Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Министерство внутренних дел Российской Федерации

Московский университет Министерства внутренних дел
Российской Федерации имени В.Я. Кикотя

Е. А. Сафохина, Е. В. Егорова

СТАНДАРТИЗАЦИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ

Учебное пособие

Москва
Московский университет
МВД России имени В.Я. Кикотя

2021

УДК 657.6
ББК 65.052.2
С21

Рецензенты:
старший оперуполномоченный ГУЭБиПК МВД России кандидат экономических наук **С. М. Мосалов**; старший оперуполномоченный по ОВД 1-го отделения Отдела экономической безопасности и противодействия коррупции УВД по Зеленоградскому АО ГУ МВД России по г. Москве **А. А. Полковникова**

Сафохина, Е. А.

С21 **Стандартизация аудиторской деятельности на современном этапе** : учебное пособие / Е. А. Сафохина, Е. В. Егорова. – М. : Московский университет МВД России имени В.Я. Кикотя, 2021. – 147 с

ISBN 978-5-9694-1018-3

Учебное пособие представляет собой комплексное исследование современного состояния стандартизации аудиторской деятельности в Российской Федерации. Рассмотрены теоретические основы аудиторской деятельности, исследовано регулирование аудиторской деятельности на современном этапе, изучены понятие и значение аудиторских стандартов, их классификация.

Предназначено для курсантов и слушателей образовательных организаций МВД России при изучении дисциплин «Аудит» и «Контроль и ревизия», а также для адъюнктов при подготовке научных исследований по соответствующей тематике.

УДК 657.6
ББК 65.052.2

ISBN 978-5-9694-1018-3

© Московский университет
МВД России имени В.Я. Кикотя, 2021
© Сафохина Е. А., Егорова Е. В., 2021

СОДЕРЖАНИЕ

Введение 4
Глава 1. Теоретические основы аудиторской деятельности
1.1. Понятие, цели и задачи
аудиторской деятельности 6
1.2. Виды аудита и аудиторской деятельности 17
Глава 2. Регулирование аудиторской деятельности
на современном этапе
2.1. Нормативное регулирование
аудиторской деятельности 60
2.2. Контроль качества в аудите 72
Глава 3. Аудиторские стандарты, их классификация
3.1. Понятие и значение аудиторских стандартов 91
3.2. Классификация стандартов
аудиторской деятельности 96
Заключение 117
Библиографический список 119
Приложения
Приложение 1 121
Приложение 2 123
Приложение 3 141
Приложение 4 142
Приложение 5 144

ВВЕДЕНИЕ

Развитие института независимого аудита на современном этапе неразрывно связано с ростом доверия к результатам аудиторской работы и информации, полученной пользователями бухгалтерской финансовой отчетности, которая используется ими для принятия решений и в силу разных причин может быть подвержена вольным или невольным искажениям. Однако заинтересованные пользователи обычно не обладают достаточным профессионализмом, чтобы оценить ее достоверность. При этом задача аудитора как раз и состоит в том, чтобы проверить состояние учета и отчетности интересуемого лица и подтвердить соответствие реально существующему положению.

Совершенствование требований к форме и содержанию публичной отчетности компаний и внедрение в корпоративную практику финансовой и нефинансовой интегрированной отчетности создают благоприятные условия для фальсификации данных публичной отчетности. Применение международных стандартов аудита и совершенствование стандартов саморегулируемых организаций позволят противодействовать риску фальсификации финансовой отчетности со стороны аудиторов России.

Эти аспекты делают учебное пособие, касающееся стандартизации аудита, который является частью финансового контроля, актуальным и востребованным и с научной, и с практической точек зрения.

Отдельные положения учебного пособия могут быть использованы для дальнейшего развития научных исследований в области аудиторской деятельности, а также применены при будущей разработке мер по повышению эффективности аудита в Российской Федерации. Данное пособие может использоваться в учебном процессе при изучении курсантами и слушателями

дисциплин «Аудит», «Контроль и ревизия» и др., а также сотрудниками органов внутренних дел, обучающимися на курсах повышения квалификации, профессорско-преподавательским составом при подготовке к лекциям и семинарским занятиям по данным дисциплинам. Кроме того, материалы пособия могут применяться при подготовке диссертационных исследований по специальностям 08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством (по отраслям и сферам деятельности, в том числе экономическая безопасность) и 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика.

ГЛАВА 1.
Теоретические основы аудиторской деятельности

1.1. Понятие, цели и задачи аудиторской деятельности

Аудит как процесс всегда являлся составной частью системы финансового контроля.

Финансовый контроль представляет собой проверку специально уполномоченными органами соблюдения участниками финансовых, денежных, кредитных, валютных операций требований законодательства, установленных государством и собственниками[1].

Система финансового контроля в Российской Федерации включает два направления:

1) в государственно-общественном секторе;
2) в коммерческом секторе.

Финансовый контроль в государственно-общественном секторе – это государственный финансовый контроль, муниципальный финансовый контроль и общественный финансовый контроль.

Финансовый контроль в коммерческом секторе – это внешний негосударственный финансовый контроль и внутренний финансовый контроль. Внешний негосударственный финансовый контроль включает внешний аудит и корпоративный финансовый контроль. Традиционный (внешний) аудит в системе финансового контроля России выполняет функцию внешнего

[1] Агупова К. П. Организация и методика экономического анализа в аудиторской деятельности : дис. … канд. экон. наук : 08.00.12. Воронеж : Воронеж. гос. ун-т, 2010. 24 с.

финансового контроля, осуществляемого в коммерческом секторе сторонними специализированными субъектами (коммерческими организациями или индивидуальными предпринимателями).

Главная задача аудита в системе финансового контроля России – выполнение социально-экономических задач, стоящих перед государством. Поскольку от того, насколько точно и достоверно сформирована финансовая документация, напрямую зависит полнота и точность исполнения многообразных финансово-экономических проектов страны, а также реальность финансовых планов на соответствующие годы, государство вынуждено привлекать независимых аудиторов для дачи объективного и достоверного мнения о правильности предоставляемых на государственном уровне финансовых документов.

Примером таких финансовых документов может служить сдача годового отчета Банка России в Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации. Этот отчет подлежит обязательной аудиторской проверке, по результатам которой аудиторами составляется полный отчет по нему. Подобные взаимоотношения государства с независимыми аудиторами свидетельствуют о том, что правовые нормы, регулирующие аудиторский финансовый контроль, во многом имеют публичный характер.

Финансовый контроль можно классифицировать по следующим критериям:

– органам осуществления: государственный, ведомственный и вневедомственный;

– отношению к объекту: внутренний и внешний;

– организации осуществления: ревизионный контроль, или ревизия; аудиторский контроль, или аудит.

Аудит, относясь к негосударственному внешнему финансовому контролю, имеет свои, отличные от государственного финансового или ведомственного контроля, цели и задачи.

Организация осуществления аудиторского контроля имеет ряд отличий от ревизионного контроля.

Рассмотрим основные отличительные признаки аудита и ревизии (табл. 1.1)[1].

Таблица 1.1

Сходство и различия аудита и ревизии

Отличительные признаки	**Аудит**	**Ревизия**
Целевая установка	Выражение независимого профессионального мнения о достоверности бухгалтерской финансовой отчетности аудируемого лица	Установление фактов несохранности имущества собственника и размера причиненного ему ущерба, выявление виновных лиц и подготовка доказательств для установления степени их вины. Выявление и оценка недостатков для их ликвидации и последующей профилактики
Правовые основы	ГК РФ, Закон № 307-ФЗ, иные федеральные законы, международные и внутренние стандарты аудиторской деятельности. Осуществляется на договорной основе	Административное право: на основе законов, инструкций, приказов вышестоящих или государственных органов. Гражданское право: в соответствии с учредительными документами
Принцип оплаты услуг	Услугу оплачивает клиент или с его согласия орган (лицо), заключившее договор на проведение аудита	Заработную плату специалисту за проведение ревизии выплачивает собственник, в том числе государственный орган, или вышестоящее звено – представитель собственника

[1] Мерзликина Е. М., Никольская Ю. П. Аудит : учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М. : ИНФРА-М, 2009. С. 46–47

Окончание табл. 1.1

Практические задачи	Оценка финансового благополучия клиента и выражение мнении о достоверности его финансовой информации по конкретным разделам плана аудита	Выявление фактов несохранности имущества собственника и сумм причиненного ущерба по конкретным разделам плана ревизии
Достаточность	Принцип разумной достаточности с ориентацией на соотношение затрат и результатов	Принцип максимально возможной точности в подсчете размера ущерба и выявлении виновных лиц
Результаты	Аудиторское заключение и рекомендации для клиента (в соответствии с договором)	Акт ревизии, организационные выводы, материалы для взыскания, обязательные указания и проверка их выполнения

Таким образом, аудит не заменяет и не подменяет государственный финансовый контроль за хозяйственной и финансовой деятельностью экономических субъектов, который осуществляют соответствующие государственные органы.

Аудит может охватывать все экономические субъекты. При этом не учитываются организационно-правовые формы и формы собственности данных субъектов, однако, в качестве основных субъектов аудиторской деятельности рассматриваются именно предпринимательские структуры, а объем – собственность акционеров и инвесторов. Независимость – необходимое условие деятельности аудиторов.

Аудиторская деятельность необходима для получения государством независимого мнения о достоверности информации о результатах деятельности экономических субъектов и соблюдении ими законодательства, которая в дальнейшем служит основой для принятия определенных решений в области налогообложения.

Результаты аудиторской деятельности используются также государственными органами, судьями, прокурорами и следователями в целях подтверждения независимыми субъектами достоверности финансовой информации, представляющей для них интерес.

Слово «аудит» – латинского происхождения. Оно существует более двух тысяч лет. Первоначально означало «выслушивающий». В средневековой Европе грамотные, умеющие писать люди встречались крайне редко и поэтому аудитором называли того человека, который обязан был выслушивать отчеты должностных лиц. Позже его функции приобрели контрольный характер.

Аудит – независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о ее достоверности. При этом под бухгалтерской (финансовой) отчетностью аудируемого лица понимается отчетность (или ее часть), предусмотренная Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» или изданными в соответствии с ним иными нормативными правовыми актами, аналогичная по составу отчетность (или ее часть), предусмотренная другими федеральными законами или изданными в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами, а также иная финансовая информация.

Понятие *аудиторской деятельности* (аудиторских услуг) более широкое – это деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами.

Таким образом, аудиторская деятельность включает:

– проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности;

– оказание сопутствующих аудиту услуг.

Виды аудиторских услуг, в том числе перечень сопутствующих аудиту услуг, устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере аудиторской деятельности – Министерством финансов Российской Федерации (далее – Минфин России).

Аудиторская деятельность носит предпринимательский характер и является видом профессиональной деятельности.

Под *аудируемым лицом* понимают экономические субъекты (организации или индивидуальных предпринимателей), которые заключили договор оказания аудиторских услуг с аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) для проведения аудита. Аудируемым считается экономический субъект только при условии заключения данного договора с аудиторской организацией (индивидуальным аудитором), которая (-ый) будет оказывать аудиторские услуги. В данном случае аудируемое лицо приобретает дополнительные права и обязанности, предусмотренные Федеральным законом от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее – Закон № 307-ФЗ).

Предметом аудита является «совокупность аудиторских доказательств, которые необходимы для формирования аудитором профессионального суждения относительно состояния выбранного им объекта наблюдения»[1].

Объекты аудита:

– учредительные документы организации, которые определяют отношения по регулированию ее финансовой деятельности, формированию и изменению уставного капитала;

– расчеты по оплате труда;

[1] Скопинцева Н. А. Аудит : учебное пособие. Томск, 2012. С. 14

– ресурсы (средства и предметы труда, трудовые ресурсы, финансовые ресурсы, материальные активы);

– хозяйственные процессы (экономические процессы внедрения новой техники, обеспечение рабочей силой, материально-техническое обеспечение, техническое, энергетическое и хозяйственное обслуживание, основное и вспомогательное производство, обеспечение финансовыми ресурсами и др.);

– экономические результаты деятельности;

– организационные формы управления;

– методы управления (системы стимулирования, внутрипроизводственный хозрасчет);

– функции управления (планирование, учет, контроль, экономический анализ и регулирование, стимулирование и др.).

В зависимости от объекта аудита выделяют:

– аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности, регламентируемый Законом № 307-ФЗ;

– специальные виды аудита, к которым относят аудит качества, экологический аудит, управленческий аудит, аудит персонала, аудит маркетинга, аудит эффективности, аудит безопасности и т. д.

Аудиторская деятельность является предпринимательской, поэтому *субъектами* аудита могут выступать индивидуальные аудиторы, зарегистрированные в соответствующем порядке, либо аудиторские организации. Аудиторская организация, являясь юридическим лицом, осуществляет свою деятельность на коммерческой основе и в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации должна состоять в саморегулируемой организации аудиторов. При этом аудитором будет выступать физическое лицо, которое получило квалификационный аттестат аудитора, выдаваемый Минфином России в соответствии с законодательством Российской Федерации, и являет-

ся членом саморегулируемой организации аудиторов. Профессиональный аттестат аудитора может получить лицо, обладающее установленными для аудиторов квалификационными требованиями и успешно сдавшее квалификационный экзамен.

Стоит отметить, что аудиторы и аудиторские организации имеют право оказывать аудиторские услуги и проводить аудит экономическим субъектам только с даты внесения сведений о них в реестр аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов, в которой они состоят.

Аудиторы и аудиторские организации не имеют права осуществлять иную, не связанную с аудиторской, предпринимательскую деятельность. Индивидуальные аудиторы не могут также проводить обязательный аудит бухгалтерской отчетности экономических субъектов, определенных Законом № 307-ФЗ и иными федеральными законами.

Профессиональная деятельность аудиторов подразумевает рассмотрение их как субъектов аудиторской деятельности и носителей необходимых профессиональных качеств, требуемых для выполнения профессиональных задач.

Отдельные аудиторы могут выполнять свою деятельность либо как индивидуальный аудитор, либо как работник аудиторской организации.

Аудиторская деятельность имеет отличительную особенность, которая заключается в принятии на себя аудитором (аудиторской организацией) обязательств по проведению действий в интересах общества, а не отдельных заинтересованных в отчетности лиц, что отражено в положениях Кодекса профессиональной этики аудиторов. Общественно значимый характер аудиторской деятельности также подтверждает Конституционный

Суд Российской Федерации в постановлении по делу И. В. Выставкиной от 1 апреля 2003 г. № 4-П[1].

На сегодняшний день аудиторская деятельность выступает важным инструментом защиты прав и законных интересов всех заинтересованных в отчетности лиц (прил. 1). В рамках составления договора об оказании аудиторских услуг аудируемое лицо и аудитор принимают на себя обязательства по защите интересов общества, однако, эффективность и качество аудита обусловливаются также ожиданиями от аудита, которые у сторон могут быть различными.

Закон № 307-ФЗ определяет цель аудита как выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц.

Достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта предполагает точность представленных в ней данных, позволяющую заинтересованным лицам на основании этих данных делать правильные выводы о хозяйственной деятельности экономического субъекта, его финансовом и имущественном положении, а также принимать основанные на этих выводах решения, которые будут максимально обоснованны и своевременны, в целях повышения экономической безопасности субъекта хозяйствования.

Международные стандарты аудита (далее – МСА) определяют основные цели аудитора, ставящиеся перед ним при осуществлении аудиторской деятельности:

1) получение разумной уверенности в свободе бухгалтерской (финансовой) отчетности от искажений представленной

[1] Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 1 апреля 2003 г. № 4-П «По делу о проверке конституционности положения п. 2 ст. 7 Федерального закона "Об аудиторской деятельности" в связи с жалобой гражданки И.В. Выставкиной» // Российская газета. 2003.

в ней информации вследствие недобросовестных действий со стороны сотрудников предприятия или ошибок;

2) получение уверенности в том, что отчетность экономического субъекта отражает все существенные аспекты в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;

3) подготовка заключения о степени достоверности финансовой отчетности;

4) представление заключения в соответствии с требованиями МСА.

В случае невозможности получения аудитором разумной уверенности в достоверности представленной экономическим субъектом отчетности МСА требуют от аудитора отказа в выражении мнения или отказе от дальнейшего выполнения аудиторского задания в данном экономическом субъекте.

Согласно МСА аудитор должен изучать многие вопросы для достижения им основной цели аудиторской деятельности и представления в конечном итоге заключения, в частности:

– общая приемлемость отчетности (соответствует ли отчетность в целом всем требованиям, предъявляемым к ней);

– обоснованность (существуют ли основания для включения в отчетность указанных там сумм);

– законченность (включены ли в отчетность все надлежащие суммы, в том числе все ли активы и пассивы, принадлежащие компании);

– оценка (все ли категории правильно оценены и безошибочно подсчитаны);

– классификация (есть ли основание относить сумму на тот счет, на котором она записана);

– разграничение (отнесены ли операции, проводимые незадолго до даты составления баланса или непосредственно после нее, к тому периоду, в котором были проведены);

– аккуратность (соответствует ли сумма отдельных операций данным, приведенным в книгах и журналах, соответствуют ли итоговые суммы данным, приведенным в Главной книге);

– раскрытие (все ли категории занесены в финансовую отчетность и правильно ли отражены в отчетах и приложениях книг).

Цели аудиторской деятельности подразумевают создание такой структуры, которая позволит аудитору собрать необходимые актуальные свидетельства и принять решение о требуемых к сбору фактических данных деятельности аудируемого лица с учетом имеющихся обстоятельств проведения аудита. Цели аудиторской деятельности остаются постоянными для всех проверок аудируемых лиц, однако, используемые фактические данные меняются в зависимости от обстоятельств проведения аудита.

В качестве задач аудиторской деятельности рассматривают:

1) оценку уровня бухгалтерского учета в экономическом субъекте, квалификации учетных кадров, корректности и законности совершения бухгалтерских записей и качества обработки информации;

2) формирование рекомендаций по устранению выявленных в ходе аудита недостатков. При этом важно устранение нарушений, которые оказали непосредственное влияние на финансовые результаты экономического субъекта и тем самым на достоверность представленных данных в отчетности;

3) оценку прошлых и текущих фактов хозяйственной деятельности экономического субъекта, а также необходимость концентрации внимания руководства экономического субъекта

на будущих событиях, которые могут оказать влияние на результаты деятельности.

На сегодняшний день к функциям аудиторов также добавилось оказание помощи в защите интересов экономических субъектов в налоговых органах и арбитражных судах.

1.2. Виды аудита и аудиторской деятельности

В соответствии с Законом № 307-ФЗ под аудиторской деятельностью понимают деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемую аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами.

Помимо аудита и сопутствующих аудиту услуг аудиторы (аудиторские организации) в соответствии с Законом № 307-ФЗ могут оказывать прочие услуги, которые связаны с аудиторской деятельностью. Данные услуги строго регламентированы законодательством, а их оказание должно соответствовать правилам оказания индивидуальными аудиторами, аудиторскими организациями (схема 1.1).

Схема 1.1. Структура аудиторской деятельности

Закон № 307-ФЗ также указывает, что проверки, осуществляемые в соответствии с требованиями и в порядке, отличающемся от установленных стандартами аудиторской деятельности требований и порядка, не могут рассматриваться как аудиторские услуги. При этом аудиторские услуги могут оказывать только индивидуальные аудиторы и аудиторские организации.

Как пример аудиторской услуги рассмотрим проверку нефинансовой отчетности экономического субъекта. Данная услуга является аудиторской только при условии соответствия порядка ее проведения требованиям, установленным стандартами аудиторской деятельности, по итогу проведения которой аудитором будет выдан соответствующий отчет о достоверности информации, представленной в отчетности.

Предметом данной услуги будет выступать бухгалтерская (финансовая) отчетность или аналогичная по составу отчетность экономического субъекта.

Предметом аудита также могут выступать часть бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, например, отдельный отчет, статья и т. д., и иная финансовая информация, например, налоговая отчетность.

Аудиторские услуги могут включать в себя, помимо аудита бухгалтерской и аналогичной ей отчетности, также аудит любой иной финансовой информации, представляемой на проверку экономическим субъектом. Официальным документом, показывающим степень достоверности информации, выступает только заключение аудиторской организации (индивидуального аудитора).

Существует огромное количество классификаций аудита по различным основаниям.

Рассмотрим классификацию по следующим признакам:

1) статусу аудитора (отношению к пользователям информации);

2) характеру заказа (обязательности осуществления);
3) стадии развития;
4) периодичности проведения;
5) сфере деятельности экономического субъекта;
6) степени охвата;
7) назначению.

1. По статусу аудитора (отношению к пользователям информации) различают внутренний и внешний аудит.

Они тесно связаны друг с другом, что требует скоординированности деятельности внешних и внутренних аудиторов.

В общем виде данные аудиты можно определить следующим образом.

Заключение, полученное в результате *внешнего аудита***,** необходимо внешним пользователям финансовой отчетности. Внешний аудит осуществляется для контроля внешней финансовой отчетности. Главная цель его проведения – сформировать мнение о достоверности отчетности, чтобы дать гарантию внешним пользователям.

Внутренний аудит представляет собой один из главных элементов системы управленческого контроля организации. Он предназначен для оказания помощи руководству при осуществлении ими управленческих функций. Внутренний аудит обеспечивает менеджеров необходимой информацией по различным вопросам. Какие именно функции будут выполнять внутренние аудиторы, решает руководство, также оно определяет необходимость создания службы внутреннего аудита.

2. По *характеру заказа (обязательности осуществления)* различают обязательный и инициативный аудит.

Обязательный аудит – ежегодная обязательная комплексная аудиторская проверка ведения бухгалтерского учета и отчетности в случаях, установленных законодательством. В каком

объеме и порядке должен проводиться обязательный аудит определено законодательством. Поскольку проведение данного вида аудита является обязательным для ряда экономических субъектов на законодательном уровне, за непроведение такового и непредоставление соответствующего аудиторского заключения следует привлечение к ответственности.

Инициативный, или *добровольный аудит* – вид аудиторской проверки, инициатором которой выступает сам экономический субъект в лице руководства. Все, что в обязательном аудите было определено законодательно, – в инициативном решается на уровне управляющего звена самого экономического субъекта. Соответственно, объем проверки зависит от ставящихся перед аудиторами задач и перечня информации, которую необходимо получить. В ходе данного аудита проверяться могут отдельные участки, определенные направления учета. Такой аудит будет тематическим.

3. По *стадии развития* аудит бывает подтверждающий, системно-ориентированный и основанный на риске.

Подтверждающий аудит основывается на проведении проверки для подтверждения достоверности отчетности экономического субъекта и правильности работы с бухгалтерскими документами. При этом проверяется каждый факт хозяйственной деятельности организации, в том числе создаются собственные регистры бухгалтерского учета параллельно с бухгалтером экономического субъекта, что определяется как услуга «*восстановление и ведение учета*».

