприятия специального назначения (ПСН): «Предприятие может быть создано для осуществления конкретной цели (например, предоставление аренды, осуществление исследования и разработки или секьюритизации финансовых активов). Подобное ПСН может быть учреждено в виде корпорации, компании, осуществляющей доверительные операции, партнерства или в виде не образующей корпорации предприятие» [203].

6. Комбинированная финансовая отчетность является отчетностью, составленной по специальным правилам, и носит характер отчетности специального назначения.

Объяснение термина «Комбинированная финансовая отчетность» представлено в стандарте «МСФО для предприятий малого и среднего бизнеса» [203], как объединенный комплект финансовой отчетности двух или более экономических субъектов, которые контролируется одним инвестором или группой инвесторов. (п. 9.28), но, тем не менее, в «МСФО для предприятий малого и среднего бизнеса» даются допуски и отклонения от указанного определения комбинированной отчетности. Например, не требуется подтверждение системы контроля за деятельностью экономических субъектов.

Главным требованием к Комбинированной финансовой отчетности является то, что акции предприятий, которые будут включены в периметр, не должны быть публичными, т.е. не должны торговаться на бирже.

По утверждению автора [193], в экономической литературе разных стран [109;205], комбинированную финансовую отчетность также описывают как групповую отчётность любых произвольно сгруппированных компаний

В Приложении 3 представлены различные трактовки дефиниции «Комбинированная финансовая отчетность».

Назначение комбинированной отчетности заключается в том, чтобы посредством элиминирования показателей продемонстрировать интересантам отчетности настоящие или будущие результаты совместной деятельности самостоятельных юридических лиц. Периметр комбинации может быть произвольным и подвижным, что позволяет применять методику для учета деятельности консорциумов, хартий, а также кооперации по государственным контрактам.

Анализ источников [48; 49; 59; 60; 71; 73; 109; 108; 200; 212] позволил автору сделать вывод, что Комбинированная финансовая отчетность - это единая финансовая отчетность специального назначения, объединяющая финансовую отчетность хозяйственных субъектов (в том числе, юридически не связанных

между собой предприятий), включенных в периметр отчетности для определения совокупной стоимости активов и финансовых результатов для удовлетворения потребностей в финансовой информации конкретных пользователей или для иных специфичных целей управления.

Предметом обсуждения, в настоящее время, становятся проблемы проведения аудита Комбинированной финансовой отчетности.

Принимая за основу МСА 600 [86], МСА 800 [88], аудит Комбинированной финансовой отчетности – это независимая проверка отчетности специального назначения, составленной на основании концепции достоверного представления или концепции соответствия, с целью удовлетворения в финансовой информации ограниченного круга лиц.

Аудит комбинированной отчетности подвижной группы компаний является достаточно сложным, объёмным и трудоёмким процессом, как с методологической, так и с технической точек зрения. Аудитор обязан провести дополнительно ряд процедур:

- определить периметр организаций на конкретную дату, отчетность которых будет комбинироваться. Если периметр консолидированной отчетности юридически ограничен, то периметр комбинированной отчетности установить довольно сложно из-за его неопределенности;

- установить степень внутригруппового контроля, влияния или отсутствие таковых;

- выявить внутригрупповые транзакции и внутригрупповые показатели, и доли нераспределённой прибыли, которые в процессе комбинирования отчетности элиминируются;

- установить, насколько унифицирована учетная политика внутри группы и подтвердить, как корректируются показатели отчетности в случае применения участниками комбинированной группы различных методических подходов.

Независимо от степени обобщения информации, в финансовой отчетности, от единичной до комбинированной, при ее формировании должны соблюдаться

принципы, нормативно закрепленные для ведения бухгалтерского учета и, как следствие, ее достоверность может быть подтверждена независимым аудитором.

Важным вопросом при принятии к аудиту клиента, в этом случае, становится дилемма определения периметра отчетности. Данный пункт становится очень актуальным в условиях российских условий функционирования экономики.

Первый этап предварительной стадии аудита, в этом случае, должен быть направлен на определение и подтверждение контроля над организациями в периметре.

На стадии принятия клиента к аудиту и в процессе проведения аудиторских процедур, аудитор обязан проверить перечень компаний, отчетные данные которых включаются в Комбинированную финансовую отчетность специального назначения, с точки зрения, какие предприятия включены в периметр. Аудитор должен сделать запрос, проанализировать ответ клиента, провести интервью, и протестировать ответ клиента с помощью изучения сайтов, учредительных документов, договоров и прочих видов документов (например, изучение связанных сторон), которые могут подтвердить контроль отдельных физических лиц или группы лиц за предприятиями, указанными в периметре комбинированной финансовой отчетности.

На предварительной стадии аудита, при которой анализируются возможные риски деятельности и окружающая среда экономических субъектов, «отчетность которых включена в периметр отчетности, аудитор проверяет обоснованность включения (или не включения) в состав комбинированной отчетности, бухгалтерских отчетов отдельных экономических субъектов, которые могут соответствовать выполнению задачи, поставленной при составлении комбинированной финансовой отчетности».

Аудитор осуществляет группировку компаний для целей аудита, по следующим группам для выборки: предприятия, находящиеся под контролем, совместным контролем или существенным влиянием отчитывающейся компании.

В рамках предварительной стадии аудита (МСА 315) [81] аудитор, при изучении внешних и внутренних факторов влияния на организации и предприятия

рыночных, отраслевых, региональных, законодательных и прочих факторов, должен провести оценку концепцию подготовки финансовой отчетности (пункты А24 - А29 МСА 315 [81]).

Следовательно, следующим этапом, вторым, в процессе предварительной стадии аудита должен быть процесс определения цели составления отчетности. В экономической литературе [60; 69; 107] отмечается, что необходимо различать цель составления отчетности и процедуры составления отчетности.

Например, для определения будущих позиций периметра предприятий, в случае, если произойдет определенная транзакция (например, слияние или объединение, выполнение инвестиционного проекта и т.д.), должна быть составлена проформа [60; 69; 107], т.е. форма, которая может показать гипотетическую информацию о компаниях, которые включены в периметр отчетности.

Следовательно, проформа, коренным образом, отличается от комбинированной финансовой отчетности тем, что комбинированная финансовая отчетность включает информацию о фактически осуществленных операциях экономических субъектов, которые включены в периметр.

При этом экономические субъекты, которые включены в периметр, не могут быть признаны группой для целей МСФО (IFRS) 10, но могут находиться под общим контролем отдельного инвестора или группы инвесторов [60; 94; 203]. Следовательно, комбинированная финансовая отчетность – это сводная отчетность экономических субъектов, в которой не прослеживается четко выраженная структура, оформленная юридически, а, следовательно, сама отчетность не обладает прозрачностью.

Третий этап аудита при принятии задания, должен включать тщательный анализ состава юридических лиц, которые включены в периметр отчетности, с точки зрения оценки непрерывности деятельности всех юридических лиц, стоимости активов и капитала каждой организации.

Данное требование связано с тем, что в аудиторской практике часто встречаются ситуации, при которых, в периметр включают только те компании,

которые имеют только очень хорошие финансовые показатели, что оказывает существенное «положительное» влияние на показатели комбинированной финансовой отчетности.

Как показывают проведенные исследования, это является самым трудоемким процессом на стадии принятия клиента к аудиту. Предварительный список предприятий периметра комбинированной финансовой отчетности необходимо проверить:

а) на непрерывность деятельности каждого экономического субъекта;

б) на достоверность сведений по каждому экономическому субъекту периметра;

в) на возможность сокрытия и выявление предприятий и организаций, которые могли и должны были быть включены в периметр, но не были введены в периметр. В этом случае, требуется составить запрос и провести интервью с ответственными лицами о причинах невключения предприятий в периметр. Данный вопрос очень важен с точки зрения подтверждения достоверности комбинированной финансовой отчетности. Аудитор должен поставить лиц, ответственных за надзор за составлением отчетности, что в аудиторское заключение может быть включен раздел: «Важная информация» и/или аудиторское заключение может быть модифицированным;

г) запросить и проверить Учетные политики предприятий, которые должны быть тождественны у всех экономических субъектов периметра, для учета идентичных хозяйственных операций и аналогичных событий и фактов хозяйственной деятельности экономических субъектов. Удостовериться, что экономическими субъектами применяются единые положения учетной политики. В случае, если учетные политики отличаются, аудитор запрашивает бухгалтерские справки, подтверждающие корректировочные записи для подтверждения единых принципов и положений учетной политики.

По завершении предварительной стадии принятия клиента к аудиту комбинированной финансовой отчетности, аудитору следует составить стратегию проведения аудита в соответствии с МСА 800 [88], как к отчетности, которая

составлена по специальным правилам и предназначена для ограниченного круга пользователей финансовой информации, при этом, которая должна учитывать требования МСА 200 [76].

В ходе выполнения аудиторских процедур, в соответствии с разработанной стратегией аудита, аудиторская группа контролирует раскрытие в пояснениях к комбинированной финансовой отчетности обязательных пунктов, связанных с составлением комбинированной финансовой отчетности.

В частности, в пояснениях должна быть раскрыта информация о составлении комбинированной финансовой отчетности, как единого комплекта финансовой отчетности предприятий, контролируемых одним инвестором или группой инвесторов, или связанных лиц, или лиц, участвующих в одном инвестиционном проекте и т.д.

Аудитор проверяет, есть ли ссылка в пояснениях к отчетности на п.п.9.28-9.30 IFRS for SMEs (МСФО для МСП) [203].

В результате проведения аудиторских процедур должны быть установлены и подтверждены следующие пять требований. Во-первых, должно быть подтверждено, что для учета тождественных операций использованы аналогичные и единые положения учетной политики.

Во-вторых, что результаты от внутригрупповых операций исключены, в том числе, что финансовые результаты от операций предприятий периметра исключены; что активы (основные средства, капитальные вложения, нематериальные активы, НИОКР, запасы, финансовые вложения и т.д., которые были созданы и учтены по результатам обработки внутригрупповых операций предприятий периметра) исключены. Также, должны быть исключены остатки от операций предприятий периметра внутри группы.

В-третьих, аудитор контролирует соблюдение принципа одной даты отчетности. Принцип единой даты составления отчетности позволяет обеспечить сопоставимость информации. Если даты, по какой-то причине, не совпадают, то необходимо провести комплекс работ по корректировке отчетности на единую отчетную дату.

Как отмечалось ранее, аудитор проверяет наличие у всех предприятий, включенных в комбинированную отчетность, долговых или долевых инструментов, не обращающихся на фондовом рынке национальных и зарубежных бирж, внебиржевых рынках, включая местные и региональные, и не предполагаемые к выпуску в обращение как финансовых инструментов [203]. Данное обстоятельство надлежит отразить в пояснениях к комбинированной финансовой отчетности.

Аудитор проверяет раскрытие в пояснениях информации, на предмет того, что предприятия, включенные в периметр комбинированной финансовой отчетности, должны представлять свою финансовую отчетность только конкретной группе пользователей (локализованной группе лиц), для которых подготовлена комбинированная финансовая отчетность [108; 192].

В примечаниях к комбинированной финансовой отчетности целесообразно указать, что экономические субъекты, которые включены в периметр комбинированной отчетности подготавливают и выпускают финансовую отчетность общего назначения для внешних пользователей информации.

Обязательным условием раскрытия информации в пояснениях является раскрытие информации, что данная отчетность относится к финансовой отчетности, составленной по специальным правилам, т.е. соответствии с концепцией специального назначения.

Аудитор проводит аудиторские процедуры, которые могут подтвердить выбор концепции подготовки финансовой отчетности. Это может быть концепция соответствия или концепция достоверного представления МСА 200 [76]. Данный пункт должен быть обязательно обоснован в примечаниях к комбинированной отчетности.

Аудитору надлежит включить в аудиторское заключение пункт, обращающий внимание на важную информацию, только если отчетность составлена с применением концепции достоверного представления. В соответствии с МСА 200 [76], дефиниция «концепция достоверного представления» означает, что отчетность, составленная по концепции достоверного представления, может

включать сведения более широкого характера, отступлений от процедур и норм, прописанных во внутренних нормативных документах и стандартах.

Как показывают исследования, наиболее приемлемой для внешних пользователей является составление отчетности на основе концепции соответствия, что предполагает строгое соблюдение правил и стандартов при подготовке комплекта финансовой отчетности.

В аудиторском заключении, как и в пояснениях к комбинированной финансовой отчетности, в обязательном порядке, должно быть информирование пользователей об ограничениях в отношении распространения и использования отчетности, составленной по специальным правилам.

Отчетность, составленная по специальным правилам, должна быть протестирована аудитором на соответствие требованию: «лица, ответственные за надзор за достоверностью составления комбинированной финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку комбинированной финансовой отчетности» [76; 88; 203].

В пояснениях к отчетности целесообразно раскрыть основные пункты методики формирования финансовой отчетности, составленной по специальным правилам. Важно отметить, что данное требование к отчетности не прописано в МСА 800 [88] и МСА 200 [76], тем не менее, повышает степень доверия пользователей к информации, изложенной в примечаниях к отчетности и самой отчетности.

По завершении аудиторских процедур в отношении комбинированной финансовой отчетности, аудитор должен подготовить проект Аудиторского заключения.

Аудитор проводит специальные процедуры, позволяющие аудитору получить доказательства, что лицами, ответственными за составление отчетности, приняты все меры, для подтверждения применимости концепции, указанной в примечаниях к финансовой отчетности, составленной по специальным правилам. Для выполнения этой задачи, аудитор изучает потребности предполагаемых

внешних и внутренних пользователей в финансовой информации, которую надлежит представить в комплекте отчетности.

Отражение в пояснениях к отчетности сведений о применении тождественных положений учетной политики для аналогичных хозяйственных операций (имеющих характерные признаки для осуществления деятельности экономических субъектов, включенных в периметр) (МСФО (IFRS) 10 п. 19) [94] и основных положений единой учетной политики [203], является обязательным требованием.

Аудитор изучает, какие стандарты и документы являются методологическим обоснованием для формирования периметра отчетности. Например, методологическим обеспечением для формирования комбинированной финансовой отчетности могут выступать: IFRS 10 [94]; IAS 28 [93]; IFRS 27 [97]; IFRS 3 [95] и т.д.

Аудитор изучает вопрос включения предприятий и организаций в периметр отчетности. Например, при составлении комбинированной финансовой отчетности специального назначения – это имеется ли контроль у инвестора МСФО (IFRS) 10 (раздел «Контроль») [94].

При составлении комбинированной финансовой отчетности, в отличие от консолидированной финансовой отчетности, организационной особенностью предприятий, входящих в состав комбинированной отчетности, является то, что юридическое право принимать решения («право голоса») не является превалирующим условием при определении того, кто контролирует их деятельность.

Аудитор надлежит проверить на соответствие пункт (B17) МСФО(IFRS) 10: «в случае, если право голоса владельца распространяется только на административные вопросы, а вопросы управления значимой деятельностью регулируются договорными соглашениями, инвестор должен оценить такие соглашения, чтобы установить, обладает ли он правами, достаточными, чтобы предоставить ему полномочия в отношении объекта инвестиций» [94; 111].

В финансовой отчетности, составленной по специальным правилам, основной инвестор предприятий периметра и связанных сторон может осуществлять исключительно административно-направляющую функцию.

В реальном экономическом смысле предприятия периметра финансовой отчетности являются отдельными экономическими субъектами и имеют отдельные балансы. В процессе аудиторских процедур финансовая отчетность отдельных экономических субъектов, которые включены в периметр отчетности, должны подлежать выборочной проверке. Целесообразно, включить в выборочную проверку до 90% отчетности предприятий периметра.

В аудиторском заключении в отношении комбинированной финансовой отчетности должны быть учтены следующие ограничения:

- пользователи информации - должны быть перечислены (например, кредитные организации, члены партий и т.д.);

- должен быть включен раздел «Важные обстоятельства». Раздел должен описывать принципы учета, акцентировать внимание пользователей на ограничение в отношении распространения или использования аудиторского заключения. В этом разделе аудитору надлежит раскрыть информацию для кого предназначено аудиторское заключение и цель составления Комбинированной финансовой отчетности. В международных стандартах аудита рекомендовано включить в аудиторское заключение фразы: «Как следствие, данная комбинированная финансовая отчетность может быть непригодна для иной цели» и не подлежит распространению или использованию другими сторонами» (МСА 800 [88].

После согласования проекта аудиторского заключения с лицами, ответственными за надзор за составлением комбинированной финансовой отчетности и выполнения заключительных аудиторских процедур, предусмотренных международными стандартами аудита, аудитор осуществляет выпуск аудиторского заключения о Комбинированной финансовой отчетности.

Вышеизложенное позволяет констатировать, что комбинированная финансовая отчетность приобретает важное значение для инвесторов, в связи с

санкционной политикой внешней среды, что потребовало изменений в обозначении конечных бенефициаров корпораций и холдингов. Изменения в организационных структурах крупных холдингов и корпораций связаны, прежде всего, с делением бизнеса на отдельные экономические субъекты, юридически не связанные между собой, что влечет за собой необходимость определения стоимости совокупных активов и определения результатов деятельности групп компаний, юридически не связанных между собой, но, которые находятся под единым контролем или выполняют совместную важную народнохозяйственную задачу (например, государственный контракт, в том числе, государственный оборонный заказ) или инвестиционный проект.

Аудит комбинированной финансовой отчетности регулируется стандартами аудита, которые предусматривают составление финансовой отчетности по специальным правилам.

В аудиторском заключении, в отношении комбинированной финансовой отчетности, должны быть учтены ограничения в отношении пользователей информации, которые подлежат включению в аудиторское заключение раздел «Важные обстоятельства». Раздел должен описывать принципы учета, акцентировать внимание пользователей на ограничение в отношении распространения или использования заключения аудитора.

В результате вышеизложенного, аудитор декларирует, что в результате проведения аудита комбинированной финансовой отчетности, при проведении корректировок по объединению отчетности различных хозяйственных обществ, происходит полная элиминация всех активов и пассивов в виде дебиторской и кредиторской задолженности для отражения достоверной информации. Выручка и себестоимость по сделкам со связанными сторонами так же подлежат полной элиминации для отражения достоверной информации.

3.3 Модель превентивной методики аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности

В настоящих реалиях, в условиях давления на бизнес со стороны внешнеполитических, экономических и финансовых законодательств (санкций), а также в период трансформации и усиления администрирования финансовой деятельности бизнеса со стороны государственных органов аудиторским структурам необходимо в ногу со временем адаптироваться к изменяющимся условиям, существенно влияющим на бизнес-структуры и их финансовую отчетность.

Цифровая трансформация аудита и смежными с аудитом экономическими науками способствует повышению качества и эффективности аудиторских проверок и обеспечивает их прозрачность. Вопросы цифровой трансформации обусловлены интенсивным развитием цифровой экономики и являются предметом научных исследований многих авторов [26; 27; 52; 53; 99; 34; 173; 175] и др.

Действующие стандарты аудита позволяют в полной мере провести качественную оценку деятельности и финансовой отчетности предприятий, но формат и порядок проведения аудиторских процедур значительно замедляют принятие решений, которые могли бы до выпуска и утверждения отчетности принять собственники бизнеса, в том числе с долей государственного участия.

Процедуры аудиторских проверок должны быть более ориентированы на расстановку приоритетных задач в выборе этапов аудита.

В частности, первый приоритет должны иметь области аудита, в которых методом экспресс-анализа обнаружены наиболее высокие и существенные по влиянию риски.

Вторым этапом аудита должны быть процедуры углубленного анализа и дополнительные процедуры сбора подтверждающих документов.

Процедуры сбора подтверждающих документов в настоящих реалиях может быть затруднены.

Это связано с трудностями во внешнеэкономических, логистических, финансовых отношениях, а также с проблемами пользования единой Интернет-сетью, так как сейчас многими государствами установлены ограничения на пользование Интернет-ресурсами и обменом информации с другими государствами.

Также, официально разорванные экономические и политические связи не позволяют субъектам экономики своевременно обмениваться подтверждающими документами, финансовыми операциями, вести переговоры.

Бизнес часто вынужден сталкиваться с нарушениями действующих законов в части валютного законодательства, стремительно изменять условия сделок, действующих контрактов.

Это касается, прежде всего, платежных операций и логистических процессов.

В связи с этим, в процессе аудиторской проверки возникают ситуации, когда подтверждающие документы перестают быть таковыми.

Действующие аудиторские стандарты не предусматривают стремительного реагирования на данные ситуации проверяемых экономических субъектов.

Аудитор должен действовать последовательно, поэтому многие процедуры вынужденно затягивают время, не позволяя собственником бизнеса быстро отреагировать на изменяющиеся условия, а также избежать рисков - внешнеэкономических, финансовых, налоговых.

Все вышеперечисленное, имеет важное значение для проведения аудита правильности учета порядка исполнения государственных оборонных заказов.

В действующее время, практически основная задача страны и производственных предприятий — это обеспечение ГОЗ. Для этого необходимо в кратчайшие сроки найти аналоги сырья, пересмотреть логистические потоки, прервать контракты с контрагентами, которые в постоянном режиме включают механизмы медленного реагирования или срывы выполнения заданий по государственным контрактам, в том числе ГОЗ.

Превентивная модель аудита должна быть ориентирована не только на подтверждение достоверности финансовой информации, отраженной в отчетности,

но и осуществлять митигацию, направленную на смягчение рисков деятельности аудируемого лица.

Международные стандарты аудита и российское законодательство не предусматривают (в некоторых случаях прямо запрещают) отдельные виды деятельности, направленные на предоставление информации третьим лицам, в том числе, контролируемым органам, что связано с соблюдением аудиторской тайны.

В современных реалиях, аудиторские структуры, которые являются промежуточными звеньями в российской системе контроля между контролем со стороны государственных и финансовых структур (Федеральная служба по финансовому мониторингу (Росфинмониторинг), ФСБ, ЦБ России и т.д.) и помощниками бизнеса, предотвращая несознательные риски, которые могут привести к срыву, в том числе ГОЗ.

Даже в действующих контрактах, ГОЗ выявляются существенные и категоричные риски и операции, которые могут частично или полностью заблокировать деятельность бизнеса, прервать их непрерывную работу, тем самым, прервать исполнения жизненно важных контрактов (в том числе ГОЗ).

Аудиторские стандарты должны претерпеть внутренние изменения, безусловно, с соблюдением всех основополагающих стандартов и принципов деятельности аудиторов.

Изменения должны повысить результативность проведения аудиторских процедур, качество проверки в части скорости реагирования на изменения.

Если не менять формат работы аудиторов, то это может привести к искажению достоверности отчетности и нарушениям в соблюдении полноты и тщательности аудиторской проверки. А также, затянутый по времени аудит, может не учитывать в периоде произошедшие изменения, которые значительно влияют, в том числе, и на отчётность закрытого периода.

Практический опыт деятельности аудиторских компаний показывает, что длительность аудиторских проверок связана также с продолжительным ожиданием ответов на запросы аудиторов со стороны аудируемых лиц и ожиданием предоставления документов для аудиторской проверки, в том числе, по

дополнительным запросам, что связано с большой загруженностью бухгалтерской службы и менеджеров компаний, которые, в первую очередь, решают оперативные задачи текущего периода, и, только после решения тактических задач, отвечают на запросы аудиторов и представляют запрашиваемые документы. В крупных аудиторских компаниях внедряется практика штрафных санкций за превышение времени подготовки документов и нарушения обговоренных сроков предоставления документов.

