

ДОКЛАД О СОБЛЮДЕНИИ СТАНДАРТОВ И КОДЕКСОВ (ДССК)
ТУРКМЕНИСТАН

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

30 июня 2009 года

Содержание

Резюме

- I Введение
- II Институциональная основа бухгалтерского учета и аудита
 - A Законодательная основа финансовой отчетности, бухгалтерского учета и аудита
 - A.1 Законодательная основа бухгалтерского учета*
 - A.2 Законодательная основа аудита*
 - B Профессия бухгалтера и аудитора
 - B.1 Профессия бухгалтера*
 - B.2 Профессия аудитора*
 - B Профессиональное образование и обучение
 - Г Установление стандартов бухгалтерского учета и аудита
 - Д Обеспечение выполнения стандартов бухгалтерского учета и аудита
 - Д. 1 Обеспечение выполнения стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности*
 - Д. 2 Обеспечение выполнения стандартов аудита*
- III Стандарты бухгалтерского учета в теории и на практике
- IV Стандарты аудита в теории и на практике
- V Восприятие качества финансовой отчетности
- VI Рекомендации в области политики

Резюме

В данном докладе (ДССК/ROSC) представлены результаты оценки бухгалтерской и аудиторской практики в Туркменистане. В докладе особое внимание уделяется оценке сильных сторон и областей для улучшения сферы бухгалтерской и аудиторской практики, которые оказывают влияние на качество корпоративной финансовой отчетности Туркменистана. В докладе также проводится как анализ обязательных требований, так и их практического применения. Анализ практической деятельности был ограничен отсутствием финансовых отчетов. Для оценки качества законодательной основы финансовой отчетности страны и для выработки рекомендаций в области политики, направленных на ее усовершенствование, в качестве ориентировочных требований в докладе используются Международные стандарты финансовой отчетности и Международные стандарты аудита, а также заимствуется международный опыт и передовая практика в области регулирования бухгалтерской и аудиторской деятельности.¹

Целью данного доклада является описание существующей законодательной основы для составления корпоративной финансовой отчетности и выработка рекомендаций в области политики для усовершенствования этой основы с тем, чтобы улучшить качество и надежность финансовой отчетности экономически значимых предприятий. Выполнение этих рекомендаций будет способствовать эффективному мониторингу правительством Туркменистана результатов хозяйственно-финансовой деятельности государственных предприятий и созданию основ для развития частного сектора, для все большей интеграции туркменской экономики в глобальный рынок.

Роль бухгалтерского учета и аудита в корпоративном секторе и их регулирование сформированы экономическим контекстом, в котором они осуществляются, а также структурой рынка, который они обслуживают. Учитывая модели экономической деятельности в Туркменистане и роль, которую играет государство, финансовая информация традиционно рассматривается как инструмент государственного мониторинга, при этом особое внимание уделяется сбору информации для целей налогообложения и статистики, как источнику информации, доступ к которому был ограничен и предоставлялся только тем, у кого были полномочия запрашивать данную информацию. Однако по мере реализации программы реформ правительства и по мере того, как частный сектор и иностранные инвесторы начнут играть более важную роль, в Туркменистане возникнет необходимость в преобразовании основы финансовой отчетности таким образом, чтобы она выполняла функцию представления финансовой информации на благо общества для удовлетворения потребностей участников рынка в целом и содействовала бы укреплению рыночной дисциплины. В настоящее время каждый орган (например, налоговые органы, ЦБТ) разработал свои собственные требования к бухгалтерскому учету и аудиту. Несмотря на положения законодательства в области бухгалтерского учета и аудита, концепция публикуемой финансовой отчетности общего назначения, удовлетворяющей потребностям некоторых групп пользователей, еще непрочно укоренилась в стране. Аудит больше ассоциируется с выполнением требований налогового законодательства, нежели с независимым аудитом финансовой отчетности, осуществляемым квалифицированными специалистами, необходимым для обеспечения

¹ Настоящий доклад подготовлен на основе результатов диагностического обзора, проведенного в Туркменистане в январе 2009 года группой из Всемирного банка. Группу возглавил Паскаль Фрережак (Pascal Frèrejasse) (ЕКСПС), в нее также вошли Андрей Бусуйок (ЕКСПС) и Сердар Джеббаров (ДУЭББ). Обзор проводился в тесном сотрудничестве с Министерством финансов при участии различных заинтересованных сторон в области корпоративной финансовой отчетности в стране

доверия к финансовой информации, представляемой рынку. В последние годы был достигнут определенный прогресс в сфере бухгалтерского учета и аудита, но необходимо еще много сделать для того, чтобы Туркменистан добился соответствия международной передовой практике. Однако в общем смысле реформы в области экономического управления приведут к изменению моделей спроса на высококачественную аудированную финансовую отчетность, а наличие такой информации, в свою очередь, окажет поддержку процессу реформ. Целью рекомендаций, представленных в данном докладе, является оказание помощи властям в планировании программы, направленной на успешную реализацию этих изменений.

Туркменистан является страной со средним уровнем доходов, в 2008 году валовой национальный доход на душу населения составил примерно 3620 долларов США (согласно методу Атласа), обеспечиваемый преимущественно за счет производства углеводородов. Туркменистан является экспортером значительных объемов природного газа, нефти и нефтепродуктов, электричества и текстильной продукции. Здесь имеются значительные подтвержденные запасы нефти, а также разветвленная оросительная система. Правительство Туркменистана по-прежнему управляет и контролирует все отрасли экономики. Фактически государству принадлежит весь крупный бизнес, включая банковский сектор и сектор углеводородов. Многие субъекты предпринимательской деятельности не имеют корпоративной юридической формы и представляют отчеты в составе бюджетов различных министерств; некоторые из них функционируют как предприятия принадлежащие государству.

Тем не менее, недавно правительство выразило свое намерение увеличить в экономике страны долю частного сектора с 40% (исключая нефтегазовую отрасль) до 70%. До настоящего времени размер частного сектора страны весьма ограничен и он сосредоточен, в основном, в пищевой промышленности, в сфере розничной торговли и в сфере услуг. В стране действует лишь несколько иностранных компаний, в основном, в строительной отрасли и в секторе углеводородов. Частная предпринимательская деятельность с участием, как местных, так и иностранных предпринимателей, может быть оформлена в виде совместных акционерных обществ или обществ с ограниченной ответственностью.

В 2007 году вновь избранный президент Гурбангулы Бердымухамедов начал реализацию новой программы социальных и экономических реформ, направленную на повышение темпов экономического роста и диверсификацию экономики, на повышение уровня жизни, развитие частного сектора, укрепление экономики, более ориентированной на рыночные принципы, а также на постепенную интеграцию Туркменистана в международные рынки. Одним из основных аспектов реформы является укрепление и дальнейшее развитие финансового сектора. Кроме того, туркменские власти работают над усовершенствованием финансовой отчетности, начиная внедрять международные стандарты финансовой отчетности в банковском секторе и в секторе углеводородов.

Закон о бухгалтерском учете (1996) и Закон об аудиторской деятельности (1996) являются основными законами, регулирующими финансовую отчетность в Туркменистане. Центральный банк Туркменистана разработал отдельные требования для банковского сектора. Разработаны также правила, регулирующие отчетность по налогообложению, и таблицы расчета прибыли, облагаемой налогом, однако в случае расхождения данных с данными финансовой отчетности общего назначения, предприятия применяют налоговые нормы. Деятельность аудиторов также ограничивается в основном соблюдением требований налогового законодательства. Аудиторская палата, создание которой предусмотрено Законом 1996 года об аудиторской деятельности, еще не создана. Существует формальная система обеспечения контроля качества аудита, а правовой статус национальных стандартов аудита еще не вполне определен. При этом ни в Законе о

бухгалтерском учете, ни в Законе об аудиторской деятельности не проводится никаких различий между предприятиями, представляющими свою отчетность, с точки зрения их размера, вида деятельности или общественной значимости. В связи с отсутствием опубликованных финансовых отчетов представляется невозможным оценить степень соответствия требованиям бухгалтерского учета и аудита на практике.

В стране действует две организации профессиональных бухгалтеров, но обе они малы и включают лишь незначительную часть профессионалов, осуществляющих бухгалтерскую деятельность. В Туркменистане насчитывается примерно 50 аудиторов, имеющих лицензию.

Необходимо продолжать усилия по развитию потенциала профессионального образования. Например, Туркменский институт экономики и управления, который является лидирующим образовательным учреждением в области бухгалтерского учета, ежегодно выпускает около 50 специалистов в области бухучета. Некоторые специалисты в области бухучета обучаются за рубежом. Необходимо отметить, что институтская учебная программа, предусматривающая ранее двухгодичное обучение, увеличилась до пяти лет обучения в 2007 году. Доступ к получению профессионального образования в области бухгалтерского учета также ограничен. Действует ряд центров, занимающихся подготовкой кандидатов к сдаче экзаменов на степень Сертифицированного Бухгалтера-Практика. Для тех, кто хотел бы стать аудитором, возможно более приемлемой была бы квалификация Сертифицированного Международного Профессионального Бухгалтера. К сожалению, подготовка специалистов этого профиля весьма ограничена.

Основные рекомендации доклада

В данном докладе представлены рекомендации, направленные на усовершенствование законодательной основы корпоративной финансовой отчетности Туркменистана. Эти рекомендации нуждаются в поддержке, которая может быть выражена проведением таких мероприятий, как конференции и семинары, организуемые с целью повышения информированности и достижения консенсуса по вопросам характера, направления и темпов проведения реформ в области корпоративной финансовой отчетности и принятия правительством решений об очередности и последовательности шагов, соответствующих проводимым реформам. При этом финансовая отчетность не стоит особняком, она может содействовать развитию, если отвечает нуждам экономики, которую она обслуживает.

Обычно реформа начинается с преобразования законодательной основы, по этому поводу ниже будут даны рекомендации. Далее должно следовать безусловное соблюдение действующих законов, например, Закона об аудиторской деятельности, содержащего положения, которые еще не были реализованы. Следующим шагом должно стать усовершенствование законодательной основы и укрепление институтов, предусмотренных различными законодательными актами. Должны быть проанализированы и подкреплены, в случае необходимости, полномочия действующих институтов путем обеспечения необходимыми людскими и финансовыми ресурсами, определяемыми в ходе проведения институционального анализа, и разработкой соответствующего обучения в сотрудничестве с организациями, определяемыми туркменскими властями и соответствующими проводимым в стране реформам. Основным приоритетом выступает усовершенствование системы профессиональной подготовки и обучения бухгалтеров. Всемирный Банк может оказать помощь в мобилизации технических средств для поддержки проводимых реформ.