Системно-ориентированный аудит заключается в наблюдении за системами, которые контролируют операционный процесс. Другими словами, это экспертиза в отношении большого перечня различных объектов, осуществляемая на основе анализа и оценки эффективности системы внутреннего аудита.

Аудит, основанный на риске, заключается в выборочной проверке объектов на основании производственных условий работы организации. В общем виде данная проверка должна коснуться критических и высокорисковых точек в деятельности. Процесс работы основан на предпочтении тому сегменту, где возможность рисков повышена. Благодаря этому происходит концентрация сил, времени и внимания на областях с большим уровнем возникновения ошибок и мошенничества, а аудит в остальных областях значительно упрощается.

4. По *периодичности проведения* аудит бывает первоначальный и согласованный (повторяющийся).

Первоначальный аудит – аудит, проводимый данным аудитором впервые у данного аудируемого лица. Такая проверка для аудитора связана с существенным риском и высокой трудоемкостью процесса, поскольку он еще не обладает всей совокупностью необходимой информации об особенностях деятельности клиента, его системе внутреннего контроля и т. д., что приводит к необходимости изучения данных особенностей до начала проверки самой отчетности.

Согласованный (повторяющийся) аудит – аудит, который проводится повторно или регулярно (более одного раза) для данного экономического субъекта данной аудиторской организацией (индивидуальным аудитором). Этот вид имеет ряд преимуществ, которые выгодно отличают его от других, а именно:

– облегчается проведение аудитором проверок аудируемого лица, поскольку имеется накопленный опыт работы с данным экономическим субъектом;

– у аудируемого лица формируются доверительные отношения с аудитором, что позволяет на постоянной основе улучшать организацию, постановку, ведение бухгалтерского учета в экономическом субъекте с учетом рекомендаций аудитора;

– снижается уровень рисков и трудоемкость проводимых аудитором работ;

– повышается уровень конфиденциальности информации, поскольку с учетными данными может ознакомиться ограниченный круг лиц.

Планирование аудита и его проведение осуществляется на основании информации о специфических сторонах клиента (аудируемого лица), его недостатках и достоинствах в организации учета, а также результатов длительного сотрудничества аудиторской фирмы (аудитора) с клиентом (консультирование, помощь в организации системы внутреннего контроля и т. д.). Поэтому чаще всего встречается именно согласованный аудит, что означает плотное сотрудничество аудиторских организаций с конкретными клиентами.

При этом необходимо отметить, что согласованный аудит имеет существенный недостаток, который заключается в утрате независимости аудитора в процессе долгой работы с конкретной организацией, в то время как независимость является главным принципом аудиторской деятельности.

5. *По сфере деятельности экономического субъекта* аудит можно классифицировать на общий, банковский, страховой, аудит бирж, внебюджетных фондов, инвестиционных институтов.

Общий аудит – аудит предприятий и организаций, независимо от организационно-правовой формы и вида собственности.

Остальные виды аудита по данному признаку проводятся в организациях, являющихся участниками определенных рынков. Каждая сфера деятельности имеет свои особенности как в составлении отчетности, так и в общей организации деятельности, что требует от аудитора специальных знаний.

6. По *степени охвата* аудит бывает полный и по специальному заданию.

Полный аудит подразумевает сплошную проверку данных учета. В результате полного аудита дается оценка достоверности всей финансовой отчетности, а значит проверке подвергаются все структурные подразделения аудируемого лица.

Специальный аудит направлен на проверку конкретных вопросов деятельности хозяйствующего субъекта, соблюдения определенных процедур, норм и правил.

7. По *назначению* бывает аудит финансовой отчетности, аудит на соответствие законодательным и нормативным требованиям, управленческий (производственный), операционный, налоговый, ценовой, экологический[1].

Аудит финансовой отчетности предполагает проверку внешними аудиторами (аудиторскими организациями) бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта на ее соответствие установленным правилам с вынесением мотивированного мнения.

Аудит на соответствие требованиям предполагает проведение анализа деятельности экономического субъекта для вынесения мнения о соответствии ее установленным правилам, условиям. Данный вид аудита может осуществляться и внутренними аудиторами в случае установления данных правил или условий администрацией экономического субъекта. При установлении правил или условий кредиторами экономического субъекта данный аудит проводится вместе с аудитом его финансовых отчетов.

Управленческий и производственный аудиты необходимы для проверки и дальнейшего совершенствования деятельности экономического субъекта. При этом дается оценка эффективности управления экономическим субъектом, его производствен-

[1] Шацкий В. Ф. Основы аудита и аудиторской деятельности : учебник для студентов высших учебных заведений, обучающихся по специальности 080109 – Бухгалтерский учет, анализ и аудит. М. : МИМ ЛИНК, 2009

ной деятельности, эффективности финансовых вложений, рациональности использования ресурсов и т. д.

Операционный аудит предполагает проверку эффективности применяемых в экономическом субъекте процедур и методов функционирования, их эффективности, системности и рациональности в текущих условиях.

Налоговый аудит предполагает проверку полноты и правильности исчисления налогов и сборов, а также своевременности их уплаты в бюджет аудируемым лицом, соблюдения им правил ведения налогового учета, которые избраны и установлены в учетной политике экономического субъекта.

Ценовой аудит заключается в проверке обоснованности установленных цен экономическим субъектом на товары, услуги и работы.

Экологический аудит – независимая проверка, комплексно оценивающая соблюдение субъектом требований Российской Федерации по охране окружающей среды и международных стандартов в этой области. По результатам данной проверки аудитор подготавливает для организации рекомендации по улучшению этого вида деятельности.

Экологический аудит особенно актуален для предприятий, оказывающих значительное негативное влияние на окружающую среду. Мировое сообщество уделяет большое внимание экологизации производства в экономических субъектах, выходящих на мировой рынок.

В России введены требования и правила, соответствующие международным экологическим стандартам. Их обязаны соблюдать все предприятия, однако, многие организации не в полной мере руководствуются положениями в области охраны окружающей среды.

Экологический аудит определен в ст. 1 Федерального закона от 10 января 2002 г. № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды» как «независимая, комплексная, документированная оценка соблюдения субъектом хозяйственной и иной деятельности требований, в том числе нормативов и нормативных документов, в области охраны окружающей среды, требований международных стандартов».

В ст. 3 указанного закона приводится ряд принципов:

– объективность экологических аудиторов и их независимость;

– профессионализм и компетентность в вопросах обеспечения экологической безопасности;

– сохранение конфиденциальности полученных в процессе аудита сведений;

– профессиональная осмотрительность;

– ответственность за результаты экологического аудита;

– планирование экологического аудита;

– обязательность и комплексный подход;

– соблюдение порядка оформления результатов аудита;

– сотрудничество с другими аудиторами и государственными органами.

В настоящее время выделяют несколько типов экологического аудита, которые отличаются кругом затрагиваемых проблем и целями:

1) аудит соответствия деятельности субъекта хозяйствования положениям природоохранительного законодательства и экологическим нормативам, нацеленный на проведение анализа деятельности организации, ее соответствия экологическим законам, стандартам и нормативам. При этом можно оценить перспективы предприятия на соответствие экологической политике государства в будущем;

2) аудит управления, позволяющий давать оценку внутренней системе управления и корпоративной политике, уровню экологических рисков предприятия. Этот тип способствует проведению полного анализа экологического менеджмента организации, выбору направлений его совершенствования, разработке рекомендаций по эффективному управлению экологически значимых ресурсов предприятия. При этом следует рассматривать состояние документации, руководящие принципы, структуру административного управления предприятием, формируя экологические показатели, закладываемые в экологическую стратегию хозяйствующего субъекта;

3) аудит снабжения. В рамках данного аудита анализируется существующая практика закупки сырья и материалов, определяется альтернативная продукция и оборудование, использование которых снизит степень воздействия на окружающую среду и не приведет к увеличению себестоимости производимой продукции, услуг или даже позволит снизить уровень себестоимости. Аудит снабжения позволяет провести анализ потоков сырья и материалов, разработать направления сокращения воздействия на окружающую среду путем оптимизации поставок, замены на экологически чистое сырье, применения более полной переработки сырья, снижения выхода неутилизируемых отходов. По результатам аудита выявляются потери организации на транспортировку, перегрузку, первичную переработку, хранение ресурсов;

4) аудит основных фондов, позволяющий оценить прошлый экономический ущерб от загрязнения, возможные экологические последствия в результате использования основных фондов с критическим уровнем износа, идентифицировать потенциальную экологическую ответственность, определить реальную стоимость организаций, земельных участков, учитывая расположенные на них производственные и жилые строения

и конструкции, а также необходимый объем экологически ориентированных инвестиций;

5) аудит обращения с отходами, нацеленный на сокращение объемов и опасности отходов производства, их оптимальную утилизацию, захоронение, размещение. Данный аудит наиболее сложный, поскольку необходимо учитывать все показатели заготовительного, основного и вспомогательного производственных циклов, со всеми их особенностями, а также отследить параметры воздействия того или иного вида отходов на окружающую среду;

6) аудит энергосбережения, позволяющий отследить энергопотребление в субъекте хозяйствования путем оценки потребления собственных и оплачиваемых энергоресурсов, энергопотерь и принять меры по снижению воздействия на окружающую среду вследствие их сокращения;

7) аудит территории в целях улучшения экологической обстановки на рассматриваемой территории;

8) аудит деловых партнеров. Оцениваются существующие и потенциальные деловые партнеры на предмет соответствия их деятельности и соблюдения экологических принципов политике организации;

9) стратегический аудит, необходимый для разработки перспективной стратегии предприятия с учетом экологических стандартов;

10) страховой экологический аудит, предшествующий экологическому страхованию. Эта деятельность позволяет защитить имущественные интересы граждан, юридических лиц и государства во избежание убытков, наносимых негативными последствиями для окружающей среды, техническими авариями и технологическим сбоем, нерациональным природопользованием, а также стихийными природными процессами;

11) аудит, предшествующий процессу перехода права собственности на хозяйствующие субъекты и прочие объекты, которые представляют опасность для экологии или способны повлечь за собой экологическую ответственность за прошлые накопленные ущербы;

12) инвестиционный экологический аудит, предусматривающий вывод организации из эксплуатации с целью определения необходимой величины затрат на экологические аспекты его деятельности, предшествуя процессу инвестирования на расширение, реконструкцию, перепрофилирование.

На сегодняшний день на законодательном уровне принята процедура экологического аудита, руководствуясь которой можно выделить два его вида: обязательный и инициативный.

Обязательный экологический аудит проводится в случаях, когда реализуются международные обязательства в области природопользования, выполняются поручения государственных органов (в том числе при обосновании санации предприятия в сфере экологии), производится учет экологических факторов при проведении приватизации государственных и муниципальных предприятий, реализуется процедура банкротства организации, а также при проведении обязательного экологического страхования и в процессе подготовки и обосновании инвестиционных проектов и программ.

Данный вид экологического аудита проводится по решению государственной экологической экспертизы и при оценке воздействия на окружающую среду.

Инициативный аудит необходимо проводить по решению руководителя предприятия или лица, уполномоченного принимать данное решение.

Экологический аудит также принято делить на внутренний и внешний. Внутренний аудит проводится по инициативе само-

го хозяйствующего субъекта, т. е. является добровольным. Внешний аудит – обязателен.

Стоит отметить, что добровольный аудит на предприятиях показывает положительную сторону ведения хозяйственной деятельности данным субъектом, поскольку говорит о высоком уровне принимаемой ответственности перед государством и обществом. Повышение ответственности экономического субъекта в части проведения экологического аудита дает также возможность облегчить путь продукции предприятия на внутренний и внешний рынок, что играет важную роль в увеличении конкурентных преимуществ продукции.

На сегодняшний день в конкурентной борьбе на рынке как внутри страны, так и за рубежом большое значение имеет наличие экологического сертификата на продукцию, который предприятие может получить на основании положительного заключения экологического аудитора.

Условия современного рынка устанавливают требования к проведению экологического аудита в соответствии с его правовыми и экономическими составляющими. Основополагающими считаются стратегические цели государства, обусловленные Стратегией национальной безопасности Российской Федерации[1], в частности необходимость совершенствования используемых технологий в направлении повышения их экологичности и предупреждения негативного воздействия на окружающую среду.

На предприятиях экологический аудит проводится в несколько этапов (схема 1.2).

[1] Утверждена Указом Президента Российской Федерации от 31 декабря 2015 г. № 683

Схема 1.2. Основные этапы проведения экологического аудита

В процессе проведения экологического аудита на предприятии аудитор использует следующие категории методов: анкеты, контрольные списки, изучение документации, анализ данных и записей, интервью, наблюдение деятельности, прослеживание процессов, материальный баланс, картирование, инструментальный анализ.

Экологический аудит играет важную роль в ведении хозяйственной деятельности предприятиями на внутреннем и внешнем рынке. Это обусловлено существующими в настоящий момент высокими энерго- и ресурсопотерями, высокими экологическими платежами и низкой привлекательностью продукции, не соответствующей требованиям экологической безопасности.

Проведение экологического аудита на предприятиях является важным инструментом повышения их привлекательности на рынке и повышения экономической безопасности, а последующее применение результатов экологического аудита в практической деятельности позволит существенно повлиять на изменение экологической и экономической ситуации в стране, в первую очередь на уровне отдельных промышленных предприятий, производственных комплексов и территорий.

Помимо представленной классификации существуют также классификации, определяющие отдельные виды аудита:

– *аудит эффективности* – специальные приемы, дающие возможность оценить деятельность предприятия с точки зрения эффективности. Здесь используются следующие методы: экспертный, графический, аналогии;

– *аудит эффективности функционирования системы «малое предпринимательство региона» и его отдельных элементов;*

– *аудит персонала* – проверка того, насколько правомерны трудовые отношения, как осуществляется организация трудовой деятельности и трудовых отношений, соответствует ли она законодательным и иным нормативным актам, действующим в России.

Как уже отмечалось, в современной экономической практике выделяют разные виды аудита. Общепринятым и самым распространенным является его разделение на внешний и внутренний аудит.

Внешний аудит осуществляется независимым аудитором или аудиторской организацией. Заказчиками такого вида аудиторской проверки могут выступать собственники, акционеры, инвесторы, кредитные учреждения и государственные органы, т. е. внешние пользователи по отношению к отчетности организации.

Внешний аудит в системе финансового контроля делится на государственный аудит и независимый аудит (схема 1.3).

Схема 1.3. Внешний аудит в системе финансового контроля

Федеральным законом от 5 апреля 2013 г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» в финансово-правовой науке было введено понятие «государственный аудит», появившееся наряду с понятием «государственный финансовый контроль».

Государственный аудит осуществляет Счетная палата Российской Федерации и контрольно-счетные органы (далее – КСО) субъектов Российской Федерации (схема 1.4).

Понятие «государственный» обусловлено не только субъектом, осуществляющим данный вид аудита, но и особенностью аудируемых лиц. Особыми субъектами, в отношении которых осуществляется государственный аудит, являются:

- федеральные государственные органы;
- органы государственных внебюджетных фондов;
- Банк России;
- федеральные государственные учреждения;
- федеральные государственные унитарные предприятия;

– государственные корпорации и государственные компании;

– хозяйственные товарищества и общества с участием Российской Федерации в их уставных (складочных) капиталах[1].

Схема 1.4. Виды деятельности Счетной палаты Российской Федерации и контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации

Финансовый аудит (контроль) проводится для документальных проверок достоверности финансовых операций, бюджетного учета и отчетности, а также целевого использования бюджетных ресурсов.

Аудит эффективности проводится с целью установления эффективности использования федеральных, региональных и муниципальных финансовых ресурсов, приобретенных объектами контроля для выполнения назначенных социально-экономических задач развития страны и территорий.

Стратегический аудит нацелен на оценку реализуемости планов, оценку рисков при реализации стратегических целей

[1] Борисов А. Н. Комментарий к Федеральному закону от 5 апреля 2013 г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» (постатейный). М. : Юстицинформ, 2014

обеспечения национально-экономической безопасности и социально-экономического развития.

Ниже приведены задачи, которые решаются каждым видом аудита, проводимым Счетной палатой Российской Федерации (табл. 1.2).

Таблица 1.2

Задачи аудита, проводимого Счетной палатой Российской Федерации

Вид аудита	Решаемая задача
Финансовый аудит	Использованы ли средства в соответствии с заданными целями
Аудит эффективности	Использованы ли средства эффективно
Стратегический аудит	Использованы ли средства в соответствии с целями социально-экономического развития

Могут осуществляться и иные виды аудита:

– *аудит государственных целевых программ Российской Федерации*. Проводится в целях выявления соответствия хода и результатов реализации заданным требованиям, соблюдения графика выполнения отдельных этапов программ, а также в целях установления соотношения результатов с затратами (т. е. определения эффективности);

– *аудит государственных и международных инвестиционных проектов;*

– *аудит в сфере закупок товаров, работ и услуг, осуществляемых объектами контроля и аудита*. В ходе данного вида аудита проверяется насколько обоснованно запланированы за-

купки товаров, работ и услуг для государственных нужд, а также оцениваются реализуемость и эффективность осуществления государственных закупок[1].

Независимый внешний аудит осуществляется в соответствии с Законом № 307-ФЗ на основе заключаемого между аудитором (аудиторской организацией) и аудируемым лицом договора.

Результатом аудиторской проверки является юридический документ – аудиторское заключение. Итоговая часть аудиторского заключения может быть опубликована для внешних пользователей, т. е. доступна заинтересованным лицам. В то же время аналитическая часть аудиторского заключения конфиденциальна и предназначается для пользования руководством и менеджерами экономического субъекта в принятии управленческих решений. Стоит отметить, что аудиторская деятельность проводится в интересах внешних пользователей отчетности и не учитывает заинтересованность внутренних пользователей в ее результатах.

Для обеспечения независимости и объективности при проведении аудита и формировании мнения внешние аудиторы не должны являться работниками проверяемого лица, иметь родственные связи с представителями его руководства и не участвовать в его хозяйственной деятельности. Главная задача внешних аудиторов – оценить регулярную финансовую деятельность предприятия. В ходе такой проверки аудитором оценивается также система внутреннего контроля. По результатам проверки контрольных систем внешние аудиторы выдают руководству предприятия отчеты, в которых указываются слабые стороны этих систем.

Цель внешнего аудита, уровень квалификации внешних аудиторов, их права и обязанности определены законодательством.

---

[1] Арабян К. К. Организация и проведение аудиторской проверки. М. : Юнити, 2009

Внешний аудит на рынке достаточно востребован среди разных категорий заказчиков. Услуги внешних аудиторов могут быть интересны владельцам предприятий и инвесторам, а также государственным налоговым службам, которым в ходе проверки необходимо получить достоверную информацию о деятельности компании.

С помощью независимого аудита можно дать объективную оценку деятельность компании, обнародовать недостатки в работе и найти наиболее приемлемые способы их устранения. Такая проверка помогает организации получить финансовые выгоды путем возможного снижения налоговых платежей, повышения уровня безопасности и существенного снижения риска финансовых потерь. Регулярно проводя независимый аудит, организация может повысить уровень эффективности работы.

Внутренний аудит – «самостоятельно созданная и структурированная экономическим субъектом, а также регламентированная внутренними документами, система контроля за правильностью организации и ведения бухгалтерского учета и организации системы внутреннего контроля»[1].

Форма и порядок представления результатов внутреннего аудита закрепляются в Положении о внутреннем аудите, которое утверждается руководством экономического субъекта.

Цель внутреннего аудита – оценка ежегодно составляемой бухгалтерской финансовой отчетности, правильности ведения бухгалтерского учета, а также составление для руководства организации различного рода рекомендаций по совершенствованию финансовой стороны предприятия.

Внутренний аудит является одним из способов осуществления контрольных действий за эффективностью деятельности всех структурных подразделений и должностных лиц экономи-

[1] Шацкий В. Ф. Основы аудита и аудиторской деятельности. С. 58.

ческого субъекта. Он несет для управленческого звена предприятия информационное и консультационное значение, поскольку в основную задачу входит содействие руководству в вопросах повышения эффективности деятельности. Необходимость в организации внутреннего аудита возникает в особенности на крупных предприятиях. Это связано с тем, что высшему звену руководства экономического субъекта необходимо получать информацию о его деятельности и достоверности отчетов менеджеров. Внутренний аудит в данном случае является инструментом своевременного предотвращения, выявления и пресечения потери ограниченных ресурсов предприятия и принятия эффективных управленческих решений для совершенствования деятельности экономического субъекта.

Внутренний аудит может осуществляться входящей в состав организации как обособленное подразделение службой внутреннего аудита (далее – СВА).

Чтобы создать в организации СВА, руководители должны принять решение о ее создании и вынести соответствующий приказ или распоряжение. Реализация такого решения лежит на высших исполнительных органах.

СВА создается для выполнения ряда функций, приведенных ниже (табл. 1.3).

Таблица 1.3

Функции службы внутреннего аудита

Функции службы внутреннего аудита	Характеристика
Контрольные	Изучение, оценка и мониторинг адекватности и эффективности систем внутреннего контроля; контроль над соблюдением порядка проведения финансово-хозяйственных операций, внутренних регламентов, в том числе в части превышения полномочий руководством

Окончание табл. 1.3

	проверка соблюдения законодательных и иных нормативных требований к ведению бухгалтерского, налогового учета и формированию финансовой, налоговой отчетности; оценка целесообразности управленческих решений, принимаемых по результатам проверки, выявление резервов повышения эффективности; проверка наличия и сохранности активов; взаимодействие с внешним независимым аудитом и контролирующими органами
Информационно-аналитические	Информирование руководства о выявленных обстоятельствах и тенденциях; экспертиза разрабатываемых управленческих решений; анализ внутренних потоков материальных средств; анализ исполнения планов и смет
Методологические	Участие в разработке методик учета, их анализе на предмет соответствия бухгалтерскому и налоговому законодательству; анализ эффективности системы управленческого учета, тарифной политики и пр.
Консультационные	Участие в постановке бухгалтерского учета экономического субъекта; консультация сотрудников системы управления по осуществлению различных финансово-хозяйственных операций; консультация по различным аспектам нормативно-правового поля; консультация по разработке и проведению программ повышения квалификации персонала и др.

Указанные функции СВА должны быть закреплены в Положении о деятельности службы внутреннего аудита.

Для наиболее эффективной и быстрой адаптации организации к изменчивым внешним и внутренним факторам необходимо взаимосвязанное и отлаженное применение контролирующих и консультационных функций. Важно учитывать различия

в организации работ по контрольной и консультационной деятельности (табл. 1.4).

Внутренний аудит на предприятиях может проводиться назначенными собственником или руководством ревизорами, ревизионными комиссиями, внутренними аудиторами, внешними аудиторами, привлекаемыми для целей внутреннего аудита.

Объекты внутреннего аудита определяются инициатором аудита самостоятельно.