Изучение практики деятельности аудиторских компаний и аудируемых лиц, как потребителей аудиторских услуг, подтвердило необходимость внедрения в аудиторскую деятельность обновленные методы и форматы деятельности аудиторских структур, направленные, в первую очередь, на более скоростной и качественный процесс оценки деятельности проверяемых экономических субъектов, риски и сбор подтверждающих документов.

Интеграция цифровых технологий в деятельность аудиторских компаний позволяет проанализировать и изучить большие объемы информации, выявить отклонения от деятельности нормального делового оборота, сопоставить цепочки сделок, проследить за соблюдением аудируемым отдельных законодательных нормативов (например, лимиты сделок для целей контроля соблюдения требований Федерального закона от 07.08.2001 года № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» [161; 174].

В деятельность аудиторских фирм внедряются методы цифровой трансформации, в частности, искусственный интеллект (ИИ).

Превентивная методика аудита предусматривает необходимость принятия стратегических решений о переходе на искусственный интеллект (ИИ) в аудите, что позволит обеспечить риск-ориентированный подход в аудите в полной мере за счет обработки целостного реестра больших данных, выявления отклонений и сомнительных операций, изменения сущности представления обоснованной гарантии («reasonable assurance»), обнаружения расхождений, оценки уровня рисков и т.д.

В настоящее время, аудиторы проводят опросы сотрудников аудируемого лица, формируют запросы, с целью выявления аномалий в деятельности аудируемого субъекта, на основании анализа представленных данных, в зависимости от объема аудиторской выборки, аудитор выносит профессиональное суждение.

Практика взаимодействия с крупными аудиторскими компаниями (eng. Ernst&Young или EY, Deloitte, KPMG и PwC (PricewaterhouseCoopers)) позволила выявить, что крупные аудиторские компании внедряют в свою деятельность роботизированные технологии. В частности, Роботизированную автоматизацию процессов (далее - РАП), в зарубежной экономической литературе термин описывается как Robotic Process Automation (RPA).

Роботизированная автоматизация процессов позволит аудиторам обеспечить высокую точность обработки массива информации, повысить производительность и эффективность работ, улучшить процедуры анализа информации, усилить обеспечение конфиденциальности данных и т.д.

Применение роботизированных процессов в аудите, в настоящее время, связано, чаще всего, с инвентаризацией (например, ООО «ФБК» применяет для инвентаризации «виртуальные очки», дроны и специальные программные продукты; также, использование дронов для инвентаризации осуществляет EY), в условиях пандемии получило распространение проведение инвентаризаций в онлайн формате и через видео- регистраторы.

Получили распространение в деятельности аудиторских фирм: проверка электронных цифровых подписей, платформы по информатизированному аудиту, использование искусственного интеллекта в процедурах аналитики бизнес-процессов, технологии шифрования и хранения данных (реестра) (технологии Блокчейн (blockchain).

На предварительном этапе аудита аудиторы исследуют вопросы внедрения элементов цифровизации в деятельность аудируемого лица. Особое внимание уделяется процессам цифровизации бухгалтерии.

При планировании аудита, необходимо отметить, что в условиях цифровизации имеет место необходимость отойти от их статичных и незыблемых аспектов. Важным является увеличение количества таких методов, но с учетом сохранения методологического ядра учета. Это позволит обеспечить гармоничность используемых методов по отношению к существующим задачам учета.

По мнению автора [187], превентивная методика аудита должна быть нацелена на опережение освоения прогрессивных цифровых технологий и оценку рисков, которые не всегда связаны с проблемами составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, но могут оказать существенной влияние на оценку рисков деятельности аудируемого лица (например, трансфертное ценообразование, соблюдение должной и коммерческой осмотрительности, исполнение государственных оборонных заказов и т.д.).

По нашему мнению, модель превентивной методики аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, может включать два раздела.

В первый раздел целесообразно включить методы и способы аудита, связанные с опережающими цифровыми технологиями.

Во второй раздел можно рекомендовать включить аудит проблемных ситуаций, превентивные меры и пути реагирования на поставленные проблемы, связанные с геополитической обстановкой, санкциями, быстрым реагированием на изменения логистических внешних связей, особенности валютных операций и расчетов.

В блок «Опережающих информационных технологий» можно рекомендовать включить процедуры Цифрового аудита (Digital audit).

На предварительном этапе, аудиторам надлежит обсудить с бенефициарами и руководителями экономических субъектов, какие цифровые технологии применяются на предполагаемом объекте аудита.

На этапе планирования аудитор определяет набор аудиторских процедур, направленный на использование цифровых технологий. Аудитор определяет, в каком объеме необходимо формировать выборки по наиболее существенным

группам операций, рассматривает возможность сбора информации для анализа в размере полной, а не выборочной совокупности.

Также, аудитор обязан сделать запрос о том, каким способом и кто осуществляет ведение бухгалтерского учета и составление отчетности (например: бухгалтерия экономического субъекта, централизованная бухгалтерия, стороння организация, или, например, роботизированный процесс учета, предоставляемый банками и другими хозяйствующими субъектами).

Модель превентивной методики аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта представлена на Рисунке 3.3.

В случае, если процесс учета роботизированный, аудитору надлежит подготовить специальный тест контроля обработки цифровых данных.

Аудитор, на основе РАП, формирует запрос и осуществляет проверку информационных данных, при этом, цифровые технологии позволяют обработать 100% информации, осуществить систематизацию, исключить дублирование, обеспечить высокую точность проверки.

В частности, это очень важно при анализе и сопоставлении актов сверок аудируемого лица с контрагентами и подтверждением остатков дебиторской и кредиторской задолженностей.

Аудитор запрашивает документы, подтверждающие цифровые электронные подписи уполномоченных лиц, распорядительные документы (в том числе, доверенности), подтверждающие право подписи отдельных видов документов.

На этапе инвентаризации, аудиторская компания может осуществить аудиторские процедуры с учетом интеллектуальной системы распознавания товарных групп, при этом может быть использовано голосовое управление всеми функциями, управление программой и функциями движением взгляда и головы, сокращая время ввода и вывода информации.

Техническими средствами интеллектуальной системы распознавания при проведении инвентаризации могут служить роботы, беспилотные летательные аппараты (дроны, квадрокоптеры и т.д.), очки «виртуальной реальности» и т.д.

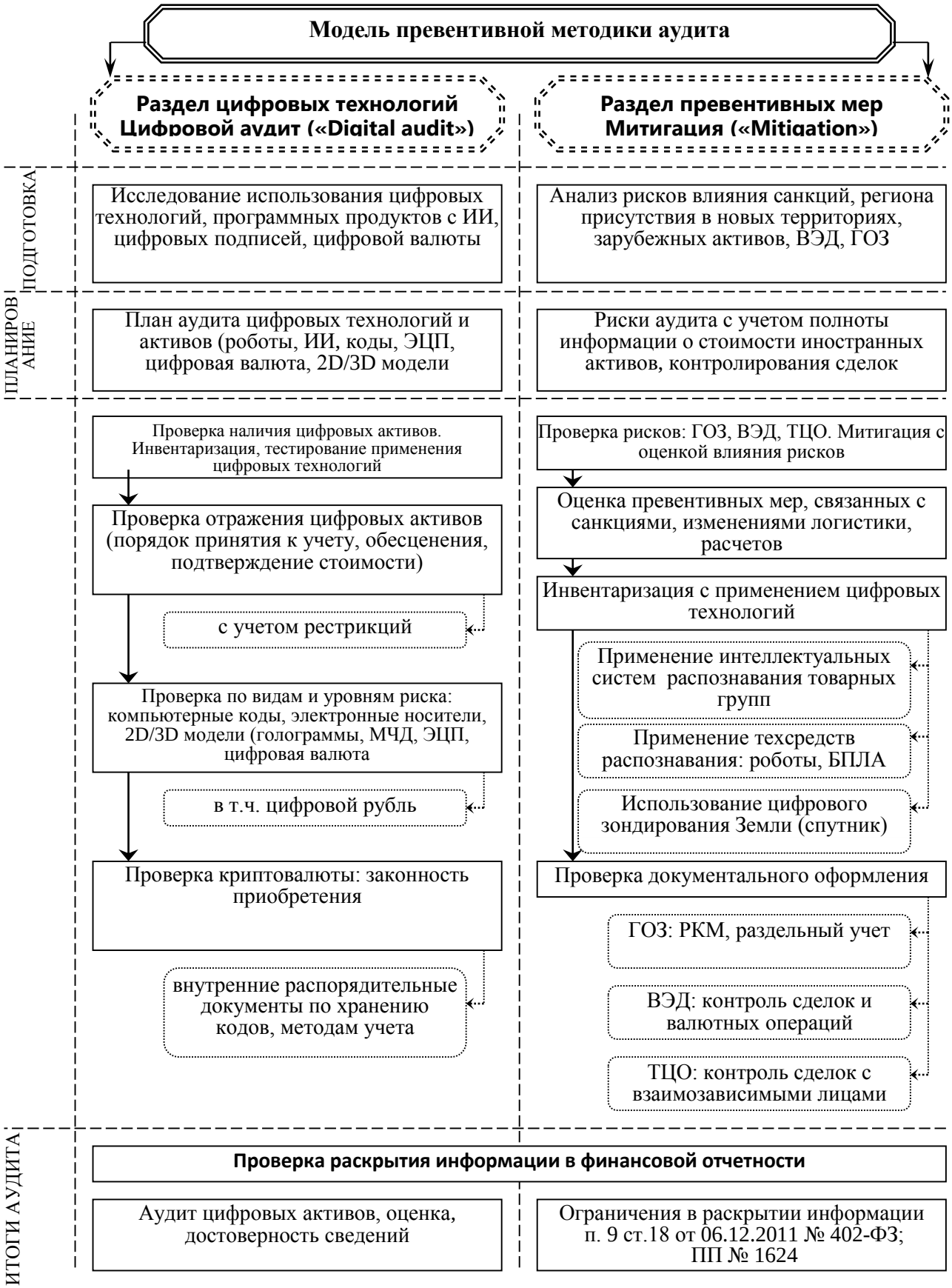

Рисунок 3.3 – Модель превентивной методики аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта

Источник: разработано автором

Одним из методов получения информации о наличии объектов на определенных участках территорий является использование данных цифрового зондирования Земли (спутниковые снимки).

Цифровой аудит позволяет обеспечить аудитора средствами контроля доступа и контроля за изменениями в системе контроля, осуществляет автоматизированное тестирование на предмет ошибок и согласовывает информацию, поступающую из различных источников, с заранее определенными целями и задачами, нормативами и принципами учета и налогообложения.

Аудитор проверяет процедуры составления отчетов о финансовом состоянии организации в случае, если процесс полностью автоматизирован, с применением теста-контроля, который должен предусматривать оценку риска правильности составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Роботизированные системы учета и составления отчетности, основанные на искусственном интеллекте, имеют способность постоянно адаптироваться к новой информации (самообучаться).

Программные продукты Федеральной службы по финансовому мониторингу, ФСБ, ЦБ России, ФНС РФ и т.д., по мере того, как через них проходит и обрабатывается все больше данных, перенастраиваются, выстраивая корреляционные связи, применяя переменные, позволяющие выявить подозрительные транзакции. Следовательно, программные продукты, в том числе «искусственный интеллект», помогают выявить нетипичные платежи и операции, что может быть использовано и в работе аудиторских фирм.

Следовательно, искусственный интеллект может быстро и качественно обработать всю бухгалтерскую информацию и выявить риски, которые могли быть не обнаружены вследствие случайной выборки или профессионального суждения.

Цифровизация затронула также процедуры аудита, связанные с проверкой цифровых активов аудируемых лиц.

Для формирования аудиторских процедур, автором исследования предложены следующие этапы аудиторских процедур:

1. Проверка правильности классификации и отражения в учете и отчетности цифровых активов (аудит разделов учетной политики для целей бухгалтерского учета, порядок принятия к учету, порядок обесценения, механизм подтверждения оценки стоимости цифровых активов в условиях неопределенности, т.к. отсутствует официальный рынок);

2. Проверка законности приобретения криптовалюты (по видам криптовалют), оформление личного кабинета РФМ, регистрация КТ в ФСБ, регистрация в реестре ФНС РФ, дополнительная проверка системы внутреннего контроля (далее - СВК) аудируемого лица (Приказы о назначении уполномоченных лиц, инструкции, внутренние распорядительные документы по условиям хранения кодов, методам капитализации, и т.д.);

3. Проверка цифровых активов по видам и уровням риска: компьютерные коды, электронные носители, 2 D модели (голограммы на технических, в т.ч. бумажных и электронных носителях), 3 D модели и т.д.

4. Проверка правильности классификации и отражения цифровых активов в отчетности и т.д.

В Приложении 4 представлен рабочий документ аудитора по оценке риска процедур по предпосылкам - Раздел «Цифровые активы».

Второй блок, включающий превентивные меры и пути реагирования на поставленные проблемы, связанные с геополитической обстановкой, санкциями, быстрым реагированием на изменения логистических внешних связей, особенности валютных операций и расчетов, может рассматривать и митигировать следующие вопросы. Часть подходов в части сбора подтверждающих документов должны претерпеть изменения, позволяющие аудитору принять профессиональное суждение на основании, возможно, неполного комплекта документации или нестандартно оформленных документов. Повышенные риски аудиторов связаны с проверками операций по внешнеэкономической деятельности, с изменениями ВЭД, смены стран-контрагентов.

Текущая тенденция ведет к тому, что бизнес-субъекты, расторгают санкционные контракты с контрагентами высокоразвитых стран, меняют

логистику перевозок переходят на взаимоотношения с неразвитыми или недостаточно развитыми странами (Африка, Латинская Америка, Ближний и Дальний Восток). Это приводит к тому, что выстроенные с Европейскими странами взаимосвязи - экономические, налоговые, финансовые, не действуют и не выстроены на данный момент со странами третьего мира.

Российские предприятия сталкиваются с затруднениями в оформлении и обмене первичными документами. Многие страны не предусматривают их оформление, либо используют неспецифичные документы, которыми, в соответствии с российским законодательством, не могут быть использованы российскими экономическими субъектами. Наиболее яркими изменениями в 2023 году являются трансформация взаимоотношений со странами Ближнего Востока, Африканскими странами, ОАЭ. Мы наблюдаем кардинальные изменения в части налаживания экономических связей, заключения соглашений об избежании двойного налогообложения, поиска новых экономических структур, которые могли бы релевантно заменить отношения с недружественными странами на взаимовыгодных условиях с дружественными странами. Возникновение свободных экономически зон и резидентство в них, как на территории дружественных стран, также и на территории РФ, меры поддержки со стороны государства постоянно привносят волатильность в деятельность предприятий. Эффективность проведения аудита должна стабильно следовать этим изменениям.

Расстановка аудиторских процедур по приоритетности, по выбору альтернативных способов и методов оценки и проверки позволят релевантно бизнесу осуществлять аудиторскую деятельность.

Также в вышеуказанные способы и методы проведения процедур предлагается добавить процедуры по оценке активов российских предприятий, расположенных в других дружественных и недружественных странах, на основании условий, которые действуют на момент осуществления деятельности, а также с оценкой тех изменений, которые реализуются за рамками проверяемого периода, но оказывающее существенное влияние на бизнес.

Это может коснуться возможности получения ретроспективно льгот от государств-нерезидентов, пониженных ставок налогообложения, включение в зоны свободной экономической торговли.

Аудиторам надлежит провести тестирование на обесценение активов, расположенных в недружественных странах.

Отсутствие четко установленных требований к нерезидентству российского бизнеса в законодательстве дружественных стран также добавляют волатильности в принятии профессионального суждения аудитора.

Законодательно установленные связи возникают в каждом периоде деятельности. Их необходимо дополнительно оценивать и в периоде аудиторской проверки прошедших периодов для следующих целей:

– оценки влияния на прошлые периоды;

– оценки влияния на финансовые показатели деятельности в предстоящие периоды;

– для прогноза формирования финансового состояния, обеспечение непрерывности деятельности.

Одним из основных направлений деятельности аудитора является оценка и проверка состава задолженности.

В настоящее время, в части внеэкономической задолженности законодательство претерпело множество изменений.

Также в части исполнения контрактов ГОЗ со стороны государства усилен контроль за задолженностью и исполнением контрактов, поэтому в аудиторские процедуры необходимо внести дополнительные процедуры и нестандартные подходы к подтверждению сумм задолженности.

Профессиональное суждение аудитора должны опираться на не только действующее законодательство, но и предстоящие изменения законодательства, которые могут позволить иным способом оценить полноту и достоверность.

Следующим важным этапом аудиторских проверок, предполагающих митигирование, должны стать процедуры оценки налоговых рисков, для целей соблюдения требований ПБУ 18/02 [130] (МСФО 12 [96]).

В настоящее время аудиторские структуры наблюдают активные изменения к подходу проведения налоговых проверок и налогового мониторинга и администрирования.

Новые подходы, которые опираются на внутренние регламентные и методические документы ФНС, а частично - на налоговое законодательство, рекомендации Минфина и ЦБ России, позволяют налоговым органам оперативно выявлять нарушения.

Налоговые проверки проходят в более короткие сроки, изменился подход к переходу приоритета на контрольно-аналитический сбор информации и только после этого за короткий срок сбор только основополагающих подтверждающих документов.

Аудитор должен больший акцент в проверке сделать в сторону аналитической проверки. Ее можно осуществлять в режиме постоянного мониторинга длительно обслуживающихся Заказчиков.

В рамках постоянного совершенствования законодательства в части стимулирования бизнеса к развитию, модернизации, инновациям и разработке новых продуктов у производственных и интеллектуально емких компаний возникают новые направления деятельности.

В настоящее время государство стремится вовлечь крупные структуры в софинансирование бюджета РФ. В данный момент это законодательно установленный налог на сверхприбыль. Чтобы бизнес и государство могли прогнозировать и достоверно оценивать рентабельность прибыли бизнес-структур необходима помощь аудиторских структур, которые ежегодно подтверждают достоверность показателя прибыли для целей бухгалтерского учета, в том числе. Таким образом, своевременная оценка финансовых показателей поможет избежать нарушений в налогообложении прибыли.

В соответствии с Федеральным законом от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [168], аудиторские процедуры не предусматривают проверку трансфертного ценообразования (далее - ТЦО), так как это относится к сопутствующим услугам и не связано с аудитом бухгалтерской (финансовой)

отчетности экономических субъектов. Тем не менее, необходим инновационный подход в части проверки ТЦО. По нашему мнению, аудиторские процедуры должны включать в себя проверку трансфертного ценообразования, как оценку рисков бизнеса, основанием данной точки зрения, могут служить изменения законодательства РФ в части трансфертного ценообразования, это введение вторичной корректировки трансфертного ценообразования, согласно которой сумма отклонений по ВЭД признаются дивидендами.

Дополнительными аудиторскими процедурами должны быть усилены контрольные вопросы по определению конечных бенефициаров и связанных сторон. С этой целью можно применять альтернативные методы и способы определения взаимозависимости лиц, применяемые ФНС РФ и государственными органами.

Превентивная методика аудита должна быть перестроена с методики оценки рисков, когда случай уже произошел и в экономической литературе описывается как методика: «Contingency» (случайность), к методике предотвращения и смягчения рисковой ситуации, которая в зарубежной экономической литературе обозначается как «Mitigation» (смягчение). «Митигация» или «митигирование рисков» – уменьшение вероятности наступления рискового события и минимизация последствий его возможного наступления. «Митигация» (или митигирование) рисков — это термин, происходящий от английского слова mitigation, означающего «смягчение» или «смягчение последствий».

В практике деятельности зарубежных стран различают подходы к оценке рисков деятельности, обозначая, что дефиниция Митигация («Mitigation») относится к рискам, а дефиниция «Случайность/аварийная ситуация» («Contingency») обозначает проблему или уже наступивший случай.

В связи с этим, можно принять для аудита следующую терминологию.

Разрабатывать и внедрять «mitigation plan», что позволит предусмотреть вероятность наступления рисковой ситуации, оценить последствия в случае, если рисковая ситуация наступит, предложить меры и мероприятия митигации для избежания рисковой ситуации, т.е. аудиторам надлежит работать на опережение.

Снижать и оценивать последствия уже наступившего рискового случая – это «contingency plan». Это методика оценки рисков, предусмотренных международными стандартами аудита, что уже не соответствует требованиям российской экономики.

Аудиторы могут предусмотреть разработку для одного и того же вида риска деятельности аудируемого лица отдельных тестов рабочих документов аудитора:

- оценка уровня риска, если аудируемая организация не допустит наступления рисковой ситуации;

- оценка уровня риска, если аудируемая организация будет ожидать наступление рисковой ситуации и планирует минимизировать потери при наступлении рискового случая.

Целесообразно оба вида оценки уровня риска протестировать, с целью определения непрерывности деятельности аудируемого лица.

Таким образом, превентивная методика аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов должна быть направлена на изучение и применение опережающих цифровых технологий, что позволит быстро, качественно и достоверно оценить все факты хозяйственной деятельности юридического лица, осуществить митигацию рисков, усилить аудиторские процедуры при обнаружении существенных или высоко рискованных операций (ВЭД, ГОЗ, ТЦО и т.д.).

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В диссертации, в соответствии с целями и задачами, представлено комплексное решение проблемы формирования отраслевой методики аудита организаций, осуществляющих рециклинг металлосодержащих ресурсов. Для решения исследовательских задач сформулированы следующие результаты:

1. Сформирована матрица компетенций (соответствий) как основа концептуального подхода формирования комплексной методики аудита финансовой отчетности организаций в юрисдикции Российской Федерации. Теория концептуального подхода дополнена основными аспектами компетенций (соответствий) по комбинированной финансовой отчетности, которые ранее не рассматривались. Матрица является комплексной моделью и может использоваться в комбинации различных концепций аудита финансовой отчетности, ориентированных на конкретные потребности пользователей информации.

Основой для принятия аудиторского задания является приемлемая концепция финансовой отчетности, осознанная и обоснованная руководством аудируемого субъекта (МСА 210). Следовательно, основным для аудитора является выбор концептуального подхода проверки составления отчетности. «Методика аудита с оценкой стратегии и планов хозяйствующего субъекта и его отраслевой принадлежности должна базироваться на концептуальном подходе, определяющим основные принципы и концепцию подготовки финансовой отчётности, включая законодательство юрисдикции и требования отрасли. Основные аспекты концептуального подхода к проведению аудита финансовой отчетности представлены в авторской модели в виде матрицы».

Авторский концептуальный подход к комплексной методике аудита коммерческих организаций дополнен процедурами аудита комбинированной финансовой отчетности (МСА 600), тесно связан с основными аспектами аудита и имеет практическое значение для аудита, соответствует требованиям «Концепции качества аудита: ключевые элементы, формирующие среду для обеспечения качества аудита».

2. Предложена авторская классификация аудиторских рисков, позволяющая переориентировать подход к оценке рисков с финансово-ориентированного на ресурсный, включая процедуры митигации рисков. Введен в деловой оборот термин «Рециркулируемые металлосодержащие ресурсы».

Классификация рисков деятельности организаций сферы рециклинга металлосодержащих ресурсов, в отличие от традиционного финансово-ориентированного подхода (МСА 315), основана на использовании ресурсного подхода. Она включает рестрикционные риски, учитывает показатели (индикаторы) уровня развития регионов, что позволяет осуществлять внедрение процедур митигации рисков и оценивать риски деятельности организаций, в том числе, на новых территориях.

Предложено ввести в деловой оборот термин «Рециркулируемые металлосодержащие ресурсы» как совокупность элементов повторного использования и переработки отходов металла.