Данный доклад содержит рекомендации относительно следующих этапов:

В краткосрочной перспективе (от одного до трех лет):

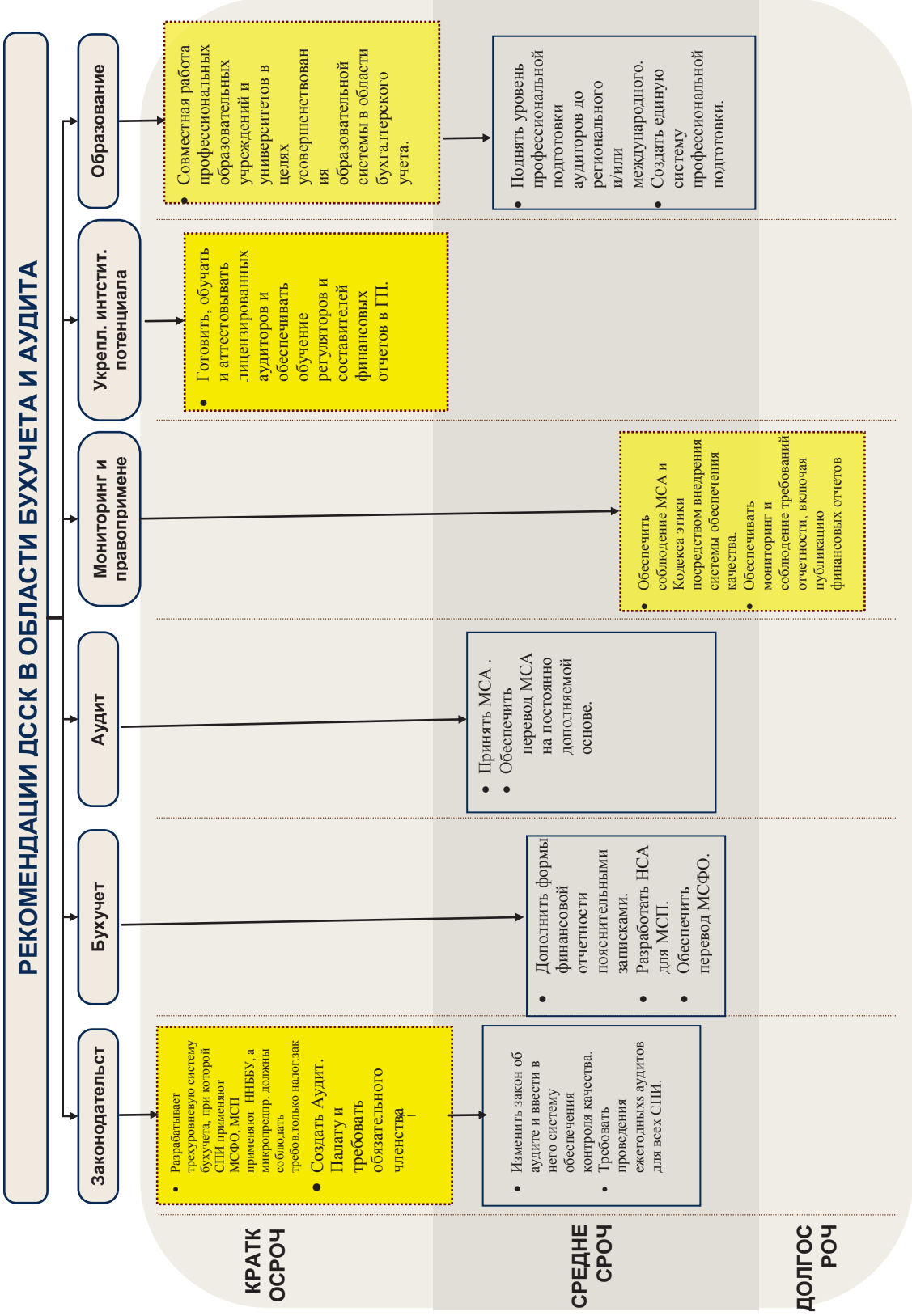
- В Туркменистане должны быть подготовлены, обучены и аккредитованы лицензированные аудиторы; регуляторы и специалисты, занятые составлением финансовых отчетов государственных предприятий, также должны пройти обучение по современным программам.
- Учреждения, занимающиеся профессиональной подготовкой, и университеты должны работать вместе с тем, чтобы усовершенствовать систему подготовки и обучения специалистов в области бухгалтерского учета, что, в конечном итоге, должно привести к единой системе профессионального образования. Учебные программы университетов должны быть усовершенствованы и унифицированы, а Туркменский институт экономики и управления мог бы выступить в качестве образовательного заведения, принявшего на себя пилотное осуществление этих программ. Заключение двусторонних соглашений с университетами других стран, где уже проведены аналогичные реформы, было бы весьма полезно; программы сертификации на степень СБП-СМПБ необходимо продвигать.
- Аудиторская палата, предусмотренная Законом об аудиторской деятельности, должна быть создана, при этом все аудиторы должны быть членами этого органа. Создание Аудиторской палаты будет способствовать сосредоточению усилий на развитии, управлении и регулировании аудиторской деятельности. Поддержание двусторонних отношений с аналогичным органом других стран может оказаться весьма полезным.
- Туркменистан должен и в дальнейшем укреплять законодательную базу путем разработки системы классификации на основе трех типов хозяйствующих субъектов с вытекающими отсюда обязательствами, которые будут пропорциональны масштабам и характеру деятельности субъектов: (i) хозяйствующие субъекты публичного интереса, которые будут применять международные стандарты финансовой отчетности; (ii) малые и средние предприятия, которые будут пользоваться упрощенной системой национальных стандартов бухгалтерского учета и (iii) микропредприятия, которые должны соблюдать только требования налоговых органов и органов статистики. Подобная реформа потребует согласованности критериев, приведенных в соответствие со сложившимися в стране условиями, для определения того или иного класса хозяйствующих субъектов. В зависимости от общественной значимости субъекта, который должен отвечать самым строгим требованиям, Туркменистан мог бы вначале попробовать сосредоточиться на государственных предприятиях национального значения и на банках, которые занимают солидную нишу в экономике страны.

В средне- и долгосрочной перспективе (от трех до семи лет):

- Необходимо разработать национальные стандарты и положения бухгалтерского учета для малых и средних предприятий с учетом уже действующих упрощенных стандартов для МСП, разработанных Советом по международным стандартам бухгалтерского учета и аналогичных стандартов, действующих в других странах.
- Должен быть разработан механизм, благодаря которому международные стандарты финансовой отчетности и международные стандарты аудита, применяемые соответствующими предприятиями, должны быть переведены на туркменский язык и включены в законодательную базу для финансовой отчетности в Туркменистане, становясь, таким образом, национальными

стандартами бухгалтерского учета, отчетности и аудита. Предписанная в настоящее время форма финансовой отчетности должна быть изменена таким образом, чтобы включить и пояснительные записки, содержащие пояснения и детали относительно финансового положения хозяйствующего субъекта и проводимых субъектом операций, как для финансовой отчетности подготовленной по международным стандартам финансовой отчетности, так и для той что подготовлена в соответствии с национальными стандартами бухгалтерского учета.

- Только субъекты публичного интереса должны подлежать прохождению ежегодного аудита.
- Закон об аудите должен быть изменен таким образом, чтобы содержать систему обеспечения качества, позволяющую осуществлять контроль качества проводимых аудитов.
- Центральный банк Туркменистана, Министерство финансов и регулирующие органы должны обеспечивать соблюдение существующих требований ведения бухгалтерского учета, раскрытия информации и проведения аудитов, включая публикацию финансовых отчетов.



ОСНОВНЫЕ СОКРАЩЕНИЯ И АББРЕВИАТУРЫ

АДСБ	Ассоциация дипломированных сертифицированных бухгалтеров
АМР США	Агентство международного развития США
АО	Акционерное общество
ВВП	Валовой национальный продукт
ГП	Государственные предприятия
ДССК	Доклад о соблюдении стандартов и кодексов
КМСБУ	Комитет по международным стандартам бухгалтерского учета
МСА	Международные стандарты аудита
МСБУ	Международные стандарты бухгалтерского учета (включены в МСФО)
МСО	Международные стандарты образования
МСП	Малые и средние предприятия
МСФО	Международные стандарты финансовой отчетности (в том числе МСБУ)
МУСГС	Международные учетные стандарты в государственном секторе
МФ	Министерство финансов
МФБ	Международная федерация бухгалтеров
НПБУ	Национальные положения по бухгалтерскому учету
НСА	Национальные стандарты аудита
ООО	Общество с ограниченной ответственностью
ПИИ	Прямые иностранные инвестиции
ПОЧ	Положения об обязанностях членов МФБ
ППР	Постоянное профессиональное развитие
ПРООН	Программа развития ООН
СБП	Сертифицированный бухгалтер-практик
СМПБ	Сертифицированный международный профессиональный бухгалтер
СМСА	Совет по международным стандартам аудита и гарантиям качества
СМСБО	Совет по международным стандартам бухгалтерского образования
СМСБЭ	Совет по международным стандартам бухгалтерской этики
СПБ	Союз профессиональных бухгалтеров
СПИ	Субъект публичного интереса
СЭ	Союз экономистов
ТГИЭУ	Туркменский государственный институт экономики и управления.
ЦБТ	Центральный банк Туркменистана

I. ВВЕДЕНИЕ

1. Данная оценка бухгалтерской и аудиторской практики в Туркменистане является частью совместной инициативы Всемирного банка и Международного валютного фонда (МВФ) в целях подготовки Докладов о соблюдении стандартов и кодексов (ДССК/ROSC). В данном докладе особое внимание уделяется оценке сильных сторон и областей для усовершенствования бухгалтерской и аудиторской практики, которые оказывают влияние на качество корпоративной финансовой отчетности Туркменистана. В докладе также проводится анализ обязательных требований и практической деятельности. Анализ практической деятельности был ограничен отсутствием финансовых отчетов. В качестве ориентиров в докладе используются Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО)² и Международные стандарты аудита (МСА),³ а также используется международный опыт и передовая практика в области регулирования бухгалтерской и аудиторской деятельности.

2. Туркменистан является страной со средним уровнем доходов, в 2008 году валовой национальный доход (ВНД) на душу населения составил примерно 3620 долл. США (согласно методу Атласа), обеспечиваемый преимущественно за счет производства углеводородов. Как и многие другие страны Содружества Независимых Государств (СНГ), Туркменистан после обретения независимости в 1991 году пережил несколько лет экономического спада вследствие разрушения своих традиционных экономических связей. Кроме того, экономика страны подверглась сильному удару в 1997 году, когда из-за неплатежей стран СНГ пришлось приостановить практически весь экспорт природного газа. Однако к 1998 году экономика начала восстанавливаться, и с возобновлением экспорта природного газа в Россию и Украину в 1999-2000 гг. темпы экономического роста стали возрастать. Широкомасштабные инвестиции при поддержке государства в нефтеперерабатывающую, текстильную, пищевую промышленность, транспорт и различные строительные проекты, составившие более 22% валового национального продукта (ВВП), также способствовали восстановлению экономического роста. С 2004 года рост реального ВВП составляет в среднем 12% в год.

3. В стране имеются богатые запасы углеводородов. Туркменистан находится среди 10 стран мира с самыми богатыми запасами природного газа. Здесь имеются значительные подтвержденные запасы нефти, а также разветвленная оросительная система, которая поддерживает сельскохозяйственное производство, включая производство пшеницы и хлопка. Туркменистан является экспортером значительных объемов природного газа, нефти и нефтепродуктов, электричества и текстильной продукции. Несмотря на то, что

² Международные стандарты финансовой отчетности выпущены Советом по международным стандартам бухгалтерского учета (СМСБУ), который является независимым органом, устанавливающим стандарты бухгалтерского учета. СМСБУ находится в Лондоне, Великобритании. В апреле 2001 года СМСБУ объявил о том, что он примет все Международные стандарты, изданные Комитетом по международным стандартам бухгалтерского учета. Для простоты понимания, в данном докладе термин МСФО будет означать как МСФО, так и Международные стандарты бухгалтерского учета.