Среди этих объектов могут быть:

– установленная система бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта в целом;

– отдельные статьи отчетности экономического субъекта;

– операции, остатки по счетам;

– соблюдение требований учетной политики экономического субъекта;

– решения руководства и собственников;

– соблюдение экономическим субъектом законодательных нормативных актов[1].

Таблица 1.4

Сравнительная характеристика контрольной и консультационной деятельности службы внутреннего аудита

Основные характеристики	Контрольная деятельность	Консультационная деятельность
Отношения (стороны – участники)	Заказчик (совет директоров, исполнительное руководство) – СВА – объект проверки	Клиент (линейный или операционный менеджмент) – СВА
Цель действий	Контроль объектов проверки по направлениям, предусмотренным регламентами СВА	Содействие в повышении эффективности деятельности, оценка нововведений с точки зрения рисков

[1] Шацкий В. Ф. Основы аудита и аудиторской деятельности. С. 67

Окончание табл. 1.4

Характер и объем работы	Определяется СВА, отражается в планах и программах проверки	Определяется клиентом, как правило, в форме технического задания
Завершающие документы	Отчет, акт с мнением аудитора, указанием выявленных недостатков и нарушений	Рекомендации в виде аналитической записки, отчета или в иных формах, согласованных с клиентом
Последующий контроль	Является обязательной частью контрольной деятельности	Выполняется по желанию клиента

До официального регламентирования внутреннего аудита в России применялись исключительно международные и внутрифирменные стандарты.

Приказом Минтруда России от 24 июня 2015 г. № 398н «Об утверждении профессионального стандарта “Внутренний аудитор”» учрежден профессиональный стандарт внутреннего аудитора. Согласно этому нормативу к функциям внутреннего аудитора отнесены: проведение независимых внутренних аудиторских проверок, консультирование по соответствующим деятельности вопросам.

При этом от внутреннего аудитора требуется наличие высшего образования и профессионального дополнительного образования.

Задачи, решаемые внутренним аудитом экономического субъекта, приведены на схеме 1.5.

Схема 1.5. Задачи, решаемые внутренним аудитом экономического субъекта

Рассмотрев особенности внешнего и внутреннего аудита, можно выделить ряд элементов для их сравнительной характеристики (табл. 1.5).

Таблица 1.5

Характеристика особенностей внутреннего и внешнего аудита

Элементы	Внутренний аудит	Внешний аудит
Постановка задач	Определяется руководством исходя из потребностей управления как внутренними подразделениями предприятия, так и предприятием в целом	Определяется договором между независимыми сторонами – предприятием и аудиторской фирмой (аудитором)

Продолжение табл. 1.5

Объект	Решение отдельных функциональных задач управления, разработка и проверка информационных систем	Главным образом система учета и отчетности предприятия
Цель	Определяется руководством	Определяется законодательством по аудиту: оценка достоверности финансовой отчетности и подтверждение соблюдения действующего законодательства
Средства	Выбираются самостоятельно (либо определяются стандартами внутреннего аудита)	Определяются общепринятыми аудиторскими стандартами
Вид деятельности	Исполнительская деятельность	Предпринимательская деятельность
Организация работы	Выполнение конкретных заданий руководства	Определяется аудитором самостоятельно исходя из общепринятых норм и правил аудиторской проверки
Взаимоотношения	Подчиненность руководству предприятия, зависимость от него	Равноправное партнерство, независимость
Субъекты	Сотрудники, подчиненные руководству предприятия и находящиеся в штате предприятия	Независимые эксперты, имеющие соответствующий аттестат и лицензию на право заниматься этим видом предпринимательства
Квалификация	Определяется по усмотрению руководства предприятия	Регламентируется государством

Окончание табл. 1.5

Оплата	Начисление заработной платы по штатному расписанию	Оплата предоставленных услуг по договору
Ответственность	Перед руководством за выполнение обязанностей	Перед клиентом и третьими лицами, установленная законодательными и нормативными актами
Методы	Методы могут быть одинаковыми при решении одинаковых задач (например, оценка достоверности информации). Имеются различия в степени точности и детальности	
Отчетность	Перед руководством	Итоговая часть аудиторского заключения может быть опубликована, аналитическая часть передается клиенту

Случаи, при которых возникает необходимость в проведении обязательного и инициативного аудита, приведены на схеме 1.6.

Схема 1.6. Случаи, при которых требуется проведение аудита

Обязательный аудит – ежегодная обязательная аудиторская проверка ведения бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации или индивидуального предпринимателя.

Процедура проведения обязательного аудита регламентирована государством. Он может проводиться только аудиторскими организациями или индивидуальными аудиторами, которые имеют соответствующий квалификационный аттестат, являются членами саморегулируемых организаций аудиторов, что изложено в ч. 2 ст. 1, ст.ст. 3 и 4 Закона № 307-ФЗ. Отдельно в списке проверяемых организаций находятся государственные корпорации и предприятия, негосударственные пенсионные фонды, предприятия, доля государственной собственности в которых составляет не менее 25 %, кредитные и страховые организации (для них обязательный аудит проводится только аудиторской компанией).

Обязательный аудит проводится ежегодно. Однако, если аудиторской проверкой охватывается слишком большой объем информации, представленной в финансовой отчетности за год, и требуется большое количество времени, то специалистами рекомендовано организовывать проверку поэтапно на протяжении всего года. Такого рода распределение объема работы по проверке позволяет получить более точные данные о ведении отчетности и при этом практически не отвлекать сотрудников организации от их основной деятельности.

Аудиторские организации проводят обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности следующих экономических субъектов:

– экономических субъектов, которые имеют ценные бумаги, допущенные к организованным торгам;

– иных кредитных и страховых экономических субъектов, негосударственных пенсионных фондов;

– экономических субъектов с долей государственной собственности в уставном капитале 25 % и более;

– государственных корпораций, государственных компаний;

– публично-правовых компаний и др. (прил. 2).

Кроме того, аудиторскими организациями проводится обязательный аудит консолидированной отчетности и отчетности, которая включена в проспект ценных бумаг.

Согласно Федеральному закону от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» договор на оказание аудиторских услуг аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) по проведению обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности должен заключаться посредством проведения открытого конкурса не реже чем один раз в пять лет с организациями:

– в уставном (складочном) капитале которых доля государственной собственности составляет 25 % и более;

– государственными корпорациями, государственными компаниями;

– публично-правовыми компаниями;

– государственными унитарными предприятиями;

– муниципальными унитарными предприятиями.

В открытом конкурсе на заключение контракта на проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, объем выручки от продажи продукции (продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг) которой за предшествующий отчетному год не превышает одного млрд руб., обязательно участие аудиторских организаций, являющихся субъектами малого и среднего предпринимательства.

Результаты обязательного аудита должны быть внесены в Единый федеральный реестр сведений о фактах деятельности

юридических лиц аудируемым лицом. При этом важно отражение в данном реестре следующих данных:

– идентифицирующих аудируемое лицо данных (идентификационный номер налогоплательщика, основной государственный регистрационный номер для юридических лиц, страховой номер индивидуального лицевого счета при их наличии);

– наименования (фамилии, имени, отчества) аудитора;

– идентифицирующих аудитора данных (идентификационный номер налогоплательщика, основной государственный регистрационный номер для юридических лиц, страховой номер индивидуального лицевого счета при их наличии);

– перечня бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой проводился аудит;

– периода, за который отчетность составлена;

– даты заключения, мнения аудиторской организации (индивидуального аудитора) о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица с указанием обстоятельств, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность такой отчетности.

Исключением являются данные, составляющие государственную или коммерческую тайну.

За непредставление (неопубликование) аудиторского заключения на федеральном ресурсе законодательством предусмотрена административная ответственность по пп. 6–8 ст. 14.25, ст. 15.11, п. 2 ст. 15.19, ст. 19.7 КоАП РФ.

Инициативный аудит представляет собой проверку, которая проводится по инициативе руководства экономического субъекта аудиторской организацией или индивидуальным аудитором на основании договора, заключенного между указанными сторонами. Характер аудита и его масштабы определяются руководством предприятия. Обычно он имеет место в тех случаях, когда:

– осуществляется сделка купли/продажи предприятия и покупатель желает проверить стоимость приобретаемого имущества;

– собственники не являются непосредственно управляющими и желают проверить работу наемных менеджеров/директоров.

Инициативный аудит начал получать широкое распространение, когда российская экономика стала адаптироваться к западным стандартам. Инициативный аудит основан на возникшем желании руководства получить информацию о том, является ли отчетность о финансовом состоянии и хозяйственной деятельности предприятия достоверной и точной. Такие знания помогают принимать верные управленческие решения и выстраивать грамотную стратегию развития компании.

Инициативный аудит организации, как следует из названия, не является обязательным. Тем не менее он подчиняется определенным правилам и алгоритмам.

На практике существуют следующие случаи, когда инициативный аудит необходим и востребован:

– при купле-продаже, ликвидации или реорганизации компании;

– при прохождении банковской экспертизы перед получением крупного кредита;

– при подготовке к приближающейся проверке со стороны налоговых органов;

– при смене главного бухгалтера или отдела ведения бухгалтерского учета;

– при обнаружении очевидных ошибок в отчетности или несоответствии показателей фактической деятельности предприятия.

К сопутствующим аудиту услугам согласно приказу Минфина России от 9 марта 2017 г. № 33н «Об определении видов аудиторских услуг, в том числе перечня сопутствующих аудиту

услуг», оказание которых регулируется международными стандартами аудиторской деятельности, относятся:

1) обзорная проверка;
2) согласованные процедуры;
3) компиляция финансовой информации.

Закон № 307-ФЗ гласит, что перечень сопутствующих аудиту услуг устанавливается федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере аудиторской деятельности. Таким органом является Минфин России. Приказами Минфина России от 24 октября 2016 г. №192н и от 9 января 2019 г. № 2н в стране введены следующие международные стандарты:

1) Международный стандарт обзорных проверок 2400 (пересмотренный; далее – МСОП 2400) «Задания по обзорной проверке финансовой отчетности прошедших периодов»;

2) Международный стандарт обзорных проверок 2410 «Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации» (далее – МСОП 2410);

3) Международный стандарт сопутствующих услуг 4400 «Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации» (далее – МССУ 4400);

4) Международный стандарт сопутствующих услуг 4410 (пересмотренный) «Задания по компиляции» (далее – МССУ 4410).

В таблице 1.6 приведено содержание сопутствующих аудиту услуг.

Обзорная проверка – это аудиторская услуга, которая регулируется МСОП 2400 и МСОП 2410.

Таблица 1.6

Содержание сопутствующих аудиту услуг

Наименование услуги	Международный стандарт, регламентирующий оказание услуги	Содержание услуги
Обзорная проверка	МСОП 2400, 2410	Проверка, менее углубленная, чем полноценный аудит
Согласованные процедуры	МССУ 4400	Процедуры аудиторского характера, по которым было достигнуто согласие между аудитором, хозяйствующим субъектом и третьей стороной
Компиляция финансовой отчетности	МССУ 4410	Услуги по сбору, классификации и обобщению финансовой информации

В МСОП 2400 приведены обязанности практикующего специалиста при выполнении обзорной проверки отчетности экономического субъекта прошедших периодов с учетом того, что он не проводит аудит финансовой отчетности данного субъекта хозяйствования, а также форма и содержание заключения практикующего специалиста о финансовой отчетности, которое составляется по итогам обзорной проверки.

При этом практикующий специалист обеспечивает ограниченную уверенность в отсутствии существенных искажений в представляемой на обзорную проверку отчетности.

Ограниченная уверенность – «уровень уверенности, достигнутый в случае, когда риск, присущий обзорной проверке, хотя и снижен до приемлемого в обстоятельствах задания уровня, но все же выше, чем для задания, обеспечивающего разумную уверенность, как основание для формирования вывода в соответствии с настоящим стандартом»[1].

[1] МСОП 2400 «Задания по обзорной проверке финансовой отчетности прошедших периодов» // Приказ Минфина России от 9 января 2019 г. № 2н

Практикующему специалисту необходимо достичь значимого уровня уверенности с учетом минимизации характера, сроков и объема проводимых процедур. Кроме того, уровень уверенности должен быть значимым также и для пользователей отчетности.

Практикующим специалистом является профессиональный практикующий бухгалтер, руководитель задания и другие члены рабочей группы или аудиторская организация.

Его деятельность в рамках проведения обзорной проверки нацелена на следующее:

– получение ограниченной уверенности в отсутствии искажений или существенных искажений в отчетности при помощи запросов и аналитических процедур;

– формирование вывода о том, что отчетность представлена в соответствии со всеми существенными аспектами;

– формирование заключения о финансовой отчетности в целом.

В ходе обзорной проверки финансовой отчетности специалист делает профессиональный вывод с целью повышения уверенности предполагаемых пользователей в том, что финансовая отчетность подготавливалась в соответствии с установленными к ней требованиями. Данный вывод практикующий специалист формирует на основании уже полученной им ранее ограниченной уверенности. В заключении должно содержаться описание характера самого задания по обзорной проверке, которое необходимо для лиц, знакомящихся с заключением.

Для дачи вывода специалист направляет необходимые запросы и проводит аналитические процедуры для получения необходимых надлежащих доказательств, на основании которых будет делать вывод о финансовой отчетности.

В случае получения специалистом информации о том, что отчетность может иметь существенные искажения, специалист

производит дополнительные процедуры, которые посчитает обязательными в данном случае.

Предпосылки – заявления руководства, сделанные в явной или иной форме, которые включены в финансовую отчетность и используются практикующим специалистом для рассмотрения различных типов потенциально возможных искажений.

Модифицированный и немодифицированный вывод о состоянии финансовой отчетности должен соответствовать той форме, которая определялась требованиями примененной концепции подготовки финансовой отчетности.

Практикующий специалист формирует в своем заключении немодифицированный вывод в случае, когда он получил ограниченную уверенность, позволяющую ему судить о том, что в процессе производимых действий никакие факты, свидетельствующие об отсутствии должной подготовки финансовой отчетности во всех существенных аспектах, установленных соответствующей концепцией, не привлекли его внимание.

Практикующим специалистом в заключении о достоверности финансовой отчетности должен быть отражен модифицированный вывод в случаях, когда:

– выполненные процедуры и полученные доказательства позволили выявить существенную искаженность финансовой отчетности экономического субъекта;

– невозможно получить достаточные надлежащие доказательства в отношении одной или нескольких статей финансовой отчетности, которые являются существенными для финансовой отчетности в целом.

Согласно МСОП 2400 при формировании модифицированного вывода практикующий специалист должен соблюдать следующие правила:

– использовать в выводе о достоверности финансовой отчетности заголовки «Вывод с оговоркой», «Отрицательный вывод» или «Отказ от вывода»;

– отражать факт, который стал основанием для составления модифицированного вывода, в отдельном разделе заключения под соответствующим заголовком (например, «Основание для формирования вывода с оговоркой», «Основание для формирования отрицательного вывода» или «Основание для отказа от вывода»).

МСОП 2410 устанавливает профессиональные обязанности аудитора при выполнении им задания по проведению обзорной проверки промежуточной финансовой информации аудируемого экономического субъекта, а также форму и содержание заключения.

Финансовая информация считается промежуточной в случае, когда она подготавливается и представляется в соответствии с применяемой концепцией подготовки финансовой отчетности в полном или сокращенном комплекте, при этом за более короткий период, чем финансовый год экономического субъекта.

Обзорная проверка промежуточной отчетности экономического субъекта проводится с целью формирования вывода о подготовке данной отчетности во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. В случае выявления искажений необходимо указать факты, которые повлекли искажение. Практикующий специалист выполняет самостоятельно все необходимые для этого процедуры, например, запросы, аналитические процедуры и т. д.

Согласованные процедуры регулируются МССУ 4400, где приводятся профессиональные обязанности практикующего специалиста при проведении согласованных процедур финансовой информации, форма и содержание отчета практикующего специа-

листа[1]. В рамках согласованных процедур могут осуществляться процедуры по отдельным элементам финансовой информации, финансовым отчетам и всему комплекту финансовой отчетности.

Согласованию подлежат следующие вопросы:

– характер;

– цель;

– установление финансовой информации экономического субъекта, в отношении которой будут проводиться согласованные процедуры;

– характер, сроки и объем конкретных процедур;

– форма предоставления информации об установленных фактах;

– режим конфиденциальности результатов (ограничения на распространение). В случае возникновения противоречий между установленными ограничениями и юридическими требованиями (если применимо) аудитор должен будет отказаться от выполнения задания.

На основании собранных доказательств аудитор выполняет процедуры и составляет отчет.

В отчете по результатам выполнения согласованных процедур необходимо отразить максимально подробную информацию, включая цель и перечень согласованных процедур в рамках задания. Это необходимо для пользователя, чтобы он мог разобраться в характере и объеме работ.

Компиляция регламентируется МССУ 4410, который устанавливает обязанности практикующего специалиста, привлекаемого для оказания руководству содействия в подготовке и представлении финансовой информации прошедших периодов без обеспечения уверенности в отношении данной инфор-

[1] Приказ Минфина России от 9 января 2019 г. № 2н // СПС «КонсультантПлюс»

мации, а также для отражения в отчетности сведений о выполненном задании.

Согласно МССУ 4410 цель практикующего специалиста при выполнении задания по компиляции заключаются в следующем:

– применять профессиональный опыт в области бухгалтерского учета и финансовой отчетности для оказания руководству содействия в подготовке и представлении финансовой информации в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности на основании предоставленной руководством информации;

– представлять отчетность в соответствии с требованиями МССУ 4410.

В МССУ 4410 определены следующие значимые понятия:

– компиляция финансовой информации – сбор, классификация и обобщение финансовой информации, а также ее возможная трансформация;

– трансформация финансовой информации – преобразование форм финансовой (бухгалтерской) отчетности, подготовленных в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации, в иные формы финансовой (бухгалтерской) отчетности;

– задание по компиляции – задание, в ходе которого практикующим специалистом осуществляется содействие руководству организации при подготовке и представлении финансовой отчетности на основании концепции подготовки финансовой отчетности, а также представление отчета в соответствии с требованиями МССУ 4410.

Руководитель организации может отправить запрос практикующему бухгалтеру, чтобы тот оказал содействие при подготовке и представлении финансовой отчетности.

Главная ценность данного задания заключается в использовании профессиональных знаний, навыков и накопленного опыта практикующего специалиста в области ведения бухгалтерского учета и представления финансовой отчетности с учетом соблюдения профессиональных стандартов, в том числе этических требований.

В документацию по заданию практикующий специалист должен включить:

– значимые вопросы, возникающие в ходе выполнения задания по компиляции, и способ решения данных вопросов;

– сведения о том, каким образом скомпилированная финансовая информация согласуется с исходными данными, документами, пояснениями и прочей информацией, предоставленной руководством;

– копию окончательного варианта скомпилированной финансовой информации, за содержание которой руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, приняли на себя ответственность, и отчет практикующего специалиста.

Отчет практикующего специалиста не является способом выражения мнения или формирования вывода относительно финансовой информации в той или иной форме.

Сравнительная характеристика аудита и сопутствующих аудиту услуг приведена в таблице 1.7.

Согласно п. 7 ст. 1 Закона № 307-ФЗ аудиторские организации и индивидуальные аудиторы помимо аудиторских услуг могут оказывать прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги.

Постановка бухгалтерского учета – создание для предприятия системы бухгалтерского учета. Эта услуга применяется чаще для вновь созданных организаций, реже – для уже дейст-

вующих организаций, которые столкнулись с необходимостью модернизации функционирующей системы.

Таблица 1.7

Сравнительная характеристика аудита и сопутствующих аудиту услуг

Показатели	**Аудит**	**Сопутствующие аудиту услуги**		
		Обзорная проверка	*Согласованные процедуры*	*Компиляция финансовой отчетности*
Уровень уверенности, обеспечиваемый аудитором	Разумная, но не абсолютная уверенность	Ограниченная уверенность	Уверенность не обеспечивается	Уверенность не обеспечивается
Вид представляемого отчета (заключения)	Позитивная уверенность по предпосылкам	Негативная уверенность по предпосылкам	Факты, отмеченные в результате процедур	Указание на компилированную информацию
Выражение мнения о достоверности ведения учета и составлении отчетности	Не выражается мнение о достоверности проверяемой отчетности, лишь по «привлекаю-щим внимание» вопросам	Выражается мнение о достоверности проверяемой отчетности	Не выражается мнение о достоверности проверяемой отчетности	

Восстановление бухгалтерского учета производится в какой-то определенный период времени и один раз. Для того чтобы процесс восстановления был осуществлен в кратчайшие сроки и наиболее качественно, от заказчика требуется предоставление первичной документации. Процедура требует большо-

го количества практических знаний и навыков, поэтому производится наиболее квалифицированными специалистами.

Ведение бухгалтерского учета на основании ст. 6 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» организация, не имеющая собственной бухгалтерской службы, имеет право передать специализированной организации или специалистам на основании договора. Аудиторские фирмы могут выполнять и эту функцию. Но стоит учитывать, что аудитором уже не может быть произведена аудиторская проверка отчетности, если им самим было осуществлено ведение учета в данной организации.

При *составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности* аудитор составляет и наполняет необходимой информацией бухгалтерские регистры либо на основании предоставленных организацией регистров формирует отчетность. В процессе осуществления данной услуги аудитором могут составляться также отчеты для внебюджетных, социальных государственных фондов, статистические отчеты.

Консультационные услуги заключаются в формировании ответов для клиентов по интересующим вопросам в области налогообложения, даче рекомендаций по организации первичного учета, даче оценки о соответствии заключенных предприятием хозяйственных договоров требованиям, установленным законодательством.

Виды консультирования:

- бухгалтерское;
- налоговое;
- управленческое;
- правовое;
- экономическое
- финансовое.

Обучение бухгалтерского персонала состоит в том, что за определенный в договоре срок аудиторы занимаются подбором и формированием в бухгалтерском отделе экономического субъекта штата сотрудников, бухгалтеров по отдельным участкам учета, главных бухгалтеров, финансовых директоров. Данные услуги нацелены на подготовку и обучение бухгалтеров на начальном этапе.

Прочие услуги аудитора могут быть классифицированы следующим образом (схема 1.7).

1. По отношению к обязательному аудиту:

– несовместимые;

– совместимые.

Несовместимые с обязательным аудитом услуги предполагают невозможность их оказания одновременно или незадолго до аудита экономическому субъекту, у которого проводится аудиторская проверка, что отражено в ст. 8 Закона № 307-ФЗ.

К несовместимым услугам закон относит:

– ведение и восстановление бухгалтерского учета экономического субъекта;

– составление бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта.

Аудитор может провести аудиторскую проверку у экономического субъекта, которому он оказывал вышеуказанные услуги, только по истечении трех лет с момента оказания данных услуг. Иначе утрачивается объективность оценки аудитором отчетности экономического субъекта, что противоречит принципам проведения аудиторской проверки.