Данное определение позволяет объединить совокупность элементов повторного использования (комплектующих, узлов и деталей) в результате ремонтно-восстановительных работ, а также все виды металлического лома, полученные в результате разбора или демонтажа металлосодержащих объектов.

Основным отличием классификации является переориентирование подхода к оценке рисков с финансово-ориентированного на ресурсный. При оценке бизнес-риска организации (МСА 315) рекомендовано включать в рабочие документы аудитора (тесты оценки рисков) показатели (индикаторы) уровня развития регионов, что позволит оценить риски непрерывности деятельности организаций (МСА 760), в том числе, на новых и приграничных территориях.

3. Разработана комплексная методика аудита с выявлением специфики деятельности рециклинга всех видов металлосодержащих отходов, в том числе утилизации вышедших из эксплуатации транспортных средств и спецтехники, железнодорожных составов, водных и воздушных судов, электронного лома с содержанием драгметаллов. Методика предусматривает механизм оценки рисков и алгоритм аудиторских процедур с углубленным изучением обособленного учета

ГОЗ, методические обоснования и оценку надежности систем внутреннего контроля.

Методики аудита отдельных направлений деятельности рециклинга включают в себя авторские разработки оценки рисков деятельности. Предложена дополнительная документация аудита, включающая в себя запросы оценки уровня риска, добросовестности контрагентов, мероприятий должной осмотрительности, выявления специфики сферы рециклинга и системы внутреннего контроля, внедренной в организации, проверку фактического применения СВК.

Дополнительные аудиторские запросы позволят качественно построить стратегию и детальный план аудита, достоверно оценить финансовую отчетность предприятий сферы рециклинга и оценить непрерывность деятельности аудируемого лица.

В перечень приоритетных высокотехнологичных отраслей экономики включены предприятия рециклинга лома металлов, обеспечивающие сырьем металлургическую промышленность и оборонно-промышленный комплекс.

Соответственно, в стратегию аудита включен отдельный раздел по проверке выполнения договоров гособоронзаказа (ГОЗ). В соответствии с МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий» и МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности», на этапе планирования «Предварительная работа» аудитору необходимо предусмотреть наличие у аудируемого лица государственных контрактов, в том числе, по государственному оборонному заказу (ГОЗ). С этой целью, в практику аудиторских организаций внедрены рабочие документы аудитора по аудиторским процедурам проверки контрактов ГОЗ.

В авторскую методику включены дополнительные запросы на всех этапах аудита: запрос сведений о наличии ГОЗ при планировании плана аудита; проверка необходимости допуска к секретным сведениям и оценка возможности осуществления аудиторских процедур в отношении аудируемого лица; аудит обособленного учета каждого контракта ГОЗ; оценка рисков исполнения ГОЗ. Установлено, что высокий уровень аудиторского риска выявляется при проверке обособленного учета и формирования финансового результата контрактов ГОЗ.

В рамках аудита контрактов ГОЗ были разработаны и внедрены в деятельность работы аудиторских фирм рабочие документы аудитора, формирующие методику аудита операций по государственным оборонным заказам, позволяющие осуществить: анализ учетной политики и регистров обособленного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности в рамках участия в государственных оборонных заказах; контроль операций по специальным счетам; импортозамещения; контроль первичных учетных документов, ценообразования и формирования себестоимости.

Проведение аудита по разработанной аудиторской процедуре обеспечит подтверждение получения информации о достоверности и полноте учета фактов хозяйственной деятельности по исполнению ГОЗ, митигирует риски штрафных санкций, повысит качество аудиторских процедур проверки контрактов государственных оборонных заказов.

4. Сформулированы отраслевые особенности составления и проведения аудита комбинированной финансовой отчетности групп предприятий (МСА 600, МСА 800), осуществляющих рециклинг и переработку металлосодержащих отходов, объединенных в консорциумы, хартии и участвующих в кооперации ГОЗ. Уточнена формулировка термина «Комбинированная финансовая отчетность», предложена авторская формулировка «Аудит Комбинированной финансовой отчетности».

Независимо от степени обобщения информации, в финансовой отчетности, от единичной до комбинированной, при ее формировании должны соблюдаться принципы, нормативно закрепленные для ведения бухгалтерского учета и, как следствие, ее достоверность может быть подтверждена независимым аудитором.

5. Разработан инструментарий аудиторских процедур, позволяющий построить модель превентивной методики аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта, ориентированную на применение цифровых технологий (цифровой аудит), проверку цифровых активов аудируемого лица, митигацию влияния факторов внешней среды, включая влияние рестрикционной политики и деятельность аудируемых лиц на новых и приграничных территориях.

Модель предусматривает использование технологий искусственного интеллекта при проведении аудита, в том числе, применение интеллектуальных систем распознавания товарных групп при проведении инвентаризации и технических средств распознавания объектов (роботы, беспилотные летательные аппараты (БПЛА/БЛА, дроны, квадрокоптеры и т.д.), а также использование данных цифрового зондирования Земли (спутниковые снимки). В модели аудита предусмотрены процедуры проверки цифровых активов по видам и уровням риска: компьютерные коды, электронные носители, 2D модели (голограммы на технических, в т.ч. бумажных и электронных носителях), 3D модели, машиночитаемые доверенности, ЭЦП, цифровая валюта (в том числе, цифровой рубль) и т.д. Особое внимание уделено аудиту законности приобретения криптовалюты (по видам криптовалют), оформление личного кабинета РФМ, регистрация КТ в ФСБ, регистрация в реестре ФНС РФ, дополнительная проверка СВК аудируемого лица.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Адамс, Р. Основы аудита/ Р. Адамс. – Москва: Аудит: ЮНИТИ, 1995. – 398с. – Текст: непосредственный

2. Азарская, М.А. Методология аудита и развитие методического обеспечения его качества: монография / М.А. Азарская. – Текст: непосредственный. - Йошкар-Ола: Стринг, 2009. – 195 с. – ISBN 978-5-91716-037-5. – Текст: непосредственный

3. Азарская, М.А. Практический аудит: учебное пособие / М.А. Азарская, Н.В.Щербакова. – Йошкар-Ола: Поволжский государственный технологический университет, 2019. – 206 с. – Текст: непосредственный.

4. Алексеева, И.В. Аудит бизнеса / И.В. Алексеева, И.Н. Богатая, А.Н. Кизилов. – Ростов-на-Дону: Ростовский государственный экономический университет (РИНХ), 2019. – 294 с. – Текст: непосредственный.

5. Акрон-Холдинг. – Текст: электронный /АО «Акрон Холдинг» официальный сайт. – URL: https://www.akron-holding.ru (дата обращения: 20.03.2025).

6. Арабян, К.К. Аудит в России. Новая концепция развития / К.К. Арабян. – Москва: Общество с ограниченной ответственностью «Русайнс», 2024. – 164 с. – Текст: непосредственный.

7. Арабян, К.К. Аудит в Российской Федерации: теория, практика и стратегия дальнейшего развития / К.К. Арабян. – Москва: Общество с ограниченной ответственностью «Русайнс», 2023. – 206 с. – Текст: непосредственный.

8. Арабян, К.К. Теория аудита и концептуальные основы развития аудиторской деятельности / К.К. Арабян. – Текст: непосредственный // Учет. Анализ. Аудит. – 2019. – Т. 6. – № 1. – С. 28-39.

9. Арабян, К.К. Эволюция теории и методологии аудита: специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика»: диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук / Арабян Кнарик Карапетовна. – Московский

университет МВД РФ им. В.Я. Кикотя. – Москва, 2020. – 344 с. – Текст: непосредственный.

10. Аренс, Э.А. Аудит / Э.А. Аренс, Дж.К. Лоббек. – Москва: Финансы и статистика, 1995. – 558 с. – Текст: непосредственный.

11. Арзуманова Л.Л. Комментарий к Федеральному закону от 26 марта 1998 г. № 41-ФЗ «О драгоценных металлах и драгоценных камнях» / Лаптева А.В., Шнигер Д.О., Беляев М.А., Слесарев С.А. – Текст: электронный // СПС «Гарант». - URL: http://internet.garant.ru (дата обращения: 12.03.2026).

12. Аудит по МСФО. Audit in accordance with IFRS. – Текст: электронный. // Аудит по МСФО: официальный сайт. – 2025. – URL: https://ifrs-audit.ru/ (дата обращения: 02.02.2025).

13. Богатая, И.Н. Аудит бизнеса: комплект презентаций / И.Н. Богатая, О.А.Богатая. – Ростов-на-Дону: Ростовский государственный экономический университет (РИНХ), 2022. – 501 с. – Текст: непосредственный.

14. Богатая, И.Н. Аудиторская деятельность в Российской Федерации: стратегия и концептуальные основы / И.Н. Богатая. – Текст: непосредственный // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития: Материалы XIV Международной научно-практической конференции. 155 Екатеринбург, 24 апреля 2023 г. – Екатеринбург: Уральский государственный экономический университет, 2023. – С. 14-18 (80 с.).

15. Богатая, И.Н. Исследование сущности аудита бизнеса и методологический подход к структуризации его объектов / И.Н. Богатая, А.Н. Кизилов. – Текст: непосредственный // Современные проблемы науки и образования. – 2015. – № 1-1. – С. 549.

16. Богатая, И.Н. Развитие концептуальных основ аудиторской деятельности на основе компромиссной модели взаимодействия аудиторских и консалтинговых услуг / И.Н. Богатая, Д.А. Лавров, А.А. Евстафьева. – Текст: непосредственный // Аудит. – 2024. – № 1(189). – С. 17-23.

17. Богатырев, А.В. Роль системы управления рисками в обеспечении экономической безопасности промышленного предприятия / А.В. Богатырев,

О.Л. Морозов. – Текст: непосредственный // На страже экономики. – 2021. – № 1 (16). – С. 15-21.

18. Булыга, Р.П. Аудит бизнеса в формате ESG: развитие методологии верификации корпоративной отчетности / Р.П. Булыга, И.В. Сафонова. – Текст: непосредственный// Учет. Анализ. Аудит. – 2022. – Т. 9. – № 5. – С. 6-21.

19. Булыга, Р.П. Аудит бизнеса. Практика и проблемы развития: монография / Р.П. Булыга, М.В. Мельник. – Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – 263 с. – ISBN 978-5-238-02383-0. – Текст: непосредственный.

20. Бурцев, В.В. Методология управленческого аудита / В.В. Бурцев. – Текст: электронный // Аудиторские ведомости. – 2003. – №10. – URL: https://base.garant.ru/4079084/?ysclid=mgumm0igzp732836914?? (дата обращения: 02.02.2025).

21. Бычкова, С.М. Международные стандарты аудита / С.М. Бычкова. – Москва и др.: Питер, 2009. – 384 с. – Текст: непосредственный

22. Бычкова, С.М. Практический аудит / С.М. Бычкова, С.М. Бычкова, Т.Ю.Фомина. – Москва: Эксмо, 2009. – 175 с. – Текст: непосредственный.

23. Бычкова, С.М. Цели финансовой отчетности и аудита: методологические проблемы определения критериев и обоснования классификации искажений финансовой отчетности / С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова. – Текст: непосредственный // Аудитор. – 2015. – № 1-2 (239-240). – С. 3-21.

24. Васильцова, Н.Т. Международные стандарты аудита / Н.Т. Васильцова, Ж.М. Саркисян, Ю.А. Крутякова. – Москва: Издательство «КноРус», 2022. – 302 с. – Текст: непосредственный.

25. Васильчук, А.С. Аспекты развития регионов России в условиях цифровых преобразований с учетом обеспечения экономической безопасности региона / А.С.Васильчук. – Текст: непосредственный // Вестник Волжского университета имени В. Н. Татищева. – 2023. – Т. 2. – № 1 (51). – С. 37-45.

26. Васильчук, А.С. Использование облачных технологий в управлении большими данными / А.С. Васильчук. – Текст: непосредственный // Вестник СамГУПС. – 2020. – № 2 (48). – С. 94-97.

27. Васильчук, А.С. Современность и перспективы масштабируемого анализа больших данных / А.С. Васильчук. – Текст: непосредственный // Вестник Поволжского государственного университета сервиса. Серия: Экономика. – 2020. – № 3(62). – С. 122-126.

28. Васильчук, О.И. Методические аспекты внутрихозяйственного контроля системы бизнес-процессов / О.И. Васильчук. – Текст: непосредственный // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2021. – № 1. – С. 19-22.

29. Вискова, О.Ю. Бухгалтерский баланс как источник информации для оценки развития бизнеса / О.Ю. Вискова, Л.А. Крятова. – Текст: непосредственный // Актуальные вопросы учетно-аналитического обеспечения современных бизнес-структур: Сборник материалов Национальной научнопрактической конференции, Москва, 20 мая 2022 г. – Москва: Издательство «Канцлер», 2022. – С. 20-26 (106 с.).

30. Голосов, О.В. Аудит: концепция, проблемы, стандарты, контроль, эффективность, кризис / О.В. Голосов, Е.М. Гутцайт. – Москва: Редакция журнала «Бухгалтерский учет», 2005. – 512 с. – Текст: непосредственный.

31. Городилов, М.А. Концепция развития системы регулирования аудиторской деятельности: специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика»»: диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук / Городилов Михаил Анатольевич. – Пермь: Пермский государственный университет, 2009. — 456 с. – Текст: непосредственный.

32. Городилов, М.А. Проблемы формирования учетной политики в части ведения раздельного учета при выполнении государственного оборонного заказа / М.А. Городилов, И.В. Торопова. – Текст: непосредственный // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность и перспективы развития : материалы XVII международной научной конференции, Санкт-Петербург, 21 октября 2022 г. –

Санкт-Петербург: Санкт-Петербургский государственный экономический университет, 2023. – С. 93-99 (250 с.).

33. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 08.08.2024, с изм. от 31.10.2024). – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 1994. – URL: https://www.consultant.ru/document /cons_doc_LAW_5142 (дата обращения: 15.04.2025).

34. Гульпенко, К.В. Методология развития и формирования отчетности коммерческих организаций в условиях цифровой трансформации/ К.В. Гульпенко, Н.В. Тумашик, Ч. Христаускас и др. – Москва: Общество с ограниченной ответственностью «Русайнс», 2020. – 566 с. – Текст: непосредственный

35. Гутцайт, Е.М. О теоретическом фундаменте аудита и других экономических наук / Е.М. Гутцайт. – Текст: непосредственный // Аудитор. – 2022. – Т. 8. – № 8. – С. 30-39.

36. Гутцайт, Е.М. Обязательный аудит, инициативный аудит, иные формы подтверждения отчетности: ситуация и перспективы / Е.М. Гутцайт. – Текст: непосредственный // Аудитор. – 2023. – Т. 9. – № 1. – С. 10-18.

37. Даринская, В.В. Организация бухгалтерского учета при выполнении государственного оборонного заказа / В.В. Даринская, Е.С. Пономарева. – Текст: непосредственный // Финансово-экономическое обеспечение военной организации государства в современных условиях: материалы Межведомственной 158 научно-практической конференции, Москва, 21 апреля 2022 г. – Москва: Военный университет, 2022. – С. 83-88 (284 с.).

38. Евразийская группа бухгалтеров и аудиторов. Протокол № 8 Общего собрания Евразийской группы бухгалтеров и аудиторов от 20 июня 2023 года. – Текст: электронный. // Официальный сайт саморегулируемой организации аудиторов Ассоциации «Содружество». – 2023. – URL: https://sroaas.ru/about/mezhdunarodnaya-deyatelnost/egba/ (дата обращения: 10.05.2025).

39. Евразийский экономический союз (ЕАЭС). – Текст: электронный // Евразийский экономический союз (ЕАЭС): официальный сайт. – 2025. – URL: http://www.eaeunion.org (дата обращения: 10.05.2025).

40. Егорова, И.С. Аудит: учебное пособие / И.С. Егорова. – Москва: «КноРус», 2017. – 538 с. – Текст: непосредственный.

41. Ельшин, В.А. Особенности формирования отчетности по контрактам ГОЗ в новых экономических условиях / В.А. Ельшин. – Текст: непосредственный // Гуманитарные и социально-экономические науки: вопросы теории и практики: Сборник трудов конференции, Пермь, 30 ноября 2018 г. – Пермь: Федеральное государственное казенное военное образовательное учреждение высшего образования «Пермский военный институт войск национальной гвардии Российской Федерации», 2018. – С. 94-101 (379 с.).

42. Ерофеева, В.А. Аудит: учебное пособие / В.А. Ерофеева, В.А. Пискунов, Т.А.Битюкова. – Москва: Издательство Юрайт, 2016. – 207 с. – Текст: непосредственный.

43. Жарылгасова, Б.Т. Международные стандарты аудита / Б.Т. Жарылгасова, А.Е. Суглобов. – Москва: Компания КноРус, 2008. – 400 с. – Текст: непосредственный.

44. Жмаева, И.В. Механизм выбора поставщиков в сфере ГОЗ / И.В. Жмаева, В.А. Кравченко. – Текст: непосредственный // Научное образование. – 2020. – № 3(8). – С. 317-324.

45. Запрет на раскрытие информации для банков с 1 января сменится «ограниченным раскрытием». – Текст: электронный// Интерфакс. – 2025. – URL: https://www.interfax.ru/business/874857 (дата обращения: 02.02.2025).

46. Зотова, Е.С. Организация бухгалтерского учета при выполнении государственного оборонного заказа / Е.С. Зотова, В.В. Даринская. – Текст: непосредственный // Человек. Социум. Общество. – 2023. – № 3. – С. 173-178.

47. Зыкова, Т.Б. Аудит запасов / Т.Б. Зыкова. – Текст: непосредственный // Логистические системы в глобальной экономике. – 2022. – № 12. – С. 113-117.

48. Иванов, А.Е. Комбинированная финансовая отчетность: необходим отдельный стандарт МСФО / А.Е. Иванов, М.Н. Толстоногова. – Текст: непосредственный // Институциональные и инфраструктурные аспекты развития различных экономических систем: Сборник статей Международной научнопрактической конференции, Челябинск, 10 декабря 2015 г. – Челябинск: Общество с ограниченной ответственностью «Аэтерна», 2015. – С. 178-180 (305 с.).

49. Иванов, А.Е. Формирование комбинированной финансовой отчетности в интегрированных хозяйственных структурах под общим контролем / А.Е. Иванов, М.Н. Толстоногова. – Текст: непосредственный // Финансовая аналитика: проблемы и решения. – 2015. – № 13(247). – С. 42-55.

50. Институт проблем естественных монополий. – Текст: электронный /ИПЭМ: официальный сайт. - URL: https://ipem.ru/?ysclid=mpzo2ecs75605634057 (дата обращения: 02.02.2025).

51. Информационное письмо Росфинмониторинга от 04.12.2018 № 57 «О методических рекомендациях по установлению сведений о бенефициарных владельцах клиентов». – Текст: электронный// КонсультантПлюс: сайт. – 2018. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_312897/8376e92eaf725b692ce9b fac52a83e1640d346c4/?ysclid=mpodawiqmg230902984 (дата обращения: 23.11.2023).

52. Казакова, Н.А. Информационные технологии в аудиторской деятельности / Н.А. Казакова, Н.Д. Бровкина. – Текст: непосредственный // Аудитор. – 2020. – Т. 6. – № 4. – С. 24-29.

53. Казакова, Н.А. Перспективы внедрения аналитики больших данных в аудиторскую профессию / Н.А. Казакова, М.В. Мельник, Е.В. Дудорова. – Текст: непосредственный. // Аудитор. – 2021. – Т. 7. – № 3. – С. 40-47.

54. Казначейство России. – Текст: электронный// Казначейство России: официальный сайт. – 2025. – URL: https://roskazna.gov.ru (дата обращения: 02.02.2025).

55. Как составить комбинированную финансовую отчетность. – Текст: электронный // МФСО № 5 на практике. – 2011. – URL: https://msfopractice.ru/285013 (дата обращения: 30.04.2025).

56. Каурова, О. В. Аудиторский финансовый контроль как инструмент управления предприятием / О. В. Каурова, Ю. Г. Крюкова // Российское предпринимательство. – 2009. – Т. 10, № 5. – С. 43-48. – Текст: непосредственный.

57. Каурова, О.В. Аудит: учебное пособие / О.В. Каурова. – Москва: Палеотип, 2012. – 184 с. – Текст: непосредственный.

58. Каурова, О.В. Эффективность учета производственных запасов / О.В. Каурова, Е.И. Балалова. – Текст: непосредственный // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 20. – С. 77-78.

59. Каширская, Л.В. Общие требования к составлению, представлению и публикации консолидированной финансовой отчетности в России / Л.В. Каширская, А.А. Ситнов, У.П. Лебедева. – Текст: непосредственный // Проблемы экономики и юридической практики. – 2019. – Т. 15. – № 5. – С. 98-102.

60. Киселев, А. Как составить комбинированную финансовую отчетность. Журнал «МСФО на практике»/ А. Киселев. – Текст: электронный. – 2011. – № 5. – URL: https://msfo-practice.ru/285013 (дата обращения: 01.04.2025).

61. Кисилевич, Т.И. Аудит материально-производственных запасов / Т.И. Кисилевич, А.В. Петух, В.С. Азарова. – Текст: непосредственный // Экономика и предпринимательство. – 2016. – № 7 (72). – С. 598-601.

62. Климина, Ю. Оптимизация системы формирования кооперации головного исполнителя ГОЗ / Ю. Климина, Р. Махлычев, Б. Аникин. – Текст: непосредственный // Логистика. – 2020. – № 8 (165). – С. 32-35.

63. Клычова, Г.С. Аудит: учебное пособие в 2-х томах / Г.С. Клычова, Ж.Г. Леонтьева, А.Р. Закирова. Том 1. – Казань: ООО «Центр инновационных технологий», 2014. – 491 с. – Текст: непосредственный.

64. Клычова, Г.С. Аудит: учебное пособие в двух томах / Г.С. Клычова, Ж.Г. Леонтьева, А.Р. Закирова. Том 2. – Текст: непосредственный. – Казань: ООО «Центр инновационных технологий», 2014. – 416 с. – Текст: непосредственный.

65. Ковалевская, О.Г. Соисполнитель ГОЗ-поставщик объекта двойного назначения / О.Г.Ковалевская. – Текст: непосредственный // Академическая публицистика. – 2023. – № 6-1. – С. 376-383.

66. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 29.10.2024). – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2001. – URL: https://www.consultant.ru/document /cons_doc_LAW_34661 (дата обращения: 15.04.2025).

67. Колесник, Н.Ф. Развитие внутреннего контроля в условиях цифровизации бизнеса / Н. Ф. Колесник, В. А. Маняева, О. В. Шибилева – Текст: непосредственный // Финансовый бизнес. – 2021. – № 3 (213). – С. 223-227.

68. Комбинированная отчетность. – Текст: электронный// Рувики. – 2025. – URL: https://ru.wikipedia.org /wiki/ Комбинированная отчётность (дата обращения: 30.04.2025).

69. Комбинированная финансовая отчетность – Текст: электронный// Аудит по МСФО. – URL: https://studme.org/401/finansy/kombinirovannaya _finansovaya_ otchetnost?ysclid=ll83usea9a981828551 (дата обращения: 30.04.2025).

70. Консолидация вертикально интегрированных и смешанных групп. комбинированная финансовая отчетность. – Текст: электронный// Studme.org. – URL: https://studme.org/208398/finansy/konsolidatsiya_vertikalno_integrirovannyh_ smeshannyh_grupp_kombinirovannaya_finansovaya_otchetnost?ysclid=mpzohunrl411 2943798 (дата обращения: 30.04.2025).