³ Международные стандарты аудита представляют собой стандарты, выпущенные Советом по международным стандартам аудита и страхования (СМСАС) Международной федерации бухгалтеров (МФБ).

практически весь урожай хлопка и пшеницы все еще выращивается в рамках старой системы государственных заказов и закупается государством, правительство Туркменистана недавно ввело новые стимулы в сельскохозяйственном секторе, например, более высокие цены и неограниченный доступ к кредитам для повышения производительности труда фермеров. Основные товары, такие как вода, электроэнергия, природный газ и соль, по-прежнему серьезно субсидируются для граждан Туркменистана.

4. Присутствие государства в экономике остается значительным. В конце 1990-х годов процесс приватизации затормозился, и большинство крупных и средних предприятий, особенно в тех отраслях, которые власти считают наиболее важными для экономики страны, осталось в руках государства. Несколько иностранных компаний работают в строительстве и в углеводородном секторе на основании контракта с государством. Внутренний частный рынок остается очень ограниченным и сконцентрирован практически исключительно в пищевой промышленности, розничной торговле и в секторе услуг. Все торговые операции (как на внутреннем рынке, так и на внешнем) должны регистрироваться на Государственной товарно-сырьевой бирже Туркменистана. Правда, недавно власти ввели меры по некоторой либерализации торговли, как, например, был снижен размер пошлин и акцизов, в будущем эти меры могут быть дополнены устранением некоторых нетарифных торговых барьеров. Туркменистан не включен в исследование *«Ведение бизнеса»*.⁴

5. Выборы в 2007 году нового президента страны Гурбангулы Бердымухамедова ознаменовали изменение политической и экономической ориентации страны. Президент Бердымухамедов инициировал процесс конституционной реформы, начав с выборов нового парламента в декабре 2008. Одним из основных изменений в конституции явилось упразднение Народного совета, Халк Маслахаты (2500 членов), который до сентября 2008 года был высшим законодательным органом страны. Численность оставшегося парламента увеличилась вдвое с 65 до 125 членов. В Туркменистане действует только одна политическая партия – Демократическая партия.

6. В 2007 году президент Бердымухамедов начал реализацию новой программы социальных и экономических реформ, направленную на повышение темпов экономического роста и диверсификацию экономики, повышение уровня жизни, развитие частного сектора, укрепление экономики, более ориентированной на рыночные принципы, а также на постепенную интеграцию Туркменистана в международные рынки. В начале 2008 года были начаты решительные реформы в области валютной системы и директивных цен, были предприняты шаги по привлечению иностранных инвестиций. Недавно правительство выразило свое намерение к 2020 году увеличить долю частного сектора с нынешних 40% (за исключением нефтегазовой отрасли) до 70%. Значительным аспектом реформ является укрепление и дальнейшее развитие финансового сектора. Крепкая основа корпоративной финансовой отчетности является ключом для достижения этих целей, и руководство страны планирует принять Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО).

7. В 2008 году правительство ввело изменения в законодательство, регулирующее сектор углеводородов. Эти изменения направлены на содействие заключению соглашений о

⁴ В рамках программы Всемирного банка «Ведение бизнеса» представляются объективные показатели регулирования бизнеса и обеспечения выполнения нормативно-правовых требований в области регулирования предпринимательской деятельности в 181 стране мира.

разделе продукции с иностранными компаниями, благодаря специальным налоговым льготам и стимулированию внедрения требований к более транспарентной финансовой отчетности.

8. Банковская система страны регулируется Законом о коммерческих банках и банковской деятельности и Законом о Центральном банке Туркменистана (ЦБТ). ЦБТ осуществляет надзор за банковским сектором. ЦБТ выдает лицензии на ведение банковской деятельности и устанавливает требования к минимальному капиталу банков. В Туркменистане функционирует два вида банков: государственные коммерческие банки и акционерные банки, в большинстве которых государство владеет контрольным пакетом акций. Фактически, государству принадлежит большая часть финансового сектора. В Туркменистане функционирует 12 банков, семь из которых являются государственными, один - частный, а совместными владельцами двух других банков являются государство и иностранные инвесторы (в одном российские инвесторы, а в другом турецкие), а также два иностранных банка (один пакистанский, другой иранский). Небанковских финансовых учреждений, кроме государственной страховой компании, в стране нет.

9. В данном докладе представлены рекомендации по дальнейшему укреплению качества корпоративной финансовой отчетности в Туркменистане и по созданию основы финансовой отчетности в корпоративном секторе, без дополнительного чрезмерного бремени для более мелких предприятий. В то же время система финансовой отчетности должна соответствовать потребностям государства и других соответствующих заинтересованных сторон с учетом размера корпоративного сектора и потребностей в достоверной финансовой информации, необходимой для принятия экономических решений.

10. Роль бухгалтерского учета и аудита в корпоративном секторе и их регулирование сформированы экономическим контекстом, в котором они осуществляются, а также структурой рынка, который они обслуживают. Учитывая модели экономической деятельности в Туркменистане и роль государства, финансовая информация традиционно рассматривается как инструмент государственного мониторинга, при этом особое внимание уделяется сбору информации для налоговых и статистических целей, как источнику информации, доступ к которому был ограничен и предоставлялся только тем, у кого были полномочия запрашивать данную информацию. Однако по мере реализации программы реформ правительства и по мере того, как частный сектор и иностранные инвесторы начнут играть более важную роль, в Туркменистане появится необходимость в преобразовании основы финансовой отчетности таким образом, чтобы она выполняла функцию предоставления финансовой информации на благо общественности для удовлетворения потребностей участников рынка в целом и содействовала бы дисциплине на рынке. В настоящее время каждый орган (например, налоговые органы, ЦБТ) разработал свои собственные требования к бухгалтерскому учету и аудиту. Несмотря на положения законодательства в области бухгалтерского учета и аудита, концепция публикуемой финансовой отчетности общего назначения, удовлетворяющей потребности различных групп пользователей, еще не прочно укоренилась в стране. Аудит больше ассоциируется с выполнением требований налогового законодательства, нежели с независимым аудитом финансовой отчетности, осуществляемым квалифицированными профессионалами, необходимым для обеспечения доверия к финансовой информации, представляемой рынку. В последние годы был достигнут прогресс в сфере бухгалтерского учета и аудита, но еще необходимо много сделать для того, чтобы Туркменистан добился

соответствия международной передовой практике. Однако в более общем смысле реформы в области экономического управления приведут к изменению моделей спроса на высококачественную аудированную финансовую отчетность, а наличие такой информации, в свою очередь, окажет поддержку процессу реформ. Целью рекомендаций, представленных в данном докладе, является оказание помощи властям в планировании программы, направленной на успешную реализацию этих изменений.

II. ИНСТИТУЦИОНАЛЬНАЯ ОСНОВА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА ⁵

A. Законодательная основа бухгалтерского учета и аудита

11. Правовая система Туркменистана основана на системе гражданского права и иерархически организована следующим образом: Конституция Туркменистана (1992); конституционные законы; кодексы; обычные законы; указы и постановления Президента; постановления Парламента; решения и приказы Кабинета министров; нормативные акты, издаваемые правительственными органами; постановления руководителей каждого региона.

12. Финансовые учреждения и другие предприятия регулируются несколькими законами, которые наряду с другими положениями описывают процедуры создания, управления, реорганизации, преобразования и ликвидации: Закон о предприятиях (2000), Закон об акционерных обществах (АО) (1999); Закон об углеводородных ресурсах (измененный в 2008 году); Закон о коммерческих банках и банковской деятельности (1993).

13. В Законе о предприятиях определяются различные юридические лица, которые могут создаваться для осуществления экономической деятельности. Предприятия могут создаваться в виде государственных предприятий, кооперативных предприятий, АО, обществ с ограниченной ответственностью (ООО), индивидуальных предприятий или правительственных организаций. Государство контролирует большую часть экономической деятельности. Предприятия, контролируемые государством, функционируют как государственные предприятия (ГП), или управляются отраслевыми министерствами или агентствами, в этом случае их деятельность включена в консолидированный государственный бюджет.

14. Закон о бухгалтерском учете (1996) и Закон об Аудиторской деятельности (1996) являются основными законами, регулирующими финансовую отчетность в Туркменистане, которые дополняются другим законодательством.

- Закон о бухгалтерском учете распространяется на все виды хозяйствующих субъектов, частные и государственные, включая государственные предприятия, осуществляющие прямые платежи в государственный бюджет или финансируемые из него. В законе определяются основные обязательства в

⁵ В данном докладе изложены правовые принципы, распространяющиеся на практику бухгалтерского учета, аудита и финансовой отчетности и не предпринимается никаких попыток представить нечто большее, чем простое введение в эти вопросы. Целью данного доклада не является представление исчерпывающего описания законодательства, данный доклад не является консультативной помощью в области законодательства для его читателей.

области бухгалтерского учета, а также государственное регулирование бухгалтерского учета, определяется порядок организации бухгалтерского учета, роль главного бухгалтера, первичная документация, ежегодная инвентаризация активов и запасов. Закон также содержит положения о том, как учитываются обязательства и собственный капитал.

- Закон об аудиторской деятельности регулирует аудиторскую деятельность, включая услуги, не относящиеся к аудиторским, которые могут предоставлять аудиторские компании. В законе дано определение аудиторов и аудиторских компаний, компаний, которые должны проходить обязательный ежегодный аудит, в нем содержатся требования к независимости аудиторов, к процессу назначения аудиторов, права и обязанности аудиторов и аудируемых субъектов хозяйствования, а также ответственность за регулирование и лицензирование аудиторской деятельности.

15. Ответственность за систему бухгалтерского учета на предприятиях определена в Законе о бухгалтерском учете, где предусмотрено, что полная ответственность лежит на руководстве предприятия, а главный бухгалтер ответственен за организацию, контроль и составление финансовой отчетности⁶. Главные бухгалтера проходят сертификацию Министерства финансов, и каждые пять лет они должны сдавать экзамен на подтверждение своей сертификации.

16. В Законе об аудиторской деятельности предусмотрено, что ответственность за выбор аудиторов лежит на владельцах предприятий. Общее ежегодное собрание акционеров должно одобрить выбор аудиторов, а наблюдательный совет компании определяет аудиторский гонорар.

A.1 Законодательная основа бухгалтерского учета

17. В соответствии с Законом о бухгалтерском учете одинаковые требования к финансовой отчетности распространяются на все виды хозяйствующих субъектов, не существует никаких различий для предприятий государственного и частного сектора или для крупных, средних и малых предприятий. Все хозяйствующие субъекты в Туркменистане, за исключением индивидуальных предпринимателей, должны руководствоваться Законом о бухгалтерском учете. Индивидуальные предприниматели должны лишь составлять отчет о доходах и расходах для целей налогообложения.