Совместимые с обязательным аудитом включают в себя те услуги, которые не указаны в законе как несовместимые.

2. По отношению к свободе предоставления:

– осуществляемые свободно;

– оказание которых возможно только при выполнении определенных правовыми актами условий.

Услуги, оказание которых возможно только при наличии определенных условий, включают в себя случаи необходимости наличия у аудитора (аудиторской организации) разрешений, лицензий, а также членства в профессиональных (саморегулируемых) организациях и др. К примеру, аудит образовательной организации может провести аудитор (аудиторская организация) при наличии у нее в штате аттестованного специалиста-оценщика и членства в саморегулируемой организации оценщиков.

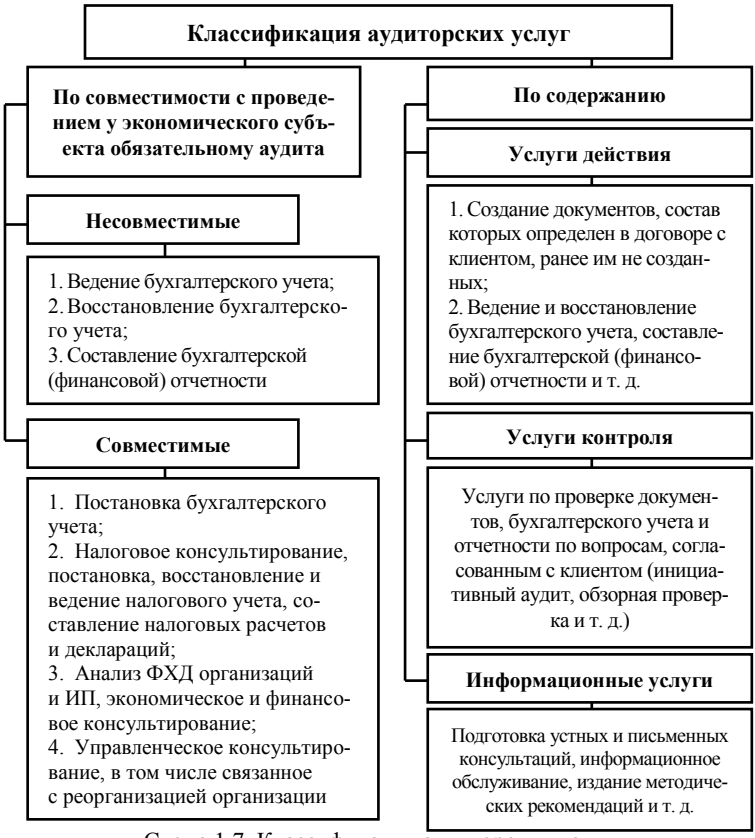

Схема 1.7. Классификация аудиторских услуг

ГЛАВА 2.
Регулирование аудиторской деятельности на современном этапе

2.1. Нормативное регулирование аудиторской деятельности

Этапы нормативного правового регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации приведены в таблице 2.1.

Таблица 2.1

Этапы нормативного правового регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации и развития аудита

Этап	Период	Характеристика этапа	Нормативный правовой акт, регламентирующий аудиторскую деятельность
0	1987–1993	Создание аудиторских организаций, кооперативов, совместных предприятий по оказанию услуг в области бухгалтерского учета, консалтинга, контроля и ревизии. Приход на российский рынок крупных иностранных аудиторских фирм и создание совместных предприятий. Создание общественных организаций бухгалтеров и аудиторов, проведение съездов аудиторов	Отсутствие нормативного регулирования аудиторской деятельности на федеральном уровне. Банк России 6 декабря 1991 г. утвердил «Положение об аудиторской деятельности в банках», разработал стандарт по порядку составления аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности кредитной организации

Продолжение табл. 2.1

		Принятие ряда нормативных правовых актов, в которых устанавливалась обязательность аудита бухгалтерской отчетности, например, Федерального закона от 2 декабря 1990 г. № 395-1 «О банках и банковской деятельности»	
1	1994–2001	В соответствии с «Временными правилами аудиторской деятельности» (утверждены Указом Президента Российской Федерации от 22 декабря 1993 г. № 2263 «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации») разработана система аттестации аудиторов, лицензируются аудиторские организации и индивидуальные аудиторы. Согласно положению о лицензировании аудиторской деятельности аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны применять Правила (стандарты) аудиторской деятельности. Формируется система государственного регулирования аудита	Указ Президента Российской Федерации от 22 декабря 1993 г. № 2263 «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации», другие нормативные правовые акты, принятые во исполнение Указа
2	2001–2008	Совершенствуется система аттестации и лицензирования аудиторской деятельности, развивается рынок аудиторских услуг. Совершенствуется система государственного регулирования аудита	Федеральные законы от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», от 8 августа 2001 г. № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности»

Продолжение табл. 2.1

		Развиваются аккредитованные профессиональные организации аудиторов. Федеральные стандарты утверждаются постановлениями Правительства Российской Федерации	
3	2009	Переходный период	Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» вступил в силу только в 2010 г.
4	2010–2016	Саморегулирование в аудите (вместо лицензирования право на осуществление аудиторской деятельности возникает после вступления в саморегулируемую организацию аудиторов)	Федеральные законы от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», от 1 декабря 2007 г. № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях», иные федеральные законы, в которых устанавливается обязательность аудита
5		Федеральные стандарты утверждает Минфин России как уполномоченный орган государственного регулирования. В целях обеспечения общественных интересов в ходе осуществления аудиторской деятельности при Минфине России создается Совет по аудиторской деятельности. Аттестацию аудиторов осуществляют саморегулирующие организации, которые и ведут реестры аудиторов и аудиторских организаций, однако, контрольный экземпляр реестров ведет Минфин России	Приказ Минфина России от 15 июня 2012 г. № 82н «Об утверждении Регламента Министерства финансов Российской Федерации». Приказ Минфина России от 29 декабря 2009 г. № 146н «О создании совета по аудиторской деятельности и его рабочего органа»

Окончание табл. 2.1

5	С 2017 г. по настоящее время	Переход на международные стандарты аудита	Приказы Минфина России от 24 октября 2016 г. № 192н и от 9 ноября 2016 г. № 207н (утратили силу). Приказ Минфина России от 9 января 2019 г. № 2н

В настоящее время условно можно выделить четыре уровня нормативного правового регулирования.

Законодательный уровень включает законодательные акты, кодексы, указы Президента Российской Федерации, постановления Правительства Российской Федерации, а также приказы, положения которых закрепляют обязательные и непреложные требования для каждого аудитора.

Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» определил место, цель и задачи аудита в финансово-хозяйственной деятельности организации.

Федеральный закон от 1 декабря 2007 г. № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях» установил правовые основы деятельности саморегулируемых организаций, их основные функции, права и обязанности.

Нормативный уровень включает международные стандарты аудита, которые определяют методику и правила осуществления аудиторской деятельности, являются обязательными для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, а также саморегулируемых организаций аудиторов и их работников.

Методический уровень включает:

– стандарты саморегулируемых организаций аудиторов, определяющие требования к аудиторским процедурам, дополнительные к тем требованиям, которые установлены МСА, если

это обусловлено особенностями проведения аудита или особенностями оказания сопутствующих услуг;

– профессиональные этические нормы (Кодекс профессиональной этики аудиторов России), методические рекомендации (указания), инструкции, комментарии, письма Минфина России и других министерств и ведомств.

Внутрифирменный уровень включает: внутренние стандарты аудиторской деятельности, разрабатываемые аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами на базе стандартов саморегулируемых организаций и практики аудита, а также с учетом профессиональных этических норм.

Государственное регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации осуществляется на различных уровнях. Структура регулирующих органов приведена на схеме 2.1.

Функции государственного регулирования аудиторской деятельности осуществляет уполномоченный федеральный орган – Минфин России (ст. 15 Закона № 307-ФЗ).

К ним относятся:

1) выработка государственной политики в сфере аудиторской деятельности;

2) принятие нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность;

3) ведение государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов, а также контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций;

4) анализ состояния рынка аудиторских услуг в Российской Федерации;

5) иные предусмотренные Законом № 307-ФЗ функции.

Схема 2.1. Структура регулирующих органов

Для осуществления данных функций уполномоченный орган имеет право запрашивать копии решений органов управления и специализированных органов в саморегулируемых организациях аудиторов и иную необходимую информацию и документацию. Для обеспечения общественных интересов в ходе осуществления аудиторской деятельности при Минфине России создан Совет по аудиторской деятельности.

Согласно Закону № 307-ФЗ основными функциями Совета по аудиторской деятельности при Минфине России являются:

1) рассмотрение вопросов государственной политики в сфере аудиторской деятельности;

2) рассмотрение проектов нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, и рекомендация их к утверждению уполномоченным федеральным органом;

3) одобрение правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, определение области знаний, из которых ус-

танавливается перечень вопросов, предлагаемых претенденту на квалификационном экзамене;

4) отправка на рассмотрение уполномоченного федерального органа предложения о порядке осуществления уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору внешнего контроля качества работы аудиторских организаций;

5) рассмотрение обращений и ходатайств саморегулируемых организаций аудиторов в сфере аудиторской деятельности и отправка соответствующих предложений на рассмотрение уполномоченного федерального органа;

6) осуществление в соответствии с Законом № 307-ФЗ и положением о Совете по аудиторской деятельности иных функций, необходимых для поддержания высокого профессионального уровня аудиторской деятельности в общественных интересах.

В состав совета по аудиторской деятельности входят:

– 10 представителей пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Представители пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности подлежат ротации один раз в три года не менее чем на 25 % их общего числа;

– два представителя уполномоченного федерального органа;

– по одному представителю от федерального органа исполнительной власти, осуществляющего функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере развития предпринимательской деятельности, уполномоченного федерального органа по контролю и надзору и от Банка России;

– два представителя от саморегулируемых организаций аудиторов, кандидатуры которых выдвигаются совместно всеми саморегулируемыми организациями аудиторов. Представители саморегулируемых организаций аудиторов подлежат ротации один раз в три года.

В целях подготовки решений Совета по аудиторской деятельности создается его рабочий орган.

Состав рабочего органа Совета по аудиторской деятельности и его численность утверждаются Минфином России.

В состав рабочего органа Совета по аудиторской деятельности входят руководители постоянно действующих коллегиальных органов управления и другие представители всех саморегулируемых организаций аудиторов, руководитель единой аттестационной комиссии, создаваемой в соответствии с Законом № 307-ФЗ, представители уполномоченного федерального органа, а также представители научной и педагогической общественности.

Число представителей саморегулируемых организаций аудиторов в рабочем органе Совета по аудиторской деятельности должно составлять не менее 70 % общего числа членов рабочего органа Совета.

Как уже отмечалось, аудиторская деятельность является предпринимательской и регулируется самостоятельно посредством образования профессионального сообщества в виде саморегулируемых организаций. Данные организации устанавливают профессиональный ценз, принципы и правила осуществления аудиторской деятельности как профессиональной деятельности и порядок контроля качества оказываемых аудиторских услуг.

Согласно Закону № 307-ФЗ под саморегулируемой организацией аудиторов подразумевается некоммерческая организация, созданная на условиях членства в целях обеспечения условий осуществления аудиторской деятельности. Свой статус данная организация приобретает с момента ее включения в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов при условии, что данная саморегулируемая организация аудиторов отвечает требования, среди которых:

1) объединение в составе в качестве членов не менее 10 тыс. физических лиц или не менее двух тысяч коммерческих организаций;

2) наличие утвержденных правил осуществления внешнего контроля качества работы членов саморегулируемой организации аудиторов, принятых правил независимости и принятого кодекса профессиональной этики;

3) обеспечение саморегулируемой организацией аудиторов дополнительной имущественной ответственности каждого ее члена перед потребителями аудиторских услуг и иными лицами посредством формирования компенсационного фонда.

По состоянию на 1 января 2021 г. реестр саморегулируемых организаций включал только одну саморегулируемую организацию аудиторов – «Ассоциация «Содружество» (www.auditor-sro.org).

Стоит отметить, что саморегулируемая организация аудиторов имеет право самостоятельно разрабатывать и утверждать свои стандарты аудиторской деятельности, правила независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекс профессиональной этики аудиторов, проектов федеральных стандартов аудиторской деятельности, а также участвовать в разработке проектов стандартов в области бухгалтерского учета и отчетности и организовывать обучение аудиторов по программам повышения квалификации.

Саморегулируемая организация аудиторов не может являться членом другой саморегулируемой организации аудиторов.

Саморегулируемая организация аудиторов самостоятельно устанавливает требования к членству в ней аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, которые должны быть едиными для всех аудиторских организаций и аудиторов в составе данной организации.

Каждая саморегулируемая организация аудиторов принимает одобренные Советом по аудиторской деятельности правила независимости аудиторов и аудиторских организаций. Саморегулируемая организация аудиторов вправе включить в принимаемые ею правила независимости аудиторов и аудиторских организаций дополнительные требования.

Согласно Федеральному закону от 1 декабря 2007 г. № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях» основными функциями саморегулируемых организаций являются:

– разработка и установление требований к членству субъектов предпринимательской или профессиональной деятельности в саморегулируемых организациях, в том числе требований к вступлению в саморегулируемые организации;

– принятие мер дисциплинарного воздействия, предусмотренных законодательством и внутренними документами саморегулируемых организаций, в отношении своих членов;

– образование третейских судов для разрешения споров, возникающих между членами саморегулируемых организаций, а также между ними и потребителями произведенных членами саморегулируемых организаций товаров (работ, услуг), иными лицами, в соответствии с законодательством о третейских судах;

– осуществление анализа деятельности своих членов на основании информации, предоставляемой ими в саморегулируемых организациях в форме отчетов в порядке, установленном уставом саморегулируемых организаций или иным документом, утвержденными решением общего собрания членов саморегулируемых организаций;

– представление интересов членов саморегулируемых организаций в их отношениях с органами государственной власти и органами местного самоуправления;

– организация профессионального обучения, аттестации работников членов саморегулируемых организаций или сертификация произведенных членами саморегулируемых организаций товаров (работ, услуг), если иное не установлено федеральными законами;

– обеспечение информационной открытости деятельности своих членов, опубликование информации об этой деятельности в порядке, установленном законодательством и внутренними документами саморегулируемых организаций, и др.

Аудиторская организация может создаваться в любой организационно-правовой форме, за исключением публичного акционерного общества, государственного или муниципального унитарного предприятия.

В данной организации должно быть не менее трех работников-аудиторов, которые выполняют свои обязанности на основании трудового договора. Вместе с тем коллегиальный исполнительный орган аудиторской организации должен состоять из аудиторов, доля которых в общем составе должна быть не менее 50 %.

Стоит отметить, что единоличный исполнительный орган аудиторской организации и индивидуальный предприниматель (управляющий), которому по договору переданы полномочия исполнительного органа, должны быть аудиторами. Если данные обязанности выполняет по договору организация, то она должна быть аудиторской.

Доля уставного (складочного) капитала коммерческой организации, принадлежащая аудиторам и (или) аудиторским организациям, должна быть не менее 51 %.

Аудиторская организация должна иметь безупречную деловую репутацию и правила внутреннего контроля качества работы.

Аудиторская организация должна платить взносы в саморегулируемую организацию аудиторов в размерах и порядке, ко-

торые устанавливаются ею, а также взносы в компенсационный фонд (компенсационные фонды) саморегулируемой организации аудиторов.

Требования к членству аудиторов в саморегулируемой организации:

1) наличие квалификационного аттестата аудитора;

2) безупречная деловая (профессиональная) репутация;

3) уплата взносов в саморегулируемую организацию аудиторов в размерах и порядке, которые устанавливаются ею;

4) уплата взносов в компенсационный фонд (компенсационные фонды) саморегулируемой организации аудиторов;

5) наличие и соблюдение правил осуществления внутреннего контроля качества работы – для индивидуального аудитора.

Реестр аудиторов и аудиторских организаций – систематизированный перечень аудиторов и аудиторских организаций. Контрольный экземпляр реестра аудиторов и аудиторских организаций – свод реестров аудиторов и аудиторских организаций.

Саморегулируемая аудиторская организация самостоятельно ведет реестр аудиторов и аудиторских организаций, которые являются их членами. Контрольный экземпляр реестра аудиторов и аудиторских организаций ведется уполномоченным федеральным органом.

Деятельность саморегулируемых аудиторских организаций контролируется уполномоченным федеральным органов. Предметом данного государственного контроля выступает соблюдение саморегулируемыми организациями аудиторов требований законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность.

2.2. Контроль качества в аудите

Контроль качества в аудите выступает важным инструментом осуществления обратной связи, позволяющей получить необходимую информацию о реализации законов, актов, планов, программ, норм, стандартов, правил, приказов в деятельности того или иного объекта.

Контроль в общем смысле включает в себя такие инструменты, как информационное обеспечение, планирование, учет, анализ, организация оперативного управления, мониторинг, контроль.

Контроль качества в аудите рассматривается как совокупность способов и методов, применяемых аудиторами, аудиторскими организациями и вышестоящими органами с целью получения соответствующих подтверждений того, что в ходе аудиторских проверок выполняются необходимые требования международных стандартов аудита и прочих нормативных документов, регулирующих аудиторскую деятельность в Российской Федерации.

В России действует трехуровневый контроль качества аудиторской деятельности (табл. 2.2):

– государственный контроль (надзор) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов;

– внешний контроль качества работы аудиторских организаций (индивидуальных аудиторов);

– внутренний контроль качества работы аудиторов аудиторской организации (индивидуальных аудиторов).

Таблица 2.2

Уровни контроля качества аудиторской деятельности в России

Уровень контроля качества	Субъект контроля качества	Реализация контроля
Государственный контроль	Уполномоченный федеральный орган – Минфина России	Осуществляет контроль (надзор) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов по соблюдению требований нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность
Внешний контроль	Саморегулируемые организации аудиторов	Осуществляют контроль качества работы своих членов – аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов по соблюдению требований Закона № 307-ФЗ, стандартов аудиторской деятельности, Кодекса профессиональной этики аудиторов
	Управление по надзору за аудиторской деятельностью Федерального казначейства	Осуществляет контроль качества работы аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в ч. 3 ст. 5 Закона № 307-ФЗ
Внутренний контроль	Аудиторские организации, индивидуальные аудиторы	Осуществляют контроль качества по соблюдению установленных правил внутреннего контроля качества аудиторской деятельности

Закон № 307-ФЗ гласит, что *государственный контроль* (надзор) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов в России осуществляет уполномоченный федеральный орган. Согласно п. 2 Положения о государственном надзоре за деятельностью саморегулируемых организаций, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 22 ноября 2012 г. № 1202, подп. 5.3.30 Положения о Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 г. № 329 (далее – Положение о Минфине России), уполномоченным на осуществление государственного контроля (надзора) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов является Минфин России.

Согласно ч. 3 ст. 22 Закона № 307-ФЗ государственный контроль (надзор) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов осуществляется в форме плановых и внеплановых проверок.

В соответствии с ч. 6 ст. 22 Закона № 307-ФЗ порядок назначения и осуществления проверки саморегулируемой организации аудиторов, а также оформления ее результатов установлены Административным регламентом по исполнению Минфином России государственной функции по осуществлению государственного контроля (надзора) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов, утвержденным приказом Минфина России от 13 ноября 2020 г. № 265н (далее – Административный регламент).

Согласно п. 45 Административного регламента проверка саморегулируемой организации аудиторов назначается Министром финансов Российской Федерации (его заместителем). Решение о назначении проверки оформляется приказом.

В соответствии со ст. 16, ч. 1 ст. 21 Закона № 307-ФЗ, а также пп. 5.2.28.9, 5.2.28.10 и 5.3.36 Положения о Минфине

России порядок ведения государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов, а также положение о рабочем органе совета по аудиторской деятельности, состав и численность рабочего органа совета по аудиторской деятельности утверждаются Минфином России.

Таким образом, Минфин России, являясь уполномоченным федеральным органом в сфере аудиторской деятельности, наделен полномочиями по осуществлению контроля (надзора) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов, в том числе контроля за соблюдением саморегулируемыми организациями аудиторов требований Закона № 307-ФЗ и принятых в соответствии с ним иных нормативных правовых актов.

Внешний контроль качества аудита достигается путем контроля уровня профессионализма аудиторов.

Требования к контролю качества работы аудиторских организаций, аудиторов установлены ст. 10 Закона № 307-ФЗ.

Аудиторская организация, аудитор обязаны:

1) проходить внешний контроль качества работы, в том числе предоставлять всю необходимую для проверки документацию и информацию;

2) участвовать в осуществлении саморегулируемой организацией аудиторов, членами которой они являются, внешнего контроля качества работы других членов этой организации.

Согласно Закону № 307-ФЗ в качестве предмета внешнего контроля качества аудиторской деятельности рассматривается соблюдение аудиторской организацией (либо индивидуальным аудитором) требований указанного закона, а также стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, Кодекса профессиональной этики аудиторов при оказании аудиторских услуг. Данный контроль качества ауди-

торской деятельности осуществляется саморегулируемыми организациями аудиторов в отношении своих членов.

Внешний контроль качества работы аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в ч. 3 ст. 5 Закона № 307-ФЗ, осуществляют саморегулируемые организации аудиторов в отношении своих членов, а также уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору.

Стоит отметить, что правила организации и осуществления внешнего контроля, проводимого саморегулируемой аудиторской организацией в отношении своих членов, устанавливаются саморегулируемыми организациями самостоятельно, руководствуясь принципами осуществления внешнего контроля качества работы и требованиями к его организации. При этом определяются формы внешнего контроля, сроки и периодичность проверок, в том числе проверок, осуществляемых членами саморегулируемой организации аудиторов в отношении других членов этой организации.

Плановая внешняя проверка качества работы аудиторской организации, индивидуального аудитора осуществляется саморегулируемой организацией аудиторов начиная с календарного года, следующего за годом внесения сведений об аудиторской организации и индивидуальном аудиторе в реестр аудиторов и аудиторских организаций:

1) в отношении аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в ч. 3 ст. 5 Закона № 307-ФЗ, – не реже одного раза в три года, но не чаще одного раза в год;

2) в отношении индивидуальных аудиторов и иных аудиторских организаций – не реже одного раза в пять лет, но не чаще одного раза в год.

Основанием для осуществления внеплановой внешней проверки качества работы аудиторской организации, индивидуального аудитора может являться поданная в саморегулируемую организацию аудиторов жалоба на действия (бездействие) аудиторской организации, индивидуального аудитора, нарушающие требования Закона № 307-ФЗ, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, а также Кодекса профессиональной этики аудиторов. Иные основания для осуществления внеплановой внешней проверки качества работы аудиторской организации, индивидуального аудитора устанавливаются законодательством Российской Федерации и саморегулируемой организацией аудиторов.

