

Доклад

Концептуальные основы развития аудиторской деятельности

Предисловие

Уважаемые Коллеги!

Минфином России было дано поручение СРО для разработки доклада по пункту 1.1. КРАД «Совершенствование концептуальных основ осуществления аудиторской деятельности». СРО создала рабочую группу, которая работала над проектом доклада. 8 февраля 2023 года на Круглом столе в СРО мной был представлен альтернативный проект доклада с авторским видением развития аудиторской деятельности на период до 2030 года.

1 июня 2023 года в СРО состоялся круглый стол, на котором Рассказовой-Николаевой С.А., был представлен компилированный доклад, основанный на ранее представленных проектах докладов Левенсон А.С., Емельяновой Ю.В., Арабян К.К. и Никифорова С.Л.

В компилированном докладе рассматривался только вопрос по расширению предмета аудита и сферы его деятельности, что вызвало дискуссию относительно того, нужно ли разрабатывать общую концепцию развития аудиторской деятельности или работать только над поручением Минфина РФ в части расширения предмета аудита и сферы его деятельности.

Считаю, что ситуация в аудиторской деятельности в настоящее время складывается таким образом, что нужно сначала разработать концепцию развития аудиторской деятельности на очередной срок, на ее основе определить стратегию дальнейшего развития и только после этого сформировать нашу консолидированную профессиональным сообществом позицию относительно расширения предмета аудита и сферы его деятельности

Это важно сделать по следующим причинам:

- 1) текущая концепция развития аудиторской деятельности принята до 2024 года, в связи с чем будет рационально и правильно профессиональному сообществу разработать проект концепции дальнейшего развития аудиторской деятельности на очередной срок;
- 2) в аудиторской деятельности накопилась критическая масса проблем, без решения которых дальнейшее развитие аудиторской деятельности и ее существование вызывают опасения;
- 3) в сложившейся геополитической ситуации роль аудита, как инструмента финансовой безопасности государства, возрастает;
- 4) требуется комплексное решение всех проблем аудита. Решение важных и значимых, но отдельных вопросов должно базироваться на проекте концепции развития аудиторской деятельности, разработанного консолидировано аудиторским сообществом.

В результате обсуждений компилированного доклада пришли к выводу, что будет правильным разместить все проекты докладов на сайте СРО для предварительного общественного обсуждения, чтобы профессиональное сообщество могло ознакомиться с содержанием представленных докладов и высказать свою позицию, предложить свои рекомендации и дополнения. **В конце доклада представлены вопросы для обсуждения и форма опроса.**

В своем Докладе я постаралась провести анализ текущих проблем и предложила возможные решения по всем ключевым проблемам аудиторской деятельности.

Введение

Аудит занимает важное место в системе общественных отношений и позволяет регулировать сложные социально-экономические процессы, обеспечивая защиту национальных интересов и безопасность государства. Являясь единственным независимым видом финансового контроля, именно аудит предоставляет в законодательно установленном порядке официальное мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности всем заинтересованным пользователям.

В историческом аспекте появление аудита можно рассматривать как результат эволюции экономических процессов. К основным причинам формирования и развития аудита относятся: появление частной собственности, развитие финансовых рынков, разделение интересов между менеджментом и собственниками экономических субъектов, необходимость получения разумной уверенности в отношении достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности для разных групп заинтересованных пользователей. Мы выделили две модели формирования и развития аудита. Первая модель — эволюционная, когда аудит формировался исходя из потребностей пользователей финансовой информации. Такой сценарий характерен для стран с рыночной экономикой, например, Европы и США. Таким образом, сформировалась международная система аудита, которая впоследствии внедрялась в другие страны при переходе от нерыночной экономики к рыночной вместе с другими ее элементами. Вторая модель — директивная. В странах, где аудит развивался по директивной модели, системы независимых проверок приобретали собственную специфику. В России, кроме основной своей функции, аудит способствовал формированию предпринимательства, оптимизации бизнес-процессов экономических субъектов, информационно-просветительской работе с сотрудниками аудируемых организаций. Все это способствовало формированию культуры ведения бизнеса.

В России аудит был внедрен вместе с другими элементами рыночной экономики и во многом основывался на лучших мировых практиках и ревизионной наследственности советского периода. При переходе к рыночной экономике усилиями отечественных ученых и практикующих аудиторов за короткий период времени была проделана колоссальная работа по формированию национальной системы аудита. Российский аудит отличается от международного и имеет добавленную ценность, так как изначально включал в себя консалтинговую составляющую.