18. В соответствии с требованиями Закона о бухгалтерском учете годовая финансовая отчетность должна составляться в соответствии со стандартами бухгалтерского учета и иными нормативными актами Министерства финансов (МФ). Центральный банк Туркменистана ответственен за установление стандартов бухгалтерского учета и отчетности для банковского сектора. Другие законы, такие как, например, касающиеся банковской деятельности, страхового сектора или деятельности АО, не содержат никаких специальных требований к бухгалтерскому учету и отчетности для этих юридических лиц, обычно в этих законах делаются ссылки на Закон о бухгалтерском учете и Законе об аудите.

⁶ Главный бухгалтер является начальником отдела бухгалтерского учета.

19. **Хозяйствующие субъекты должны составлять свою финансовую отчетность в туркменских манатах (национальная валюта Туркменистана), используя систему бухгалтерского учета, основанную на соблюдении принципа постоянства из года в год.** Система бухгалтерского учета включает в себя план счетов, основанный на стандартах бухгалтерского учета, установленных МФ. Кроме того, МФ определяет формы первичных учетных документов, учетной документации и бухгалтерского контроля. Управление системой бухгалтерского учета осуществляется главным бухгалтером, который подотчетен непосредственно руководству компании. Финансовая отчетность бюджетных организаций и государственных предприятий должна составляться отделом бухгалтерского учета, который является отдельным подразделением данных хозяйствующих субъектов. Эти отчеты должны подписываться как руководителем предприятия, так и главным бухгалтером или лицом, действующим от имени главного бухгалтера. Главный бухгалтер также ответственен за осуществление переводов денежных средств и некоторые другие финансовые обязательства. В соответствии с Законом о бухгалтерском учете до составления финансовой отчетности требуется проведение ежегодной инвентаризации всех активов. В Законе о бухгалтерском учете, кроме предписания системы бухгалтерского учета и порядка документирования операций, определяется также порядок учета отдельных активов, обязательств или собственного капитала (см. Раздел III, «Стандарты бухгалтерского учета в теории и на практике»).

20. **МФ регулирует бухгалтерский учет в Туркменистане и ответственен за разработку подзаконных актов в области бухгалтерского учета, включая стандарты бухгалтерского учета.** МФ разрабатывает национальные положения по бухгалтерскому учету (НПБУ), национальные стандарты аудита (НСА) и другие нормативные акты. В НПБУ, основанных на принципах исторической первоначальной стоимости активов, также предусматриваются формы финансовой отчетности и специальные правила учета, но они ограничены относительно простыми операциями, например, продажей и покупкой товаров и активов. Они не охватывают сложные операции, например, операции с финансовыми инструментами.

21. **Хотя Закон о бухгалтерском учете содержит требования о публикации годовой финансовой отчетности, выполнение этих требований не обеспечивается, таким образом, публичного доступа к такой финансовой отчетности нет.** В Законе о бухгалтерском учете предусмотрено требование о том, что открытые АО, банки, страховые компании и инвестиционные фонды должны публиковать свою годовую финансовую отчетность, включающую бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах и аудиторское заключение, не позднее 1 июня года, следующего за отчетным.⁷ Финансовая отчетность может публиковаться в газетах, журналах, содержаться в брошюрах или других изданиях, доступных пользователям отчетности. Механизм обеспечения выполнения этих требований отсутствует. Кроме того, нет единого регистра финансовой отчетности, к которому общественность имела бы доступ.

22. **Хозяйствующие субъекты представляют свою финансовую отчетность в (i) налоговые и статистические органы, (ii) обслуживающие их банки для того, чтобы банки могли определить потребность своих клиентов в денежных средствах в соответствии с системой направленного финансирования, (iii) регулирующие органы (например, в случае**

⁷ Открытые АО определяются как общества, которые могут предлагать к публичной продаже эмитированные ими акции, а также насчитывающие более 50 акционеров. За отчетный период принимается календарный год.

государственных предприятий – в их отраслевые министерства), а также в (iv) лицензирующие органы.

23. В соответствии с Законом о коммерческих банках и банковской деятельности ответственность за регулирование бухгалтерского учета и аудита в банковском секторе возлагается на ЦБТ. Согласно данному закону банки должны вести бухгалтерский учет, составлять периодическую финансовую отчетность в соответствии с формами и нормами бухгалтерского учета, установленными ЦБТ, а также представлять эту финансовую отчетность в ЦБТ. Закон позволяет банкам использовать внешних аудиторов или ревизоров ЦБТ для составления заключения по их финансовой отчетности. Однако закон об аудите предусматривает что финансовая отчетность предприятий подлежит аудиту, проводимому независимыми аудиторами, лицензированными в соответствии с этим законом. Банки обязаны публиковать аудированный бухгалтерский баланс и соответствующую документацию. МФ осуществляет надзор над деятельностью одного небанковского финансового учреждения, а именно, Государственной страховой компании.

24. В Законе об углеводородных ресурсах содержатся специальные положения в области налоговой и финансовой отчетности, касающиеся подрядчиков и субподрядчиков, заключивших соглашения о долевом разделе производства с иностранными инвесторами. Эти хозяйствующие субъекты не обязаны руководствоваться положениями Закона о бухгалтерском учете, но их «бухгалтерский учет и отчетность ведутся в соответствии с международной практикой ведения учета и отчетности». В законе не дано определения международной практики, но Компетентный орган в области использования углеводородных ресурсов требует, чтобы эти хозяйствующие субъекты представляли финансовую отчетность, составленную в соответствии с МСФО или ОПБУ США (US GAAP) прошедшую аудит международных аудиторских компаний.

25. Вопросы налогообложения оказывают значительное влияние на финансовую отчетность в Туркменистане. Основными пользователями финансовой отчетности в Туркменистане являются налоговые органы, основное внимание которых уделяется соблюдению налогового законодательства. Хотя финансовая отчетность в налоговых целях составляется отдельно от той, которая требуется в соответствии с Законом о бухгалтерском учете, и не обязательно соответствует тем же правилам признания и оценки, она все же основана на тех же учетных записях и системах учета. Учитывая, с каким усердием проводятся налоговые проверки в Туркменистане, предприятия предпочитают отражать операции и вести учет именно в соответствии с налоговыми, а не иными правилами, и в случае различия между требованиями этих систем, обычно руководствуются требованиями налогового законодательства, а не законодательства в области бухгалтерского учета. В результате этого, как и в других странах с аналогичной системой, многие практикующие бухгалтеры при составлении финансовой отчетности считают своей основной задачей соблюдение налогового законодательства и нередко плохо представляют себе, в чем заключается различие между требованиями, предъявляемыми к финансовой отчетности общего назначения, и требованиями налогового законодательства.

26. В соответствии с Законом о бухгалтерском учете малые и средние предприятия в Туркменистане обязаны соблюдать те же требования к финансовой отчетности, что и все остальные предприятия, хотя потребности пользователей их финансовой отчетности

могут быть не столь велики. Это может приводить к непропорционально высоким затратам, сопряженным с выполнением требований законодательства.

А.2 Законодательная основа аудита

27. Аудиторская деятельность в Туркменистане регулируется Законом об аудите, принятом в 1996 году.⁸ Закон регулирует не только проведение обязательного аудита, но и добровольного, а также различные консультативные услуги, рассматриваемые в законе как «аудиторские услуги». Закон определяет аудит как «аудиторскую проверку», являющуюся независимой проверкой правильности постановки бухгалтерского учета и ведения финансовой отчетности, их соответствия требованиям законодательства Туркменистана с целью дачи заключения о достоверности, полноте и точности отражения аудируемым субъектом активов, обязательств, капитала и финансовых результатов в отчетном периоде. Это определение не полностью соответствует понятию аудита, сформулированному в Международных стандартах аудита (МСА), в соответствии с которым аудитор выражает мнение о том, составлена ли финансовая отчетность с точки зрения всех существенных аспектов в соответствии с применимой системой финансовой отчетности. Акцент, который делается в законе на достоверности, полноте и точности, а не на существенности, как раз отражает традицию проверки, а не аудита. Консалтинговые услуги, регулируемые Законом об аудите, включают в себя: (i) ведение или восстановление учетных документов и систем, составление финансовой отчетности, анализ финансово-хозяйственной деятельности, оценку активов и пассивов хозяйствующих субъектов; (ii) оценку финансового обеспечения эмитентов ценных бумаг; (iii) оценку стоимости имущества хозяйствующих субъектов; (iv) консультирование по различным аспектам деятельности и информационному обслуживанию хозяйствующих субъектов; и (v) иные услуги, относящиеся к аудиторской деятельности.

28. Закон об аудите определяет аудитора как физическое лицо, имеющее квалификационный аттестат, лицензию на право осуществления аудиторской деятельности и зарегистрированное в государственном реестре аудиторов. После получения лицензии аудиторы могут заниматься аудиторской деятельностью индивидуально, если они зарегистрированы как предприниматели, или быть нанятыми в аудиторскую компанию. Комиссия по аттестации и лицензированию аудиторов (КАЛА), созданная Кабинетом министров, проводит аттестационные экзамены. Не менее половины членов Комиссии по аттестации и лицензированию аудиторов, возглавляемой Министром финансов, должны быть аудиторами, а остальные члены – главными бухгалтерами предприятий и представителей различных министерств и департаментов. Аттестационный экзамен охватывает пять областей: законодательство, налоги, бухгалтерский учет, аудит и анализ финансово-хозяйственной деятельности. Закон об аудите позволяет аудиторским компаниям иметь любую юридическую форму, за исключением открытого АО. Для получения лицензии аудиторской компании, у нее должно быть не менее трех штатных аттестованных аудиторов. Лица, не являющиеся аттестованными аудиторами, могут владеть не более 49% акций аудиторской компании.

29. Закон об аудите определяет требования к обязательному прохождению аудита банками, кредитными учреждениями, страховыми компаниями, инвестиционными фондами, АО, ООО, предприятиями с иностранными инвестициями, а также их филиалами, представительствами и дочерними компаниями. Однако Закон о

⁸ Закон Туркменистана «Об аудиторской деятельности», 1996 год.

коммерческих банках и банковской деятельности разрешает банкам использовать внешних аудиторов или банковских ревизоров ЦБТ для составления заключения об их финансовой отчетности, что не совсем согласуется с требованиями Закона об аудите.

30. Требования об обязательном аудите, предусмотренные Законом об аудите, не различаются в зависимости от размера субъекта хозяйствования, значимости его деятельности с точки зрения публичного интереса или иных критериев. Некоторые крупные предприятия, как, например, унитарные ГП (где единственным владельцем является государство) не охватываются этим законом, в то время как довольно небольшие компании могут быть обязаны проходить ежегодный аудит.⁹ Учитывая необходимость сосредоточения усилия аудиторской функции в Туркменистане на субъектах хозяйствования, представляющих наибольшую значимость, а также, учитывая относительно небольшое количество аудиторов, может быть желательным, хотя бы в ближайшем будущем, ограничить требования прохождения обязательного аудита компаниями, представляющими публичный интерес.