Требования к внешнему контролю качества работы аудиторских организаций, осуществляемому уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору – Федеральным казначейством, определены ст. 10.1 Закона № 307-ФЗ (введена Федеральным законом от 1 мая 2017 г. № 96-ФЗ).

Внешний контроль качества работы аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в ч. 3 ст. 5 Закона № 307-ФЗ, осуществляется Федеральным казначейством в порядке, установленном Минфином России.

В целях осуществления уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору (Федеральным казначейством) внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в ч. 3 ст. 5 Закона № 307-ФЗ, такая аудиторская организация в письменной форме или путем направления электронного документа однократно уведомляет уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору о начале оказания услуг по проведению обязательного аудита бух-

галтерской финансовой отчетности организаций, указанных в ч. 3 ст. 5 Закона № 307-ФЗ, в течение 20 рабочих дней, следующих за датой заключения первого договора на проведение данного аудита в текущем календарном году. Порядок и форма такого уведомления устанавливаются уполномоченным федеральным органом (Минфином России).

Плановые внешние проверки качества работы аудиторской организации, проводящей обязательный аудит бухгалтерской финансовой отчетности организаций, указанных ч. 3 ст. 5 Закона № 307-ФЗ, осуществляются Федеральным казначейством не чаще одного раза в три года начиная с календарного года, следующего за годом внесения сведений о такой аудиторской организации в контрольный экземпляр реестра аудиторов и аудиторских организаций.

Основанием для осуществления внеплановой внешней проверки качества работы аудиторской организации, проводящей обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в ч. 3 ст. 5 Закона № 307-ФЗ, является:

1) поданная в уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору жалоба на действия (бездействие) такой аудиторской организации, нарушающие требования указанного закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, Кодекса профессиональной этики аудиторов;

2) истечение срока исполнения такой аудиторской организацией предписания, обязывающего ее устранить выявленные нарушения требований Закона № 307-ФЗ, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, Кодекса профессиональной этики аудиторов, вынесенного по результатам внешней проверки качества ее работы и устанавливающего сроки устранения данных нарушений.

Плановая или внеплановая внешняя проверка качества работы аудиторской организации, проводящей обязательный аудит бухгалтерской финансовой отчетности организаций, указанных в ч. 3 ст. 5 Закона № 307-ФЗ, не может продолжаться более 40 рабочих дней, а для аудиторской организации, являющейся субъектом малого предпринимательства, – более 20 рабочих дней.

Указанный срок может быть продлен уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору не более чем на 20 рабочих дней. Основанием продления срока проведения плановой или внеплановой внешней проверки качества работы аудиторской организации, проводящей обязательный аудит бухгалтерской финансовой отчетности организаций, указанных в ч. 3 ст. 5 Закона № 307-ФЗ, является:

1) необходимость проведения сложных и (или) длительных исследований, специальных экспертиз и расследований на основании мотивированных предложений должностных лиц, уполномоченных на проведение плановой или внеплановой внешней проверки качества работы аудиторской организации;

2) поступление в течение срока проведения плановой или внеплановой внешней проверки качества работы аудиторской организации от правоохранительных и контрольных (надзорных) органов, государственной корпорации «Агентство по страхованию вкладов», Банка России требующей проверки информации о фактах нарушения аудиторской организацией требований Закона № 307-ФЗ, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, Кодекса профессиональной этики аудиторов.

Уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору обязан проинформировать саморегулируемую организацию аудиторов, членом которой является аудиторская организация, проводящая обязательный аудит бухгалтерской (финан-

совой) отчетности организаций, указанных в ч. 3 ст. 5 Закона № 307-ФЗ, о результатах плановой или внеплановой внешней проверки качества работы аудиторской организации и решении, принятом в отношении аудиторской организации, в течение пяти рабочих дней с даты вынесения данного решения.

Выделяют предварительный, текущий и последующий внешний контроль качества аудита.

Предварительный внешний контроль качества аудита проводится на стадии аттестации, внесения сведений о них и аудиторских организациях в реестр аудиторов и аудиторских организаций.

Текущий внешний контроль предполагает:

– оперативный контроль работы аудиторов:

– соблюдение ими соответствующих профессиональных этических принципов;

– знание наиболее проблемных вопросов бухгалтерского и налогового учета;

– проверку выполненной работы с точки зрения ее соответствия стандартам, достаточности документации, достижения целей аудита.

Последующий внешний контроль выполняет уполномоченный федеральный орган, который осуществляет такие проверки самостоятельно либо передает право на их проведение саморегулируемых организаций аудиторов.

Внутренний контроль качества аудиторской деятельности можно представить как комплексную функцию управления деятельностью и как самостоятельный управленческий процесс и целостную систему.

Как функция управления внутренний контроль качества аудиторской деятельности представляет собой совокупность специальных действий и процедур по проверке различных сторон деятельности и управления для выявления отклонений, на-

рушений и выработки корректирующих управленческих воздействий в целях обеспечения качества аудиторских услуг и удовлетворения потребностей всех заинтересованных сторон. Как самостоятельный управленческий процесс и целостная система контроль качества в аудиторской организации представлен системой контроля качества аудита или системой внутреннего контроля качества аудиторской деятельности. Ее назначение состоит в обеспечении соответствия деятельности аудиторской организации установленным требованиям.

Закон № 307-ФЗ в ст. 10 ввел обязанность аудиторской организации установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества работы. Таким образом, в аудиторской организации согласно федеральному законодательству необходимо организовать и осуществлять внутренний контроль за совершаемыми фактами хозяйственной жизни, качества работы.

Предварительный внутренний контроль осуществляется путем прохождения аудиторами ежегодных курсов повышения квалификации в учебно-методических центрах.

Текущий внутренний контроль проводится профессиональными сотрудниками акционерных обществ, которые следят за ходом выполнения общего плана и программы аудита, оценивают аудиторские риски и вносят соответствующие коррективы в планы и программы, следят за должным документированием аудиторских доказательств, проверяют правильность сделанных аудиторами выводов.

Последующий внутренний контроль заключается в проверке результатов работы, которая была выполнена исполнителями, а также в проведении повторной (бесплатной для проверяемого экономического субъекта), аудиторской проверки.

Большое внимание организации внутреннего контроля качества в аудиторских организациях уделяется в международных

стандартах аудиторской деятельности. Требования по организации системы контроля качества в аудиторских организациях устанавливают:

– МСКК 1 «Контроль качества в фирмах, выполняющих аудит и обзор финансовой отчетности, прочие соглашения по выражению уверенности и сопутствующим услугам»;

– МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности».

Согласно МСКК 1 цель аудиторской организации состоит в том, чтобы внедрить и поддерживать систему контроля качества, позволяющую этой организации получить разумную уверенность в том, что:

– аудиторская организация и ее персонал соблюдают профессиональные стандарты и применимые правовые и нормативные требования;

– заключения и отчеты, выпущенные организацией или руководителями заданий, носят надлежащий характер в конкретных обстоятельствах.

Аудиторская организация должна создать и поддерживать систему контроля качества, которая включает политику и процедуры, по каждому из следующих элементов:

1) ответственность руководства за качество в самой аудиторской организации;

2) соответствующие этические требования;

3) принятие и продолжение отношений с клиентами, принятие и выполнение конкретных заданий;

4) кадровые ресурсы;

5) выполнение задания;

6) мониторинг.

Согласно МСА 220 цель аудитора состоит в том, чтобы внедрить процедуры контроля качества на уровне проводимого

аудиторского задания, обеспечивающие разумную уверенность аудитора:

– в соответствии проводимого аудита профессиональным стандартам и применимым законодательным и нормативным требованиям;

– в надлежащем характере выпущенного аудиторского заключения в конкретных обстоятельствах.

Контроль качества аудита реализуется также путем определения квалификации аудиторов.

Квалификационный аттестат аудитора выдается саморегулируемой организацией аудиторов при условии, что лицо, претендующее на его получение (далее – претендент):

1) сдало квалификационный экзамен;

2) имеет на дату подачи заявления о выдаче квалификационного аттестата аудитора стаж работы, связанной с осуществлением аудиторской деятельности либо ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, не менее трех лет. Не менее двух лет из последних трех лет указанного стажа работы должны приходиться на работу в аудиторской организации.

Проверка квалификации претендента осуществляется в форме квалификационного экзамена. Порядок проведения квалификационного экзамена, предусматривающий в том числе порядок участия претендента в квалификационном экзамене, а также порядок определения результатов квалификационного экзамена устанавливаются Минфином России. Перечень вопросов, предлагаемых претенденту на квалификационном экзамене, устанавливается единой аттестационной комиссией из областей знаний, одобренных Советом по аудиторской деятельности.

К квалификационному экзамену допускается претендент, получивший высшее образование по имеющей государственную аккредитацию образовательной программе.

Квалификационный экзамен проводится единой аттестационной комиссией, которая создается совместно всеми саморегулируемыми организациями аудиторов в порядке, установленном Минфином России. Учредительные документы единой аттестационной комиссии, а также вносимые в них изменения до их утверждения согласовываются с Минфином России. Назначение на должность и освобождение от должности единоличного исполнительного органа единой аттестационной комиссии осуществляются с предварительного согласия Совета по аудиторской деятельности. Деятельность единой аттестационной комиссии основывается на принципах независимости, объективности, открытости и прозрачности, самофинансирования.

За прием квалификационного экзамена с претендента взимается плата, размер и порядок взимания которой устанавливается единой аттестационной комиссией.

Решение об отказе в выдаче квалификационного аттестата аудитора принимается в случае, если претендент не соответствует требованиям, установленным Законом № 307-ФЗ. Такое решение может быть оспорено в суде.

Квалификационный аттестат аудитора выдается без ограничения срока его действия. Порядок выдачи квалификационного аттестата аудитора и его форму утверждает Минфин России.

Аудитор обязан в течение каждого календарного года начиная с года, следующего за годом получения квалификационного аттестата аудитора, проходить обучение по программам повышения квалификации, утверждаемым саморегулируемой организацией аудиторов, членом которой он является. Минимальная продолжительность такого обучения устанавливается

саморегулируемой организацией аудиторов для своих членов и не может быть менее 120 часов за три последовательных календарных года, но не менее 20 часов в каждый год.

Квалификационный аттестат аудитора аннулируется в случае:

1) получения квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов либо получения квалификационного аттестата аудитора лицом, не соответствующим требованиям к претенденту, установленным ст. 11 Закона № 307-ФЗ;

2) вступления в законную силу приговора суда, предусматривающего наказание в виде лишения права заниматься аудиторской деятельностью в течение определенного срока;

3) несоблюдения аудитором требований ст.ст. 8 и 9 Закона № 307-ФЗ;

4) систематического нарушения аудитором при проведении аудита требований Закона № 307-ФЗ или стандартов аудиторской деятельности;

5) подписания аудитором аудиторского заключения, признанного в установленном порядке заведомо ложным;

6) неучастия аудитора в осуществлении аудиторской деятельности (неосуществлении индивидуальным аудитором аудиторской деятельности) в течение трех последовательных календарных лет, за исключением:

– лиц, являющихся членами постоянно действующих коллегиальных органов управления и членами коллегиальных исполнительных органов саморегулируемых организаций аудиторов, лиц, осуществляющих функции единоличных исполнительных органов саморегулируемых организаций аудиторов, а также лиц, исполняющих в саморегулируемых организациях аудиторов функции членов и работников специализированного органа внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов;

– работников подразделений внутреннего контроля организаций, на которых возложены обязанности по проведению проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности данных организаций;

– должностных лиц уполномоченного федерального органа по контролю и надзору и его территориальных органов, осуществляющих внешний контроль качества работы аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в ч. 3 ст. 5 Закона № 307-ФЗ;

– лиц, исполняющих обязанности единоличного исполнительного органа или являющихся членами коллегиального исполнительного органа аудиторских организаций;

– иных лиц, предусмотренных другими федеральными законами;

7) несоблюдения аудитором требования о прохождении обучения по программам повышения квалификации, установленного ст. 11 Закона № 307-ФЗ, за исключением случая, когда саморегулируемая организация аудиторов с одобрения Совета по аудиторской деятельности признает уважительной причину несоблюдения указанного требования (например, тяжелая болезнь);

8) уклонения аудитора от прохождения внешнего контроля качества работы.

Решение об аннулировании квалификационного аттестата аудитора принимается саморегулируемой организацией аудиторов, членом которой является аудитор. Указанное решение может быть оспорено в судебном порядке в течение трех месяцев со дня получения указанного решения.

Лицо, чей квалификационный аттестат аудитора аннулирован по основаниям, предусмотренным пп. 1 (в части получения квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов), пп. 3–5 ч. 1 ст. 12 Закона № 307-ФЗ,

не вправе повторно обращаться с заявлением о допуске его к квалификационному экзамену в течение 3 лет со дня принятия решения об аннулировании квалификационного аттестата аудитора.

Лицо, чей квалификационный аттестат аудитора аннулирован по основаниям, предусмотренным п. 2 ч. 1 ст. 12 Закона № 307-ФЗ, не вправе повторно обращаться с заявлением о допуске его к квалификационному экзамену в течение срока, предусмотренного вступившим в законную силу приговором суда.

Права и обязанности аудиторской организации, индивидуального аудитора согласно ст. 13 Закона № 307-ФЗ приведены ниже в таблице 2.3.

Таблица 2.3

Права и обязанности аудиторской организации и индивидуального аудитора

При проведении аудита аудиторская организация, индивидуальный аудитор	
Вправе	*Обязаны*
Во-первых, самостоятельно определять формы и методы проведения аудита на основе федеральных стандартов аудиторской деятельности, а также количественный и персональный состав аудиторской группы, проводящей аудит	Во-первых, предоставлять по требованию аудируемого лица обоснования замечаний и выводов аудиторской организации, индивидуального аудитора, а также информацию о своем членстве в саморегулируемой организации аудиторов
Во-вторых, исследовать в полном объеме документацию, связанную с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица, а также проверять фактическое наличие любого имущества, отраженного в этой документации	Во-вторых, передавать в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг, аудиторское заключение аудируемому лицу, лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг

Окончание табл. 2.3

В-третьих, получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения и подтверждения в устной и письменной форме по возникшим в ходе аудита вопросам	В-третьих, обеспечивать хранение документов (копий документов), получаемых и составляемых в ходе проведения аудита, в течение не менее пяти лет после года, в котором они были получены и (или) составлены
В-четвертых, отказаться от проведения аудита или от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в аудиторском заключении в случаях: а) непредоставления аудируемым лицом всей необходимой документации; б) выявления в ходе аудита обстоятельств, оказывающих либо способных оказать существенное влияние на мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица	В-четвертых, исполнять иные обязанности, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг
В-пятых, страховать ответственность за нарушение договора оказания аудиторских услуг и (или) ответственность за причинение вреда имуществу других лиц в результате осуществления аудиторской деятельности	
В-шестых, осуществлять иные права, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг	

Права и обязанности аудируемого лица, лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг, согласно ст. 14 Закона № 307-ФЗ приведены ниже в таблице 2.4.

Таблица 2.4

Права и обязанности аудируемого лица и лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг

При проведении аудита аудируемое лицо, лицо, заключившее договор оказания аудиторских услуг	
Вправе	*Обязано*
Во-первых, требовать и получать от аудиторской организации, индивидуального аудитора обоснования замечаний и выводов аудиторской организации, индивидуального аудитора, а также информацию о членстве аудиторской организации, индивидуального аудитора в саморегулируемой организации аудиторов	Во-первых, содействовать аудиторской организации, индивидуальному аудитору в своевременном и полном проведении аудита создавать для этого соответствующие условия, предоставлять необходимую информацию и документацию, давать по устному или письменному запросу аудиторской организации, индивидуального аудитора исчерпывающие разъяснения и подтверждения в устной и письменной форме, а также запрашивать необходимые для оказания аудиторских услуг сведения у третьих лиц
Во-вторых, получать от аудиторской организации, индивидуального аудитора аудиторское заключение в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг	Во-вторых, не предпринимать каких бы то ни было действий, направленных на сужение круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудита, а также на сокрытие (ограничение доступа) информации и документации, запрашиваемых аудиторской организацией, индивидуальным аудитором. Наличие в запрашиваемых аудиторской организацией, индивидуальным аудитором для проведения аудита информации и документации сведений, содержащих коммерческую тайну, не может являться основанием для отказа в их предоставлении

Окончание табл. 2.4

В-третьих, осуществлять иные права, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг	В-третьих, своевременно оплачивать услуги аудиторской организации, индивидуального аудитора в соответствии с договором оказания аудиторских услуг, в том числе в случае, когда аудиторское заключение не согласуется с позицией аудируемого лица, лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг
	В-четвертых, исполнять требования стандартов аудиторской деятельности и иные обязанности, вытекающие из договора оказания аудиторских услуг

ГЛАВА 3.
Аудиторские стандарты, их классификация

3.1. Понятие и значение аудиторских стандартов

Стандарт (от англ. standard – норма, образец, мерило) в широком смысле слова – образец, модель, принимаемая за исходные для сопоставления с ними других объектов; нормативно-технический документ по стандартизации, устанавливающий комплекс норм, правил, требований к объекту стандартизации и утвержденный компетентным органом.

Стандарты аудиторской деятельности представляют собой единые требования, предъявляемые к аудиту, унифицированные принципы и правила, регулирующие деятельность аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Аудиторские стандарты определяют общий подход к проведению аудита, масштаб аудиторской проверки, виды отчетов аудиторов, вопросы методологии, базовые принципы, которым должны следовать все представители этой профессии, независимо от условий, в которых проводится аудит.

Значение стандартов сводится к повышению качества аудиторской проверки, доступности аудиторской деятельности с точки зрения ее восприятия и понимания пользователями, повышения престижа профессии и т. п.

Большое значение стандартов аудиторской деятельности раскрывается и при разработке программы подготовки общих требований к аттестации аудиторов.

Таким образом, аудиторские стандарты определяют деятельность аудиторов в целом, не ссылаясь на конкретные ситуации и обстоятельства. Однако в зависимости от изменений экономических условий могут быть разработаны и опубликова-

ны дополнения к основному документу, содержащему стандарт. Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны следовать требованиям как самого стандарта, так и всем приложенным к нему дополнениям.

Структура любого стандарта аудиторской деятельности традиционна. Она включает в себя раздел «Общие положения стандарта», раскрывающий его цели и задачи; раздел «Основные понятия», содержащий перечень главных терминов конкретного стандарта и их определения; раздел «Сущность стандарта», отражающий проблему и методы ее решения, и в необходимых случаях – «Практические приложения».

Являясь официальным документом, стандарт должен содержать такие обязательные реквизиты, как номер, дата ввода в действие, сфера применения.

Разработка аудиторских стандартов базируется на основополагающих концепциях аудита: независимость, профессиональное суждение и скептицизм, существенность, разумная уверенность, доказательность, достоверное представление.

В основу разработки аудиторских стандартов должны быть положены следующие концептуальные положения:

1. Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна быть проверена. Публичность бухгалтерской отчетности требует ее опубликования в средствах массовой информации. Обязанности аудитора заключаются не только в удовлетворении потребностей отдельной аудируемой организации. На профессиональные стандарты аудита значительное влияние оказывают интересы общества. Это налагает на аудиторов ответственность за соблюдение общественных интересов.

2. Аудитор должен иметь профессиональную компетентность и этику поведения. Он предоставляет профессиональные услуги с должной тщательностью, компетентностью и старанием.

В обязанности аудитора входит постоянное поддержание профессиональных знаний и навыков на высоком уровне, чтобы аудируемая организация могла пользоваться преимуществами компетентных профессиональных услуг, основанных на новейших разработках в области науки и практики, законодательства и технологий.

3. Вероятно столкновение интересов. Периодически аудиторы могут попадать в ситуации, при которых возникает конфликт интересов. Такие ситуации могут быть самого разного характера: от относительно тривиальных до совершения уголовно наказуемых деяний и незаконных действий. Однако в каждом конкретном случае заинтересованным сторонам следует анализировать все факты и обстоятельства.

4. Должно быть планирование объема аудита, необходимое в данных обстоятельствах, исходя из приемлемого уровня существенности и аудиторского риска. Планирование аудитором своей работы способствует уделению необходимого внимания важным областям аудита, чтобы были выявлены потенциальные проблемы, работа была выполнена с оптимальными затратами, качественно и своевременно. Планирование позволяет эффективно распределить работу между членами группы специалистов, участвующих в аудиторской проверке, а также координировать ее.

Процедуры, необходимые для проведения аудита, должны определяться аудитором с учетом международных стандартов аудиторской деятельности, внутренних стандартов, применяемых в профессиональных аудиторских объединениях, членом которых он является, а также стандартов аудиторской организации или индивидуального аудитора.

5. Удовлетворительная система внутреннего контроля устраняет возможность искажений. Аудитору необходимо получить представление о системе бухгалтерского учета и внутрен-

него контроля аудируемого лица для планирования аудита и разработки эффективного подхода к проведению аудита. Аудитор на основании своего профессионального суждения должен оценить аудиторский риск и применить аудиторские процедуры, необходимые для снижения данного риска до приемлемо низкого уровня.

6. Проведение аудита должно быть возможным на выборочной основе. Аудиторская выборка включает в себя применение аудиторских процедур к менее чем 100 % статей в пределах сальдо счета или класса операций таким образом, чтобы все элементы выборки имели возможность быть выбранными, что позволяет аудитору получить и оценить аудиторские доказательства относительно некоторых характеристик статей учета, отобранных для формирования выводов, касающихся генеральной совокупности, из которой произведена выборка. При определении объема выборки аудитор анализирует, снижен ли риск, связанный с использованием выборочного метода до приемлемо низкого уровня.

7. То, что справедливо для хозяйствующего субъекта в настоящем, будет справедливо и в будущем, если нет доказательств обратного. При повторяющихся на протяжении ряда лет аудиторских заданиях аудитор обновляет и оценивает информацию, собранную ранее, включая сведения из рабочей документации за предыдущие годы. Аудитор также должен выполнить процедуры, позволяющие выявить значительные изменения в деятельности аудируемого лица, произошедшие за последние годы.

8. Финансовая отчетность, выполненная в соответствии с принципами и методами бухгалтерского учета, правилами подготовки, позволяет иметь объективное представление о финансовом положении и результатах хозяйственной деятельности организации.

Основы организации, принципы, порядок ведения бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности опре-

деляют Федеральный закон «О бухгалтерском учете», Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, а также Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), утвержденные приказами Минфина России. Руководствуясь положениями указанных нормативных актов, аудитор должен выразить объективное мнение о состоянии организации бухгалтерского учета и составлении финансовой отчетности в организации.

9. Следование аудиторским стандартам позволяет выполнить аудит качественно. Необходима уверенность в том, что все услуги, предоставленные аудитором, соответствуют высшим стандартам качества. Стандарты аудиторской деятельности устанавливают единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих услуг, призваны обеспечить необходимый и достаточный уровень качества оказания аудиторских услуг.