71. Курдюков, М. Финансовая отчетность специального назначения. Кому, когда и как готовить / М. Курдюков. – Текст: электронный // Unicon. – 2023. – URL: https://www.unicon.ru/insights/unicon-vsmi/Special_purpose_financial_statements_ To_whom_when_and_ how_to_cook/?ysclid =mgup9h5lf510950894 (дата обращения: 30.04.2025).

72. Лабынцев, Н.Т. Методическое обеспечение раздельного учета результатов деятельности на предприятиях - исполнителях государственного

оборонного заказа (ГОЗ) / Н.Т.Лабынцев, П.В.Колесник. – Текст: непосредственный // Учет. Анализ. Аудит. – 2019. – Т. 6. – № 6. – С. 67-75.

73. Литвиненко, М.И. Консолидированная финансовая отчетность в соответствии с новыми стандартами: Учебное пособие / М.И. Литвиненко. – Москва: Издательство Юрайт, 2023. – 168 с. – Текст: непосредственный.

74. Малиева, Ф.Г. Оптимизация использования оборотных активов предприятия / Ф.Г. Малиева, М.Г. Сулейманова, О.А. Чайка. – Текст: электронный // Российский экономический интернет-журнал. – 2022. – № 2. – URL: https://www.e-rej.ru/upload/iblock/371/371cf1032facca58f39ce6cef91039bc.pdf (дата обращения: 30.04.2025).

75. Медведкова, Л.А. Раздельный учет: Выручка, расходы при поставке продукции в рамках исполнения ГОЗ / Л.А. Медведкова. – Текст: непосредственный // Оптимизация учетно-аналитических процедур в условиях цифровизации экономики: Сборник научных статей по материалам научной студенческой школы «Гармонизация учетных правил»: сборник статей. – Москва: Общество с ограниченной ответственностью «Издательство «КноРус», 2020. – С. 25-30 (112 с.).

76. Международный стандарт аудита 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) (ред. от 27.10.2021). – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2019. – URL: 163 https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317258/?ysclid=mpl6r0q8bj244576378 (дата обращения: 26.12.2024).

77. Международный стандарт аудита 210 «Согласование условий аудиторских заданий» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) (ред. от 16.10.2023). – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2019. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317259/?ysclid=mpl6rnwq5t461561097 (дата обращения: 26.12.2024).

78. Международный стандарт аудита 220 (пересмотренный) «Управление качеством при проведении аудита финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 16.10.2023 № 166н) (ред. от 16.10.2023). – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2023. – URL: https://www.consultant.ru/ document/cons_doc_LAW_463735/?ysclid =m6kz543wn6671702296 (дата обращения: 26.12.2024).

79. Международный стандарт аудита 250 (пересмотренный) «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) (ред. от 16.10.2023) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2024). – Текст: электронный// КонсультантПлюс: сайт. – 2019. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317604/?ysclid=mpoel7mihj436 264275 (дата обращения: 26.12.2024).

80. Международный стандарт аудита 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) (ред. от 16.10.2023) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2024). – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2019. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317263/?ysclid= mpl6ttjhdc7820 69424 (дата обращения: 26.12.2024).

81. Международный стандарт аудита 315 (пересмотренный, 2019 г.) «Выявление и оценка рисков существенного искажения (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 27.10.2021 № 163н) (ред. от 16.10.2023) 164 (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2024). – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2021. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc _LAW_404880/ ?ysclid=m6kz7jwxbk539405645 (дата обращения: 26.12.2024).

82. Международный стандарт аудита 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) (ред. от 27.10.2021). – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2019. – URL:

https://www.consultant.ru/document/ cons_doc_LAW_317185 (дата обращения: 26.12.2024).

83. Международный стандарт аудита 500 «Аудиторские доказательства» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) (ред. от 16.10.2023). – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2023. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317408/ (дата обращения: 26.12.2024).

84. Международный стандарт аудита 501 «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) (ред. от 16.10.2023). – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2019. – URL: https://www.consultant.ru/ document/ cons_doc_LAW_317185 (дата обращения: 26.12.2024).

85. Международный стандарт аудита 570 «Непрерывность деятельности» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н). – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2019. – URL: https://www.consultant.ru/ document/cons_doc_LAW_317185 (дата обращения: 26.12.2024).

86. Международный стандарт аудита 600 (пересмотренный) «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 16.10.2023 № 166н). – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2023. – URL: 165 https://www.consultant.ru/ document/cons_doc_LAW_463736/ ?ysclid =m6kz8szhql275380462 (дата обращения: 26.12.2024).

87. Международный стандарт аудита 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.11.2021 № 172н) (ред. от 16.10.2023) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2024). – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2021. – URL:

https://www.consultant.ru/document/cons_ doc_LAW_405102/ ?ysclid=m6kz9h5jlk 398692559 (дата обращения: 26.12.2024).

88. Международный стандарт аудита 800 (пересмотренный) «Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения». – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2019. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317488/? ysclid=m8ikycphij5811 44024 (дата обращения: 26.12.2024).

89. Международный стандарт аудита 805 (пересмотренный) «Особенности аудита отдельных отчетов финансовой отчетности и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) (ред. от 16.10.2023) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2024). – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2019. – URL: https://www.consultant.ru/ document/cons_doc_LAW_317185 (дата обращения: 26.12.2024).

90. Международный стандарт аудита 810 (пересмотренный) «Задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н). – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2019. – URL: https://www.consultant.ru/document /cons_ doc_LAW_317185 (дата обращения: 26.12.2024).

91. Международный стандарт управления качеством 1 «Управление качеством в аудиторских организациях, проводящих аудит или обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, или задания по оказанию сопутствующих услуг» // Приказ Минфина России от 16 октября 2023 г. № 166н. – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2023. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_ doc_LAW_463733/?ysclid=m6kzatsjb1713470874 (дата обращения: 26.12.2024).

92. Международный стандарт управления качеством 2 «Проверки качества выполнения заданий»// Приказ Минфина России от 16 октября 2023 г. № 166н. – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2023. – URL:

https://www.consultant.ru/document/ cons_doc_LAW_463734/?ysclid=m6kzbdmhcm398548790 (дата обращения: 26.12.2024).

93. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 167 217н) (ред. от 04.06.2018). – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2018. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193601/ (дата обращения: 26.12.2024).

94. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 27.06.2016). – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2015. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193739/ (дата обращения: 26.12.2024).

95. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 3 «Объединения бизнесов» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 17.02.2021). – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2015. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193677 (дата обращения: 26.12.2024).

96. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 «Налоги на прибыль» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 04.06.2024). – Текст : электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2015. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193589/ (дата обращения: 26.12.2024).

97. Международный стандарт финансовой отчетности О (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 27.06.2016).

– Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2016. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193600/ (дата обращения: 26.12.2024).

98. Международный стандарт сопутствующих услуг 4410 (пересмотренный) «Задания по компиляции» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н). – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2019. – URL: https://www.consultant.ru/ document/ cons_doc_LAW_317185 (дата обращения: 26.12.2024).

99. Мельник, М.В. Модернизация учетно-аналитических и контрольных процессов в условиях цифровизации экономики / М.В. Мельник, А.Е. Суглобов. – Текст: непосредственный. // Проблемы экономики и юридической практики. – 2021. – Т. 17. – № 2. – С. 117-126.

100. Мельник, М.В. Тенденции развития государственного финансового контроля и аудита / М.В. Мельник. – Текст: непосредственный // Вестник профессионального бухгалтера. – 2020. – № 4-6(235-237). – С. 40-58.

101. Министерство финансов Российской Федерации. – Текст: электронный/ Министерство финансов Российской Федерации: официальный сайт. – URL: https://minfin.gov.ru/?ysclid=mdzlsc66ig3811567 (дата обращения: 02.02.2025).

102. Министерство экономического развития. – Текст: электронный/ Министерство экономического развития: официальный сайт. – URL: https://www.economy.gov.ru/ (дата обращения 02.02.2025).

103. Миролюбова, Т.В. Цифровая экономика и цифровая трансформация региональной экономики: измерение и особенности / Т.В. Миролюбова, Р.С. Николаев. – Текст: непосредственный // Вестник Пермского университета. Серия: Экономика. – 2024. – Т. 19. – № 3. – С. 340-354.

104. Миронова, О.А. Аудит: теория и методология: учебное пособие для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / О.А. Миронова, М.А. Азарская. – Москва: Издательство «Омега-Л», 2007. – 247 с. – Текст: непосредственный.

105. Миронова, О.А. Развитие концепции аудита / О.А. Миронова, М.А. Азарская. – Текст: непосредственный// Аудиторские ведомости. 2005. – №11. – С. 3-13.

106. Миронова, О.А. Учетно-аналитическая составляющая в формировании инструментария разных видов аудита / О.А. Миронова. – Текст: непосредственный // Инновационное развитие экономики. – 2011. – № 6. – С. 30-33.

107. Модеров, С.В. Аудит консолидированной финансовой отчетности группы компаний и ее компонентов: практический пример вопросов и ответов / С.В. Модеров. – Текст: непосредственный // Внутренний контроль в кредитной организации. – 2022. – № 3 (55). – С. 18-29.

108. Модеров, С.В. Комбинированная финансовая отчетность и проформа финансовой отчетности - практика использования российскими компаниями / С.В. Модеров. – Текст: непосредственный // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. – 2013. – № 2(70). – С. 52-67.

109. Модеров, С.В. Комбинированная финансовая отчетность: миф или реальность? / С.В.Модеров. – Текст: непосредственный // Учет и аудит Казахстана. – 2011. – №5 (47). – С. 6-13.

110. Модеров, С.В. Совместимая финансовая отчетность: логика и техника построения: специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика»: автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Модеров Сергей Владимирович. – Санкт-Петербург: Санкт-Петербургский государственный университет. – 2014. – 23 с. – Текст: непосредственный.

111. МСФО (IFRS) 10: многофакторная оценка наличия у инвестора контроля над объектом инвестиций. – Текст: электронный/ ReglamentBank: информационно-методическая система. – 2022. – URL: https://futurebanking.ru/reglamentbank/article/7196?ysclid=mpofj60fge799644430 (дата обращения 26.01.2025).

112. Немцов, А.Т. Организация бухгалтерского учета при выполнении государственного оборонного заказа (организация ведения раздельного учета) / А.Т. Немцов, О.Е. Ваганова. – Текст: непосредственный // Россия в новой цифровой

реальности: Материалы III всероссийской научно-практической конференции, Энгельс, 17 мая 2023 г. – Саратов: Общество с ограниченной ответственностью «Амирит», 2023. – С. 163-168 (254 с.).

113. Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации. – Текст: электронный/ Минифин России. – 2024. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/perfomance/audit/audit_stat/?ysclid=mpofns1t1q308978636 (дата обращения 26.01.2025).

114. Панкова, С.В. Анализ состояния внутреннего контроля компаний по данным интегрированной отчетности / С.В. Панкова, А.В. Кузьмичева. – Текст: непосредственный // Экономический анализ: теория и практика. – 2022. – Т. 21. – № 7(526). – С. 1312-1329.

115. Панкова, С.В. Особенности раскрытия информации о ключевых вопросах аудита общественно значимых организаций / С.В. Панкова, З.С. Туякова. – Текст: электронный // Russian Journal of Management. – 2025. – Т. 13. – № 11. – С. 140-151. - URL: https://rusjm.ru/ru/nauka/article/106400/view?ysclid =mpoftyuxzm763324832 (дата обращения 26.01.2025).

116. Панкова, С.В. Раскрытие информации в корпоративной отчетности: классификация сведений, тенденции и перспективы / С.В. Панкова, З.С. Туякова. – Текст: непосредственный // Международный бухгалтерский учет. – 2023. – Т. 26. – № 12(510). – С. 1374-1395.

117. Петрова, В.И. Бухгалтерский учет: хрестоматия /В.И. Петрова, А.Е. Суглобов, О.Н. Левшина. – Москва: Питер, 2007. – 864 с. – Текст: непосредственный.

118. Петрова, В.И. Концепция аудита: основные элементы / В.И. Петрова. – Текст: непосредственный // Аудиторские ведомости. – 2009. – № 12. – С. 3-15.

119. Петухов, О.А. Основные механизмы аудита прогнозных цен на продукцию, поставляемую организациями ОПК по ГОЗ / О.А. Петухов, А.В. Фомина. – Текст: непосредственный // Радиопромышленность. – 2017. – № 2. – С. 61-71.

120. Постановление Правительства РФ от 02.12.2017 № 1465 «О государственном регулировании цен на продукцию, поставляемую по государственному оборонному заказу, а также о внесении изменений и признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации» (вместе с «Положением о государственном регулировании цен на продукцию, поставляемую по государственному оборонному заказу»). – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2017. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_284195/(дата обращения: 26.04.2025).

121. Постановление Правительства РФ от 03.06.2015 № 539 «О внесении изменений в перечень товаров, являющихся существенно важными для внутреннего рынка Российской Федерации, в отношении которых в исключительных случаях могут быть установлены временные ограничения или запреты экспорта». – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2015. – URL: https://www.consultant.ru/law/hotdocs/43303.html?ysclid=m6kupb0vln894772841 (дата обращения: 21.10.2023).

122. Постановление Правительства РФ от 13.09.2012 № 923 (ред. от 29.04.2026) «Об утверждении перечня стратегически важных товаров и ресурсов для целей статьи 226.1 Уголовного кодекса Российской Федерации, а также об определении видов стратегически важных товаров и ресурсов, для которых 171 крупным размером признается стоимость, превышающая 100 тыс. рублей». – Текс: электронный/ КонсультантПлюс: сайт. – 2012. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_135376/?ysclid=mpog2k3ilq170 08432 (дата обращения: 21.10.2023).

123. Постановление Правительства РФ от 19.01.1998 № 47 (ред. от 15.07.2022) «О Правилах ведения организациями, выполняющими государственный заказ за счет средств федерального бюджета, раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности». – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 1998. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_

doc_LAW_17542/ff1c04fcbb75d9a6c99a4baddfbb8a17f390750b/?ysclid=m6kuqonhh7443612187 (дата обращения: 26.12.2023).

124. Постановление Правительства РФ от 28.05.2022 № 980 (ред. от 24.09.2025) «О некоторых вопросах лицензирования деятельности по заготовке, хранению, переработке и реализации лома черных и цветных металлов, а также обращения с ломом и отходами черных и цветных металлов и их отчуждения" (вместе с «Положением о лицензировании деятельности по заготовке, хранению, переработке и реализации лома черных и цветных металлов», «Правилами обращения с ломом и отходами черных и цветных металлов и их отчуждения»). – Текст: электронный/ КонсультантПлюс: сайт. – 2022. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_418111/?ysclid=mpog67pbr4411507199 (дата обращения: 26.12.2023).

125. Постановление Правительства РФ от 28.09.2000 № 731 (ред. от 06.11.2024) «Об утверждении Правил учета и хранения драгоценных металлов, драгоценных камней и продукции из них, а также ведения соответствующей отчетности». – Текст: электронный/ КонсультантПлюс: сайт. – 2000. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28704/?ysclid=mpog8qgzks137366420 (дата обращения: 26.12.2023).

126. Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций (редакция № 2) (утв. решением Правления СРО ААС от 14.03.2025, протокол № 725). – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2025. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_469808/ (дата обращения: 10.04.2025).

127. Приказ Минфина России от 09.12.2016 № 231н (ред. от 22.06.2020) «Об утверждении Инструкции о порядке учета и хранения драгоценных металлов, драгоценных камней, продукции из них и ведения отчетности при их 172 производстве, использовании и обращении» (Зарегистрировано в Минюсте России 09.01.2017 № 45111). – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2016. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_210686/552384b75c

4915811ccd4912c661bad8874068a2/?ysclid=m6kurur8kk761529335 (дата обращения: 22.11.2024).

128. Приказ Минфина России от 13.01.2023 № 4н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация» (Зарегистрировано в Минюсте России 05.04.2023 № 72888). – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2023. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_443995/?ysclid=mpogbtvmev996872448 (дата обращения: 22.11.2024).

129. Приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» (вместе с «ФСБУ 5/2019...») (Зарегистрировано в Минюсте России 25.03.2020 № 57837). – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2019. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_348523/?ysclid=mpoge5dje0888476416 (дата обращения: 22.11.2024).

130. Приказ Минфина России от 19.11.2002 № 114н (ред. от 20.11.2018) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02» (Зарегистрировано в Минюсте России 31.12.2002 № 4090). – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2002. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40313/?ysclid=mpoggosiuk906409577 (дата обращения: 22.11.2024).

131. Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н (ред. от 11.04.2018) «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» (Зарегистрировано в Минюсте России 27.08.1998 № 1598). – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 1998. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081/?ysclid=mpogidaqe 286453967 (дата обращения: 22.11.2024).

132. Распоряжение Правительства РФ от 28.12.2022 № 4260-р (ред. от 21.10.2024). О Стратегии развития металлургической промышленности Российской Федерации на период до 2030 года. – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2022. – URL:

https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_436470 /f62ee45faefd 8e2a11d6d88941ac66824f848bc2/?ysclid=m6kz1kq53k82447261 (дата обращения: 22.11.2024).

133. Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2024 год (приложение к письму Минфина России от 18.12.2024 № 07-04- 09/128024). – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2024. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_493562/?ysclid=mpograaw67110 594292 (дата обращения: 02.03.2025).

134. Рекомендация Р-127/2021-КпР «Дистанционная инвентаризация». – Текст: электронный // Бухгалтерский методический центр. – 2021. – URL: http://bmcenter.ru/Files/R_KpR_Inventarizaciya_po_divizionam (дата обращения: 15.08.2024).

135. Ришар, Жак. Аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятия / Ж. Ришар; пер. с фр. под ред. Белых Л.П. - М. : Аудит : ЮНИТИ, 1997. - 375 с.- Текст: непосредственный.

136. Робертсон, Дж. Аудит: / Дж.Робертсон. – Москва: Инвест фонд, 1993. – 495 с. – Текст: непосредственный.

137. Рогуленко, Т.М. Аудит: учебник/Т.М. Рогуленко, С.В. Пономарева, А.В. Бодяко, В.М. Мироненко. – Москва: Общество с ограниченной ответственностью «Издательство «КноРус», 2021. – 382 с. – Текст: непосредственный.

138. Рогуленко, Т.М. Использование международных стандартов аудита в российской практике аудита / Т.М. Рогуленко. – Текст: непосредственный // Аудиторские ведомости. – 2014. – № 11. – С. 23-37.

139. Рогуленко, Т.М. Применение международных стандартов аудита при проведении внешнего аудита: учебник и практикум / Т.М. Рогуленко, С.В. Пономарева, А.В. Бодяко, Ж.М. Корзоватых. – Москва: Издательство Юрайт, 2024. – 295 с. – Текст: непосредственный.

140. Рыбянцева, М.С. Этапы аудиторской проверки учета материально-производственных запасов коммерческой организации / М.С. Рыбянцева, М.А. Шабалова. – Текст: непосредственный // Экономика и предпринимательство. – 2020. – № 9 (122). – С. 925-929.

141. Саморегулируемая организация аудиторов Ассоциации «Содружество». – Текст: электронный/ Саморегулируемая организация аудиторов Ассоциации «Содружество»: официальный сайт. – URL: https://sroaas.ru (дата обращения: 10.04.2025).

142. Свининых, Е.А. О раздельном учете результатов финансово-хозяйственной деятельности по государственному контракту (контракту) в рамках государственного оборонного заказа / Е.А. Свининых. – Текст: непосредственный // Право в Вооруженных Силах - Военно-правовое обозрение. – 2019. – № 4(261). – С. 56-61.

143. Серебрякова, Т.Ю. Международные стандарты аудита как объект исследования / Т.Ю. Серебрякова. – Текст: непосредственный // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 42(384). – С. 50-64.

144. Серебрякова, Т.Ю. Теория и методология сквозного внутреннего контроля / Т.Ю. Серебрякова. – Москва: Общество с ограниченной ответственностью «Научно-издательский центр ИНФРА-М», 2017. – 328 с. – Текст: непосредственный.

145. Скобара, В.В. Аудит: методология и организация / В.В. Скобара. – Москва: Издательство «Дело и сервис», 1998. – 576 с. – Текст: непосредственный.

146. Стукалова, Г.Ю. Развитие контроля и управленческого анализа в бюджетных учреждений Министерства сельского хозяйства: специальность 5.2.3. – «Отраслевая и региональная экономика» диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Стукалова Галина Юрьевна. – Мытищи: АНОО ВО ЦРФ «Российский университет кооперации», 2022. – 349 с. – Текст: непосредственный.

147. Суглобов, А.Е. Аудит / А.Е. Суглобов, Б.Т. Жарылгасова, В.Ю. Савин. – Текст: непосредственный. – Москва: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2016. – 368 с. – Текст: непосредственный.

148. Суглобов, А.Е. Международные стандарты аудита в регулировании аудиторской деятельности / А.Е. Суглобов. – Москва: Издательство «Экономист», 2005. – 256 с. – Текст: непосредственный.

149. Суглобов, А.Е. Развитие современных моделей обеспечения экономической безопасности предприятия на основе комплексной учетно-информационной системы/ А.Е. Суглобов, С.А. Хмелев, И.В. Боярская. – Текст: непосредственный // Вестник Академии экономической безопасности МВД России. – 2014. – № 2. – С. 13-17.

150. Суйц, В.П. Аудит: учебник / В.П. Суйц. – Москва: КноРус, 2022. – 287с. – Текст: непосредственный.

151. Таможенный кодекс Евразийского экономического союза (ред. от 29.05.2019) (приложение № 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза). – Текст: электронный// КонсультантПлюс: сайт. – 2019. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_215315/ (дата обращения: 15.08.2024).

152. Терехова, Е.В. Теоретические и правовые основы аудиторской деятельности : учебное пособие / Е.В. Терехова. – Москва: Русайнс, 2021. –139 с. – Текст: непосредственный.

153. Туякова, З.С. Анализ бизнес-процессов в системе инструментариев оценки деятельности компаний/ З.С. Туякова, Т.В. Черемушникова. – Текст: непосредственный // Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия: Экономика и менеджмент. – 2021. – Т. 15. – № 1. – С. 144-157.

154. Указ Президента Российской Федерации от 03.03.2023 № 139 «О некоторых вопросах осуществления деятельности хозяйственных обществ, участвующих в выполнении государственного оборонного заказа». – Текст электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2023. – URL:

https://www.consultant.ru/law/hotdocs/79404. html?ysclid=m6kumowuel538275725 (дата обращения: 22.11.2024).

155. Указ Президента РФ от 21.07.2020 № 474 «О национальных целях развития Российской Федерации на период до 2030 года» (утратил силу 07.05.2024). – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2020. – URL: https://www.consultant.ru /document/ cons_doc_LAW_357927 (дата обращения: 22.11.2023).

156. Уросова, А.А. Оптимизация внутреннего контроля приема металлолома с помощью разработки бизнес-процессов / А.А. Уросова, Л.Ф. Шилова. – Текст: непосредственный // Аудиторские ведомости. – 2016. – № 8. – С. 55-68.

157. Федеральная налоговая служба. – Текст: электронный/ Федеральная налоговая служба: официальный сайт. – URL: https://www.nalog.gov.ru (дата обращения: 15.04.2025).

158. Федеральный закон от 28.04.2023 № 140-ФЗ (последняя редакция). «О ратификации Соглашения об осуществлении аудиторской деятельности в рамках Евразийского экономического союза»– Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2023. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_445995/ (дата обращения: 22.11.2024).