31. Закон об аудите требует, чтобы аудиторы включали в аудиторские отчеты больше информации, чем того требуют МСА. Закон предусматривает, чтобы аудиторский отчет содержал: (i) информацию об адресате аудируемого субъекта и проверенном периоде его деятельности; (ii) выводы о соответствии постановки бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности законодательным актам Туркменистана; (iii) информацию о полноте, достоверности и точности отражения в годовой финансовой отчетности активов, обязательств, капитала, финансовых результатов деятельности аудируемого субъекта; (iv) данные о выявленных и неустраненных в ходе проверки нарушениях в постановке бухгалтерского учета и составлении финансовой отчетности, а также о случаях нарушения законодательства Туркменистана при совершении финансово-хозяйственных операций, если таковые имеются; (v) перечень материалов, представленных другими специалистами; (vi) аудиторское заключение.

32. Закон об аудите содержит некоторые требования относительно независимости аудиторов, но эти требования не столь обширны, как те, что предусмотрены в «Кодексе этики» МФБ. Закон требует, чтобы аудиторы были независимы от аудируемого субъекта. Аудитор не может быть назначен на проведение аудиторской проверки, если (i) он является собственником, руководителем, иным должностным лицом аудируемого субъекта, несущим ответственность за постановку бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности, либо состоит с указанными лицами в близком родстве; (ii) аудиторская организация, в которой работает аудитор, владеет аудируемым субъектом; (iii) аудитор или аудиторская организация, в которой работает аудитор, оказывали аудируемому субъекту услуги по ведению бухгалтерского учета, составлению финансовой отчетности, а также имели с аудируемым субъектом финансовые сделки (в законе ничего не говорится о периоде времени, после которого это ограничение утрачивает силу); или (iv) аудируемый субъект является учредителем, собственником, страховщиком или кредитором аудиторской организации.

⁹ Примером надлежащей международной практики могут служить требования ЕС к аудиту. В соответствии с ними аудиту подлежат все крупные и средние компании с ограниченной ответственностью, но странам-членам ЕС разрешено освобождать малые предприятия от этого требования. ЕС устанавливает критерии максимального размера «малых» компаний, но страны-члены ЕС могут устанавливать еще более низкие критерии по размерам компаний для своих стран. Размер компании определяется тремя критериями: активами, оборотом и количеством работников.

33. Закон об аудите не содержит никаких положений об отстранении аудиторов от работы. Согласно Закону об АО, аудиторы назначаются на общем годовом собрании акционеров, а наблюдательный совет компании одобряет аудиторский гонорар. Положения о ревизионной комиссии отсутствуют.

34. Закон об аудите предусматривает, что аудиторы и аудиторские организации несут ответственность за нарушение законодательства Туркменистана. Если в результате недобросовестных действий аудитора аудируемому субъекту нанесен материальный ущерб, аудитор или аудиторская организация обязаны возместить его в соответствии с условиями договора и действующим законодательством. Требования о страховании аудитором профессиональной ответственности отсутствуют, а сумма финансовой ответственности аудитора не регулируется.

35. Аудиторам необходимо иметь специальную лицензию для проведения аудита банков, инвестиционных учреждений или страховых организаций (для каждого из них необходима отдельная лицензия). Для получения этих лицензий аудиторы должны сдать специальный экзамен, организованный Комиссией по аттестации и лицензированию аудиторов. Данная лицензия должна возобновляться каждые пять лет.

Б. Профессия бухгалтера и аудитора

36. Предусмотренная в Законе об аудите Аудиторская палата еще не создана. Профессия бухгалтера и аудитора в Туркменистане находится на ранней стадии своего развития. Несмотря на то, что в стране существуют две профессиональные организации бухгалтеров, их роль ограничена продвижением учебных программ для получения профессиональной степени Сертифицированного бухгалтера-практика (СБП) и Сертифицированного международного профессионального бухгалтера (СМПБ). Они не принимают никакого участия в процессе лицензирования аудиторов. Закон об аудите призывает к созданию Аудиторской палаты, которая бы выполняла некоторые надзорные функции, но эта структура еще не создана. В настоящее время ответственность за надзор за аудиторской деятельностью несут МФ и Комиссия по аттестации и лицензированию аудиторов.

Б.1 Профессия бухгалтера

37. Информации о количестве профессиональных бухгалтеров в Туркменистане нет. Большинство профессиональных бухгалтеров не является членами ни одной из двух вышеупомянутых профессиональных организаций. Большинство из них получили высшее образование по бывшим советским программам.

38. В Туркменистане существует две профессиональные организации: Союз экономистов (СЭ) и Союз профессиональных бухгалтеров (СПБ). Обе организации являются добровольными, и их основная деятельность сосредоточена на обучении. Ни одна из этих организаций не осуществляет деятельность по обеспечению качества

деятельности своих членов или надзора за их деятельностью; ни одна из них никоим образом не связана с Международной федерацией бухгалтеров (МФБ).

- СЭ был создан в 1982 году и осуществляет широкую деятельность. В 2008 году СЭ создал Комитет по вопросам бухгалтерского учета и аудита и стал членом Евразийского совета сертифицированных бухгалтеров и аудиторов (ЕССБА).¹⁰ Комитет по вопросам бухгалтерского учета и аудита Союза экономистов, созданный в январе 2008 года насчитывает 15 членов со степенью СБП и около 25 членов, имеющих высшее образование в области бухгалтерского учета, но еще не прошедших профессиональную сертификацию. Комитет возглавляется двумя бухгалтерами, один из которых является лицензированным аудитором. Комитет предлагает учебные курсы по программам СБП/СМПБ. Союз экономистов является уважаемой организацией в стране, он также является членом международного Союза экономистов, находящегося в России.
- Союз профессиональных бухгалтеров, созданный в 2004 году, стал членом ЕССБА в 2005 году. В последние годы в соответствии с новым законом о реорганизации Союзу профессиональных бухгалтеров необходимо было пройти процесс реорганизации, который в настоящее время находится в завершающей стадии. Данная организация насчитывает 276 членов, включая 145 СБП и одного СМПБ. Членские взносы являются номинальным.

39. В Туркменистане нет других международных сертификационных программ, кроме СБП/СМПБ. В результате этого очень небольшое число бухгалтеров в стране знакомо с современными стандартами и практиками бухгалтерского учета. Большинство бухгалтеров получили образование по старой советской системе, а в рамках существующей системы образования преподаются в основном местные законодательные нормы без акцента на международные стандарты и практики в области бухгалтерского учета и аудита.

Б.2 Профессия аудитора

40. Профессиональное сообщество аудиторов очень немногочисленно. Лицензирование в Комиссии по аттестации и лицензированию аудиторов прошло примерно 50 аудиторов. Лишь одна аудиторская компания, являющаяся членом международной сети, действует в стране с 1990-х годов. Ожидается, что в ближайшем будущем в Туркменистане появится еще одна международная сеть. Для получения разрешения на деятельность в Туркменистане аудиторские компании, являющиеся членами международных сетей, должны выполнить те же требования, что и местные компании, включая требование о наличии не менее трех штатных аудиторов, имеющих местные лицензии.

41. Комиссия по аттестации и лицензированию аудиторов ответственна за надзор и контроль за деятельностью аудиторов. Как отмечалось выше, хотя в Законе об аудите говорится о необходимости создания Аудиторской палаты, членами которой должны быть все аудиторы и аудиторские компании, данная структура так и не была создана.

¹⁰ ЕССБА находится в Алма-Ате, состоит из 13 ассоциаций бухгалтеров из стран Центральной Азии, Украины, Молдовы и России. В задачи ЕССБА входит объединение ассоциаций бухгалтеров и аудиторов из бывших стран Советского Союза, а также продвижение программ СБП и СМПБ.

42. **В Туркменистане нет формальной функции контроля качества аудита.** Однако Комиссия по аттестации и лицензированию аудиторов осуществляет определенную правоприменительную деятельность, когда в результате проверок налоговых органов выявляются нарушения налогового законодательства в аудированных субъектах. В таких случаях Комиссия требует разъяснения от аудиторов. Если вопрос не может быть решен удовлетворительным образом, то следует наказание в виде отзыва аудиторской лицензии. МФ осуществляет регулярный мониторинг аудиторских отчетов.

43. **Хотя стандарты аудита в Туркменистане были разработаны МФ и одобрены Комиссией по аттестации и лицензированию аудиторов, юридический статус этих стандартов неясен.** В соответствии с Законом об аудите разрабатывать стандарты аудита должна Аудиторская палата, но этот орган еще не существует. Однако на практике в 1999 и 2000 года действующее тогда Министерство экономики и финансов (МЭФ) разработало Национальные стандарты аудита (НСА) на основе неофициального перевода на русский язык имеющихся в то время МСА. НСА не были официально опубликованы, потому что нет их перевода на туркменский язык. Комиссия по аттестации и лицензированию аудиторов ознакомила аудиторов с этими НСА, но аудиторы используют эти стандарты неохотно, поскольку они не были официально опубликованы как часть законодательства Туркменистана.

44. **В Законе об аудите не предусмотрены этические требования к аудиторам, за исключением требований о независимости, описанных выше (см. Раздел А.2 законодательная основа аудита).** В 1999 году Комиссия по аттестации и лицензированию аудиторов разработала Кодекс этики в составе пакета НСА, который основан на действующем в то время Кодексе этики МФБ. Однако, как и в случае с НСА, юридический статус Кодекса этики в Туркменистане неясен. Также отсутствуют механизмы обеспечения выполнения его положений.

В. Профессиональное образование и обучение

45. **Как отмечалось выше, услуги профессионального обучения в области бухгалтерского учета и аудита предоставляются двумя профессиональными органами - СПБ и Комитетом по вопросам бухгалтерского учета СЭ.** Эти профессиональные учебные органы были созданы в рамках региональной инициативы АМР США по обучению и сертификации бухгалтеров в странах СНГ. Эти организации предоставляют слушателям обучение, необходимое для получения степени СБП и СМПБ. С момента начала этой работы было обучено и сертифицировано 160 СБП и один СМПБ, некоторые из них теперь являются членами этих профессиональных органов. Эти программы способствовали улучшению понимания современных, основанных на принципах методов бухгалтерского учета, по крайней мере, со стороны бухгалтеров, прошедших эти учебные программы. Однако почти полное отсутствие бухгалтеров, имеющих сертификацию СМПБ, показывает серьезное различие между тем, какую работу могут выполнять практикующие в настоящее время бухгалтеры, и теми навыками, которыми должны обладать профессиональные аудиторы.

46. **Самым крупным высшим учебным заведением Туркменистана, предоставляющим образование в области бухгалтерского учета является**

Туркменский государственный институт экономики и управления (ТГИЭУ). Недавно теоретический учебный курс в области бухгалтерского учета был продлен с двух до пяти лет.¹¹ Учебные планы принимаются и подтверждаются Высшим советом по науке и технике. Преподаватели ТГИЭУ внесли свой вклад в разработку ныне действующей нормативно-правовой базы в области бухгалтерского учета. Учебники по бухгалтерскому учету для учебных курсов составляются как на туркменском, так и на русском языках и охватывают все обязательные требования. Существует небольшой курс по международному бухгалтерскому учету, включающий МСФО и некоторые основные принципы бухгалтерского учета, обычно используемые в бывших странах Советского Союза. В соответствии с соглашением с МФ, ТГИЭУ также предоставляет обучение кандидатам, желающим получить аудиторскую лицензию (МФ требует, чтобы перед получением лицензии кандидаты прослушали трехнедельный учебный курс в области аудита).