На современном этапе цель и задачи аудита не в полной мере соответствуют ожиданиям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, что привело к возникновению кризиса доверия на рынке аудиторских услуг. Особенно отчетливо это проявилось в период мирового финансового кризиса 2008 года. В обществе сформировалось убеждение об утрате ценности аудита.

События последних лет показали, что дальнейшая адаптация мирового сценария развития аудиторской деятельности является нецелесообразной, поскольку международный аудит находится в кризисе. Кроме того, существенное влияние на развитие аудиторской деятельности и на экономику России оказала специальная военная операция и введенные в отношении нашей страны беспрецедентные санкции.

Очевидно, что существующая парадигма аудита не соответствует потребностям экономики и требует переосмысления, что дает возможность профессиональному аудиторскому сообществу в России сформировать новую парадигму аудита.

Доклад построен на следующих положениях:

1. Требуется переосмысление сущности и роли аудита в новой парадигме.
2. Формирование Концепции и Стратегии развития аудиторской деятельности на краткосрочный, среднесрочный и долгосрочный периоды.
3. СРО аудиторов становится центром консолидации профессионального аудиторского сообщества.
4. В текущей ситуации усиливается международная изоляция России, в том числе исключение из членов международных организаций. Это ставит под угрозу национальный аудит, возникают большие риски, есть вероятность, что ограничат доступ к МСА (дополнениям). Нужно быть готовыми к такой ситуации и развивать национальный аудит на базе российской научной школы. Это задача государственной важности. Аудиторскому сообществу необходимо создать структуру, которая должна состоять из практиков, ученых и работать над совершенствованием и дальнейшим развитием аудита в условиях этих вызовов. Источник финансирования – аудиторское сообщество. Оптимальная структура - создание института аудита и смежных дисциплин.

Решения по ключевым проблемам в Докладе предоставлены следующим образом:

- проведен анализ эволюции парадигм аудита в условиях кризиса доверия аудиторской деятельности и новых вызовов;
- представлена иерархичная структура теории аудита, включающая в себя 7 уровней, по каждому из которых есть решения, но в Докладе представлены решения по одному уровню - проекту стандарта «Концептуальные основы теории аудита»;
- выделены основания и представлена классификация аудиторских услуг;
- представлен подход к расширению спектра аналитических процедур и повышения информативности аудиторского заключения;
- обоснована необходимость разработки Концепции и Стратегии развития аудиторской деятельности на краткосрочную и среднесрочную перспективы (разработка и утверждение стратегических карт развития);
- разработан новый механизм принятия решений в комитетах для повышения результативности работы СРОА;
- представлен механизм ценообразования в аудите;
- обоснован новый подход к образованию и аттестации аудиторов;
- обосновано триединство аудита как общественно- значимого вида деятельности, предпринимательской деятельности и регулятора социально – экономических процессов посредством расширения сферы применения обязательного аудита.
- обоснована целесообразность экстраполяции российской модели аудита в международную практику;
- разработан проект Концепции развития аудиторской деятельности на период до 2030 года.

Доклад включает в себя следующие разделы. **Раздел 1 «Ключевые проблемы аудиторской деятельности»** содержит анализ основных проблем аудита и оценку влияния их последствий на рынок аудиторских услуг. **Раздел 2 «Предлагаемые решения по ключевым проблемам»** содержит авторское видение решений проблем в части: необходимости формирования единой теории аудита и новой парадигмы аудита (параграф 2.1), классификации аудиторских услуг и расширения предмета аудита (параграф 2.2. и 2.3.), переосмысление механизма работы СРО в части повышения эффективности и прозрачности принятия решений (параграф 2.4), рекомендованного подхода к определению минимальной стоимости проведения аудита для исключения недобросовестных аудиторских организаций (параграф 2.5), нового подхода к образованию и аттестации аудиторов (параграф 2.6.), совершенствование методологии аудита в новой парадигмы в части расширения спектра аналитических процедур и повышения

информативности аудиторского заключения (параграф 2.7.), расширения сферы применения обязательного аудита (параграф 2.8.), мониторинга за осуществлением аудиторской деятельности (параграф 2.9), в части взаимодействия с государственными органами (параграф 2.10), применения ИТ – технологий и ИИ в аудиторской деятельности (параграф 2.11), вовлечения российского аудита в международную практику (параграф 2.12). ***Раздел 3 «Проект Концепции развития аудиторской деятельности до 2030 года».***

Предложения в Докладе выносятся на общественные обсуждения с целью выработки оптимальных решений профессиональным аудиторским сообществом.