159. Федеральный закон от 05.04.2020 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд». – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2020. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_144624 (дата обращения: 18.01.2025).

160. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 12.12.2023) «О бухгалтерском учете». – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2011. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855 (дата обращения: 26.01.2025).

161. Федеральный закон от 07.08.2001 № 115-ФЗ (ред. от 08.08.2024) «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным

путем, и финансированию терроризма» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.09.2024). – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2001. – URL: https://www.consultant.ru/ document/cons_doc_LAW_32834 (дата обращения: 24.04.2025).

162. Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ (ред. от 08.08.2024) «Об обществах с ограниченной ответственностью» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.09.2024). – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 1998. – URL: https://www.consultant.ru/ document/cons_doc_LAW_17819 (дата обращения: 10.10.2024).

163. Федеральный закон от 18.07.2011 № 223-ФЗ «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц». – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2011. – URL: https://www.consultant.ru/document /cons_doc_LAW_116964 (дата обращения: 26.12.2024).

164. Федеральный закон от 26.03.1998 № 41-ФЗ (ред. от 29.12.2022) «О драгоценных металлах и драгоценных камнях» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.09.2024). – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 1998. – URL: https://www.consultant.ru/ document/cons_doc_LAW_18254 (дата обращения: 28.04.2025).

165. Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ (ред. от 31.07.2025, с изм. от 25.09.2025) «Об акционерных обществах» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.09.2025). – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 1995. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_8743/?ysclid=mpohmeb68v9185 70594 (дата обращения: 28.04.2025).

166. Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ (ред. от 22.07.2024) «О консолидированной финансовой отчетности». – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2010. – URL: https://www.consultant.ru/document /cons_doc_LAW_8743 (дата обращения: 16.10.2024).

167. Федеральный закон от 29.12.2012 № 275-ФЗ «О государственном оборонном заказе» (последняя редакция). – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2012. – URL:

https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_140175 (дата обращения: 12.01.2025).

168. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (ред. от 08.08.2024). – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2008. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311 (дата обращения: 24.01.2025).

169. Федеральный закон от 4 мая 2011 г. № 99-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности». – Текст: электронный // КонсультантПлюс: сайт. – 2011. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_113658/?ysclid=m6kzdzwnus778 841820 (дата обращения: 10.04.2025).

170. Хмелев, С.А. Обеспечение надежности и достоверности бухгалтерской отчетности предприятия в условиях риска / С.А. Хмелев, А.Г. Горюнов. – Текст: непосредственный // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. – 2011. – № 4(18). – С. 264-267.

171. Хмельницкая, О.Н. Место комбинированной отчетности в системе информации о финансовых результатах деятельности групп организаций / О.Н. Хмельницкая. – Текст: непосредственный // Наука и образование в современном обществе: Сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции, Смоленск, 31 мая 2015 г. – Смоленск: ООО «НОВАЛЕНСО», 2015. – С. 137-138 (154 с.).

172. Хмельницкая, О.Н. Методические подходы к составлению комбинированной отчетности кластера / О.Н. Хмельницкая. – Текст: непосредственный // Актуальные вопросы экономических наук. – 2015. – № 43. – С. 141-146.

173. Худов, А.М. Методы и инструменты управления цифровой трансформацией региона: специальность 5.2.3. – «Региональная и отраслевая экономика (региональная экономика)» диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Худов Александр Михайлович. – Мытищи: АНОО ВО Центросоюза РФ Российский университет кооперации, 2023. – 217 с. – Текст: непосредственный.

174. Центральный Банк Российской Федерации. Банк России. – Текст: электронный// Центральный Банк Российской Федерации. Банк России: официальный сайт. – URL: https://cbr.ru (дата обращения: 05.05.2024).

175. Чая, В.Т. Влияние технологий цифровой экономики на развитие бухгалтерского учета / В.Т. Чая, Н.И. Чупахина. – Текст: непосредственный // Аудит. – 2023. – № 1. – С. 10-12.

176. Чая, В.Т. Концептуальные основы развития аудиторской деятельности: задачи и некоторые решения / В.Т. Чая. – Текст: непосредственный // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 41 (287). – С. 55-60.

177. Чая, В.Т. Некоторые правовые аспекты развития аудиторской деятельности в Российской Федерации / В.Т. Чая, Е.С. Винидиктов. – Текст: непосредственный // Аудит. – 2022. – № 4. – С. 47-49.

178. Черепанов, Я.И. Коррупция в сфере государственного оборонного заказа как угроза государственной безопасности / Я.И. Черепанов. – Текст: непосредственный // Вестник научных конференций. – 2024. – № 4-2(104). – с.114-119.

179. Шеремет, А.Д. Аудит: учебник / А.Д. Шеремет, В П. Суйц. – Москва: Издательский Дом «Инфра-М», 2009. – 618 с. – Текст: непосредственный.

180. Шеремет, А.Д. Реформирование российского аудита: проблемы и перспективы / А.Д. Шеремет, О.А. Носова. – Текст: непосредственный // Аудит. – 2017. – № 12. – С. 2-8.

181. Шешукова, Т.Г. Аудит: теория и практика применения международных стандартов: учеб. пособие / Т.Г. Шешукова, М.А. Городилов. – Москва: Финансы и статистика, 2003. – 200 с. – Текст: непосредственный.

182. Шешукова, Т.Г. Контроллинг, аудит, анализ, коммерческий расчет: теория и практика: избранные труды / Т.Г. Шешукова. – Пермь: Прикамский социальный институт, 2003. – 341 с. – Текст: непосредственный.

183. Шешукова, Т.Г. Международные стандарты аудита / Т.Г. Шешукова, М.А. Городилов. – Пермь: Пермский государственный национальный исследовательский университет, 2012. – 184 с. – Текст: непосредственный.

184. Шешукова, Т.Г. Учетно-аналитические и контрольные проблемы управления производственными и финансовыми ресурсами предприятия в условиях глобализации экономических процессов / Т.Г. Шешукова. – Текст: непосредственный // Вестник Пермского университета. Серия: Экономика. – 2016. – № 2(29). – С. 7-31.

185. Щепоткина-Маринина, Е.В. Аудит отраслевых особенностей учета операций рециркулируемых металлосодержащих ресурсов / Е.В. Щепоткина-Маринина. – Текст: электронный // Russian Journal of Management. – 2023. – Т. 11. – № 2. – С. 91-109. – URL: https://rusjm.ru/ru/nauka/article/69046/view?ysclid =mgyvmmypcz118262737.

186. Щепоткина-Маринина, Е.В. Аудит рециркулируемых металлосодержащих ресурсов на стадии их заготовки организациями, осуществляющими рециклинг / Е.В. Щепоткина-Маринина. – Текст: электронный // OpenScience. – 2023. – Т. 5. – № 3. – С. 14-27. - URL https://openscience.academy/files/e_journal_os/work/t5n3/p14.pdf

187. Щепоткина-Маринина, Е.В. Влияние опережающих технологий на построение превентивной методики аудита / Е.В. Щепоткина-Маринина. – Текст: электронный // OpenScience. – 2023. – Т. 5. – № 4. – С. 168-184. – URL: https://openscience.academy/files/e_journal_os/work/t5n4/p168.pdf.

188. Щепоткина-Маринина, Е.В. Концептуальный подход к проведению аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности / Е.В. Щепоткина-Маринина. – Текст: электронный // Russian Journal of Management. – 2024. – Т. 12. – № 2. – с. 269-282. – URL:https://rusjm.ru/ru/nauka/article/84550/view?ysclid= mgyvtoco1x 157344435.

189. Щепоткина-Маринина, Е.В. Методика аудита раздельного учета расходов и определения финансовых результатов в рамках выполнения государственного оборонного заказа / Е.В. Щепоткина-Маринина, А.Е. Суглобов. –Текст: непосредственный // Вопросы региональной экономики. – 2023. – № 3(56). – с. 151-159.

190. Щепоткина-Маринина, Е.В. Методические аспекты аудита выполнения государственного оборонного заказа предприятиями-исполнителями / Е.В. Щепоткина-Маринина. – Текст: непосредственный // Вестник Академии знаний. – 2024. – № 3(62). – с. 528-532.

191. Щепоткина-Маринина, Е.В. Модель оценки состояния развития регионов в современных условиях / Е.В. Щепоткина-Маринина. – Текст: непосредственный // Устойчивое развитие и кооперация: содействие внедрению инноваций: Сборник трудов II всероссийской научно-практической конференции студентов, аспирантов и молодых ученых, Автономная некоммерческая образовательная организация высшего образования Центросоюза Российской Федерации «Российский университет кооперации», Москва, 19–20 апреля 2022 г. – Москва: Российский университет кооперации, 2022. – с. 80-83 (605 с.).

192. Щепоткина-Маринина, Е.В. Особенности аудита комбинированной финансовой отчетности / Е.В. Щепоткина-Маринина. – Текст: непосредственный // На страже экономики. – 2023. – № 3(26). – с. 112-118.

193. Щепоткина-Маринина, Е.В. Проблемы предварительного планирования на этапе принятия аудиторского задания организаций, осуществляющих деятельность в сфере рециклинга / Е.В. Щепоткина-Маринина, О.В. Голикова, С.А. Хмелев. – Текст: непосредственный // Вестник Волжского университета им. В.Н. Татищева. – 2023. – Т. 2. – № 1(51). – С. 186-195.

194. Щепоткина-Маринина, Е.В. Раскрытие информации в отчетности как элемент информирования заинтересованных пользователей / Е.В. Щепоткина-Маринина. – Текст: непосредственный// Татищевские чтения: актуальные проблемы науки и практики: материалы XIX Международной научно-практической конференции, Тольятти, 20–21 апреля 2023 г. – Тольятти: Волжский университет имени В.Н. Татищева (институт), 2023. – С. 204-207 (240 с.).

195. Щепоткина-Маринина, Е.В. Роль индикаторов в оценке уровня развития регионов / Е.В. Щепоткина-Маринина, С.А. Хмелев. – Текст: электронный // Russian Journal of Management. – 2022. – Т. 10. – № 1. – С. 136-140. - URL: https://rusjm.ru/ru/nauka/article/49739/view?ysclid=mgyvyxzvx7976687477

196. Энциклопедия по экономике. – Текст: электронный// Энциклопедия по экономике: официальный сайт. – URL: https://economyru.info/index/?ysclid =mpoe7f61ys833549329 (дата обращения: 30.04.2025).

197. Sunder, S Conceptual Foundations of Audit: Quality, Independence, Efficiency, Signaling and Competition/ S/ Sunder, Dae-Hee Yoon // Conceptual Foundations of Audit: Quality, Independence, Efficiency, Signaling and Competition, 2023. – Text : electronic. - URL: // https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id =4544254 (Free access: 09.05.2025).

198. Dicksee, L.R. Auditing: A practical manual for auditors / L.R. Dicksee. – London: Gee and Co, 1892. – 586 p. – Text : neposredstvennyy.

199. Dye, Ronald. A. Financial Engineering and the Arms Race Between Accounting Standard Setters and Preparers / Ronald. A. Dye, Jonathan Glover, Shyam Sunder. // Accounting Horizons. – 2015. –Vol. 29. – № 2. – P. 265-295. – Text : neposredstvennyy

200. Especialización en Gerencia de la Calidad y Auditoría en Salud en Bogotá // Universidad cooperative de Colombia. – 2025. -Text : electronic. - URL: https://ucc.edu.co/programas/posgrados/Paginas/bogota/especializacion-en-gerencia-de-la-calidad-y-auditoria-en-salud-bogota.aspx (Free access: 09.02.2025)

201. Flint D. Philosophy and principles of auditing; an introduction Basingstoke: Macmillan Education; 1988. – Text: neposredstvennyy.

202. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements / 2016-2017 Edition, ISBN: 978-1-60815-318-3. – Text neposredstvennyy.

203. IFRS for SME's, (англ.). www.iasplus.com (9 июля 2009). -Text : electronic. - URL: https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-for-smes/ (дата обращения: 02.02.2025).

204. Consolidated Financial Statements Vs Combined Financial Statements - Text : electronic. - URL: https:// animprops.com /consolidated -financial-statements -vs-combined

205. Combined and Carve-Out Financial Statements. Analysis of Common Practice). - Text : electronic. - URL: https://gaap.ru/news/133047/?ysclid =mg3pcz9hd335782343

206. Montgomery R.H. Auditing theory and practice. NY: The Ronald press company; 1912. – Text neposredstvennyy.

207. RusLom: официальный сайт. – Текст: электронный. - URL: http://www.ruslom.ru (дата обращения: 28.04.2025).

208. Spence, Michael. 1973. «Job Market Signaling,» The Quarterly Journal of Economics, Vol. 87, No. 3 (Aug., 1973), pp. 355-374. -Text : electronic. - URL https://doi.org/10.2307/1882010

209. Sunder, Shyam. 1997. Theory of Accounting and Control, Cincinnati, OH / South-Western College Publishing, 1997.– Text neposredstvennyy.

210. Translom: официальный сайт. -Текст: электронный. - URL: https://translom.ru (дата обращения: 28.04.2025).

211. Electrotechnical portal, directory of companies, goods and services: официальный сайт. -Текст: электронный. - URL: https://www.elec.ru/ (дата обращения: 08.04.2025).

212. United Stats department of the treasury.Office of financial Stability. Agency Financial Report / Fiscal year 2009. Troubled Asset Relief Program Office of Financial Stability for the year ended September 30, 2009. – Text neposredstvennyy.

213. Pankova, S. V. Formation of analytical tools for investment activities audit of priority development areas / S. V. Pankova, V. A. Yakimova // Smart Innovation, Systems and Technologies. – 2020. – Vol. 172. – P. 295-316.

214. Shchepotkina-Marinina, Elena V. Risk Controlling Toolkit at Smart University / L. F. Berdnikova, N. O. Mikhalenok, N. A. Igoshina [et al.]. – Text: electronic // Smart Education and e-Learning - Smart Pedagogy: International KES Conference on Smart Education and e-Learning, SEEL 2022, Rhodes, 20–22 .06. 2022 года. Vol. 305. – Springer Nature Switzerland AG: Springer Nature Switzerland AG, 2022. – P. 387-396.

215. Shchepotkina-Marinina, Elena V. Algorithm for Strategic Management of Project Activities in Smart University/ Leyla F. Berdnikova, Olga S. Aksinina, Elena V. Shchepotkina-Marinina, Elena A. Borgardt, Oksana A. Lugovkina, and Pavel A. Kabanov. – Text: electronic // Smart Education and e-Learning - Smart University; Proceedings of the 10th International Conference on Smart Education and e-Learning (KES SEEL-2023) - Smart Innovation, Systems and Technologies, 2023, 355 SIST, P. 173-183.

ПРИЛОЖЕНИЯ

ПРИЛОЖЕНИЕ А – КОЛИЧЕСТВО АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ И АУДИТОРОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Таблица А1 – Количество аудиторских организаций и аудиторов в Российской Федерации (по данным контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемых организаций аудиторов и реестра аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов)

	На 01.01.2022	**На 01.01.2023**	**На 01.01.2024**	**На 01.01.2025**
Имеют право на осуществление аудиторской деятельности - всего*, тыс.	3,9	2,7	2,4	2,2
в том числе				
аудиторские организации*	3,4	2,4	2,2	2,1
из них				
организации, в штате которых имеется аудитор с единым аттестатом*	1,8	1,3	1,2	1,2
организации, сведения о которых внесены в реестр аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям**, ед.	x	x	127	179
из них				
организации, сведения о которых внесены в реестр аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям на финансовом рынке***, ед.	x	x	22	38
индивидуальные аудиторы*	0,5	0,3	0,2	0,1
Аудиторы – всего*, тыс.	17,0	16,4	15,6	15,1
из них				
сдавшие квалификационный экзамен на получение единого аттестата*	4,6	4,3	4,2	4,2

* *По данным реестра аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов.*
** *По данным Федерального казначейства.*
*** *По данным Банка России.*
Источник: [113]

ПРИЛОЖЕНИЕ Б – РАСПРЕДЕЛЕНИЕ СУБЪЕКТОВ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПО ФЕДЕРАЛЬНЫМ ОКРУГАМ

Таблица Б1 – Распределение субъектов аудиторской деятельности по федеральным округам (по данным контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемых организаций аудиторов и реестра аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов)

Федеральный округ	Аудиторские организации, тыс.		Аудиторы, тыс.			
			всего		из них индивидуальные	
	2023	2024	2023	2024	2023	2024
Российская Федерация	2,2	2,1	15,6	15,1	0,2	0,1
в том числе						
Центральный	1,0	1,0	7,7	7,5	0,1	0,07
Северо-Западный	0,3	0,3	2,0	2,0	0,02	0,02
Южный	0,2	0,1	1,1	1,0	0,02	0,01
Приволжский	0,3	0,3	2,0	2,0	0,02	0,01
Уральский	0,1	0,1	1,0	1,0	0,02	0,01
Сибирский	0,2	0,2	1,1	1,0	0,01	0,01
Дальневосточный	0,1	0,1	0,5	0,4	0,01	0,004
Северо-Кавказский	0,03	0,03	0,2	0,2	0,004	0,004

Источник: [113]

Таблица Б2 – Распределение аудиторских организаций по Российской Федерации (в %)

На 31 декабря	Россия - всего	Москва		Другие регионы
		всего	из них без крупнейших АО*	
2023	100,0	35,2	35,0	64,8
2024	100,0	34,7	34,5	65,3

* Крупнейшие АО-аудиторские организации с наибольшим доходом (четыре)
Источник: [113]

ПРИЛОЖЕНИЕ В – СОСТОЯНИЕ РЫНКА АУДИТОРСКИХ УСЛУГ

Таблица В1 – Объем оказанных услуг

	За 2022 г.	**За 2023 г.**	**За 2024 г.**
Объем оказанных услуг - всего, млрд. руб.	59,1	54,8	57,3
в том числе			
аудиторские организации	58,4	54,2	56,7
из них без крупнейших АО	27,8	28,8	30,7
индивидуальные аудиторы	0,645	0, 591	0,646
Изменение объема оказанных услуг по сравнению с прошлым годом, %			
всего	-6,3	-7,2	4,6
аудиторские организации	-5,8	-7,2	4,6
из них без крупнейших АО	-5,1	3,7	6,7
индивидуальные аудиторы	-35,3	-8,3	9,3
Объем доходов от аудита аудиторских организаций, приходящийся на 1 млн. руб. выручки клиентов, руб.	230	209	206

Источник: [113]

ПРИЛОЖЕНИЕ Г – КОЛИЧЕСТВО КЛИЕНТОВ АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ, КОТОРЫМ ОКАЗАНЫ АУДИТОРСКИЕ УСЛУГИ

Таблица Г1 – Количество клиентов аудиторских организаций, которым оказаны аудиторские услуги

	Россия – всего		**Москва**				**Другие регионы**	
			всего		**из них без крупнейших АО**			
	2023	**2024**	**2023**	**2024**	**2023**	**2024**	**2023**	**2024**
Клиенты, бухгалтерская отчетность которых проаудирована	66 120	67 513	28 719	28 933	26 095	26 376	37 401	38 580
Клиенты, которым оказаны сопутствующие аудиту услуги	3 467	3 116	1 968	1 957	1 492	1 440	1 499	1 159
Клиенты, являющиеся общественно значимыми организациями*	3 634	3 716	1 963	1 870	1 618	1 530	1 671	1 846

***** Публичные акционерные общества; организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам; организации, бухгалтерская отчетность которых включена в проспект ценных бумаг; кредитные организации, головные кредитные организации банковских групп, головные организации банковских холдингов; страховые организации, общества взаимного страхования; организации, являющиеся профессиональными участниками рынка ценных бумаг, бюро кредитных историй, клиринговые организации, организаторы торговли, негосударственные пенсионные фонды, управляющие компании инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов; государственные корпорации и компании, публично-правовые компании; организации, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25 %; иные организации, которые представляют и (или) раскрывают отчетность в соответствии с Федеральным законом «О консолидированной финансовой отчетности».

Источник: [113]

ПРИЛОЖЕНИЕ Д – ЭТАПЫ ПРИНЦИПИАЛЬНОЙ СХЕМЫ КОНЦЕПЦИИ КАЧЕСТВА АУДИТА: КЛЮЧЕВЫЕ ЭЛЕМЕНТЫ, ФОРМИРУЮЩИЕ СРЕДУ ДЛЯ ОБЕСПЕЧЕНИЯ КАЧЕСТВА АУДИТА

Таблица Д1 – Этапы принципиальной схемы концепции качества аудита: ключевые элементы, формирующие среду для обеспечения качества аудита

Этап 1. Исходные параметры	Этап 2. Параметры процесса
Ценности, этические нормы и подходы – уровень задания Ценности, этические нормы и подходы – уровень аудиторской организации Ценности, этические нормы и подходы – уровень страны Знания, навыки, опыт и время – уровень задания Знания, навыки, опыт и время – уровень аудиторской организации Знания, навыки, опыт и время – национальный уровень	Процесс аудита и контроля качества – уровень задания Процесс аудита и контроля качества – уровень аудиторской организации Процесс аудита и контроля качества – национальный уровень
Этап 3. Результаты	Этап 4. Основные виды взаимодействия в процессе подготовки финансовой отчетности
Результаты – уровень задания Аудиторское заключение для пользователей проаудированной финансовой отчетности Аудиторское заключение для лиц, отвечающих за корпоративное управление Аудиторское заключение для руководства Аудиторское заключение для органов финансового и пруденциального надзора Проаудированная финансовая отчетность Отчеты лиц, отвечающих за корпоративное управление, включая комитеты по аудиту Предоставление регулирующими органами информации по конкретным фактам Результаты на уровне аудиторской организации и на национальном уровне Отчеты о прозрачности деятельности Годовые и прочие отчеты Обобщенное представление о результатах инспектирования аудиторских организаций	Виды взаимодействия между аудиторами и лицами, отвечающими за корпоративное управление Виды взаимодействия между аудиторами и пользователями финансовой отчетности Виды взаимодействия между аудиторами и регулирующими органами Виды взаимодействия между руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление Виды взаимодействия между руководством и регулирующими органами Виды взаимодействия между руководством и пользователями финансовой отчетности Виды взаимодействия между лицами, отвечающими за корпоративное управление, и регулирующими органами Виды взаимодействия между лицами, отвечающими за корпоративное управление, и пользователями финансовой отчетности Виды взаимодействия между регулирующими органами и пользователями финансовой отчетности
Этап 5. Факторы внешней среды	Этап 6. Трудности определения качества аудита
Нормы ведения бизнеса и коммерческое право Применимая концепция подготовки финансовой отчетности Информационные системы Корпоративное управление Культурные факторы более общего характера Регулирование аудиторской деятельности Судебная практика Привлечение в профессию Законы и нормативные акты, касающиеся финансовой отчетности Сроки подготовки финансовой отчетности	Наличие или отсутствие существенных искажений в проаудированной финансовой отчетности дает лишь частичное представление о качестве аудита Все аудиторские задания разные, и вопрос о том, какие аудиторские доказательства будут достаточными и надлежащими для подтверждения мнения аудитора, в некоторой степени является предметом суждения Разные заинтересованные стороны имеют разные представления о качестве аудита Доступна ограниченная информация о выполненной работе и результатах аудита

Источник: [177]