47. Профессиональные организации не поддерживают никаких отношений с ТГИЭУ. Институт осуществляет преподавание по действующим стандартам и практикам бухгалтерского учета и аудита, а профессиональные организации пытаются предоставить бухгалтерам Туркменистана обучение современным принципам бухгалтерского учета. ТГИЭУ и профессиональным организациям следует сотрудничать по вопросам внедрения курсов в области международных стандартов и практики в учебные программы ТГИЭУ для того, чтобы они были более согласованными с обучением, предоставляемым профессиональными организациями.

48. В банковском секторе также отмечается недостаточный уровень знаний современных стандартов бухгалтерского учета. Обучение банковских сотрудников осуществляется в рамках проекта, реализуемого Программой развития ООН (ПРООН) и Агентством международного развития США (АМР США). Однако еще не было возможности провести переобучение всех бухгалтеров, работающих в банковском секторе с тем, чтобы они могли надлежащим образом реализовывать МСФО. Там, где банки все же составляют финансовую отчетность в соответствии с МСФО, это обычно делается посредством трансформирования их финансовой отчетности, требуемой в соответствии с законодательством. Значительную помощь банкам в этом оказывают их аудиторы, что может вызывать вопросы о степени независимости проведения аудитов.

49. В Туркменистане отсутствуют обязательные требования к постоянному профессиональному развитию (ППР) аудиторов. Такая ситуация является рискованной с точки зрения повышения профессиональной квалификации аудиторов.

50. Всем участникам системы финансовой отчетности Туркменистана необходимо усиленное профессиональное обучение и подготовка как по вопросам бухгалтерского учета, так и аудита для получения навыков, необходимых для реализации программы реформ Правительства. Различным участникам необходим различный уровень обучения: тем, кто составляет финансовую отчетность, необходимо хорошее практическое знание требований бухгалтерского учета для различных отраслей экономики; рядовым бухгалтерам необходимо знать системы бухгалтерского учета, которые они используют; аудиторам необходим более высокий уровень знаний, включающий кроме стандартов бухгалтерского учета, стандарты и методы аудита; лицам, ответственным за

¹¹ Раньше третичное теоретическое образование было ограничено двумя годами, которое было дополнено обязательным трехлетней практикой на ГП.

регулирование, необходимы специальные знания законодательства и нормативных документов, касающихся финансовой отчетности в их области; а сотрудникам налоговых органов необходимо знать, как налоговое законодательство, так и взаимосвязь между налоговым законодательством и принципами бухгалтерского учета, используемыми для составления финансовой отчетности. Правительство Туркменистана, регулирующие органы, профессиональные ассоциации и организации, предоставляющие образовательные услуги, должны совместно работать над определением должных целевых образовательных стандартов и квалификаций, соответствующих потребностям страны.

Г. Установление стандартов бухгалтерского учета и аудита

51. Министерство финансов разрабатывает стандарты, методические директивы и другие вспомогательные законодательные акты в области бухгалтерского учета и финансовой отчетности. В соответствии с Законом о бухгалтерском учете Кабинет Министров является органом, отвечающим за регулирование бухгалтерского учета, включая установление стандартов. Кабинет министров передал свои полномочия МФ. Национальные положения по бухгалтерскому учету (НПБУ) содержат различные инструкции и директивы, включая обязательный план счетов и обязательные формы финансовой отчетности, утвержденные Президентом Туркменистана или Кабинетом министров или же разработанных Министерством экономики и финансов.¹² Соответствующие документы подготовлены государственными органами, в большинстве случаев Министерством финансов. До утверждения этих документов проекты стандартов и директивных материалов рассылаются в соответствующие министерства и ведомства на предмет получения комментариев.

52. Центральный банк Туркменистана отвечает за установление стандартов бухгалтерского учета и директив в банковском секторе. Большая часть действующих правил бухгалтерского учета для банков основывается в значительной степени на кассовом методе учета с раскрытием информации о начислениях по активам и обязательствам, которые отражаются на лицевой стороне бухгалтерского баланса.

53. МФ устанавливает общие положения, а также требования к капиталу и пруденциальные требования для сектора страхования.

54. Закон об аудите устанавливает, что Аудиторская палата несет ответственность за разработку проектов стандартов аудита, подлежащих утверждению со стороны Комиссии по аттестации и лицензированию аудиторов, однако Аудиторская палата до сих пор не создана. Министерство экономики и финансов разработало действующие НСА, и хотя аудиторы осведомлены об этих стандартах, они все еще не опубликованы.

55. Действующие положения относительно установления стандартов бухгалтерского учета и аудита отдают вполне объяснимое предпочтение интересам государства, выступающего в роли регулятора, сборщика налогов и хозяина большинства хозяйствующих субъектов. Тем не менее, правительственная программа проведения

¹² Министерство экономики и финансов было разделено на два министерства: Министерство экономики и Министерство финансов под руководством одного министра. Министерство финансов регулирует бухгалтерский учет и аудит в Туркменистане.

реформ продвигается, и по мере все большего развития и диверсификации экономики властям необходимо начать работу по установлению стандартов, по проведению консультаций с другими заинтересованными сторонами, включая составителей, пользователей и аудиторов финансовых отчетов. Во многих странах процесс проведения консультаций подтвердил, что он является ключевым фактором при повышении информированности и достижении консенсуса по вопросам стандартов бухгалтерского учета и аудита, что, в свою очередь, привело к лучшему соблюдению этих стандартов.

Д. Обеспечение выполнения стандартов бухгалтерского учета и аудита

Д.1 Обеспечение выполнения стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности

56. Налоговые органы играют главную роль в обеспечении выполнения стандартов бухгалтерского учета, благодаря проведению комплексных налоговых проверок. Закон об аудите вменяет в обязанность Министерству финансов обеспечение выполнения закона и других законодательных актов в области бухгалтерского учета. Тем не менее, в случаях, когда выявляются различия в требованиях налогового законодательства и законодательства по бухгалтерскому учету, субъекты стремятся соблюдать требования налогового законодательства, даже при составлении своих финансовых отчетов общего назначения.

57. Обеспечение выполнения стандартов в банковском и страховом секторах, помимо обеспечения выполнения стандартов налогового законодательства, сосредоточено на пруденциальной и регулятивной отчетности. Роль ЦБИ и подразделения МФ по надзору за страхованием заключается в обеспечении контроля выполнения пруденциальных требований и требований к капиталу, установленных Законом о бухгалтерском учете и другими нормативными актами.

Д.2 Обеспечение выполнения стандартов аудита

58. Обеспечение соблюдения стандартов аудита ограничено. МФ проводит мониторинг аудиторской деятельности путем отчетности аудиторских компаний об их клиентах, о количестве проведенных аудитов и о результатах аудитов, включая любые нарушения законодательства, которые могли иметь место со стороны клиентов. Тем не менее, официально НСА не были опубликованы, поэтому их юридический статус неясен, а некоторые аудиторы не знают об их существовании и, конечно, не применяют их. МФ имеет некоторые полномочия для осуществления контролирующих функций в отношении аудиторов, но применяет их только тогда, когда в процессе налоговых проверок вскрываются нарушения налогового законодательства аудируемым субъектом. В таких случаях аудиторы могут лишиться лицензии на осуществление аудиторской деятельности, т.е. МФ обеспечивает, скорее, соблюдение налогового законодательства, чем выполнение стандартов аудита.

59. В Туркменистане не существует формальной системы обеспечения качества. Такая система, когда она будет создана, поможет контролировать выполнение НСА, и повысит качество проводимых аудитов. Для внедрения такой системы обеспечения качества в Туркменистане потребуется сотрудничество МФ, аудиторского сообщества и других заинтересованных сторон. В частности, система обеспечения контроля качества должна гармонизировать потребность в кадрах, способных осуществлять качественные проверки, с необходимостью поддерживать независимость и объективность.

III. СТАНДАРТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ТЕОРИИ И НА ПРАКТИКЕ

60. В данном разделе анализируются существенные отличия между туркменскими НПБУ и МСФО (пробелы в стандартах) и обеспечение выполнения установленных финансовых отчетов на основе НПБУ (пробелы в выполнении) с целью выявления системных проблем несоблюдения. Здесь анализируется также возможное отрицательное влияние обоих видов пробелов на достоверность финансовых отчетов, соответствующих НПБУ.

61. В связи с тем, что финансовая отчетность в Туркменистане не является общедоступной, оказалось невозможным проанализировать финансовые отчеты небанковского сектора. В Туркменистане нет единого органа, который мог бы заниматься сбором финансовых отчетов и делать их доступными для общественности, большинство банков не печатают свои отчеты в туркменских газетах.

62. Наблюдаются существенные отличия между положениями Закона о бухгалтерском учете, положений и инструкций МФ, с одной стороны, и МСФО, с другой стороны. Действующие требования Закона о бухгалтерской деятельности и НПБУ были преимущественно унаследованы от советской системы бухгалтерского учета, которая, в основном, обслуживала потребности налоговых органов, органов статистики и запросы централизованно управляемой экономики. В 2004 году были разработаны формы баланса, отчета о доходах и отчета об изменениях в капитале, но новые принципы бухгалтерского учета не нашли там своего отражения.

63. Закон о бухгалтерском учете содержит подробные требования, связанные с активами, пассивами и капиталом. Это следующие требования:

- Ст. 14 дает определение основных средств и нематериальных активов и устанавливает основные процедуры учета и оценки; их учет производится по остаточной стоимости. Кабинет министров устанавливает соответствующие методы и ставки амортизации.
- Ст. 15 касается финансовых инвестиций, включая вклады в ценные бумаги и банковские депозиты, которые оцениваются и учитываются в сумме фактических затрат предприятия. Разница между суммой фактических затрат и номинальной стоимостью ценных бумаг относится на финансовый результат предприятия.
- Ст. 17 рассматривает вопросы оценки и учета продукции и запасов, которые оцениваются либо по фактической стоимости, либо по чистой стоимости реализации, при этом метод оценки не устанавливается. Не разработаны

специальные стандарты оценки натуральных запасов, таких как сельскохозяйственная продукция, продукты лесного хозяйства, минеральные ресурсы.

- Ст. 18 определяет денежные средства как кассовую наличность и/или как средства на банковских счетах и устанавливает, что движение наличных средств учитывается отдельно по видам деятельности операционной, инвестиционной и финансовой. Формат представления отчетности, установленный МФ, тем не менее, не соответствует требованиям Закона о бухгалтерском учете.
- Ст. 20 определяет учет собственного капитала. Резервные фонды могут создаваться для специальных целей. Такая практика была унаследована от старой советской системы, которая требовала, чтобы нераспределенная прибыль была зачислена в резервный фонд и на счет нераспределенной прибыли или зачислена в уставный фонд.
- Ст. 21 определяет, что заемные средства учитываются по их возмещаемой стоимости.