10. Проверенная финансовая отчетность повышает степень доверия к ней. Аудиторы играют в обществе важную роль. Инвесторы, кредиторы, работодатели и другие члены делового сообщества, а также правительство и общественность в целом полагаются на аудиторов в вопросах получения компетентных рекомендаций по различным вопросам финансового учета и отчетности, финансового менеджмента, права и налогообложения. Отношение и поведение аудиторов в процессе предоставления таких услуг влияет на экономическое благосостояние общества и государства.

Аудиторы будут пользоваться доверием только при условии предоставления вышеназванных услуг на уровне, который доказывает, что общественное доверие обоснованно. Аудиторы во всем мире заинтересованы в информировании пользователей их услугами о том, что они выполняются в соответствии с эти-

ческими требованиями и стандартами качества, призванными обеспечить самый высокий профессиональный уровень.

К уровням стандартизации аудиторской деятельности в Российской Федерации можно отнести:

1. Первый уровень – международные стандарты аудита.
2. Второй уровень – внутренние стандарты саморегулируемых организаций.
3. Третий уровень – внутрифирменные стандарты организаций и индивидуальных аудиторов.

Основой данной классификации является такой признак, как субъект, утверждающий стандарты. Распределение стандартов по указанным уровням позволит активизировать работу саморегулируемых организаций и аудиторских организаций по разработке методических подходов к проведению аудита и оказанию аудиторских услуг.

Внутренние стандарты саморегулируемых организаций не могут противоречить международным стандартам аудита, а внутрифирменные стандарты организаций и индивидуальных аудиторов не могут противоречить внутренним стандартам саморегулируемых организаций.

3.2. Классификация стандартов аудиторской деятельности

2017 г. стал годом масштабных преобразований в отечественной практике аудиторской деятельности. Переход России на международные стандарты – большой шаг к интеграции в мировое экономическое пространство.

Приказами Минфина от 9 ноября 2016 г. № 207н и от 24 октября 2016 г. № 192н в России впервые были введены в дейст-

вие международные стандарты аудиторской деятельности (далее – МСА).

МСА начали применяться с 1 января 2017 г., что привело к отмене Федеральных стандартов аудиторской деятельности (далее – ФСАД). Приказом Минфина России от 9 января 2019 г. № 2н была принята актуализированная версия международных стандартов. С момента вступления в силу данных приказов аудиторские организации и индивидуальные аудиторы стали осуществлять свою деятельность только в соответствии с требованиями МСА, которыми установлены унифицированные и стандартизированные требования, обеспечивающие высокий уровень качества аудиторской проверки и сопутствующих услуг.

Такие преобразования были необходимы российским аудиторам ввиду отсутствия быстрой адаптации к мировым требованиям. Ключевым отличием МСА стал риск-ориентированный подход, который, в отличие от формального подхода ФСАД, имеет более полное раскрытие, а также комментарии по поводу влияния рисков аудируемого лица на объем и порядок проведения аудита. Такой подход повлиял и на оценку системы внутреннего контроля аудируемой организации, предусмотрев обязательное сообщение аудитором руководству аудируемого лица о ее недостатках, чему посвящен отдельный стандарт.

Разработкой международных требований к аудиторской деятельности занимается созданная в 1977 г. Международная федерация бухгалтеров (далее – МФБ). Это международная организация объединяет представителей бухгалтерской профессии из частного и государственного секторов экономики, сферы аудиторско-консультационных услуг и образования. Целью ее деятельности является развитие профессии и приведение в соответствие глобальных стандартов бухгалтерской деятельности по всему миру общественным интересам. В разработку между-

народных стандартов также вносят вклад: Международная ассоциация бухгалтеров, Международный банк реконструкции и развития, Американский институт присяжных бухгалтеров, национальные союзы профессиональных аудиторских организаций.

К направлениям развития МФБ относятся:

– совершенствование стандартов аудиторской деятельности, образования, этики и финансовой отчетности;

– улучшение взаимоотношения и сотрудничества между организациями – членами МФБ и национальными бухгалтерскими организациями;

– представление интересов мировой бухгалтерской профессии.

Структура советов и комитетов МФБ приведена в приложениях 3 и 4.

Методика разработки МФБ международных стандартов, применяемых в аудиторской деятельности, приведена на схеме 3.1.

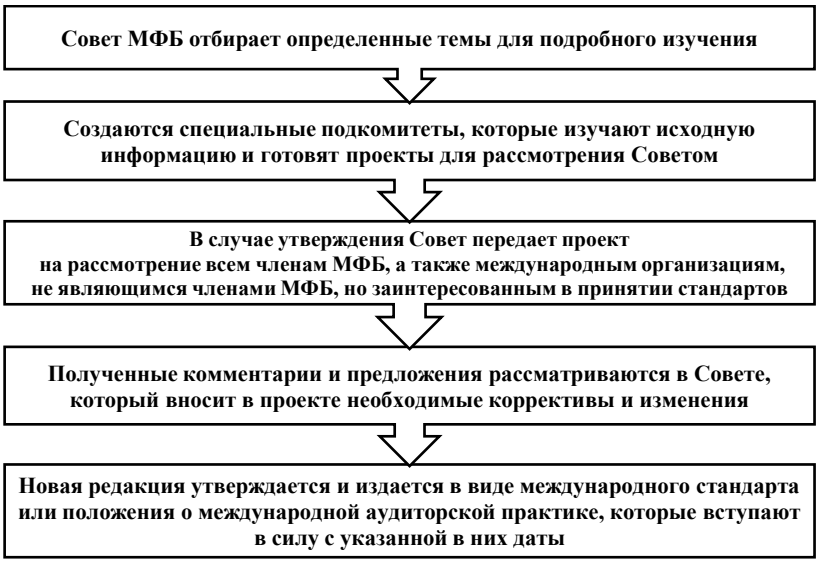

Схема 3.1. Методика разработки МСА

Практика мировых экономических держав свидетельствует о том, что контроль финансовой деятельности хозяйствующего субъект осуществляется аудиторской службой на основе МСА. Что касается России, то по мере возникновения обстоятельств, раскрытых далее, целесообразность перехода на международные стандарты становилась все более очевидной.

Причины развития в России аудиторской деятельности, регламентированной международными стандартами можно назвать следующие:

1) сложная законодательная система различных отраслей деятельности и учета, требующая консультационной помощи аудиторов, основанной на единой методической базе;

2) оценка бухгалтерской (финансовой) отчетности и финансового состояния аудируемой организации в целом на основе МСА как необходимое условие банков для получения гарантии возврата кредитов;

3) установление взаимоотношений с международными партнерами на паритетных началах;

4) расширение круга пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности;

5) возможность оценки профессионализма и компетентности аудиторских фирм на международном уровне и т. д.

Важно отметить, что единственным официальным языком МСА является английский. Следовательно, опубликованные МФБ документы, содержащие международные стандарты и правила аудита, должны быть на английском языке. Право на перевод стандартов с целью их принятия в других странах получают у МФБ. При переводе необходимо ссылаться на утвержденный МФБ текст документа, а также указывать организацию, подготовившую данный перевод.

Отдельно следует рассмотреть этапы признания МСА на территории Российской Федерации. Прежде всего, Минфин России должен получить официальный документ от МФБ, содержащий МСА, а также обеспечить его перевод на русский язык. С переводом могут возникнуть серьезные проблемы ввиду существенных различий в терминологии. Он должен быть направлен не на отражение слов и словосочетаний, применяемых в международной практике аудиторской деятельности, а на передачу сути самого стандарта, его назначения и главных положений.

Далее проводится экспертиза данного документа на предмет применимости в Российской Федерации. На данном этапе важно обратить внимание на соответствие МСА основам законодательства Российской Федерации в части, связанной с регулированием аудиторской деятельности. По окончании экспертизы, срок проведения которой не может превышать 90 рабочих дней, составляется заключение, в котором либо подтверждается возможность применения соответствующего стандарта в Российской Федерации в целом или с изъятием отдельных положений документа при определенных условиях, либо вовсе делается вывод о невозможности применения документа, содержащего конкретный МСА.

На следующем этапе Минфин России, проанализировав соответствующих стандарт, принимает одно из двух решений: о введении либо отказе во введении документа, содержащего МСА. При принятии решения о введении стандарта Минфин России в своем официальном печатном издании или на официальном сайте в информационно-телекоммуникационной сети Интернет размещает документ, содержащий МСА. Со дня официального опубликования МСА вступает в силу на территории Российской Федерации с учетом положений ст. 23 Закона № 307-ФЗ.

Решение о прекращении действия МСА также находится в компетенции Минфина России. В случае принятия соответст-

вующего решения необходимо получить от МФБ официальный документ о прекращении действия конкретного МСА и назначить экспертизу. Однако в случае прекращения действия стандарта по инициативе МФБ экспертиза не проводится.

Кроме того, в практике применения МСА на территории Российской Федерации нередки случаи проведения экспертизы в силу выявленных отличий в текстах на русском и английском языках, вызванных неточностями перевода. Такая экспертиза проводится Советом по аудиторской деятельности на основании решения Минфина России. Первостепенное значение имеет текст на английском языке. Поэтому при подтверждении таких отличий Минфин России принимает решение о корректировке текста на русском языке. Работа проводится совместными усилиями Минфина России и МФБ.

Специальный порядок участия в процессе признания МСА для применения в Российской Федерации и формы участия в нем приведены на схеме 3.2.

В настоящее время разработаны и внедрены 58 международных стандартов по аудиторским заданиям (из них в России введены 48 международных стандартов) и 15 положений по международной практике.

Международные стандарты аудиторской деятельности, введенные на территории Российской Федерации, приведены в приложении 5.

Структура самого стандарта является традиционной и включает в себя введение, необходимое для постановки целей и задач конкретного стандарта; разделы, излагающие саму суть стандарта, и в необходимых случаях – приложения. Кроме того, каждый стандарт должен содержать в себе принципы и основные процедуры аудита, а также рекомендации по их применению.

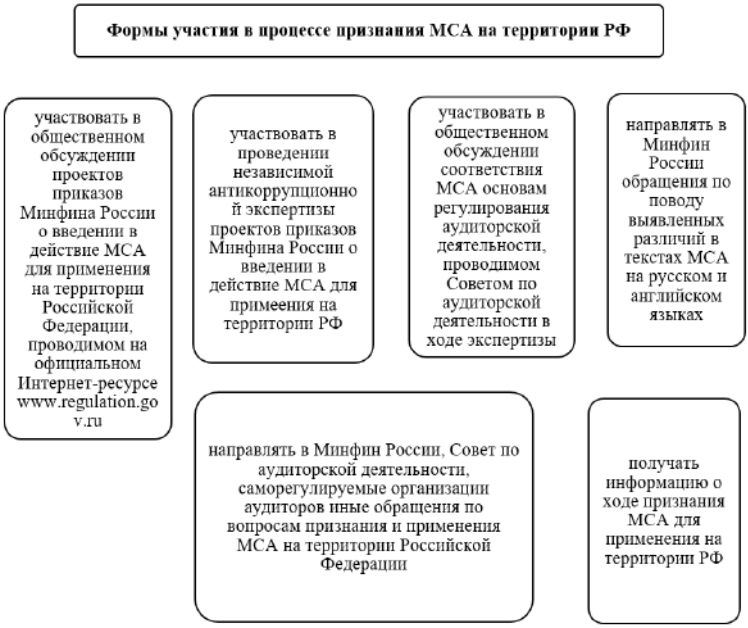

Схема 3.2. Формы участия в процессе признания МСА в соответствии с законодательством Российской Федерации

Важно отметить и переходный характер МСА на территории Российской Федерации. Так, при заключении договора об оказании аудиторских аудиту услуг до ввода в действие МСА аудиторские организации и индивидуальные аудиторы имели право осуществлять свою деятельность в соответствии с действовавшими на соответствующую дату национальными стандартами.

Использование МСА в ассоциация деятельности аудиторов разных государств многовариантно. В некоторых странах (Австралии, Индии) МСА используются в существенно качестве основы для разработки собственных национальных стандартов. В других государствах (Кипр, Нигерия, Фиджи, Шри-Ланка) национальные стандарты не разрабатываются, а вводятся МСА.

В наиболее развитых странах имеются свои национальные стандарты аудита, а МСА принимаются профессиональными организациями к сведению (Канада, США, Великобритания).

Международные стандарты по аудиторским заданиям используются в качестве национальных во многих странах. В 35 государствах они применяются без значительных изменений. Среди них Нидерланды, Швейцария, Германия, Франция, Чехия, Болгария, Турция и др.

Соблюдение стандартов на сегодня является критерием качества оказываемых аудиторами услуг.

На территории Российской Федерации на ряду с международными стандартами аудиторской деятельности применяются и стандарты аудиторской деятельности саморегулируемых организаций аудиторов. Стандартами аудиторской деятельности саморегулируемых организаций аудиторов определяются требования к аудиторским процедурам, дополнительные к требованиям, установленным международными стандартами, если это обусловливается особенностями проведения аудита или особенностями оказания сопутствующих аудиту услуг. При этом стандарты аудиторской деятельности саморегулируемых организаций аудиторов не могут противоречить международным стандартам аудиторской деятельности и являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, являющихся членами саморегулируемых организаций аудиторов, и работников, разработавших их.

В основном стандарты саморегулируемых организаций конкретизируют содержание международных стандартов. Например, в них приводятся необходимые формы рабочих документов, тестов, таблиц и др.

Внутренние стандарты (регламенты) аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов представляют собой доку-

менты, детализирующие и регламентирующие единые требования к организации работы аудиторских организаций, осуществлению и оформлению аудиторских услуг. Эти документы должны быть приняты и утверждены аудиторской организацией в целях обеспечения эффективности практической работы.

Применение внутренних стандартов является необходимым условием повышения конкурентоспособности аудиторской фирмы, совершенствования управления деятельностью аудиторских организаций, усиления контроля за качеством работы аудиторов, снижения аудиторского риска, установления партнерских взаимоотношений между аудиторской организацией и проверяемым экономическим субъектом, сотрудниками и администрацией аудиторской организации в соответствии с принципами и этическими нормами аудита.

Обязательность наличия у аудиторской фирмы внутрифирменных стандартов для проведения аудиторской проверки в настоящее время не вызывает сомнений. Прежде всего, это связано с качеством оказываемых услуг и является залогом их конкурентоспособности и выхода на высокий профессиональный уровень оказания услуг.

В настоящее время уже сложился определенный опыт разработки и использования внутренних стандартов аудиторскими организациями, хотя многие из них до сих пор подходят к этому вопросу формально. Однако принятие международных стандартов аудиторской деятельности и существенное повышение требований к качеству аудиторских услуг со стороны государственных органов и общественных организаций вызвали необходимость дальнейшего совершенствования системы внутренних стандартов и, самое главное, их применения в деятельности аудиторов.

Внутренние стандарты аудиторских организаций разрабатываются с учетом их актуальности и приоритетности и должны удовлетворять следующим требованиям:

1) целесообразности – иметь практическую пользу;

2) преемственности и непротиворечивости – каждый последующий внутренний стандарт должен опираться на ранее принятые, обеспечивать согласованность и взаимосвязь с остальными стандартами;

3) логической стройности – обеспечивать четкость формулировок, целостность и ясность изложения;

4) полноты и детализации – полностью охватывать значимые вопросы данного стандарта, логически развивать и дополнять излагаемые;

5) единства терминологической базы – содержать одинаковую трактовку терминов во всех стандартах и документах.

Приступая к разработке внутренних стандартов, аудиторская фирма, прежде всего, должна определить их содержание.

Основными организационно-методическими положениями для выполнения этой задачи являются:

– назначение стандарта;

– характеристика стандарта как части организационно-распорядительной документации и системы внутреннего контроля аудиторской организации;

– целесообразность методологического и методического сопровождения (инструкции, методические разработки, пособия, другие документы);

– структура;

– примерная форма;

– примерный порядок подготовки стандарта.

Примерная структура внутреннего стандарта приведена в таблице 3.1.

При установлении очередности разработки внутрифирменных стандартов следует исходить из принципа их значимости для аудиторской организации.

Внутренние аудиторские стандарты, обеспечивающие организацию аудиторских услуг, можно классифицировать следующим образом:

– общие – регулируют взаимоотношения с клиентами в соответствии с принципами проведения аудита и этическими нормами;

– стандарты аудиторской отчетности – устанавливают порядок выводов и заключений, содержат внутренние требования аудиторской организации к общению с аудируемым лицом;

– рабочие – включают в себя конкретные правила, методику проведения аудита.

Таблица 3.1

Примерная структура внутреннего контроля

Номер раздела	Название раздела	Содержание раздела
1	Общие положения	Отражаются цель и необходимость разработки данного стандарта, объект стандартизации, сфера применения стандарта, взаимосвязь с другими стандартами
2	Основные понятия и определения, используемые в стандарте	Содержатся основные термины и их краткая характеристика
3	Сущность стандарта	Формулируется проблема, требующая описания, проводится ее анализ и приводятся методы решения
4	Практические приложения	Включаются различные приложения: схемы, таблицы, образцы документов и др.

При группировке внутренних стандартов необходимо учитывать то, что в них отсутствуют положения о международной практике аудита.

Внутренние аудиторские стандарты подлежат обязательному пересмотру и повторному утверждению в случаях:

1) внесения изменений во внешние применяемые стандарты;

2) внесения изменений в национальное законодательство, если такие изменения могут оказать влияние на применение внутренних аудиторских стандартов в работе;

3) в случае изменения собственника аудиторской организации.

Внутренние стандарты аудиторских организаций (ВСАО) целесообразно группировать по следующим признакам (табл. 3.2).

Таблица 3.2

Группировка отношении внутренних стандартов блок аудиторскихпереводом организаций

Наименование групп ВСАО	**Перечень и содержание ВСАО**	**Классификация**
Стандарты, обеспечивающие организацию аудиторских услуг	Стандарт, определяющий направление развития аудиторской организации, виды оказываемых услуг, внутреннюю организационную структуру, функции сотрудников	Общие
	Стандарт по планированию аудита	Общие
	Стандарт, определяющий компетенции и положения, на базе которых формируется ВСАО	Общие
	Стандарт, регламентирующий корпоративную этику, профессиональное поведение сотрудников аудиторской организации	Общие

Продолжение табл 3.2

	Стандарт, регламентирующий ответственность аудиторов организации	Общие
	Стандарт, регламентирующий порядок проведения аудита	Рабочие
	Стандарт, регламентирующий порядок документирования аудита	Рабочие
	Стандарт, регламентирующий порядок получения аудиторских доказательств	Рабочие
	Стандарт, регламентирующий порядок использования работы третьих лиц	Рабочие
	Стандарт, регламентирующий порядок	Стандарты аудиторской отчетности
	Стандарт, регламентирующий порядок	Стандарты аудиторской отчетности
	Стандарт, регламентирующий порядок	Рабочие
Стандарты, обеспечивающие качество аудиторских услуг	Стандарт, определяющий политику и систему контроля качества аудиторских услуг	–
	Стандарт, регламентирующий порядок изучения и оценки системы внутреннего контроля аудируемого лица	–

Окончание табл. 3.2

	Стандарт, регламентирующий обеспечение качества услуг в ходе аудиторской проверки	–
	Стандарт, регламентирующий качество аудита на предпроектной стадии	–
	Стандарт, регламентирующий порядок определения существенности и аудиторского риска	–
	Стандарт, определяющий порядок изучения и оценки системы бухгалтерского учета аудируемого лица	–

Внутренние (внутрифирменные) стандарты аудиторских организаций могут включать следующие блоки:

1. Общие положения, отражающие назначение внутреннего стандарта, основные термины, применяемые в стандарте.

2. Структура фирмы, технология организации, выполняемые функции и другие особенности ее функционирования.

3. Расшифровывающие, дополняющие и уточняющие положения международных стандартов.

4. Методики проведения аудиторских проверок по разделам и счетам бухгалтерского учета.

5. Организация прочих и сопутствующих аудиту услуг.

6. Требования к оформлению (перечень документов для составления аудитором в соответствии со стандартом).

7. Нормативные акты, используемые аудитором при выполнении требований внутреннего стандарта.

8. Примерная форма внутреннего стандарта аудита приведена на рис. 3.1.

Бланк или угловой штамп организации
Логотип, фирменное наименование

Утверждающая надпись,
дата, подпись руководителя

Полное наименование внутреннего стандарта аудита
Номер (индекс, код)

Разработчик:
(департамент, отдел, сотрудник)
Дата разработки

Структура документа

1. Общие положения
   - 1.1. Цели и основания разработки стандарта.
   - 1.2. Необходимость использования стандарта.
   - 1.3. Сфера применения стандарта.
   - 1.4. Взаимосвязь с другими стандартами.
   - 1.5. Преемственность с ранее действовавшими нормативными документами и внутренними стандартами.
   - 1.6. Срок действия.
2. Основные понятия и определения
3. Сущность внутреннего стандарта
   - 3.1. Цели выполнения аудиторского задания.
   - 3.2. Методология решения указанной проблемы.
4. Нормативные акты, используемые при аудите
5. Приложения
   - 5.1. Макеты рабочих документов аудитора.
   - 5.2. Вопросы и тесты.
   - 5.3. Аудиторские процедуры.

Подпись руководителя разработки

Рис. 3.1. Примерная форма внутреннего стандарта аудита

Требования внутренних стандартов аудиторских организаций должны регулировать порядок осуществления аудиторской деятельности в соответствии с принципами аудита и общепринятыми этическими нормами. Внутрифирменные стандарты ауди-

торских организаций должны содержать конкретные рекомендации, позволяющие аудиторам на практике определить четкий порядок своих действий по выполнению требований правил (стандартов) и повышению качества аудиторских проверок.

Для выполнения контрольных функций в ходе практического осуществления аудита аудиторской организацией может быть создана служба контроля качества проведения аудита.

Организация имеет право заключать со своими сотрудниками соглашение, обязывающее сотрудников не разглашать содержание внутренних стандартов и не использовать их вне деятельности данной аудиторской организации. Внутренние стандарты формулируют единые базовые требования к порядку проведения аудита, качеству и надежности аудита и создают при их соблюдении дополнительный уровень гарантии результатов аудиторской проверки.

К разработке внутрифирменных стандартов могут допускаться сторонние организации на основании договора. При формировании пакета внутрифирменных стандартов обязательно выполнение принципиального положения: главным субъектом процесса должен быть руководитель аудиторской организации, персонально отвечающий за качество ее деятельности.

Внутрифирменные стандарты могут выполнить свое назначение только как неотъемлемая органическая часть управляющей документации и системы контроля аудиторской организации. Следовательно, во-первых, все сторонние разработки должны быть включены в организационный механизм технологии аудита и управления деятельностью аудиторской организации; во-вторых, необходим постоянный мониторинг руководства аудиторской организации за соответствием пакета и содержания внутрифирменных стандартов требованиям нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, постанов-

ку бухгалтерского учета и подготовку финансовой отчетности, хозяйственную и финансовую деятельность экономических субъектов; современным технологиям информационного обеспечения; требованиям рынка аудиторских услуг.