ПРИЛОЖЕНИЕ Е - ТРАНСФОРМАЦИЯ КОНЦЕПЦИЙ ОТРАЖЕНИЯ ИНФОРМАЦИИ В БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

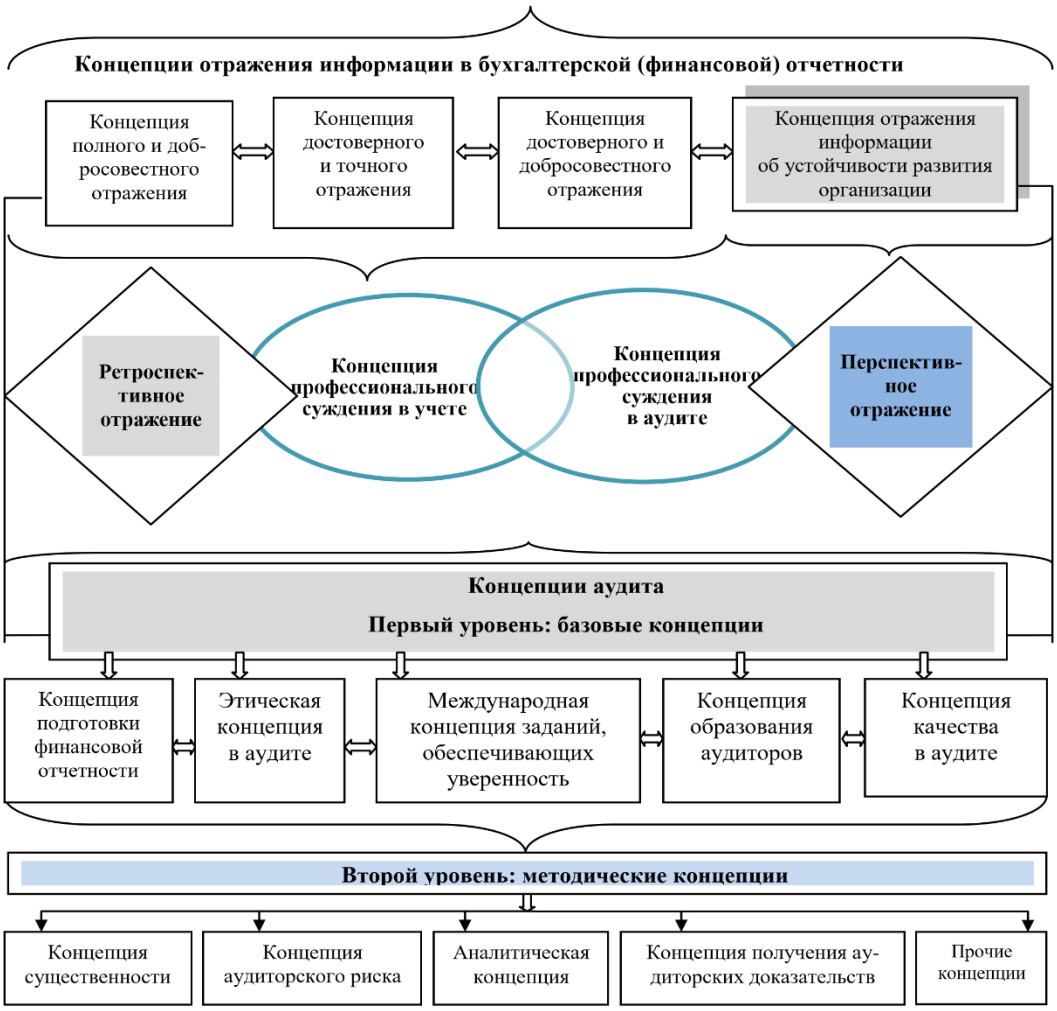

Рисунок Е1 – Трансформация концепций отражения информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности

Источник: [8]

ПРИЛОЖЕНИЕ Ж – РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ДОХОДОВ АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ ПО РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ (В %)

Таблица Ж1 – Распределение доходов аудиторских организаций по Российской Федерации (в %)

	Россия – всего		Москва				Другие регионы	
			всего		из них без крупнейших АО			
	2023	2024	2023	2024	2023	2024	2023	2024
Доля доходов от проведения аудита в общих доходах за год	58,0	62,2	56,6	60,8	62,5	65,1	64,2	67,4
Доля доходов от проведения обязательного аудита в общих доходах от проведения аудита за год	80,1	79,7	77,9	76,9	82,3	83,5	88,4	89,7
Доля доходов от проведения инициативного аудита в общих доходах от проведения аудита за год	19,9	20,3	22,1	23,1	17,7	16,5	11,6	10,3
Доля доходов от проведения аудита общественно значимых организаций в общих доходах от проведения аудита за год	23,8	22,8	28,7	27,4	19,7	17,3	5,5	6,2
Доля доходов от оказания сопутствующих аудиту услуг в общих доходах за год	6,1	6,4	6,9	7,4	5,4	4,9	2,5	2,5
Доля доходов от оказания прочих услуг в общих доходах за год	35,9	31,4	36,5	31,7	32,1	30,1	33,3	30,1

Источник: [113]

ПРИЛОЖЕНИЕ И – РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ ПО РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Таблица И1 – Распределение деятельности аудиторских организаций по Российской Федерации (в %)

	Москва				Другие регионы	
	всего		из них без крупнейших АО			
	2023	2024	2023	2024	2023	2024
Доля в общем количестве клиентов, отчетность которых проаудирована	43,4	42,9	39,5	39,1	56,6	57,1
Доля в объеме оказанных услуг по проведению аудита	79,1	78,1	36,8	35,6	20,9	21,9
Доля в объеме оказанных услуг по проведению обязательного аудита	76,9	75,4	37,8	37,3	23,1	24,6
Доля в объеме оказанных услуг по проведению инициативного аудита	87,8	88,9	32,7	28,8	12,2	11,1
Доля в объеме оказанных услуг по проведению аудита общественно значимых	95,2	94,1	30,4	27,0	4,8	5,9
Доля в общем количестве аудиторских организаций	35,2	34,7	35,0	34,5	64,8	65,3
Доля в общем количестве аудиторов, работающих в аудиторских организациях	45,7	45,4	40,9	40,5	54,3	54,6
Доля в общем количестве аудиторских организаций, проводивших аудит отчетности общественно значимых организаций	32,8	33,1	31,8	31,9	67,2	66,9
Доля в общем количестве общественно значимых организаций, отчетность которых проаудирована	54,0	50,3	44,5	41,2	46,0	49,7

Источник: [113]

ПРИЛОЖЕНИЕ К – ЦЕНЫ НА ЛОМ ЧЕРНОГО И ЦВЕТНОГО МЕТАЛЛОВ

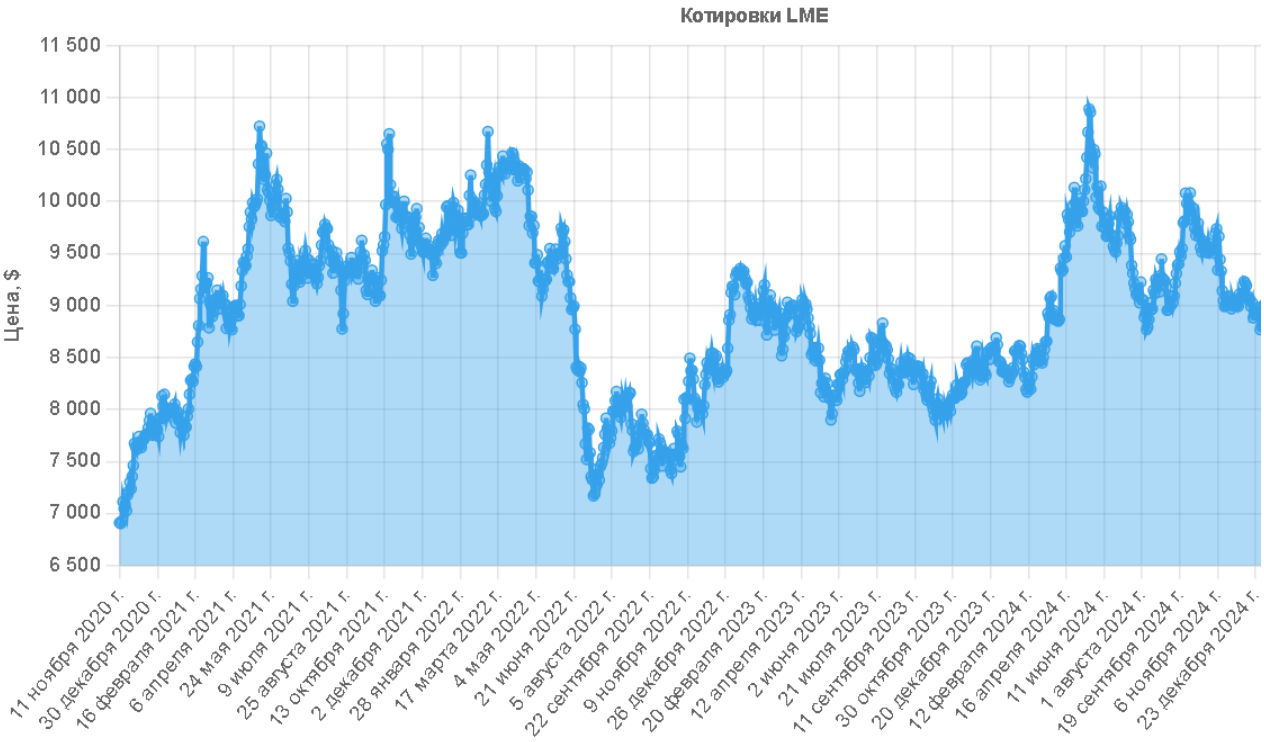

Рисунок К1 – Анализ динамики цен на цветной металл в период 2020-2024 гг. предоставлен на графике ниже. Цены на лондонской бирже LME за последние 4 года

Источник: [211]

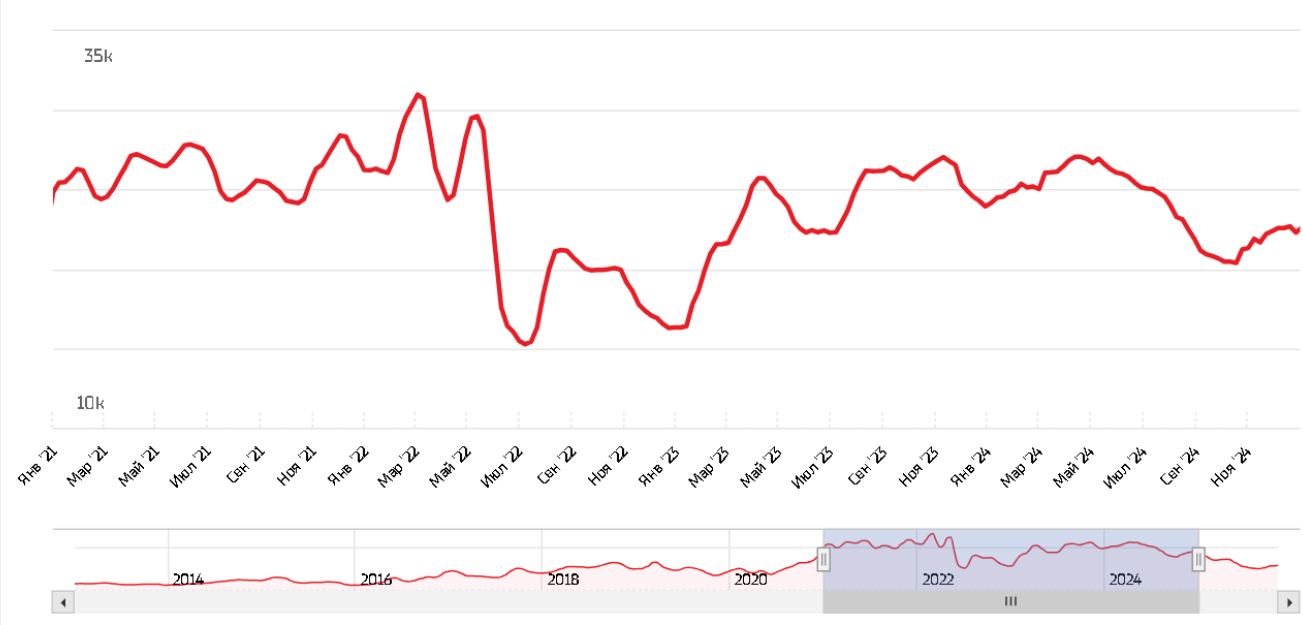

Рисунок К2 – Цены на черный лом за 2021-2024 год в России

Источник: [210]

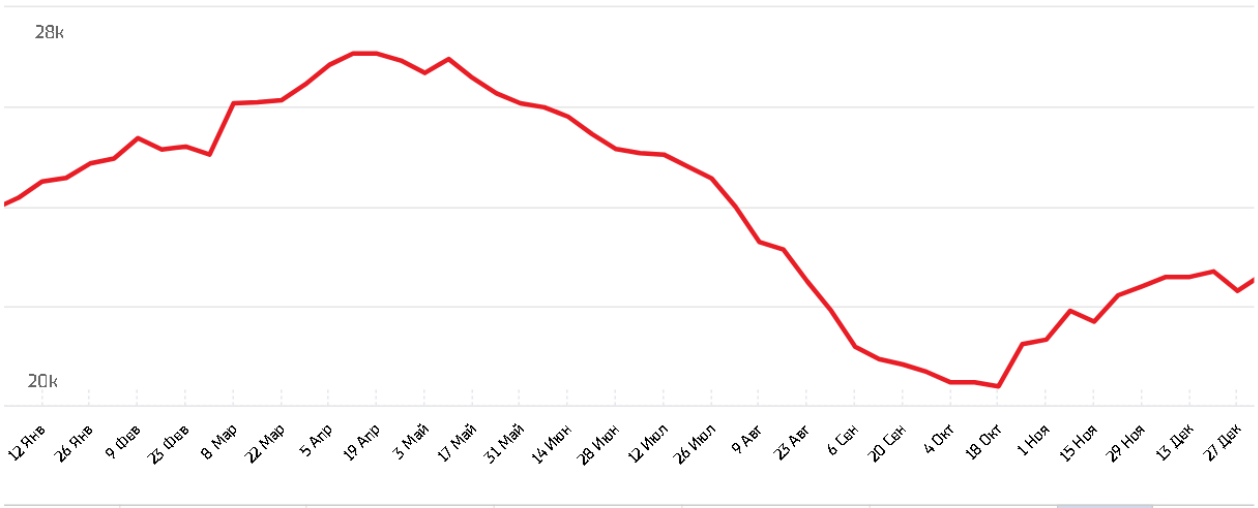

Рисунок К3 – Цены на черный лом за последний год в России

Источник: [210]

ПРИЛОЖЕНИЕ Л – КЛАССИФИКАЦИЯ ТЕРМИНОВ В ПРОФЕССИОНАЛЬНОМ ДОКУМЕНТООБОРОТЕ РЕЦИКЛИНГА МЕТАЛЛОСОДЕРЖАЩИХ РЕСУРСОВ

Таблица Л1 – Классификация терминов в профессиональном документообороте рециклинга металлосодержащих ресурсов для включения в рабочие документы аудитора

Термин		Содержание термина в профессиональном документообороте
Бесхозный металлолом		металлический лом, состоящий из предметов, принадлежность которых невозможно установить
Бытовой металлолом		металлический лом, состоящий из предметов личной собственности населения
Взрывоопасные вторичные черные металлы		вторичные черные металлы, содержащие взрывоопасные предметы военного лома, баллоны из-под газов и жидкостей и другие полые сосуды или трубы, не просматриваемые насквозь по всему сечению, а также металлические массивы и металлоконструкции, подвергшиеся взрывному дроблению и имеющие невзорванные заряды
Военный металлолом		металлический лом, состоящий из предметов военной техники, военно-технического имущества и боеприпасов
Вторичные черные металлы		лом и отходы черных металлов, а также продукция их переработки
Заготовка вторичных черных металлов		приемка лома и отходов черных металлов от ломосдатчиков и скупка металлолома от населения
Засоренность вторичных черных металлов		суммарное содержание механических примесей в ломе и отходах черных металлов в виде неметаллических включений, выраженное в процентах
Качество вторичных черных металлов		совокупность свойств вторичных черных металлов, определяющих их металлургическую ценность, основными из которых являются физическая и химическая однородность, степень чистоты и плотность
Копровый цех		цех металлургического или машиностроительного предприятия, занимающийся подготовкой вторичных черных металлов к плавке
Кругооборот		многократное циклическое обращение металла в народном хозяйстве
Ломосдатчик		предприятие, организация или хозяйство, производящее сдачу лома и отходов черных металлов
Металлические отходы (металлоотходы)		отходы, образующиеся при резании металла, кроме кусковых отходов
Металлический лом (металлолом, амортизационный лом)		металлические изделия, оборудование, машины, здания и сооружения или их металлические части непригодные для дальнейшего использования
Металлический фонд (металлофонд)		общий объем металлов, содержащийся во всех видах основных и оборотных фондов народного хозяйства и в предметах культурно-бытового назначения у населения по состоянию на определенную дату
Металлургическая ценность вторичных черных металлов		степень эквивалентности вторичных черных металлов заменяемому ими первичному сырью (жидкому передельному чугуну и др.)
Оборотные вторичные черные металлы		вторичные черные металлы, используемые предприятиями, на которых они образовались
Переработанные вторичные черные металлы		вторичные черные металлы, подготовленные для использования в металлургическом и литейном производствах в соответствии с требованиями стандартов и технических условий
Переработка вторичных черных металлов		технологический процесс, в результате которого вторичные черные металлы приводятся в состояние, пригодное для использования в металлургическом и литейном производствах
Пиротехнический контроль вторичных черных металлов		контроль вторичных черных металлов с целью обнаружения и удаления из них взрывоопасных предметов и легковоспламеняющихся средств
Ресурсы вторичных черных металлов		объем вторичных черных металлов, образующихся в народном хозяйстве и у населения за определенный период времени
Скрап		зашлакованные отходы черных металлов. Скрап делится на стальной и чугунный
Скрап стальной		мелкие стальные частицы, разбрызгиваемые вовремя выпуска стали, выплески и расплески во время транспортировки и разливки стали в изложницы, остывшая сталь на стенках и дне разливочного ковша и т.п.

Продолжение Таблицы Л1

Скрап чугунный		остатки чугуна в выпускных желобах и ковшах, мелкие его частицы, теряемые при разливке чугуна на разливочной машине или при сливе в миксер, крошье при погрузке чушек чугуна
Смешанные вторичные металлы		вторичные металлы разных видов или групп
Срок службы металла		Продолжительность пребывания металла в составе основных или оборотных фондов народного хозяйства и в предметах личной собственности
Стальные лом и отходы		вторичные черные металлы, содержащие до 2% углерода
Степень легирования		содержание химического элемента, вводимого в сталь или чугун для придания им определенных физико-химических свойств. Кремний, марганец, хром, никель и медь являются легирующими элементами, если их содержание в металле превышает соответственно, % Si-0.5; Mn-0.8; Cr-0.3; Ni-0.3; Cu-0.3
Судовой металлолом		металлический лом, состоящий из судов и других плавучих средств и их оборудования
Транзитные вторичные металлы		часть товарных вторичных металлов, отгружаемая предприятиями-сдатчиками непосредственно предприятиям-потребителям, минуя предприятия Втормета
Углеродистые вторичные черные металлы		вторичные черные металлы, не содержащие легирующих элементов
Удельная величина образования металлоотходов		количество металлических отходов в килограммах, образующееся при производстве или потреблении одной тонны металла
Цветные вторичные металлы		лом и отходы цветных металлов, также продукция их переработки
Цена заготовительная		цена вторичных металлов, применяемая при расчетах с ломосдатчиками
Цена сбытовая		цена вторичных металлов, применяемая при расчетах с потребителями
Цикл кругооборота металла		период обращения металла в народном хозяйстве от момента поступления его в металлургическое производство до возвращения в регенерацию в виде лома и отходов
Чугунные лом и отходы		вторичные черные металлы, содержащие более 2% углерода
Шихтовые слитки		продукция переработки легковесных легированных отходов методом переплава
Шлак сварочный		шлак, образующийся в нагревательных колодцах (печах) и при сварке металла

Источник: составлено автором

ПРИЛОЖЕНИЕ М – БЛОК-СХЕМА ПЛАНИРОВАНИЯ НА ЭТАПЕ ПРИНЯТИЯ АУДИТОРСКОГО ЗАДАНИЯ

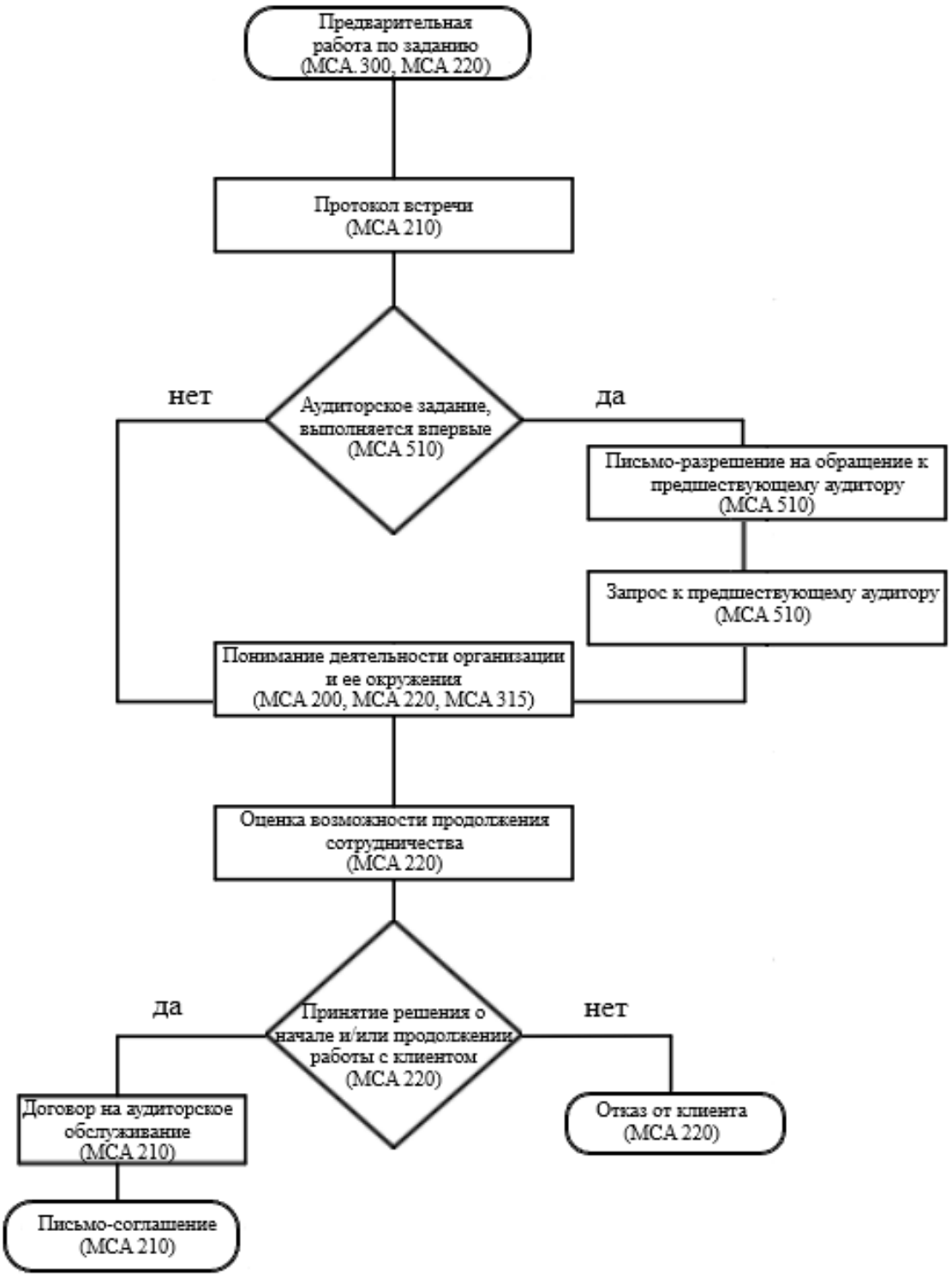

Рисунок М1- Блок – схема планирования на этапе принятия аудиторского задания
Источник: [193]