64. **Ст. 22 описывает состав финансовой отчетности**, включающий: бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, приложения к балансу, пояснительная записка к финансовому отчету и аудиторское заключение (если предприятие прошло аудиторскую проверку). Пояснительная записка к годовому финансовому отчету должна содержать основные финансовые показатели в сопоставимости за ряд лет, планируемое развитие предприятия и основные факторы, оказавшие влияние на результаты его деятельности. **В дополнение к положениям Закона имеется целый ряд положений и инструкций (НПБУ).** Основными характеристиками НПБУ являются:

- Поскольку положения и инструкции были разработаны, прежде всего, для целей статистики и налогообложения, они не ведут к составлению финансовой отчетности общего назначения, которые направлены на отображение достоверного и истинного финансового положения хозяйствующего субъекта и операций, осуществленных им в течение года. Несмотря на то, что действующие положения применяют метод начисления при учете доходов и расходов на счетах, они вводят определенные ограничения на то, что может быть отнесено к доходам и расходам. Такие ограничения зеркально отражают ограничения возможности вычета некоторых затрат из суммы облагаемого дохода. Действующие положения устанавливают состав документации, необходимой для определенных операций с активами, а также некоторые элементы контроля (такие, например, как кто может разрешить и осуществить проведение той или иной операции). Здесь дается также описание записей на счетах с обязательным использованием плана счетов.
- Разработаны подробные инструкции, как применять обязательный план счетов для бухгалтерских операций.
- Основные средства первоначально оцениваются по фактической (исторической) стоимости, а затем начисляется амортизация по установленным методам и ставкам.

- Требуемые пояснительные записки касаются, в основном, отчета руководства о текущей и будущей деятельности предприятия, но не раскрывают принципов ведения бухгалтерского учета или не содержат объяснений по крупным операциям, отраженным в финансовой отчетности. Согласно правилам бухгалтерского учета, они описывают значительные события за отчетный период и экономические показатели, которые повлияли на финансовое положение предприятия, а также показывают, как изменялись эти показатели в динамике.
- **НПБУ** расширяют состав финансовой отчетности, включая отчет о движении денежных средств и определяют состав и формат представления финансовых отчетов.

65. Положения о регулировании бухгалтерского учета в банковском секторе определяют форматы и подробный перечень бухгалтерских проводок. Требования к раскрытию информации ограничены и сосредоточены в основном на разбивке цифровых данных, которыми пользуется ЦБТ в регулятивных целях. Положения о бухгалтерском учете базируются на кассовом методе; начисления используются в целях деловой активности и финансового управления. Например, проценты по займу записываются только по факту поступления денежных средств. Подробные положения и инструкции ЦБТ не были представлены для анализа, а анализ несоответствия стандартов в банковском секторе был сделан на основе проведенных дискуссий с ЦБТ и коммерческими банками.

66. В банковском секторе начато проведение реформ бухгалтерского учета. Реформы проводятся под руководством ЦБТ в рамках проекта, финансируемого ПРООН/АМР, на основе деятельности двух банков, выступающих в качестве пилотных. Целью проекта является: (i) привести план счетов в соответствие с МСФО; (ii) перевести формат представления финансовой отчетности в формат, соответствующий требованиям МСФО и (iii) разработать методологические указания для банков относительно учета их операций в соответствии с нормами МСФО. Проведение реформы бухгалтерского учета в банковском секторе потребует определенного времени, поскольку переход на МСФО требует изменения бизнес-процессов и информационных систем.

67. Признавая полезность реформирования, в частности, для повышения информированности составителей финансовых отчетов в банковском секторе, необходимо все же учесть некоторые моменты:

- Внедрение МСФО в банковский сектор представляет собой сложную задачу и не ограничивается только переходом на другой формат плана счетов и отчетности. К тому же МСФО не имеет ни строго обязательных форм отчетности, ни плана счетов.
- Когда речь заходит о начислениях, справедливой стоимости, финансовых инструментах и т.д., наблюдаются значительные концептуальные различия между действующими положениями и МСФО. Практическое внедрение МСФО существенно влияет на то, как будет собираться финансовая информация до начала составления финансовых отчетов, и требует квалифицированного профессионального подхода к подготовке финансовых отчетов. Внедрение МСФО – это не механический перевод данных, оно требует сложных и фундаментальных изменений.

- МСФО требует существенного раскрытия финансовой информации, включая информации о принципах бухгалтерского учета, об отдельных событиях, активах и пассивах.
- МСФО должны быть внедрены без каких-либо изменений. Если обстоятельства требуют дополнительных методологических указаний для составителей отчетов, чтобы правильно применить МСФО, эти указания не должны вести к расхождениям с требованиями МСФО.
- И, наконец, если МСФО будут носить обязательный характер, то они должны быть официально приняты в Туркменистане и необходимо наличие соответствующего официального перевода.

IV. СТАНДАРТЫ АУДИТА В ТЕОРИИ И НА ПРАКТИКЕ

68. Между НСА и МСА существует значительное несоответствие. НСА были разработаны в 1998 году на основе переводов МСА и выпущены в 1999-2000 гг., но впоследствии они не были обновлены. Начиная с 2000 года, в МСА было внесено множество изменений, включая «Проект по прояснению», который был завершен в 2009 году, поэтому и образовались существенные пробелы в стандартах аудита. Основные определения, относящиеся к аудиторской деятельности, данные в Законе об аудите, не соответствуют полностью требованиям МСА, а юридический статус НСА неясен (см. также Раздел А.2 «Законодательная основа для аудита»).

69. По причине того что финансовые отчеты и относящиеся к ним аудиторские отчеты не доступны общественности, не было возможности провести анализ пробелов в выполнении стандартов аудита. Согласно другим источникам информации, было подтверждено, что основным средоточием аудиторов при аудите финансовых отчетов является соблюдение налогового законодательства, что, в конечном итоге, и является основным фактором, предопределяющим цель аудиторской работы.

V. ВОСПРИЯТИЕ КАЧЕСТВА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

70. Основными пользователями финансовой отчетности в Туркменистане являются налоговые и статистические органы. В целях управления денежной наличностью банки также рассматривают корпоративные финансовые отчеты. Как правило, финансовая отчетность не является общедоступной.

71. Поскольку правительство планирует стимулировать развитие частного сектора во всех отраслях экономики, за исключением сектора углеводородов, потребность в финансовой отчетности будет расти. А будущее восприятие качества финансовой отчетности будет зависеть от того, какое место отведут туркменские власти обучению регуляторов, бухгалтеров-практиков, аудиторов и составителей отчетов, а также от создания солидной законодательной основы для корпоративной финансовой отчетности.

VI. РЕКОМЕНДАЦИИ В ОБЛАСТИ ПОЛИТИКИ

72. Не пытаясь представить подробную тактическую структуру реформ, данный доклад предлагает рекомендации в области политики для поддержки реализации реформы в области бухгалтерского учета и аудита, что повысит качество корпоративной финансовой отчетности в Туркменистане и создаст предпосылки для подготовки развития частного сектора.

73. На выполнение следующих рекомендаций уйдет определенное время, поскольку потребуется осуществление определенных мероприятий, направленных на повышение информированности и достижение консенсуса по вопросу о том, какие необходимо осуществить изменения в области бухгалтерского учета и аудита, чтобы поддержать правительственную программу проведения реформ в целом. Кроме того, консультации, проводимые с заинтересованными сторонами, проявляющими интерес к корпоративной финансовой отчетности, помогут выявить потенциальные проблемы, возникающие при проведении реформ, и разработать решения для преодоления этих проблем. В изменениях нуждается нормативно-правовая база, изменения должны коснуться хозяйствующих субъектов, сообществ бухгалтеров и аудиторов, а также образовательной системы. Тем не менее, темпы изменений должны соответствовать возможностям страны и достижениям в других аспектах реформы, а также взаимозависимости различных областей, которых коснулись изменения. Предпочтительнее наличие относительно мягких требований, реализация которых обеспечивается строго и последовательно, нежели наличие жестких правил, соблюдение которых невозможно обеспечить, поскольку впоследствии, когда позволят обстоятельства, мягкое правило можно ужесточить. Приведенные ниже рекомендации, сложны для реализации и иногда они выглядят амбициозно, но они помогут Туркменистану достичь поставленных целей в долгосрочной перспективе. Рекомендации можно разделить на три основные категории:

- законодательная основа;
- укрепление институционального потенциала;
- профессиональное образование и обучение.

75. Существующая законодательная основа бухгалтерского учета и финансовой отчетности отвечает потребностям как туркменской экономики, так и государства. Предпринимательское сообщество страны выражает слабую заинтересованность в разработке более строгих стандартов финансовой отчетности, поэтому реформа должна сосредоточиться, прежде всего, на отраслях значительного общественного и государственного интереса. Если страна принимает решение о внедрении МСФО и МСА, последующий переход должен быть тщательно проанализирован с точки зрения потребностей и возможностей составителей финансовых документов применять такие сложные стандарты финансовой отчетности. Реформы в Туркменистане должны быть нацелены сначала на банковский сектор и на сектор углеводородов, затем последуют реформы для крупных государственных предприятий.

76. Выполнение этих рекомендаций требует целостного подхода. Власти должны создать межотраслевую координационную рабочую группу (КРГ) или же уполномочить уже действующую рабочую группу возглавить и координировать реформы в области

бухгалтерского учета и аудита¹³ КРГ будет проводить консультации с лицами, ответственными за выработку политики, и регуляторами относительно того, как наилучшим образом выполнить эти рекомендации. Основываясь на успешном опыте других стран, в данном докладе рекомендуется, чтобы КРГ разработала Стратегию страны и подробный План действий страны (ПДС), в котором бы четко определялись основные действия и распределялась ответственность за реализацию необходимых реформ. ПДС должен включать в себя постатейный бюджет с указанием ресурсов (как технических, так и финансовых), необходимых для успешного проведения реформ, а правительству, органам ответственным за политику и партнерам по развитию следует прилагать совместные усилия по обеспечению этих ресурсов.

77. Разрабатывая планы по улучшению правовой базы для корпоративной финансовой отчетности, власти Туркменистана могут положиться на опыт стран, имеющих аналогичные условия и недавно осуществивших реформы, подобные тем, которые рассматриваются для проведения в Туркменистане. Одним из таких примеров может быть Казахстан, который одним из первых среди бывших советских республик разработал такие стандарты бухгалтерского учета, которые соответствовали потребностям рыночной экономики. В 1995 году было принято решение о разработке Национальных стандартов бухгалтерского учета на основе Международных стандартов бухгалтерского учета, а также о принятии в целом Международных стандартов финансовой отчетности для некоторых предприятия в 2002 году. Далее, Казахстан был одним из первых стран СНГ, принявших Закон об аудиторской деятельности, который и заложил концепцию стандартов аудита. В 2007 году Казахский Закон о бухгалтерском учете был изменен посредством введения трехуровневой структуры финансовой отчетности. Согласно этой структуре, микропредприятия применяют упрощенную систему основанную на правилах налогообложения, а малые и средние предприятия пользуются Национальными стандартами бухгалтерского учета, тогда как предприятия публичного интереса, включая государственные предприятия национального значения применяют Международные стандарты финансовой отчетности. В Казахстане были также разработаны специальные правила бухгалтерской отчетности для банков, страховых компаний и компаний, зарегистрированных на бирже. Недавно дополненный Казахский Закон об аудите выдвигает требования к профессиональным ассоциациям обеспечивать контроль качества деятельности своих членов. Проверки качества проводятся один раз в три года. Аудиторы могут быть членами только одной профессиональной организации. Такие изменения нормативной базы сопровождались особым вниманием к обеспечению профессионального образования и обучения в целях надлежащего выполнения новых правил.