Разработка внутрифирменных стандартов должна завершаться составлением приказа об утверждении стандартов, подписанного руководителем организации, а необходимость применения указанных стандартов должна быть оговорена в контракте или другом документе, регламентирующем рабочие отношения между аудитором и администрацией.

В дополнение к внутренним стандартам могут разрабатываться приложения (инструкции, положения, методики, вопросники, компьютерные программы, рабочие таблицы и т. д.), играющие вспомогательную роль и обеспечивающие дополнительные разъяснения отдельных положений внутренних стандартов. Контроль за выполнением требований внутренних стандартов должен осуществляться на всех уровнях управления аудиторской организации.

Одним из основных критериев оценки использования стандартов аудиторскими организациями и аудиторами следует считать разработку и применение ими внутренних стандартов аудита. Исходя из принципов организации и проведения аудита, аудиторская организация должна сформировать пакет внутренних стандартов, отражающий ее собственный подход к проводимым проверкам и составляемым заключениям. Наличие системы внутренних стандартов и ее методологического сопровождения является необходимым показателем профессионализма деятельности аудиторской организации.

Основное назначение внутренних стандартов – определение набора применяемых аудиторских процедур и порядка их реализации. Установление внутренними стандартами единых основных

требований к порядку проведения аудита, а также к его качеству и надежности обеспечивает при их соблюдении дополнительные гарантии качественных результатов аудиторской проверки.

Исходя из вышеизложенного, можно сделать вывод о том, что разработка аудиторской организацией внутренних стандартов и их применение являются показателями качества аудиторской работы. Отсутствие внутренних стандартов аудиторской деятельности означает отсутствие не только прав, но и ответственности сотрудников аудиторской организации, что может оказать негативное влияние на качество аудиторской деятельности. Следовательно, внутренние стандарты должны выступать основополагающим элементом системы внутреннего контроля качества аудита.

Можно выделить следующие процедуры по обеспечению качества аудита, относящиеся к внутренним стандартам аудиторской организации:

1) утверждение в обязательном порядке внутренних стандартов аудиторской организации приказом руководителя;

2) создание методологического совета (службы, органа) или назначение ответственных лиц с целью создания системы внутренних стандартов аудиторской организации;

3) соблюдение порядка оформления и утверждения внутренних стандартов;

4) разработка и утверждение в составе внутренних стандартов, регламентирующих внутрифирменный контроль качества аудита, положений по осуществлению контроля за выполнением требований внутренних стандартов;

5) разработка и утверждение внутренних стандартов, предусматривающих положения о назначении соответствующих должностных лиц, ответственных за соблюдение положений внутренних стандартов;

6) установление требования о том, что аудитор обязан применять внутренние стандарты аудита;

7) установление обязательных к выполнению и рекомендуемых для использования при проведении аудита положений внутренних стандартов. Аудиторами должны быть учтены обязательные к выполнению правила (стандарты) аудиторской деятельности;

8) организация контроля за выполнением требований внутренних стандартов на всех уровнях управления аудиторскими проверками – от руководителей групп и руководителей проверок до руководителей аудиторской организации, уполномоченных подписывать аудиторские заключения;

9) установление внутрифирменных требований к уровню профессиональной подготовки специалистов, выполняющих контрольные функции в составе службы контроля качества проведения аудита. Такие требования должны быть включены в состав требований внутренних стандартов по образованию и подготовке кадров аудиторской организации;

10) заключение соглашения руководства аудиторской организации со своими сотрудниками, обязывающего сотрудников не разглашать содержание внутренних стандартов и не использовать их вне деятельности данной аудиторской организации.

Приведенный перечень процедур по обеспечению качества аудита в части, относящейся к внутренним стандартам, подтверждает обоснованность трактовки внутреннего стандарта как основополагающего элемента системы внутреннего контроля.

Цель внутрифирменных стандартов состоит в предоставлении клиентам аудиторских услуг высокого качества и максимальном снижении рисков аудиторской ошибки при проведении аудита. Данная цель достигается посредством комплексного применения внутрифирменных стандартов аудита в аудиторской

практике и способствует повышению персональной ответственности сотрудников аудиторских фирм за результаты своего труда.

Таким образом, можно с уверенностью сказать, что актуальность разработки и использования внутрифирменных стандартов весьма велика. Применение внутрифирменных стандартов позволяет аудиторским организациям:

1) полнее соблюдать требования правил (стандартов) аудиторской деятельности;

2) сделать технологию и организацию проведения аудита более рациональной, уменьшить трудоемкость аудиторских работ по проверкам отдельных участков (с помощью рабочих таблиц и вопросников, других документов технического характера);

3) обеспечить дополнительный контроль за работой ассистентов (помощников) аудитора;

4) содействовать внедрению в аудиторскую практику научных достижений и новых технологий, укрепить общественный престиж профессии;

5) обеспечить высокое качество аудиторской работы и способствовать снижению аудиторского риска;

6) детализировать профессиональное поведение аудитора в соответствии с этическими нормами аудита.

Кроме того, внутренние стандарты позволяют урегулировать возможные конфликты между аудиторскими организациями и их клиентами и контролирующими органами.

Следует отметить, что создание системы внутрифирменных стандартов аудита является достаточно сложным и трудоемким процессом, требующим больших средств и времени практической работы. Сейчас внутрифирменные стандарты аудита имеют крупные российские фирмы. Средние и мелкие организации не могут позволить себе создание внутреннего стандарта аудита собственными средствами в силу дороговизны процесса. Но,

несмотря на определенные трудности в создании внутрифирменных стандартов, российским аудиторским компаниям все же необходимо заниматься их созданием либо приобрести готовые технологии проведения аудита, которые в настоящее время уже появились на отечественном рынке.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Понятие аудиторской деятельности – оценка достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, представленной экономическим субъектом, – отражает суть аудита и его основные цели проведения. На сегодняшний день цели аудита охватывают большую область практической деятельности – от принятия управленческих решений внутри предприятия до оценки безопасности предприятия в рамках обеспечения национальной безопасности государства.

Перечень задач аудиторской деятельности постоянно увеличивается вследствие увеличения видов аудита и услуг, сопутствующих аудиту. В настоящее время большое внимание уделяется экологизации производства, что выводит экологический аудит на высокие позиции среди всех видов аудита. Это, прежде всего, связано с требованиями международных организаций к максимальной экологичности деятельности предприятия, от чего зависит их выход на международный рынок, конкурентоспособность и экономическая безопасность.

При аудите важна не только оценка достоверности представляемой экономическим субъектом бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и разработка рекомендаций по совершенствованию менеджмента предприятия с целью повышения эффективности его производственной деятельности и повышения экономической безопасности.

Аудиторскую деятельность в России на сегодняшний день регулируют Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и большое число стандартов аудиторской деятельности. Основой проведения аудита в России служат международные стандарты аудита.

Особое внимание при проведении аудита уделяется его качеству, поскольку от правильности его проведения, достоверности и полноты результатов будет зависеть своевременность и рациональность принимаемых заинтересованными лицами решений. Контроль качества аудита устанавливается исходя из оценки применяемых в ходе аудита требований законодательства, регулирующих аудиторскую деятельность. Проводиться контроль качества должен на всех уровнях с целью правильности оценки отчетности экономических субъектов и объективности выводов. Среди уровней контроля качество аудита выделяют государственный, внешний и внутренний, что предполагает проверку качества проводимой аудитором работы. Здесь особенно важно получение аудитором специального квалификационного аттестата, который дает ему право заниматься аудиторской деятельностью на территории России.

Теоретическое исследование стандартизации аудиторской деятельности в России показало высокий уровень правового регулирования данной деятельности в целях обеспечения экономической безопасности на всех уровнях, вплоть до государственного. Это связано с исключительной важность аудита для собственников экономического субъекта, а также государства в целом. Развитие стандартизации аудиторской деятельности отражает важные тенденции изменения на международном рынке и отвечает всем требованиям, предъявляемым к нему как на уровне России, так и со стороны международных организаций.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2011. – № 50. – Ст. 1307.

2. Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2009. – № 1. – Ст. 1102.

3. Федеральный закон от 5 апреля 2013 г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2013. – № 14. – Ст. 1649.

4. Федеральный закон от 1 декабря 2007 г. № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях» // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2007. – № 49. – Ст. 6076.

5. Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2010. – № 31. – Ст. 2113.

6. Приказ Минфина России от 9 января 2019 г. № 2н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов Министерства финансов Российской Федерации. – URL: http://www.pravo.gov.ru (дата обращения: 01.02.2019).

7. Приказ Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2010. – № 35.

8. Кодекс профессиональной этики аудиторов (приложение к протоколу заочного голосования Совета по аудиторской деятельности от 21 мая 2019 г. № 47). – URL: http://www.minfin.ru/ (дата обращения: 23.05.2019).

9. Аудит : учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / [В. И. Подольский и др.]. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2017. – 687 с. – URL: http://www.iprbookshop.ru/71176.html/ (дата обращения: 20.07.2019).

10. Агупова, К. П. Организация и методика экономического анализа в аудиторской деятельности : дис. … канд. экон. наук : 08.00.12 / К. П. Агупова. – Воронеж : Воронеж. гос. ун-т, 2010. – 191 с.

11. Арабян, К. К. Организация и проведение аудиторской проверки / К. К. Арабян. – М. : Юнити, 2009. – 203 с.

12. Бобошко, В. И. Экологический аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятий как инструмент обеспечения экономической безопасности / В. И Бобошко, Е. Е. Дубинина // Аудиторские ведомости. – 2019. – № 4. – С. 94–100.

13. Борисов, А. Н. Комментарий к Федеральному закону от 5 апреля 2013 г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» (постатейный) / А. Н. Борисов. – М. : Юстицинформ, 2014. – 207 с.

14. Ершова, И. В. Правовое регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации / И. В. Ершова, А. А. Ершов. – М. : Юриспруденция, 2011. – 280 с.

15. Мерзликина, Е. М. Аудит : учебник. – 3-е изд., перераб. и доп. / Е. М. Мерзликина, Ю. П. Никольская. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 325 с.

16. Скопинцева, Н. А. Аудит : учебное пособие / Н. А. Скопинцева. – Томск, 2012. – 214 с.

17. Шацкий, В. Ф. Основы аудита и аудиторской деятельности : учебник для студентов высших учебных заведений, обучающихся по специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / В. Ф. Шацкий. – М. : МИМ ЛИНК, 2009. – 244 с.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1

Интересы пользователей информации финансовой отчетности

Тип пользователя	Отношение к экономическому субъекту	Интересы относительно экономического субъекта
Внутренний	Работники, служащие, не являющиеся собственниками	Получение заработной платы и социального обеспечения за счет предприятия, гарантия трудоустройства, карьерный рост, возможность получения образования за счет предприятия
	Работники, служащие, являющиеся собственниками	Получение заработной платы и социального обеспечения за счет предприятия, гарантия трудоустройства, карьерный рост, возможность получения образования за счет предприятия. Дивиденды (доля прибыли), возможность передать по наследству акции (долю)
	Менеджеры, включая менеджеров высшего эшелона, не являющиеся собственниками	Получение заработной платы и социального обеспечения, премий по итогам работы, возможность карьерного роста, получения образования. Приобретение социального статуса. Возможность учитывать при заключении сделок личные интересы
	Менеджеры, включая менеджеров высшего эшелона, являющиеся собственниками	Получение дохода в виде дивидендов или доли прибыли, возможность решения ряда бытовых личных и семейных вопросов за счет предприятия, оплата обучения, возможность передачи наследства, включая должности при высокой доле собственности
	Акционеры (для ОАО), не являющиеся работниками	Доход в виде дивидендов, доходы от продажи акций
	Акционеры (собственники) – юридические лица, не обладающие решающим большинством голосов	Возможность выведения части активов в наиболее благоприятные в налоговом плане регионы, использование льготных налоговых режимов, обеспечение рынков сбыта, получение дохода в виде дивидендов или доли прибыли

Продолжение прил. 1

	Акционеры (собственники) – юридические лица, обладающие решающим большинством голосов, контрольным пакетом или полной собственностью	Возможность наиболее полно использовать налоговые преимущества региона, дешевую рабочую силу, сырье и материалы, выведение на определенные территории экологически вредных производств, практическая ликвидация производства для устранения конкуренции
	Собственник муниципального или федерального унитарного предприятия	Решение социальных проблем региона. Обеспечение занятости населения. Совершенствование обороноспособности. Получение прибыли
Внешний	Банки-кредиторы	Своевременное получение процентов по кредитам и возврата кредитных средств
	Поставщики-кредиторы по товарным кредитам	Своевременная оплата предоставленных товарных кредитов
	Поставщики	Устойчивый канал сбыта продукции, своевременная оплата поставок
	Покупатели товаров, работ, услуг	Устойчивый канал поступления сырья, материалов, комплектующих, товаров своевременная и надежная система поставок
	Потенциальные инвесторы	Возможность получения дохода от вложенных средств
	Потенциальные кредиторы	Возможность гарантии возврата кредитов и получения процентов
	Органы государственной статистики	Получение достоверной информации о деятельности предприятия как в финансовых, так и в натуральных показателях для осуществления государственных статистических обобщений
	Налоговые органы при осуществлении функции сбора налогов	Поступление налогов и сборов как доходов, формирующих бюджеты всех уровней
	Налоговые органы (при осуществлении контроля полноты уплаты налогов)	Поступление налоговой недоимки. Поступление пени и штрафов в состав неналоговых доходов бюджета
	Аудиторские организации	Получение дохода от оказания услуг по проведению аудиторской проверки, оказания сопутствующих аудиту и прочих услуг
	Аналитические фирмы, рейтинговые агентства	Формирование рекомендаций и предложений, сформулированных с учетом подтвержденной финансовой информации по экономическим субъектам
	Государство в целом	Обеспечение занятости населения. Решение социальных проблем

Приложение 2

ПЕРЕЧЕНЬ
случаев проведения обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2020 г.
(согласно законодательству Российской Федерации)[1]

№ № пп.	Организации, проведение аудита для которых обязательно	Проведение обязательного аудита установлено	Вид отчетности, подлежащей аудиту	Кто вправе проводить аудит
В силу федеральных законов (за исключением Федерального закона «Об аудиторской деятельности»)				
1	Кредитная организация	Федеральный закон от 2 декабря 1990 г. № 395-1, ст. 42 Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ, ч. 1, ст. 5	Бухгалтерская годовая Консолидированная годовая	Аудиторская организация, в штате которой имеется аудит с аттестатом, выданным после 1 января 2011 г.
2	Головная кредитная организация банковской группы	Федеральный закон от 2 декабря 1990 г. № 395-1, ст. 42	Консолидированная годовая (банковской группы)	Аудиторская организация, в штате которой имеется аудит с аттестатом, выданным после 1 января 2011 г.
3	Головная организация банковского холдинга (управляющая компания банковского холдинга)	Федеральный закон от 2 декабря 1990 г. № 395-1, ст. 42	Консолидированная годовая (банковского холдинга)	Аудиторская организация, в штате которой имеется аудит с аттестатом, выданным после 1 января 2011 г.

[1] Настоящий документ не является нормативным правовым актом Минфина России и не может рассматриваться в качестве такового. Он не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и предназначен исключительно для информирования заинтересованных лиц

Продолжение прил. 2

4	Страховая организация	Закон Российской Федерации от 27 ноября 1992 г. № 4015-1, ч. 1, ст. 29 Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ, ч. 1, ст. 5	Бухгалтерская годовая Консолидированная годовая (за исключением страховых медицинских организаци, осуществляющих деятельность ислючительно в сфере обязательного медицинского страхования	Аудиторская организация, в штате которой имеется аудит с аттестатом, выданным после 1 января 2011 г.
5	Общество взаимного страхования	Закон Российской Федерации от 27 ноября 1992 г. № 4015-1, ч. 1, ст. 29 Федеральный закон от 29 ноября 2007 г. № 286-ФЗ, ч. 1, ст. 22	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация
6	Объединение субъектов страхового дела (профессиональное объединение страховщиков, осуществляющее определенную деятельность)	Закон Российской Федерации от 27 ноября 1992 г. № 4015-1, ч. 4, ст. 14 Федеральный закон от 14 июня 2012 г. № 67-ФЗ, ч. 12, ст. 20 Федеральный закон от 25 апреля 2012 г. № 40-ФЗ, ч. 6, ст. 28 Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 225-ФЗ, ч. 4, ст. 21	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация

Продолжение прил. 2

7	Единое общероссийское объединение страховщиков, осуществляющее деятельность, предусмотренную Федеральным законом от 25 июля 2011 г. № 206-ФЗ	Федеральный закон от 25 июля 2011 г. № 206-ФЗ, ч. 7, ст. 9	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация
8	Клиринговая организация (лицо, осуществляющее функции центрального контрагента)	Федеральный закон от 7 февраля 2011 г. № 7-ФЗ, ч. 12, ст. 5	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация, индивидуальный аудитор
		Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ, ч. 1, ст. 5	Консолидированная отчетность	Аудиторская организация, в штате которой имеется аудит с аттестатом, выданным после 1 января 2011 г.
9	Организатор торговли (лицо, оказывающее услуги по проведению организованных торов на товарном и/или финансовом рынках на основании лицензии биржи или лицензии торгвой системы)	Федеральный закон от 21 ноября 2011 г. № 325-ФЗ, ч. 11, ст. 5	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация, индивидуальный аудитор
			Консолидированная годовая	Аудиторская организация, в штате которой имеется аудит с аттестатом, выданным после 1 января 2011 г.
10	Центральный депозитарий	Федеральный закон от 7 декабря 2011 г. № 414-ФЗ, ч. 1, ст. 18	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация
			Консолидированная годовая	Аудиторская организация, в штате которой имеется аудит с аттестатом, выданным после 1 января 2011 г.

Продолжение прил. 2

11	Негосударственный пенсионный фонд	Федеральный закон от 7 мая 1998 г. № 75-ФЗ, ст. 22 Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ, ч. 1, ст. 5	Бухгалтерская годовая Консолидированная годовая	Аудиторская организация, в штате которой имеется аудит с аттестатом, выданным после 1 января 2011 г.
12	Управляющая компаия негосударственного пенсионного фонда	Федеральный закон от 7 мая 1998 г. № 75-ФЗ, ст. 22	Бухгалтерская годовая, в том числе по формированию и размещению средств пенсионных резервов и форированию, передаче и инвестированию средств пенсионных накоплений	Аудиторская организация
		Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ, ч. 1, ст. 5	Консолидированная годовая	Аудиторская организация, в штате которой имеется аудит с аттестатом, выданным после 1 января 2011 г.
13	Специализированый депозитарий негосударственного пенсионного фонда	Федеральный закон от 7 мая 1998 г. № 75-ФЗ, ст. 22	Бухгалтерская годовая по формированию и размещению средств пенсионных резервов и формированию, передаче и инвестированию средств пенсионых накоплений	Аудиторская организация
14	Акционерный инвестиционный фонд	Федеральный закон от 29 ноября 2001 г. № 156-ФЗ, ч 1, ст. 50	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация

Продолжение прил. 2

15	Управляющая компания акционерного инвестиционного фонда	Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ, ч. 3, ст. 88	Бухгалтерская годовая (в случае, если организация создана в организационно-правовой форме акционерного общества)	Аудиторская организация, индивидуальный аудитор
		Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ, ч. 1, ст. 5	Консолидированная годовая	Аудиторская организация, в штате которой имеется аудит с аттестатом, выданным после 1 января 2011 г.
16	Управляющая компания паевого инвестиционного фонда	Федеральный закон от 29 ноября 2001 г. № 156-ФЗ, ч 1, ст. 50	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация, индивидуальный аудитор
		Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ, ч. 1, ст. 5	Консолидированная годовая	Аудиторская организация, в штате которой имеется аудит с аттестатом, выданным после 1 января 2011 г.
17	Микрофинансовая компания	Федеральный закон от 2 июля 2010 г. № 151-ФЗ, ч. 4, ст. 15	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация, индивидуальный аудитор
18	Оператор лотереи	Федеральный закон от 11 ноября 2003 г. № 138-ФЗ, ст. 23	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация, индивидуальный аудитор
19	Организатор азартных игр	Федеральный закон от 29 декабря 2006 г. № 244-ФЗ, ч. 12, ст. 6	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация, индивидуальный аудитор
20	Управляющая комания, осуществляющая деятельность, предусмотренную Федеральным законом от 20 августа 2004 г. № 117-ФЗ	Федеральный закон от 20 августа 2004 г. № 117-ФЗ, ч. 1, ст. 29	Бухгалтерская годовая, в том числе по формированию и инвестированию накоплений для жилищного обеспечения	Аудиторская организация

Продолжение прил. 2

21	Специализированный депозитарий. осуществляющий деятельность, предусмотренную Федеральным законом от 20 августа 2004 г. № 117-ФЗ	Федеральный зако от 20 августа 2004 г. № 117-ФЗ, ч. 2, ст. 29	Бухгалтерская годовая, в том числе при осуществлении функции контроля за соответствием деятельности по распоряжению управлющими компаниями накоплениями для жилищого обеспечения	Аудиторская организация
22	Управляющая компания, осуществляющая деятельность, предусмотренную Федеральным законом от 24 июля 2002 г. № 111-ФЗ	Федеральным законом от 24 июля 2002 г. № 111-ФЗ, ч. 1, стр. 9	Бухгалтерская годовая по формированию и инвестированию средств пенсионных накоплений	Аудиторская организация
23	Специализированный депозитарий, осуществляющий деятельность, предусмотренную Федеральным законом от 24 июля 2002 г. № 111-ФЗ	Федеральный закон от 24 июля 2002 г. № 111-ФЗ, ч. 1, ст. 9	Бухгалтерская годовая по формированию и инвестированию средств пенсионных накоплений	Аудиторская организация
24	Некоммерческая ганизация-собственник целевого капитала, если балансовая стоимость имущества, составляющего целевой капитал, превышает на конец отчетного года 20 млн руб.	Федеральный закон от 30 декабря 2006 г. № 275-ФЗ, ч. 6, ст. 6	Бухгалтерская годовая в части, связанной с формированием и пополнением целевого капитала, использованием, распределением дохода от целевого капитала	Аудиторская организация