ПРИЛОЖЕНИЕ Н – КРИТЕРИИ ОЦЕНКИ ВОЗМОЖНОСТИ ПРИНЯТИЯ И ПРОДОЛЖЕНИЯ ОТНОШЕНИЯ С КЛИЕНТАМИ

Рисунок Н1 – Критерии оценки возможности принятия и продолжение отношений с клиентами

Источник: [193]

ПРИЛОЖЕНИЕ П – ПОСЛЕДОВАТЕЛЬНОСТЬ АУДИТА ЭТАПА БИЗНЕС-ПРОЦЕССА РМР НА СТАДИИ ИХ ЗАГОТОВКИ

Таблица П1 – Последовательность аудита этапа бизнес-процесса РМР на стадии их заготовки

Этап	Цель	Риски	Процедуры	Документы
Проверка права собственности	Определяется легитимное происхождение	Прием металлолома криминального происхождения	Наблюдение (осмотр), инспектирование документов	Сопроводительные документы, подтверждающие характер происхождения рециркулируемого сырья
Радиационный контроль	Выявить или исключить факт превышения гамма-излучения	Источник радиационного фона	Наблюдение (осмотр), инспектирование документов	Протокол радиационного контроля, руководство по эксплуатации дозиметра, сертификат о поверке
Контроль на взрывоопасность	Проверка на наличие следов ГСМ и взрывчатых веществ	Источник взрывоопасности	Визуальный осмотр с применением органолептических методов, инспектирование документов	Удостоверение о взрывоопасности, руководство по эксплуатации, поверка, Удостоверения лиц, осуществляющих приемку, с подтверждением их квалификации, документы о повышении квалификации и переаттестации
Идентификация и сортировка	Оценка структуры, состава и степени засорения	Некачественная сортировка (перерабатываемые ресурсы и будущая продукция не будут соответствовать завяленным характеристикам)	Инспектирование документов	Удостоверения лиц, осуществляющих приемку, с подтверждением их квалификации, документы о повышении квалификации и переаттестации
Измерение	Проверка правильности определения итоговой стоимости	Не все активы учтены; присутствие в учете не существующих активов; активы неправильно оценены, отражены в не соответствующих суммах	Инспектирование документов	Справка о результатах взвешивания металлолома, образованного от разделки вагонов; руководство по эксплуатации весов, сертификат о поверке, удостоверения контролёров-приёмщиков, документы о повышении квалификации и переаттестации
Оформление ПСА	Проверка правильности составления ПСА	Счетные ошибки	Инспектирование документов	Приёмо-сдаточные акты, учетная политика организации, применяемые формы первичных документов
Оплата	Подтверждение поступления выручки	Соответствие бизнес-окружения видам деятельности ломозаготовителя	Инспектирование документов	Платежные поручения, банковские выписки
Отражение на соответствующих счетах	Проверка квалификации запасов	Активы отражены не на надлежащих счетах, использование первичных документов, не унифицированных учетной политикой	Инспектирование документов	Договор, учетная политика организации, применяемые формы первичных документов, акт сдачи-приемки деталей и металлолома после разделки и разборки вагонов, акт выполненных работ; счет-фактура на выполненные работы; приёмо-сдаточный акт

Источник: составлено автором

ПРИЛОЖЕНИЕ Р – ПОСЛЕДОВАТЕЛЬНОСТЬ ЭТАПА АУДИТА БИЗНЕС-ПРОЦЕССА РМР НА СТАДИИ ИХ ПЕРЕРАБОТКИ

Таблица Р1 – Последовательность этапа аудита бизнес-процесса РМР на стадии их переработки

Этап	Цель	Риски	Процедуры	Документы
Оценка сметных расчетов и плановых калькуляций	Дать сравнительную оценку соответствия планируемых совокупных затрат на производство с фактически осуществленными затратами	Искажение фактической себестоимости	Инспектирование документов	Сметы, плановые калькуляции, фактические расчёты, бухгалтерские справки, справки-расчёты и др.
Оценка прав на все осуществленные расходы	Дать оценку реальности расходов на переработку рециркулируемых ресурсов	Не все зарегистрированные в учете хозяйственные операции имели место и отношение к аудируемому лицу и его деятельности	Инспектирование документов Выборочное тестирование	Договоры, первичные учетные документы (счета-фактуры, УПД, акты, ТТН, ТОРГ-12 и др.)
Оценка документального оформления расходов	Подтвердить расходы, их обоснованность, и правильность документального оформления	Отнесение расходов на себестоимость без надлежащего документального оформления первичных документов	Инспектирование документов Выборочное тестирование	Локальные акты (Положение об учетной политике, Положение об оплате труда, Положение о премировании, и др.), учётные регистры аналитического и синтетического учёта; карточки (ведомости) по заказам; справки-расчёты по распределяемым затратам; ведомости распределения общепроизводственных расходов, расходов на содержание и эксплуатацию оборудования; листки-расшифровки, справки-расчёты о распределении расходов будущих периодов; акты (ведомости) по инвентаризации незавершённого производства; ведомость сводного учёта затрат на производство; журналы-ордера по счетам 20, 21, 23, 25, 28, 29, 96, 97 и т.д., главная книга, ОСВ, БФО
Оценка в учете и отчетности расходов на производство	Подтвердить правильность группировки расходов по элементам и статьям калькуляции, оценки в учете и отчетности расходов на производство	Искажение оценки производственных расходов, себестоимости, не целесообразность и не эффективность расходов, ошибки в ценообразовании	Инспектирование документов Выборочное тестирование	
Оценка списания затрат на себестоимость	Подтвердить соответствие оценки списания затрат на себестоимость учетной политике аудируемого лица и законодательству РФ	Несоответствие применяемых методов учета затрат заявленным в учетной политике	Инспектирование документов Выборочное тестирование	
Оценка соответствия осуществленных расходов отчетному периоду	Подтвердить соответствия осуществленных расходов отчетному периоду независимо от их фактической оплаты	Хозяйственные операции отражены не в соответствующем отчетном периоде	Инспектирование документов Выборочное тестирование	
Оценка фактического осуществления всех видов расходов, отраженных в отчетности	Оценить полноту и качество раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о затратах на производство продукции	Риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности (искажение себестоимости, финансового результата и др.). Информация в отчетности раскрыта не надлежащим образом	Инспектирование документов	ОСВ, БФО

Источник: составлено автором

ПРИЛОЖЕНИЕ С – ПОСЛЕДОВАТЕЛЬНОСТЬ ЭТАПА АУДИТА БИЗНЕС-ПРОЦЕССА РМР НА СТАДИИ ИХ РЕАЛИЗАЦИИ

Таблица С1 – Последовательность этапа аудита бизнес -процесса РМР на стадии их реализации

Этап	Цель	Риски	Процедуры		Документы
Аудит реализации	Оценить полноту и качество раскрытия бухгалтерской (финансовой) отчетности	Риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности Информация раскрыта не надлежащим образом	Инспектирование документов Выборочное тестирование	Подтверждение правильности оценки в учете и отчетности выручки от продаж	Локальные акты (Положение об учетной политике, приказы об установлении круга лиц – подписантов, санкционирующих продажу (отгрузку) и др.), карточки клиентов-покупателей, прайс-листы, договоры с покупателями, счета-фактуры (УПД), ТТН, учётные регистры аналитического и синтетического учёта по счетам 90, 43, 45, книга-продаж, декларация по НДС
				Подтверждение соответствия произведенных продаж отчетному периоду	
				Подтверждение фактического совершения отраженных в отчетности продаж	ОСВ, БФО
				Подтверждение поступления денежных средств за реализованную продукцию (в том числе предварительной оплаты в счет предстоящей отгрузки)	Расчётно-платёжные документы, счета-фактуры выданные, книга-продаж, декларация по НДС
Аудит коммерческих расходов	Оценить полноту и качество раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности	Риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности Информация раскрыта не надлежащим образом	Инспектирование документов Выборочное тестирование	Подтверждение наличия сметы коммерческих расходов и её соответствие фактическим расходам	Локальные акты (Положение об учетной политике, включая график документооборота и формы применяемых первичных документов, Положение о коммерческой службе, Положение о расчетах с подотчетными лицами и др.), смета коммерческих расходов
				Подтверждение прав на все осуществленные коммерческие расходы	Договоры, первичные учетные документы (счета-фактуры, УПД, акты, ТТН, ТОРГ-12 и др.)
				Подтверждение правильности документального оформления коммерческих расходов	Локальные акты (Положение об учетной политике, включая график документооборота и формы применяемых первичных документов, Положение о коммерческой службе, Положение о расчетах с подотчетными лицами и др.), первичные учетные документы (счета-фактуры, УПД, акты, ТТН, ТОРГ-12 и др.), учётные регистры аналитического и синтетического учёта по счетам 44, 90, главная книга, ОСВ, БФО
				Подтверждение правильности оценки в учете и отчетности коммерческих расходов	
				Подтверждение соответствия оценки и списания коммерческих расходов учетной политике аудируемого лица и законодательству РФ	
				Подтверждение соответствия осуществленных коммерческих расходов отчетному периоду	
				Подтверждение фактического осуществления коммерческих расходов, отраженных в отчетности	

Источник: составлено автором

ПРИЛОЖЕНИЕ Т – ВЫДЕРЖКА ИЗ РАБОЧЕГО ДОКУМЕНТА АУДИТОРА ДЛЯ ПРОВЕДЕНИЯ АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕДУР ПО ПУНКТУ «СОПОСТАВЛЕНИЕ КОМПОНЕНТОВ ВЫШЕДШЕГО ИЗ ЭКСПЛУАТАЦИИ АВТОМОБИЛЯ СЕРИИ LADA КЛАССИКА КАК ОТХОДА И ФАКТИЧЕСКОГО ОТРАЖЕНИЯ ОПРИХОДОВАННЫХ МАТЕРИАЛОВ В УЧЕТНЫХ РЕГИСТРАХ»

Таблица Т1 – Выдержка из Рабочего документа аудитора для проведения аналитических процедур по пункту: «Сопоставление компонентов вышедшего из эксплуатации автомобиля серии LADA классика как отхода и фактического отражения оприходованным материалов в учетных регистрах»

Компоненты	Норматив	Поступило на утилизацию ВЭТС	Кол-во материалов по усреднен-ному нормативу	Кол-во материалов, факт	Отклонение	Нормативная стоимость 1 кг ТМЦ	Стоимостное отклонение для расчета уровня существенности
	Масса, кг	Кол-во, ед	Масса, кг	Масса, кг	Гр.5-4, кг	Руб.	Гр.6*гр.7, Руб.
1	2	3	4	5	6	7	8
Лом черных металлов несортированный	469						
Лом и отходы, содержащие цветные металлы	52						
Отходы полимерных материалов	84						
Камеры пневматические отработанные	6,4						
Резиновые изделия незагрязненные, потерявшие потребительские свойства	28,4						
Масла моторные отработанные	2,5						
Масла трансмиссионные отработанные	2,4						
Отходы этиленгликоля (Тормозная жидкость отработанная)	0,5						
Остатки этиленгликоля, потерявшего потребительские свойства (отходы охлаждающей жидкости для автотранспорта)	7,6						
Отходы затвердевшего полиуретана, полиуретановой пены или пленки	44						
Обрезки и обрывки тканей	11,5						
Отходы изолированных проводов и кабелей	5,8						
Прочие отходы из смешанных материалов, в том числе:	120						
металл черный – 65%	78,0						
металлы цветные – 8,0%	9,6						
полимерные материалы – 16%	19,2						
стекло – 2,5%	3,0						
текстиль – 2,5%	3,0						
резина – 6,0%	7,2						

Источник: составлено автором

ПРИЛОЖЕНИЕ У – СТЕПЕНЬ ВОЗДЕЙСТВИЯ ДРАГОЦЕННЫХ МЕТАЛЛОВ НА ОРГАНИЗМ ЧЕЛОВЕКА

Таблица У1 – Степень воздействия драгоценных металлов на организм человека

Наименование металла	Характер действия на организм человека	Пути проникновения	Класс опасности	ПДК вредных веществ в воздухе рабочей зоны, мг/м^3
Серебро и его соединения	Отходы могут оказывать раздражающее действие на слизистую оболочку носа и дыхательных путей.	Органы дыхания	11	0,5-1
Золото, платина и его соединения	При длительном контакте могут вызывать аллергические дерматиты и экземы.	Открытые участки кожи	-	-
Рутений		Органы дыхания	11	-
Родий	Оказывает раздражающее действие на слизистую оболочку носа и дыхательных путей. У рабочих, занятых очисткой родия, иногда развивается сверхчувствительность	-	-	-

Источник: [5; 207; 210]

ПРИЛОЖЕНИЕ Ф – ПЕРЕЧЕНЬ МЕТОДИК, РЕКОМЕНДУЕМЫХ ДЛЯ КОЛИЧЕСТВЕННОГО АНАЛИЗА ЭЛЕКТРОННОГО ЛОМА И ОТХОДОВ, СОДЕРЖАЩИХ ДРАГОЦЕННЫЕ (БЛАГОРОДНЫЕ) МЕТАЛЛЫ

Таблица Ф1 – Перечень методик, рекомендуемых для количественного химического анализа электронного лома и отходов, содержащих драгоценные (благородные) металлы

Методика гравиметрического определения золота во вторичном сырье драгоценных (благородных) металлов	% мас.:10-80
Методика атомно-абсорционного (с электротермической автомизацией) определения палладия, платины и золота во вторичном сырье драгоценных (благородных) металлов	% мас.:0,0003-0,1
Методика атомно-эмиссионного (с индукционной плазмой) определения палладия, платины и золота во вторичном сырье драгоценных (благородных) металлов	% мас.:Pd: 0,005-10; Pt: 0,01-10 Аи: 0,001-10
Методика рентгеноспектрального определения золота и серебра во вторичном сырье драгоценных (благородных) металлов	% мас.:Аи:0,05-4 Ag 0,8-7,5
Методика НГ-активационного определения золота во вторичном сырье драгоценных (благородных) металлов	% мас.: 0,01-90
Методика НГ-определения золота и серебра во вторичном сырье драгоценных (благородных) металлов	масса в пробе: Аи>0,005 г; Ag>1,0 г
Методика инструментального нейтронно-активационного определения золота и иридия во вторичном сырье драгоценных (благородных) металлов	масса в пробе: Аи: 0,1-200 мг; It: 0,5-200 мг
Методика титрометрического определения серебра во вторичном сырье драгоценных (благородных) металлов	% мас.: 5-90

Источник: [5; 207; 210]

ПРИЛОЖЕНИЕ Х – ФОРМУЛЯРНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДРАГОЦЕННЫХ МЕТАЛЛОВ В НЕКОТОРЫХ РАЗЪЕМАХ

Таблица Х1 – Формулярное содержание драгоценных металлов в некоторых разъёмах

Тип разъёма	Содержание, мг	
	золото	серебро
СНП 59-96/94 х 118-21-В	350,1696	1,248
ОНП-НС-I-94/140 х 10.6	808,4000	-
СНП-34/69. Вилка	315,8662	-
Розетка	362,0222	-

Источник: [5; 207; 210]

ПРИЛОЖЕНИЕ Ц – ФОРМУЛЯРНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДРАГОЦЕННЫХ МЕТАЛЛОВ В РАЗЪЕМАХ И СОЕДИНЕНИЯХ

Таблица Ц1 – Формулярное содержание драгоценных металлов, в разъёмах и соединителях

Тип разъёма	Содержание, мг	
	золото	серебро
Розетка ОНЦ-БС-2-50/27-Р12-8	323,1850	351,0900
Розетка ОНЦ-БС-2-32/22-Р12-6В	205,8384	224,6976
СНО50-112/60 х 43Р-7В	1061,9502	1690,0920
СНО49-67/43 х 34Р-6-В	1618,8089	649,6927
СНЦ 22-10/14В-I-В	60,1212	95,9420
СНЦ 10-5/20Р-6	63,6995	-
СНП 58-16/94 х 9В-23-IВ	47,8655	0,2911
СНП 58-32-48/94 х 98-23-IВ	95,7311	0,5823
Вилка СНП 58-48/94 х 9В-23-18	143,5967	0,8735
СНП 58-64/94 х 9В-23-18	191,4623	1,1647
Вилка СНП 59-48/94 х IIВ-23-IВ	163,3007	0,9919
СНП 59-64/94 х IIВ-23-IВ	155,5230	0,9410

Источник: [5; 207; 210]

ПРИЛОЖЕНИЕ Ш – ПРИМЕРНЫЙ ПЕРЕЧЕНЬ ВТОРИЧНЫХ МАТЕРИАЛОВ

Таблица Ш1 – Примерный перечень вторичных материалов

№	Вид материалов или изделий	Характеристика
1	Печатные платы, разъемы и соединители, микросхемы	вторичные драгоценные металлы
2	Электрические провода и кабели, соединители	вторичная медь и её сплавы
3	Свинец и олово из печатных плат	вторичные припойные пасты (олово и свинец)
4	Танталовые конденсаторы К-53-1	вторичный тантал
5	Некоторые корпуса компьютеров, дисковод и т.д.	алюминиевые сплавы
6	Корпуса стоек, ячеек, шкафов, компьютеров	сталь
7	Крепежные изделия	болты, гайки, винты
8	Вентиляторы и электромоторы	по паспорту СВТ
9	Пластиковая «фракция»	стеклотекстолит, пластмасса разъёмов и соединителей
10	Экраны компьютеров	стеклофаза, содержащая Pв, Cd, CdS, редкоземельные металлы

Источник: [5; 207; 210]

ПРИЛОЖЕНИЕ Щ – КЛАССИФИКАЦИЯ ЭЛЕКТРОННОГО ЛОМА И ОТХОДОВ, СОДЕРЖАЩИХ ДРАГОЦЕННЫЕ МЕТАЛЛЫ (ПО ВИДАМ)

Таблица Щ1 – Классификация электронного лома и отходов, содержащих драгоценные металлы (по видам)

Номер класса	Вид сырья
1	Микросхемы, транзисторы, диоды россыпью
2	Конденсаторы россыпью
3	Ножки разъёмов позолоченные и посеребренные
4	Контакты разделанные
5	Платы, содержащие элементы классов 1 и 2
6	Разъёмы с позолоченными и посеребренными ножками
7	Реле, переключатели, тумблеры
8	Радиолампы
9	Платы, содержащие элементы классов 1, 2, 6, 7 и 8
10	Крупногабаритные детали (волноводы и т.п.) с покрытием из драгметаллами
11	Элементы питания, аккумуляторы, ампульные батареи
12	Сыпучие материалы (шихта катализаторов, зола фотоматериалов, шлам фиксажный и т.п.)

Источник: [5; 207; 210]

ПРИЛОЖЕНИЕ Э – КОМПЛЕКТАЦИЯ ТИПОВЫХ ВИДОВ ВАГОНОВ

Таблица Э1 – Комплектация типовых видов вагонов

Товарно-материальные ценности, образованные при разделке вагона		
Наименование, вид упаковки	Единица измерения	Количество
1	2	3
4-х осный вагон		
Колесная пара толщина обода **-** мм	шт	4
Балка надрессорная	шт	4
Рама боковая	шт	4
Хомут тяговый	шт	2
Поглощающий аппарат кл Т0	шт	2
Автосцепка	шт	2
Котел цистерны (образуется только с вагонов-цистерн)	шт	1
8-ми осный вагон		
Колесная пара толщина обода **-** мм	шт	8
Балка надрессорная	шт	8
Рама боковая	шт	8
Хомут тяговый	шт	2
Поглощающий аппарат кл Т0	шт	2
Автосцепка	шт	2
Котел цистерны (образуется только с вагонов-цистерн)	шт	1

Источник: [5; 207; 210]

ПРИЛОЖЕНИЕ Ю – РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ТОННАЖА И ВИДА ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОГО ЛОМА

Таблица Ю1 – Распределение тоннажа и вида железнодорожного лома

Наименование ремонтопригодных деталей	Кол-во	Вес за единицу ФАКТ /т	Вес НОВЫХ деталей (тех.документация)/т	В % от веса НОВОГО вагона	Категория лома
Колесная пара	1	1,307	1,414	7,80%	Лом железнодорожный 3АТ (тележек, бандажей, хребтовых балок)
Колесная пара	1	1,307	1,414	7,80%	
Колесная пара	1	1,339	1,414	7,80%	
Колесная пара	1	1,339	1,414	7,80%	
Балка надрессорная	1	0,476	0,508	2,80%	
Балка надрессорная	1	0,476	0,508	2,80%	
Рама боковая	1	0,381	0,389	2,15%	Лом железнодорожный 12А
Рама боковая	1	0,381	0,389	2,15%	
Рама боковая	1	0,381	0,389	2,15%	
Рама боковая	1	0,381	0,389	2,15%	
Хомут тяговый	2	0,108	0,216	1,18%	Лом и отходы чугунные габаритные 17А
Поглощающий аппарат кл Т0	2	0,133	0,266	1,46%	Лом железнодорожный 3А2 (от списанных ж/д буксировок и автосцепок)
Автосцепка	1	0,206	0,206	1,13%	
Автосцепка	1	0,206	0,206	1,13%	
Котел цистерны	1	9,000	9,000	49,66%	Лом железнодорожный 5А
ИТОГО	17	17,421	18,122	100%	

Источник: [5; 207; 210]

ПРИЛОЖЕНИЕ Я – РАБОЧИЙ ДОКУМЕНТ АУДИТОРА: АНАЛИЗ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ВЕДЕНИЯ РАЗДЕЛЬНОГО УЧЕТА РЕЗУЛЬТАТОВ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРИ ПРОИЗВОДСТВЕ ПРОДУКЦИИ ОРГАНИЗАЦИЕЙ В РАМКАХ ГОСУДАРСТВЕННОГО ОБОРОННОГО ЗАКАЗА

Таблица Я1 – Рабочий документ аудитора: Анализ учетной политики ведения раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности при производстве продукции Организацией в рамках государственных оборонных заказов

Аудиторская организация			
Ведение раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности при производстве продукции Организацией в рамках государственных оборонных заказов		**Индекс:**	**ГОЗ 3.1.1**
Договор №			
Клиент:		Аудит отчетности на:	31.12.20XX
Исполнитель:		Выполнил:	
Проверяющий:		Проверил:	
Наименование теста	**Анализ учетной политики ведения раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности при производстве продукции Организацией в рамках государственных оборонных заказов**		

№ п/п	Общие положения ведения раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности при производстве продукции Организацией в рамках государственных оборонных заказов	Да	Нет	Соответствие деятельности организации и учетной политике, используемой в данной отрасли (п.11 МСА 315)
1	2	3	4	5
1	В Учетную политику Организации включен раздел «Учетная политика для целей организации и ведения раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности при производстве продукции Организацией в рамках государственных оборонных заказов»			«Соответствует»*
2	Организация, выполняя государственные оборонные заказы, осуществляет раздельный учет с применением сквозного аналитического учета при отражении в бухгалтерском учете всех хозяйственных операций, доходов, расходов, финансовых результатов, платежей по каждому контракту (спецификации) на основании первичных учетных документов.			
3	Каждая финансовая операция учитывается в составе ресурсов контракта обособленно.			
4	Дополнительные ресурсы за счет собственных источников Организации или за счет перераспределения ресурсов других контрактов, в случае их привлечения, отражаются отдельно.			
5	При направлении Организацией ранее сформированных ресурсов контракта на выполнение обязательств по другим контрактам или использования их в собственной хозяйственной деятельности указанные ресурсы подлежат раздельному учету в отдельных регистрах.			
6	При приобретении Организацией ресурсов за счет собственных средств и дальнейшем их направлении на выполнение обязательств по государственному оборонному заказу, указанные ресурсы подлежат раздельному учету в отдельных регистрах.			
7	Организация включает идентификатор государственного контракта (ИГК) и иные типовые условия контракта, утвержденные Постановлением Правительства РФ от 19.09.2022 № 1658, в контракты, заключаемые с исполнителями.			
8	Все доходы и расходы, связанные с исполнением контракта и формирование финансового результата по контракту определяются методом начисления.			
9	Раздельный учет ведется в Организации в аналитических регистрах *управленческого учета* на основании данных бухгалтерского учета.			
10	Каждая операция подлежит оформлению первичным учетным документом. Первичные учетные документы содержат обязательные реквизиты, предусмотренные *пунктом 2 статьи 9 Федерального Закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»*.			
11	**Во всех первичных документах указывается идентификатор государственного заказа.**			
12	Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) организацией при исполнении государственного оборонного заказа. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.			
13	Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности по исполнению государственных оборонных контрактов (перечень затрат, запрещенных для включения в Отчет ГОЗ представлен в примечаниях к РДА).			