78. Нормативно-правовая база ведения бухгалтерского учета

В Туркменистане нормативно-правовая база для ведения бухгалтерского учета должна быть изменена таким образом, чтобы можно было внедрить трехуровневую систему, когда применение стандартов зависит от того, являются ли предприятия субъектами публичного интереса (СПИ), малыми или средними предприятиями (МСП) или микропредприятиями. При такой трехуровневой системе СПИ будут применять МСФО (там, где деятельность осуществляется бюджетными организациями, более уместно применять Международные стандарты бухгалтерского учета в

¹³ Эта рабочая группа должна включать в качестве членов представителей государственных органов, таких как ЦБТ, Министерство финансов и профессиональных организаций. Группа может включать также представителей партнеров развития в качестве наблюдателей.

государственном секторе). МСФО разработаны для крупных корпоративных хозяйствующих субъектов, осуществляющих коммерческую деятельность в частном или публичном секторе, тогда как Международные стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе больше подходят для бюджетных организаций¹⁴), МСП должны применять НПБУ (по мере их разработки и успешного внедрения), тогда как микропредприятия должны представлять отчеты исключительно в целях налогообложения. Кроме того, МСП будет предоставлена возможность составлять финансовые отчеты в соответствии с МСФО. Для достижения этих целей:

- Необходимо дополнить нормативно-правовую базу и дать четкое определение СПИ, МСП и микропредприятий для целей корпоративной финансовой отчетности. Общее определение СПИ включает в себя банки и другие кредитные учреждения, страховые и перестраховочные компании, иные финансовые компании, занимающиеся вопросами инвестиционной деятельности, менеджеры по инвестициям и инвестиционные фонды, компании, ценные бумаги которых свободно обращаются на регулируемом рынке, и крупные государственные предприятия. И хотя не все перечисленные здесь хозяйствующие субъекты существуют в Туркменистане, было бы вполне своевременно дать им законодательное определение, поскольку они могут появиться вследствие развития частного сектора по мере реализации правительственных реформ.
- Необходимо разработать стандартные формы финансовых отчетов так, чтобы они соответствовали новым требованиям бухгалтерского учета и обеспечивали бы большую гибкость требований к раскрытию информации при составлении финансовых отчетов на основе МСФО посредством введения новых форм для дополнительного раскрытия, и обозначения обязательного минимума раскрытия информации для МСП в соответствии с вновь разработанными национальными стандартами бухгалтерского учета и соответствующими положениями. В настоящее время МСП не представляют пояснительных записок к финансовым отчетам. Необходимо разрабатывать Национальные стандарты бухгалтерского учета для малых и средних предприятий с учетом упрощенных стандартов для МСП, разработанных Советом по международным стандартам бухгалтерского учета и аналогичных стандартов, принятых в других странах.
- Внедряя международные стандарты власти Туркменистана должны разработать такую систему, которая обеспечила бы непрерывный процесс перевода для принятия стандартов бухгалтерского учета и аудита. Копии переводов должны быть немедленно предоставлены преподавателям, составителям, пользователям и аудиторам финансовой отчетности. В области пруденциальной отчетности ЦБТ должен приложить максимум усилий, чтобы увязать пруденциальную отчетность с МСФО, чтобы привести пруденциальные отчеты в соответствие с финансовыми отчетами общего назначения, подготовленными на основе МСФО. Органам, осуществляющим надзор за финансовым сектором и мониторинг ГП, должны

¹⁴ Для подготовки финансовых отчетов в соответствии с МУСГС стандарт 6 требует консолидации всей деятельности правительства. В некоторых случаях, используя МУСГС для бюджетных организаций, правительство консолидирует финансовые отчеты ГП, составленные на основе МСФО.

быть предоставлены полномочия по обеспечению соблюдения требований к финансовой отчетности.

79. Нормативно-правовая база аудита

Как отмечалось ранее в этом докладе, аудиторов прежде всего интересует соблюдение налогового законодательства. Необходимо повысить степень осведомленности аудиторов об их более широких полномочиях по обслуживанию большой группы пользователей финансовой отчетности общего назначения, а также по созданию механизма обеспечения контроля качества и надзора. Правила проведения аудита должны быть разработаны на таком уровне, который соответствовал бы потребностям общества в финансовой отчетности и учитывал бы возможности становления профессиональных кадров аудиторов Туркменистана. Правила проведения аудита должны распространяться на все СПИ и на предприятия, превышающие определенный уровень.

- Все СПИ национального масштаба должны быть субъектом прохождения аудита. В ближайшее время все установленные законом аудиты должны соответствовать НСА. Власти Туркменистана должны стремиться принять в средне- и долгосрочной перспективе МСА и Кодекс профессиональной этики МФБ.

Надзорная функция МФ должна быть усовершенствована благодаря осуществлению следующих мероприятий:

- МФ должно пересмотреть программу аттестации аудиторов на предмет ее соответствия Международным стандартам образования МФБ. МФ должно также пересмотреть степень профессиональной подготовки, соответствующей как СБП и СМПБ, и другим международно признанным степеням, включая АДСБ и СРА с тем, чтобы определить, могут ли лица, имеющие такую профессиональную подготовку, быть освобождены от некоторых компонентов процесса аттестации, проводимой МФ.
- Закон об аудиторской деятельности должен быть изменен таким образом, чтобы определение аудита получило новое звучание и чтобы он включал систему обеспечения контроля качества проводимых аудиторских проверок.
- МФ должен требовать ППР, осуществлять мониторинг и следить за обеспечением ППР для аудиторов, прошедших аттестацию и имеющих лицензии.
- В среднесрочной перспективе лицензирующий орган, в настоящее время МФ, должен разработать и внедрить программу по обеспечению контроля качества внешнего аудита. Контроль качества должен проводиться либо специально выделенными квалифицированными специалистами либо посредством применения системы взаимных проверок. На начальном этапе программа обеспечения контроля качества может поддерживаться международными экспертами или организациями, имеющими достаточный опыт в проведении таких проверок. Задачей и целью такой программы должно стать улучшение качества проведения аудита путем выявления случаев несоблюдения действующих национальных стандартов аудита и стимулируя процесс

обучения и методологического усовершенствования с целью устранения выявленных несоответствий. Программа должна также включать механизм обеспечения контроля, внедрения и соблюдения действующих норм, которые в будущем должны стать требованиями, соответствующими МФБ, включая МСА и Кодекс профессиональной этики.

- Соблюдение Кодекса профессиональной этики должно обеспечиваться дисциплинарным комитетом при МФ, который должен разработать соответствующие положения, включая процесс подачи апелляций и применения санкций за нарушение законодательных актов. Необходимо ввести требование о наличии страхования профессиональной ответственности для аудиторов и ежегодное подтверждение его возобновления.

80. Укрепление институционального потенциала

- На основании Закона об аудите должна быть создана Аудиторская палата, членами которой должны быть все аудиторы, имеющие лицензию. Аудиторская палата должна создать узловой пункт для оказания помощи аудиторам и становления профессиональных кадров аудиторов в стране. Например, двустороннее партнерство с европейским профессиональным учреждением могло бы способствовать развитию основ деятельности такой Палаты. Учреждениям, оказывающим услуги в области обучения и профессионального образования в Туркменистане, включая университетских преподавателей и профессиональных лекторов, должна быть оказана необходимая помощь и поддержка в плане повышения уровня компетентности и навыков, включая международную передовую практику в области бухгалтерского учета и аудита, МСФО и МСА в том числе. Такая деятельность может потребовать программу переподготовки университетских преподавателей в области бухгалтерского учета, особенно в государственном секторе, а также может включать обучение на английском языке, поскольку именно на этом языке выпущена большая часть соответствующих технических материалов.
- ЦБТ и МФ должны получить существенную поддержку для обеспечения составления высококачественных финансовых отчетов субъектов, деятельность которых они регулируют. Они должны иметь все необходимые полномочия, чтобы требовать соблюдения всех правил при составлении финансовой отчетности, в частности, заставлять предприятия устранять любые недостатки, выявленные в ходе просмотра финансовых отчетов.
- Любой регулирующий орган должен публиковать на своем веб-сайте финансовые отчеты предприятий, деятельность которых он регулирует, и требовать от них публикации их собственных отчетов на своих веб-сайтах, обеспечивая, таким образом, соблюдение требования закона о доступности финансовой отчетности. В дальнейшем все предприятия должны будут направлять свои финансовые отчеты в электронном виде в единый центральный реестр финансовых отчетов, где они будут доступны для общественности.

81. Профессиональное образование и обучение

Правительство Туркменистана должно разработать, активизировать и внедрить единую систему профессионального образования и обучения бухгалтерскому учету и аудиту в соответствии с требованиями Международных стандартов образования МФБ. От профессиональных организаций, университетских преподавателей и соответствующих государственных органов потребуется совместная работа для реформирования курсов бухгалтерского учета с тем, чтобы они лучше соответствовали потребностям будущего рынка. Было бы неплохо, если бы ТГИЭУ, СЭ и СПБ вместе поработали бы над профессиональной подготовкой, основанной на программе СБП-СМПБ для выпуска лучше подготовленных бухгалтеров и аудиторов. Профессиональная подготовка и обучение должны также распространяться на госслужащих, регуляторов и работников надзорных органов, занятых вопросами разработки стандартов бухгалтерского учета и обеспечения их соблюдения.

- Необходимо пересмотреть учебные планы и методику преподавания университетских курсов, содержащих компоненты бухгалтерского учета и аудита, с тем, чтобы сфокусировать основное внимание на современных принципах бухгалтерского учета, включая те принципы, которые основаны на МСФО и МСА, а также на соответствующих законодательных актах Туркменистана. Основной упор должен делаться на большей интеграции требований профессиональной аттестации с университетскими программами.
- Власти должны стимулировать профессиональные образовательные учреждения и университеты, чтобы они давали качественные и современные знания регуляторам, аудиторам, будущим аудиторам, составителям финансовых отчетов и госслужащим, связанным с бухгалтерским учетом. Для достижения этих целей власти должны получать помощь других профессиональных органов, возможно, путем заключения двусторонних соглашений, чтобы воспользоваться их опытом реформирования собственной системы профессиональной подготовки и обучения в области бухгалтерского учета и аудита.
- Еще большую поддержку необходимо оказывать деятельности, направленной на повышение качества национального образования в области бухгалтерского учета и аудита. Оказание такой поддержки может помочь в выполнении многих из представленных здесь рекомендаций, таких как усовершенствование учебных программ и приведение их в соответствие с самыми последними версиями МСФО и МСА, а также с законодательством Туркменистана и помогая, таким образом, университетским преподавателям поддерживать их профессионализм на должном современном уровне, и добиваться соответствия университетских программ критериям профессиональной аттестации.
- В средне- и долгосрочной перспективе для повышения престижа профессиональных кадров аудиторов МФБ должно стремиться повысить требования к профессиональному обучению лицензированных аудиторов, например, например путем получения международной квалификации профессионального аудитора. В настоящее время единственной доступной международной степенью является СМПБ.