Продолжение прил. 2

25	Получатель дохода от целевого капитала, если размер финансирования этого получателя дохода от целевого капитала в течение отчетного года составляет более пяти млн руб.	Федеральный закон от 30 декабря 2006 г. № 275-ФЗ, ч. 2, ст. 7	Бухгалтерская годовая в части использования дохода от целевого капитала	Аудиторская организация
26	Управляющая компания, осуществляющая деятельность по доверительному управлению имуществом, составляющим целевой капитал, если балансовая стоимость этого имущества превышает на конец отчетного года 45 млн руб.	Федеральный закон от 30 декабря 2006 г. № 275-ФЗ, ч. 1, п. 4, ст. 17	Бухгалтерская годовая, связанная с доверительным управлением имуществом, составляющим целевой капитал, а также с выплатой дохода от целевого капитала	Аудиторская организация
27	Жилищный накопительный корпоратив	Федеральный закон от 30 декабря 2004 г. № 215-ФЗ, ч. 1, ст. 54	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация, индивидуальный аудитор
28	Кредитный кооператив, если количество физических лиц, являющихся его членами, превышает 2 тыс. чел.	Федеральный закон от 18 июля 2009 г. № 190-Ф, ч. 1, ст. 31	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация, индивидуальный аудитор
29	Кредитный кооператив второго уровня	Федеральный закон от 18 июля 2009 г. № 190-ФЗ, ч 1, ст. 31	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация, индивидуальный аудитор

Продолжение прил. 2

30	Саморегулируемая организация в сфере финансового рынка	Федеральный закон от 13 июля 2015 г. № 223-ФЗ, ч. 3, ст. 18	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация
31	Саморегулируемая организация, отличная от указанных в других пунктах настоящей таблицы	Федеральный закон от 1 декабря 2007 г. № 315-ФЗ. ч. 4, ст. 12	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация
32	Некоммерческая организация, выполняющая функции иностранного агента	Федеральный закон от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ. ч. 1, ст. 32	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация, индивидуальный аудитор
33	Структурное подразделение иностранной некоммерческой неправительственной организации	Федеральный закон от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ, ч. 1, ст. 32	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация, индивидуальный аудитор
34	Политическая партия, получившая в отчетный период государственное финансирование	Федеральный закон от 11 июля 2001 г. № 95-ФЗ, ч. 6, ст. 35	Бухгалтерская годовая Сводный финансовый отчет	Аудиторская организация
35	Политическая партия, общая сумма пожертвований в отчетный период которой в сводном финансовом отчете составила 60 и более млн руб.	Федеральный закон от 11 июля 2001 г. № 95-ФЗ, ч. 6, ст. 35	Бухгалтерская годовая Сводный финансовый отчет	Аудиторская организация
36	Политическая партия, общая сумма расходов в отчетный период которой в сводном финансовом отчете превысила 60 млн руб.	Федеральный закон от 11 июля 2001 г. № 95-ФЗ, ч. 6, ст. 35	Бухгалтерская годовая Сводный финансовый отчет	Аудиторская организация

Продолжение прил. 2

37	Застройщик, привлекающий денежные средства участников долевого строительства для строительства многоквартирных домов и/или иных объектов недвижимости (за исключением объектов производственного назначения)	Федеральный закон от 30 декабря 2004 г. № 214-ФЗ, ч. 5, ст. 3	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация, индивидуальный аудитор
38	Региональный оператор, осуществляющий деятельность, предусмотренную предусмотренную Федеральным законом от 29 декабря 2004 г. № 188-ФЗ	Жилищный кодекс Российской Федерации от 29 декабря 2004 г. № 188-ФЗ, ч. 1, ст. 187	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация, индивидуальный аудитор
39	Туроператор, осуществляющий деятельность в сфере выездного туризма (если общая цена туристского продукта в сфере выездного туризма за предыдущий год составила более 400 млн руб.)	Федеральный закон от 24 ноября 1996 г. № 132-ФЗ, ст. 17.7	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация, индивидуальный аудитор
40	Объединение туроператоров в сфере выездного туризма	Федеральный закон от 24 ноября 1996 г. № 132-ФЗ, ст. 11.1	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация
41	Фонд, созданный в соответствии с Федеральным законом от 29 июля 2017 г. № 216-ФЗ	Федеральный закон от 29 июля 2017 г. № 216-ФЗ, ч. 2, п. 6, ст. 9	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация

Продолжение прил. 2

42	Банк России	Федеральный закон от 10 июля 2002 г. № 86-ФЗ, ст. 93	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация, в штате которой имеется аудитор с аттестатом, выданным после 1 января 2011 г.
43	Агентство по страхованию вкладов	Федеральный закон от 23 декабря 2003 г. № 177-ФЗ, ч. 6, ст. 24	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация, в штате которой имеется аудитор с аттестатом, выданным после 1 января 2011 г.
44	Государственная корпорация развития «ВЭБ.РФ»	Федеральный закон от 17 мая 2007 г. № 82-ФЗ, ч 1, ст. 8	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация, в штате которой имеется аудитор с аттестатом, выданным после 1 января 2011 г.
45	Фонд содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства	Федеральный закон от 21 июля 2007 г. № 185-ФЗ, ч. 1, ст. 13	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация, в штате которой имеется аудитор с аттестатом, выданным после 1 января 2011 г.
46	Государственная корпорация по содействию разработке, производству и экспорту высокотехнологичной промышленной продукции «Ростех»	Федеральный закон от 23 ноября 2007 г. № 270-ФЗ, чч. 6 и 8, ст 8	Бухгалтерская годовая Консолидированная годовая	Аудиторская организация, в штате которой имеется аудитор с аттестатом, выданным после 1 января 2011 г.
47	Государственная корпорация по атомной энергии «Росатом»	Федеральный закон от 1 декабря 2007 г. № 317-ФЗ, ч. 1, ст. 35	Бухгалтерская годовая Консолидированная годовая	Аудиторская организация, в штате которой имеется аудитор с аттестатом, выданным после 1 января 2011 г.
48	Государственная корпорация по космической деятельности «Роскосмос»	Федеральный закон от 13 июля 2015 г. № 215-ФЗ, ч. 1, ст. 35	Бухгалтерская годовая Консолидированная годовая	Аудиторская организация, в штате которой имеется аудитор с аттестатом, выданным после 1 января 2011 г.

Продолжение прил. 2

49	Открытое акционерное общество «Российские железные дороги»	Федеральный закон от 27 февраля 2003 г. № 29-ФЗ, ч. 2, ст. 6	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация, в штате которой имеется аудитор с аттестатом, выданным после 1 января 2011 г.
50	Государственная компания «Российские автомобильные дороги»	Федеральный закон от 17 июля 2009 г. № 145-ФЗ, ч 1, ст. 18	Бухгалтерская годовая Консолидированная годовая	Аудиторская организация, в штате которой имеется аудитор с аттестатом, выданным после 1 января 2011 г.
51	Центр исторического наследия Президента Российской Федерации, прекратившего исполнение своих полномочий	Федеральный закон от 13 мая 2008 г. № 68-ФЗ, ч. 6, ст. 16	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация, индивидуальный аудитор
52	Фонд перспективных исследований	Федеральный закон от 16 октября 2012 г. № 174-ФЗ, ч. 1, ст. 18	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация
53	Российский научный фонд	Федеральный закон от 2 ноября 2013 г. № 291-ФЗ, ч. 1, ст. 17	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация
54	Национальное объединение саморегулируемых организаций оценщиков	Федеральный закон от 29 июля 1998 г. № 135-ФЗ, ст. 24.10	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация, индивидуальный аудитор
55	Единый институт развития в жилищной сфере	Федеральный закон от 13 июля 2015 г. № 225-ФЗ, ст. 5 Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ, ч. 1, ст. 5	Бухгалтерская годовая Консолидированная годовая	Аудиторская организация, в штате которой имеется аудитор с аттестатом, выданным после 1 января 2011 г.

Продолжение прил. 2

56	Акционерное общество «Управляющая компания Российского Фонда Прямых Инвестиций»	Федеральный закон от 2 июня 2016 г. № 154-ФЗ, ч. 1, ст. 7	Бухгалтерская годовая Консолидированная годовая	Аудиторская организация, в штате которой имеется аудитор с аттестатом, выданным после 1 января 2011 г.
57	Фонд содействия кредитованию (гарантийный фонд, фонд поручительств)	Федеральный закон от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ, ч. 3, ст. 15.2	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация Индивидуальный аудитор (за исключением случаев, если в соответствии с законодательством Российской Федерации обязательный аудит проводится только аудиторской организацией)
58	Публично-правовая компания «Фонд защиты прав граждан-участников долевого строительства»	Федеральный закон от 29 июля 2017 г. № 218-ФЗ, ч. 3, ст. 3	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация, в штате которой имеется аудитор с аттестатом, выданным после 1 января 2011 г.
59	Акционерное общество «Почта России»	Федеральный закон от 29 июня 2018 г. № 171-ФЗ, ч. 1, ст. 7	Бухгалтерская годовая Консолидированная годовая	Аудиторская организация, в штате которой имеется аудитор с аттестатом, выданным после 1 января 2011 г.
60	Организация по управлению правами на коллективной основе, получившая государственную аккредитацию	Федеральный закон от 18 декабря 2006 г. № 230-ФЗ, п. 6, ст. 1244	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация, индивидуальный аудитор

Продолжение прил. 2

61	Специальные фонды, созданные в качестве юридических лиц организацией по управлению правами на коллективной основе, получившей государственную аккредитацию	Федеральный закон от 18 декабря 2006 г. № 230-ФЗ, п. 6, ст. 1244	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация, индивидуальный аудитор
62	Федеральное государственное унитарное предприятие, предусмотренное распоряжением Правительства Российской Федерации от 27 октября 2015 г. № 2176-р	Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ, ч. 1, ст. 5	Консолидированная годовая	Аудиторская организация, в штате которой имеется аудитор с аттестатом, выданным после 1 января 2011 г.
63	Не поименованные в настоящей таблице организации, представляющие и (или) раскрывающие консолидированную финансовую отчетность	Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ, ст. 5	Консолидированная годовая	Аудиторская организация, в штате которой имеется аудитор с аттестатом, выданным после 1 января 2011 г.

Продолжение прил. 2

64	Акционерное общество, ценные бумаги которого допущены к организованным торгам и отличное от указанных в других пунктах настоящей таблицы	Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ, ч. 3, ст. 88	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация, в штате которой имеется аудитор с аттестатом, выданным после 1 января 2011 г.
		Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ, ч. 1, ст. 5	Консолидированная годовая	
65	Акционерное общество, предусмотренное распоряжением Правительства Российской Федерации от 27 октября 2015 г. № 2176-р	Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ, ч. 3, ст. 88	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация
		Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ, ч. 1, ст. 5	Консолидированная годовая	Аудиторская организация, в штате которой имеется аудитор с аттестатом, выданным после 1 января 2011 г.
66	Акционерное общество, в уставном капитале которого доля государственной собственности не менее 25 % и отличное от указанных в других пунктах настоящей таблицы	Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ, ч. 3, ст. 88	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация, в штате которой имеется аудитор с аттестатом, выданным после 1 января 2011 г.
67	Акционерное общество, отличное от указанных в других пунктах настоящей таблицы	Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ, ч. 3, ст. 88	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация

Продолжение прил. 2

68	Государственная корпорация, отличная от указанных в других пунктах настоящей таблицы	Федеральный закон от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ, ч. 2, ст. 7.1	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация, в штате которой имеется аудитор с аттестатом, выданным после 1 января 2011 г.
69	Государственная компания, отличная от указанных в других пунктах настоящей таблицы	Федеральный закон от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ, ч. 8, ст. 7.2	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация, в штате которой имеется аудитор с аттестатом, выданным после 1 января 2011 г.
70	Публично-правовая компания, отличная от указанных в других пунктах настоящей таблицы	Федеральный закон от 3 июля 2016 г. № 236-ФЗ, ч. 1, ст. 16	Бухгалтерская годовая Консолидированная годовая	Аудиторская организация, в штате которой имеется аудитор с аттестатом, выданным после 1 января 2011 г.
В силу Федерального закона «Об аудиторской деятельности»				
71	Организация, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам и отличная от указанных в других пунктах настоящей таблицы	Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ, ч. 1, п. 1, ст. 5	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация, в штате которой имеется аудитор с аттестатом, выданным после 1 января 2011 г.
		Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ, ч. 1, ст. 5	Консолидированная годовая	

Продолжение прил. 2

72	Отличная от указанных в других пунктах настоящей таблицы организация имеет организационно-правовую форму фонда (за исключением государственного внебюджетного фонда, специализированной организации управления целевым капиталом и фонда, имеющего статус международного фонда в соответствии с Федеральным законом от 3 августа 2018 г. № 290-ФЗ), в случае, если поступление имущества, в том числе денежных средств, за год, непосредственно предшествовавший отчетному году, превышает 3 млн руб.	Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ, ч. 1, п. 3, ст. 5	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация, индивидуальный аудитор
73	Бюро кредитных историй	Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ, ч. 1, п. 2, ст. 5	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация, индивидуальный аудитор

Продолжение прил. 2

74	Профессиональный участник рынка ценных бумаг (брокерская, дилерская, депозитарная деятельность, деятельность по управлению ценными бумагами, деятельность по ведению реестра владельцев ценных бумаг), отличный от указанных в других пунктах настоящей таблицы	Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ, ч. 1, п. 2, ст. 5	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация, индивидуальный аудитор
75	Отличная от указанных в других пунктах настоящей таблицы организация (за исключением органов государственной власти, органов местного самоуправления, государственных и муниципальных учреждений, государственных и муниципальных унитарных предприятий, сельскохозяйственных кооперативов, союзов этих кооперативов, организаций потребительской кооперации, осуществляющих свою деятельность в соответствии	Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ, ч. 1, п. 4, ст. 5	Бухгалтерская годовая	Аудиторская организация, индивидуальный аудитор

Окончание прил. 2

	с Законом Российской Федерации от 19 июня 1992 года № 3085-1), соответствующая хотя бы одному из следующих условий: доход, полученный от осуществления предпринимательской деятельности, который определяется за год, непосредственно предшествовавший отчетному году, составляет более 800 млн руб. или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец года, непосредственно предшествовавшего отчетному году, составляет более 400 млн руб.			

Приложение 3

Советы Международной федерации бухгалтеров

Советы МФБ	**Функции Советов**
Совет по международным образовательным стандартам в области финансового учета и отчетности (International Accounting Education Standards Board – IAESB)	Разрабатывает образовательные бухгалтерские программы, стандарты и методические рекомендации по образованию, проводит исследования по совершенствованию профессиональных образовательных стандартов в области бухгалтерского учета, содействует обмену информацией на международном уровне. Работа сосредоточена на двух основных направлениях: – основные элементы аккредитации – обучение, практический опыт и проверка профессиональных знаний; – содержание и объем курсов повышения квалификации, которые необходимы для профессиональных бухгалтеров
Совет по международным стандартам аудита и обеспечению уверенности (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB)	Разрабатывает стандарты в области аудита, обзорных проверок и других заданий по обеспечению уверенности, контроля качества и сопутствующих услуг, а также способствует гармонизации национальных и международных стандартов. Основная цель деятельности Совета – повышение качества аудита, унификация подходов к его проведению и укрепление доверия общества к информации, содержащейся в финансовой отчетности
Совет по международным стандартам этики для профессиональных бухгалтеров (International Ethics Standards Board for Accountants – IESBA)	Разрабатывает стандарты этики и методические рекомендации по применению этических принципов для профессиональных бухгалтеров. Работа Совета направлена на содействие пониманию и признанию этических принципов профессиональной деятельности членами МФБ и профессионального сообщества в целом. Совет также содействует проведению международных дискуссий по актуальным вопросам этики бухгалтерской профессии, с тем, чтобы профессиональные нормы отвечали ожиданиям общества
Совет по международным стандартам финансового учета и отчетности в государственном секторе (International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB)	Занимается вопросами разработки стандартов финансового учета и отчетности для национальных, региональных и местных органов власти и связанных с ними правительственных ведомств. Совет разрабатывает и распространяет примерные инструкции по бухгалтерскому учету, способствует обмену информацией между бухгалтерами и специалистами, которые работают в государственном секторе (или зависят от работы государственного сектора)

Приложение 4

Комитеты Международной федерации бухгалтеров

Комитеты МФБ	Функции Комитетов
Комитет по вопросам развивающихся наций (The Developing Nations Committee – DNC)	Представляет интересы бухгалтеров и осуществляет деятельность по укреплению бухгалтерской профессии в развивающихся странах. Основные задачи деятельности комитета: – развитие потенциала бухгалтерской профессии во всех регионах мира; – разработка методических и практических рекомендаций, предназначенных для содействия развитию профессиональных бухгалтерских объединений; – предоставление соответствующей информации советам по разработке международных стандартов, с тем чтобы они должным образом учитывали вопросы, затрагивающие интересы бухгалтерской профессии в развивающихся странах; – поиск необходимых ресурсов и сотрудничество с организациями-спонсорами; – организация международных конференций по проблемам развития бухгалтерской профессии
Комитет по выдвижению кандидатур МФБ (IFAC Nominating Committee – NC)	Разрабатывает рекомендации по формированию состава Правления, советов, комитетов и рабочих групп МФБ. Комитет стремится к тому, чтобы в советы и комитеты входили как представители различных стран и профессий, так и представители стран, находящихся на разных уровнях экономического развития. Главный принцип при отборе кандидатов – профессиональная квалификация
Международный центр профессиональных бухгалтеров в бизнесе (International Center for Professional Accountants in Business – ICPAB)	Разрабатывает правила, спонсирует исследовательские программы, обеспечивает необходимыми ресурсами и способствует обмену знаниями и опытом для развития и поддержки профессиональных бухгалтеров в области финансового и управленческого учета
Международный центр по практике малого и среднего бизнеса (International Center for Small and Medium Practices – SMPs)	Представляет интересы бухгалтеров малого и среднего бизнеса (МСБ), обеспечивает их необходимыми ресурсами, способствует обмену информацией по применению мирового опыта бухгалтерами, занятыми в МСБ, а также бухгалтерами, предоставляющими услуги малым и средним предприятиям

Окончание прил. 4

Транснациональный аудиторский комитет (ТАК) (Transnational Auditors Committee – TAC)	Является исполнительным комитетом МФБ и представляет интересы членов Форума фирм (ФФ). Комитет играет важную роль в содействии внедрению компаниями в свою повседневную практику аудиторских стандартов. К числу особых обязанностей так относятся: – выявление проблем, возникающих в аудиторской практике. Если проблема предполагает внесение изменений в стандарты аудита, то комитет может рекомендовать рассмотрение изменений советам МФБ по разработке стандартов; – создание дискуссионного форума, на котором обсуждаются наилучшие примеры мировой практики в области контроля качества, аудиторской практики, независимости, а также подготовки кадров и развития; – участие в группе МФБ по связям с контролирующими органами и определение квалифицированных кандидатов для выдвижения в состав советов МФБ, занимающихся разработкой стандартов; – выступление в роли официального посредника по вопросам качества аудита, систем контроля качества и прозрачности деятельности международных сетей, взаимодействие с транснациональными компаниями, международными регулирующими органами и финансовыми институтами

Приложение 5

Международные стандарты аудиторской деятельности, введенные на территории Российской Федерации

Группа стандартов	Наименование стандарта
Международные стандарты контроля качества	МСКК 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг»
Международные стандарты аудита	Международный стандарт аудита 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита»
	Международный стандарт аудита 210 «Согласование условий аудиторских заданий»
	Международный стандарт аудита 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности»
	Международный стандарт аудита 230 «Аудиторская документация»
	Международный стандарт аудита 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности»
	Международный стандарт аудита 250 (пересмотренный) «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности» и Согласующиеся поправки к другим международным стандартам
	Международный стандарт аудита 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление»
	Международный стандарт аудита 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля»
	Международный стандарт аудита 300 «Планирование аудита финансовой отчетности»
	Международный стандарт аудита 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»
	Международный стандарт аудита 320 «Существенность при планировании и проведении аудита»
	Международный стандарт аудита 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»
	Международный стандарт аудита 402 «Особенности аудита организации, пользующейся услугами обслуживающей организации»
	Международный стандарт аудита 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»
	Международный стандарт аудита 500 «Аудиторские доказательства»
	Международный стандарт аудита 501 «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях»
	Международный стандарт аудита 505 «Внешние подтверждения»

Продолжение прил. 5

	Международный стандарт аудита 510 «Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода»
	Международный стандарт аудита 520 «Аналитические процедуры»
	Международный стандарт аудита 530 «Аудиторская выборка»
	Международный стандарт аудита 550 «Связанные стороны»
	Международный стандарт аудита 560 «События после отчетной даты»
	Международный стандарт аудита 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности»
	Международный стандарт аудита 580 «Письменные заявления»
	Международный стандарт аудита 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)»
	Международный стандарт аудита 610 (пересмотренный) «Использование работы внутренних аудиторов»
	Международный стандарт аудита 620 «Использование работы эксперта аудитора»
	Международный стандарт аудита 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности»
	Международный стандарт аудита 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении»
	Международный стандарт аудита 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении»
	Международный стандарт аудита 706 (пересмотренный) «Разделы "Важные обстоятельства" и "Прочие сведения" в аудиторском заключении»
	Международный стандарт аудита 710 «Сравнительная информация – сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность»
	Международный стандарт аудита 720 (пересмотренный) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации»
	Международный стандарт аудита 800 (пересмотренный) «Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения»
	Международный стандарт аудита 805 (пересмотренный) «Особенности аудита отдельных отчетов финансовой отчетности и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности»
	Международный стандарт аудита 810 (пересмотренный) «Задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности»
Международные отчеты о практике аудита	Международный отчет о практике аудита 1000 «Особенности аудита финансовых инструментов»
Международные стандарты обзорных проверок	Международный стандарт обзорных проверок 2400 (пересмотренный) «Задания по обзорной проверке финансовой отчетности прошедших периодов»
	Международный стандарт обзорных проверок 2410 «Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации»

Окончание прил. 5

Международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность	Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3000 (пересмотренный) «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов»
	Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3400 (ранее – МСА 810) «Проверка прогнозной финансовой информации»
	Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3402 «Заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, о средствах контроля обслуживающей организации»
	Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3410 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении отчетности о выбросах парниковых газов»
	Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3420 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении компиляции проформы финансовой информации, включаемой в проспект ценных бумаг»
Международные-стандарты сопутствующих услуг	Международный стандарт сопутствующих услуг 4400 (ранее – МСА 920) «Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации»
	Международный стандарт сопутствующих услуг 4410 (пересмотренный) «Задания по компиляции»

Учебное издание

Сафохина Елена Анатольевна,
кандидат юридических наук, доцент

Егорова Елена Васильевна,
кандидат экономических наук

Стандартизация аудиторской деятельности на современном этапе

Редактор *Тарасова Т. С.*
Компьютерная верстка *Тарасова Т. С.*

Московский университет МВД России имени В.Я. Кикотя
117997, г. Москва, ул. Академика Волгина, д. 12

Подписано в печать 24.12.2021	Формат 60×84 1/16	Тираж 268 экз.
Заказ № 99	Цена договорная	Объем 5,07 уч.-изд. л. 8,54 усл. печ. л.