Продолжение Таблицы Я1

1	2	3	4	5
14	Организация применяет:			
	- типовые унифицированные формы первичных учетных документов, утвержденные Госкомстатом России,			
	- универсальный передаточный документ (УПД), рекомендованный Письмом ФНС России от 21.10.2013 № ММВ-20-3/96@.			
15	По сделкам с контрагентами могут быть использованы первичные учетные документы по форме контрагента, предусмотренные по договору.			
16	Формы первичных документов, разработанные Организацией самостоятельно, утверждаются Генеральным директором по представлению должностного лица, на которое возложено ведение учета операций по государственным оборонным заказам.			
17	Перечень первичных учетных документов, разработанных Организацией самостоятельно в целях ведения раздельного учета по государственным оборонным заказам:			
	- Акт перемещения ресурсов, приобретенных за счет средств организации на выполнение обязательств по государственному оборонному заказу (Приложение № ___);			
	- Акт использования ресурсов государственного оборонного заказа на нужды общества (Приложение № ___);			
	- Акт перемещения ресурсов с одного государственного оборонного заказа на другой государственный оборонный заказ (Приложение № ____);			
	- Требование-накладная на передачу материалов в производство (Приложение № ____);			
	- Табель учета рабочего времени;			
	- Другие виды документов (описать)			
18	Первичные учетные документы составляются на бумажном носителе или в виде электронного документа, подписанного электронной подписью (*пункт 6 статьи 10 Федерального Закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»)*.			
19	Лица, ответственные за оформление хозяйственной операции, обеспечивают своевременную передачу первичных учетных документов для регистрации содержащихся в них данных в аналитических регистрах, а также достоверность этих данных.			
20	Формы аналитических регистров (карточки фактических затрат, накопительные регистры, сводные отчеты) утверждаются Генеральным директором Организации по представлению должностного лица, на которое возложено ведение учета операций по государственным оборонным заказам.			
21	Приказом Генерального директора Организации назначается лицо, на которое возложено ведение операций в рамках государственных оборонных заказов по учету доходов, расходов и определения финансовых результатов.			
	Примечание: Лицом, ответственным за организацию ведения раздельного учета по ГОЗ является (указать должность).			

Источник: составлено автором

ПРИЛОЖЕНИЕ 1 – РАБОЧИЙ ДОКУМЕНТ АУДИТОРА: КОНТРОЛЬ ЗА ВЕДЕНИЕМ УЧЕТА СПЕЦИАЛЬНЫХ СЧЕТОВ (В РАМКАХ ГОЗ)

Таблица 1 – Рабочий документ аудитора: Контроль за ведением учета Специальных счетов (в рамках ГОЗ)

Аудиторская организация			
Ведение раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности при производстве продукции Организацией в рамках государственных оборонных заказов		**Индекс:**	**ГОЗ 3.1.2**
Договор №			
Клиент:		Аудит отчетности на:	31.12.20XX
Исполнитель:		Выполнил:	
Проверяющий:		Проверил:	
Наименование теста	**Контроль за ведением учета Специальных счетов**		

№ п/п	Наименование элемента контроля	Да	Нет	Примечание
1	Исходя из условий контракта, Организация заключает договор о банковском сопровождении с уполномоченным банком или представляет необходимые документы для открытия лицевого счета в территориальном органе Федерального Казначейства.			
2	Организация уведомляет (до заключения контрактов) исполнителей, входящих в кооперацию, о необходимости заключения с уполномоченным банком договора о банковском сопровождении или необходимости казначейского сопровождения в случаях, предусмотренных законодательством.			
3	Организация определяет в контрактах, заключаемых с исполнителями, обязательное условие об осуществлении расчетов с использованием отдельного счета, открытого в уполномоченном банке или в территориальном органе Федерального Казначейства в случаях, предусмотренных законодательством.			
4	Организация соблюдает режим использования отдельного счета, установленный законодательством. Расчеты, связанные с исполнением контракта, ведутся через открытые специальные счета в уполномоченном банке или через лицевые счета, открытые в территориальном органе Федерального Казначейства.			
5	Организация перечисляет денежные средства со специального счета на иной банковский счет только в строго определенных законодательством случаях (*Федеральный закон от 29.12.2012 № 275-ФЗ*).			
6	Организация представляет (после полного исполнения государственного контракта и получения соответствующего уведомления от уполномоченного банка) в уполномоченный банк заявление о закрытии отдельного счета, открытого для осуществления расчетов по такому государственному контракту.			
7	Допускается осуществление расчетов по контракту с использованием иных счетов в пределах лимитов, установленных законодательством соответственно при банковском и казначейском сопровождении (без открытия специальных счетов в уполномоченном банке или соответствующем отделении казначейства.			
	Примечание: Ответственным лицом в отношении открытия, закрытия (после исполнения ГОЗ обеими сторонами контракта), контроля за ведением отдельного счета и осуществлением исключительно разрешенных операций является (указать должность -).			

Источник: составлено автором

ПРИЛОЖЕНИЕ 2 – РАБОЧИЙ ДОКУМЕНТ АУДИТОРА:

КОНТРОЛЬ ЗА ВЕДЕНИЕМ РЕГИСТРОВ РАЗДЕЛЬНОГО УЧЕТА И ПЕРВИЧНЫХ УЧЕТНЫХ ДОКУМЕНТОВ, ФОРМИРОВАНИЕМ СЕБЕСТОИМОСТИ (В РАМКАХ ГОЗ)

Таблица 2 – Рабочий документ аудитора: Контроль за ведением Регистров раздельного учета и первичных учетных документов, формированием себестоимости (в рамках ГОЗ)

Аудиторская организация			
Ведение раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности при производстве продукции Организацией в рамках государственных оборонных заказов		**Индекс:**	**ГОЗ 3.1.3**
Договор №			
Клиент:		Аудит отчетности на:	31.12.20XX
Исполнитель:		Выполнил:	
Проверяющий:		Проверил:	
Наименование теста	**Контроль за ведением Регистров раздельного учета и первичных учетных документов, формированием себестоимости.**		

№	Регистры раздельного учета и первичные учетные документы.	Соответствие / не соответствие требованиям федерального законодательства
1	2	3
1	Обобщение прямых расходов по каждому государственному оборонному заказу, а также распределение общепроизводственных и общехозяйственных расходов пропорционально базовым показателям осуществляются в отдельных регистрах аналитического учета по калькуляционным статьям затрат	
2	Формы и состав регистров по раздельному учету приведены в приложениях к настоящей учетной политике.	
3	Корректировка данных прямых, общепроизводственных и общехозяйственные расходов, сформированных в бухгалтерском учете, производится в регистрах в разрезе каждого контракта по ГОЗ по правилам раздельного учета и с учетом ограничений в отношении признания отдельных затрат по ГОЗ (Приложение № _____).	
4	Не включаются в состав затрат, относящихся в цену продукции:	
	4.1 представительские затраты;	
	4.2 затраты на капитальные вложения в виде затрат по приобретению и (или) созданию объектов основных средств и нематериальных активов, а также затрат, осуществляемых в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения объектов основных средств, увеличивающих стоимость амортизируемого имущества;	
	4.3 затраты на участие в выставках, кроме затрат на участие в выставках, связанных с презентацией продукции по государственному оборонному заказу;	
	4.4 затраты, связанные с содержанием состоящих на балансе организации обслуживающих производств и хозяйств, деятельность которых не связана с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг;	
	4.5 затраты на рекламу;	
	4.6 затраты на сувенирную продукцию;	
	4.7 затраты на участие в симпозиумах, семинарах, конференциях, не связанных с государственным оборонным заказом;	
	4.8 затраты по командировкам на территорию иностранных государств, за исключением затрат по командировкам основных работников, непосредственно связанные с производством продукции;	
	4.9 затраты на добровольное медицинское и пенсионное страхование работников организации в размере, превышающем 3 процента (по каждому виду страхования) от суммы расходов на оплату труда, в случае если включение таких затрат в себестоимость продукции приведет к увеличению цены продукции более чем на 0,5 процента относительно цены, не включающей такие затраты;	
	4.10 затраты организации на оплату имущества (в том числе начисление амортизации), полученного по договорам лизинга, в соответствии с которыми такая организация выступает одновременно продавцом и лизингополучателем указанного имущества;	

Продолжение Таблицы 2

1	2	3
	4.11 затраты на денежное довольствие военнослужащих, привлекаемых для выполнения работ (оказания услуг), за исключением случаев, установленных законодательством Российской Федерации.	
	4.12…….	
5	Контроль за себестоимостью продукции, поставляемой в рамках государственных оборонных заказов	
	5.1 Объектом калькулирования себестоимости (единицей калькулирования) является конкретная номенклатурная позиция продукции (при поставке материалов, товаров) по государственному оборонному заказу	
	5.2 Учет затрат на производство и калькулирование фактической себестоимости продукции производится с применением _____метода по фактически понесенным затратам по ГОЗ	Указать метод и соответствие ФЗ
	5.3 Организация определяет производственную и полную себестоимость продукции по каждому государственному оборонному заказу в отдельных регистрах.	
	5.4 Производственная себестоимость определяется, как сумма прямых и общепроизводственных затрат, связанных с производством (выпуском) продукции по ГОЗ.	
	5.5 Производственная себестоимость формируется на 20 счете по всем основным производственным цехам, входящим в состав технологического цикла изготовления продукции.	
	5.6 Сформирован перечень прямых расходов в соответствии с технологической картой и калькуляцией по каждому контракту ГОЗ	
6	Транспортно-заготовительные расходы включают в себя транспортные услуги по доставке грузов в виде сырья, материалов, полуфабрикатов и комплектующих изделий до базисных (центральных) складов организации относятся на себестоимость конкретного государственного оборонного заказа путем умножения прямых материальных затрат государственного оборонного заказа на норматив транспортно-заготовительных затрат, утвержденных на год исполнения государственного оборонного заказа.	
7	В цену реализации по ГОЗ не включены ТЗР от предприятия-изготовителя до заказчика	
8	Базовым показателем для отнесения общепроизводственных и общехозяйственных расходов к конкретному государственному оборонному контракту является: Указать: А) прямая заработная плата основных производственных рабочих; или Б) прямые материальные затраты, потребленные для изготовления продукции по государственному оборонному контракту.	
9	Величина (сумма) общехозяйственных расходов, приходящихся на конкретный контракт (заказ) по ГОЗ, определяется путем умножения (базы распределения) конкретного ГОЗ на рассчитанный процент (долю).	
10	В случае, если в рамках одного ГОЗ поставка продукции осуществляется в течение нескольких месяцев, то обобщение общехозяйственных расходов осуществляется за каждый месяц выпуска продукции.	
11	Финансовый результат определяется как разница между договорной ценой, предусмотренной в государственном заказе (ценой реализации), и полной себестоимостью (фактическими затратами).	
12	Финансовый результат определяется по каждому контракту (заказу) ежемесячно.	
13	Отчетность по ГОЗ Порядок и сроки представления отчета об исполнении контракта при выполнении государственного оборонного заказа определяются соответствующим государственным заказчиком.	
	13.1 (*при наличии военного представительства*) Отчет в Министерство обороны РФ представляется Организацией ежемесячно не позднее 25 числа календарного месяца, следующего за отчетным.	
	13.2 (*при отсутствии военного представительства*) Отчет для Министерства обороны РФ составляется ежемесячно, но представляется лишь по официальному запросу Министерства обороны РФ в течение 10 календарных дней со дня его получения.	
14	Отчет об исполнении контракта по выполнению государственного оборонного заказа составляется ежемесячно (нарастающим итогом по всем хозяйственным операциям, отраженным на дату составления отчета) по каждому контракту в отдельности.	
15	Отчетным периодом является период с даты заключения контракта по дату составления отчета, устанавливаемую государственным заказчиком. Отчет составляется включительно по месяц полного исполнения Организацией и заказчиком своих обязательств по контракту и закрытия отдельного счета в банке.	
	Примечание: Лицом, ответственным за формирование отчетов по ГОЗ, является (указать должность).	

Источник: составлено автором

ПРИЛОЖЕНИЕ 3 – ОПРЕДЕЛЕНИЯ КОМБИНИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ЛИТЕРАТУРЕ

Таблица 3 – Определения Комбинированной финансовой отчетности в экономической литературе

№	Определение Комбинированной финансовой отчетности	Примечание	Источник
1	2	3	4
1	«Единый комплект финансовой отчетности двух или более предприятий, контролируемых одним инвестором».	В МСФО комбинированная финансовая отчетность рассматривается только в стандарте «МСФО для предприятий малого и среднего бизнеса». Определение КФО дано в п. 9.28 этого стандарта.	IFRS - The IFRS for SMEs Accounting Standard// https://www.ifrs.org/[203]
2	Комбинированная отчётность — вид консолидированной финансовой отчётности. Комбинированная отчётность предполагает создание групповой отчётности любых произвольно сгруппированных компаний[68], зачастую сгруппированные компании принадлежат одному инвестору или группе инвесторов[60][204].	*Под комбинированной финансовой отчетностью группы в этом разделе следует понимать финансовую отчетность, которая представляет данные об активах, обязательствах и результатах финансовой деятельности всех компаний, входящих в группу, как если бы они были одной компанией. При этом компании не являются группой с точки зрения МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность».	1.Комбинированная отчетность// https://ru.wikipedia.org /wiki/ Комбинированная отчётность [68] 2.Киселев А. Как составить комбинированную финансовую отчетность. Журнал «МСФО на практике». [60] 3. «МСФО для предприятий малого и среднего бизнеса», THE IFRS FOR SMEs (англ.). www.iasplus.com (9 июля 2009) [203]
3	Финансовая отчетность, которая представляет данные об активах, обязательствах и результатах финансовой деятельности всех компаний, входящих в этот конгломерат, как если бы они были одной компанией.	Термин «конгломерат» и аббревиатура «КмбФО» введены автором для того, чтобы не возникало никаких ассоциаций с группой компаний, которая составляет консолидированную финансовую отчетность (КФО) в соответствии с МСФО (IFRS) 10. В качестве синонима термина «конгломерат» автор в дальнейшем будет использовать термин «квазигруппа» (т.е. «как бы группа»).	Комбинированная финансовая отчетность https://studme.org /208401/finansy /kombinirovannaya_ finansovaya_ otchetnost [69]
4	Отчетность нескольких, компаний, которые фактически контролируются одним собственником (как правило, физическим лицом или компанией, принадлежащей одному физическому лицу), но исходя из формальных критериев стандартов МСФО (IFRS 10-12), эти компании никак не связаны между собой отношениями контроля (полного или совместного) и (или) существенного влияния		Комбинированная финансовая отчетность// https://studme.org /208401/finansy/ kombinirovannaya_ finansovaya_ otchetnost?ysclid= ll83usea9a981828551 [69]
5	Комбинированная финансовая отчетность — это сводная отчетность по двум и более компаниям, контролируемым одним инвестором	Комбинированная финансовая отчетность — это «изобретение» ОПБУ США. Комбинировать можно любые компании, даже если они никак не связаны между собой. Например, комбинированную отчетность можно подготовить перед капитальной сделкой по слиянию двух компаний, чтобы заранее увидеть, что будет представлять собой консолидированная финансовая отчетность их группы после слияния.	1.Аудит по МСФО | Audit in accordance with IFRS// https://ifrs-audit.ru/ [12] 2. Модеров С. Аудит консолидированной финансовой отчетности группы компаний и ее компонентов: практический пример вопросов и ответов//https://ifrs-audit.ru/[107]

Продолжение Таблицы 3

1	2	3	4
6	Толковый словарь «МСФО. Финансовая отчетность» понимает следующее: «В общем смысле термин «комбинирование» применяется к счетам любых произвольно сгруппированных компаний, когда счета капитала и инвестиций не элиминируются. Комбинированная финансовая отчетность представляет показатели финансовой отчетности нескольких предприятий, контролируемых одним и тем же лицом (либо находящихся под совместным контролем нескольких физических лиц или группы) как если бы они были одной компанией. В комбинированной финансовой отчетности сводятся воедино данные об активах, обязательствах, чистых активах и результатах операционной деятельности нескольких компаний. При этом операции, остатки по счетам и расходы между ними взаимоисключаются.»	Investopedia описывает комбинированную финансовую отчетность следующим образом: «Комбинирование является стандартной практикой для бизнеса, применяемой с целью представить финансовое положение группы компаний по принципам Общепринятых Принципов Бухгалтерского Учета (ОПБУ), для поддержания последовательности представления информации и ее представления за рамками страновых границ.	Комбинированная финансовая отчетность: сущность и форма// https://economy-ru.com/uchet-audit-knigi/kombinirovannaya-finansovaya-otchetnost-83531.html [196]
7	Почему стоит выбрать комбинированную финансовую отчетность: Преимущество для инвесторов или потенциальных вкладчиков заключается в том, что они могут видеть, как работает каждая компания — материнская и дочерние компании, которые могут включать корпорации, ООО или и то, и другое вместе.		Consolidated Financial Statements Vs Combined Financial Statements// /consolidated -financial-statements -vs-combined/#:~:text =Consolidated %20financials %20are%20the%20statements,is%20doing%20as%20a%20whole [204]
8	Финансовая отчетность группы (см. пункты 2, 14(k)) П.2.: Финансовая отчетность группы включает финансовую информацию нескольких организаций или подразделений, подготовленную с применением процесса консолидации, как указано в пункте 14(k). Термин «процесс консолидации», используемый в настоящем стандарте, относится не только к подготовке консолидированной финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, но и к представлению комбинированной финансовой отчетности, а также к агрегации финансовой информации организаций или подразделений, таких как филиалы или отделения (см. пункты А3–А5, А27).	п.14 п.п. «k», абз. «ii»: «представление в комбинированной финансовой отчетности финансовой информации организаций или подразделений, которые не имеют материнской организации, но находятся под общим контролем или под общим руководством» П.А26: «Требования к подготовке и представлению финансовой отчетности группы могут быть указаны в применимой концепции подготовки финансовой отчетности, которая таким образом может влиять на определение финансовой информации организаций или подразделений, подлежащей включению в финансовую отчетность группы. Например, некоторые концепции требуют подготовки консолидированной финансовой отчетности в случаях, когда организация (материнская организация) контролирует одну или несколько других организаций (например, дочерние организации) посредством принадлежащего ей контрольного пакета или по иным основаниям.	Международный стандарт аудита 600 (пересмотренный) «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)» Приказ Минфина России от 16 октября 2023 г. N 166н. [86]

Продолжение Таблицы 3

1	2	3	4
		В некоторых случаях применимая концепция подготовки финансовой отчетности включает отдельные требования к представлению комбинированной финансовой отчетности или может разрешать это иным образом. Примеры ситуаций, когда может быть разрешено представление комбинированной финансовой отчетности, включают организации, у которых нет материнской организации, но которые находятся под общим контролем, или организации, находящиеся под общим управлением.»	

Источник: составлено автором

ПРИЛОЖЕНИЕ 4 – РАБОЧИЙ ДОКУМЕНТ АУДИТОРА: ТЕСТ ОЦЕНКИ РИСКА ПРОЦЕДУР ПО ПРЕДПОСЫЛКАМ. РАЗДЕЛ «ЦИФРОВЫЕ АКТИВЫ»

Таблица 4 – Рабочий документ аудитора: тест оценки Риска процедур по предпосылкам. Раздел «Цифровые активы»

Rв = Rнеоб /(Rск*Rан), где Rв-риск выборки; Rнеоб-риск необнаружения; Rск -риск тестов средств контроля; Rан-аналитический риск. При отсутствии процедур риск равен 1.0.

Процедуры	Предпосылки			
	Существование	Полнота	Права и обязанности	Оценка и распределение
Риск существенных искажений	0.3	0.3	0.3	0.3
Тесты средств контроля				
Риски тестов средств контроля	1.00	1.00	1.00	1.00
Аналитические процедуры				
	0.8	0.8	0.8	
Риски аналитических процедур	0.80	0.80	0.80	1.00
Детальные тесты				
Инвентаризация. Проверка фактического существования наличия цифровых активов.	+	+		
Проверка отражения в отчетности всех принадлежащих предприятию цифровых активов.		+	+	
Проверка правильности классификации и отражения в учете и отчетности цифровых активов (аудит разделов учетной политики для целей бухгалтерского учета, порядок принятия к учету, порядок обесценения, механизм подтверждения оценки стоимости цифровых активов в условиях неопределенности, т.к. отсутствует официальный рынок)	+	+	+	+
Проверка законности приобретения криптовалюты (по видам криптовалют), оформление личного кабинета РФМ, регистрация КТ в ФСБ, регистрация в реестре ФНС РФ, дополнительная проверка СВК аудируемого лица (Приказы о назначении уполномоченных лиц, инструкции, внутренние распорядительные документы по условиям хранения кодов, методам капитализации, и т.д.)	+	+	+	
Проверка цифровых активов по видам и уровням риска: компьютерные коды, электронные носители, 2 D модели (голограммы на технических, в т.ч. бумажных и электронных носителях), 3 D модели и т.д.	+	+	+	
Проверка правильности документального оформления поступления и выбытия цифровых активов (договоры, биржи, личные кабинеты, режимы и порядок учета, подписи уполномоченных лиц, первичные учетные документы, учетные регистры) .	+			+
Проверка правильности оформления в бухгалтерском учете и налоговом учете операций с цифровыми финансовыми активами (ЦФА)			+	
Проверка правильности оформления в бухгалтерском учете и налоговом учете операций с цифровыми правами (включающие одновременно, ЦФА и утилитарные цифровые права)			+	
Проверка правильности классификации и отражения цифровых активов в отчетности.				+
Риски выборки детальных тестов	0.41	0.41	0.41	0.33
Риск выборки для детальных тестов (минимальный):	0.33			

Источник: составлено автором