В конце Доклада сформулированы вопросы и представлен опрос, ответы на которые помогут выработать профессиональному сообществу решения, направленные на дальнейшее развитие аудиторской деятельности.

РАЗДЕЛ 1. КЛЮЧЕВЫЕ ПРОБЛЕМЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Основные проблемы аудита обобщены в таблице 1.

Таблица 1

1.1. Ключевые проблемы аудиторской деятельности

Описание проблемы	Обоснование	Последствия
1. Роль и значение аудита в экономике		
Потеря ценности аудита для пользователей финансовой и нефинансовой информации	Практически все группы пользователей выражают недовольство результатами аудита, что позволяет сделать вывод об утрате ценности и полезности аудиторских услуг	Утрата ценности аудита приводит к формированию убеждения о ненужности аудита как независимого финансового контроля или его переориентации под решение узковедомственных задач в интересах конкретных пользователей, что противоречит сущности аудита
Определение сущности аудита в современной экономике	Сущность аудита как: 1) общественно- значимой деятельности, 2) предпринимательской деятельности 3) регулятора социально-экономических процессов	Смещение сущности аудита в одном из направлений крайне негативно будет сказываться на всей системе финансового контроля. Важно сохранить триединство аудита и учесть вызовы современности при применении аудита как инструмента финансовой безопасности государства
Необходимость изменения парадигмы аудита	Потеря ценности аудита приводит к необходимости переосмысления сущности аудита и его роли в системе экономических отношений	Новая парадигма позволяет переосмыслить методологию аудита, расширить спектр проводимых процедур, повысить информативность аудиторского заключения
Необходимость принятия стандарта «Концептуальные основы теории аудита»	Необходимо принять стандарты, регулирующие теоретические аспекты проведения аудита	Необходимо уточнить и расширить предмет аудита, определить задачи, функции, принципы его проведения.
Необходимость классификации видов аудита	Рациональная систематизация является одним из необходимых условий повышения качества предоставляемых услуг в аудиторской деятельности	В отсутствии понимания ценности аудита и его роли в экономике появляются новые виды проверок, которые направлены на решение возникающих проблем пользователей. Такое множество толкований и разнообразие форм и видов аудита искажает понимание сущности и цели аудита
2. Стратегия развития аудиторской деятельности в РФ		
2.1 Регулирование, ценообразование и ответственность		
Разобщенность аудиторского профессионального сообщества Необходимость принятия Стратегии развития аудиторской деятельности	Необходимо усилить роль СРО в разработке и реализации стратегии развития аудиторской деятельности и консолидации аудиторского сообщества	Такая разобщенность крайне негативно влияет на эффективность деятельности СРО, поскольку работа в рамках комитетов и территориальных отделений носит не системный и разрозненный характер и не позволяет в отсутствие стратегии развития достичь поставленных целей и задач

Определение подходов к ценообразованию в аудите	Вопросы ценообразования в аудите являются основополагающими для дальнейшего развития аудита как отрасли	Отсутствие единого подхода по вопросу ценообразования в аудите крайне негативно влияет на конкуренцию в отрасли, провоцирует конфликты интересов, дискредитирует профессию и ценность аудиторского заключения для пользователей
Разработка механизма ответственности	Ответственность аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, аудиторов четко не определена. Ответственность субъектов аудиторской деятельности должна быть дополнена мерами ответственности в части уклонения от обязательного аудита для аудируемых лиц	Аудиторская деятельность является публично- правовой, в связи с чем необходимо сформировать эτικο-экономический механизм ответственности аудиторов и аудируемых лиц
Сокращение случаев проведения обязательного аудита	Снижение роли обязательного аудита негативно сказывается на всей системе финансового контроля.	Обязательный аудит представляет собой инструмент защиты национальной безопасности
2.2. Образование аудиторов		
Отсутствие системного и комплексного подхода к образованию аудиторов	Реформа аудиторской деятельности, направленная на повышение качества и престижа профессии, не может быть реализована в отсутствие сформированной концепции в области образования аудиторов	Только комплексный и системный подход, направленный на решение проблем в образовании, соответствующий требованиям социально-экономического развития, позволит повысить качество подготовки аудиторов и повысить престиж профессии
2.3. Методология аудита		
Необходимость модификации стандартов аудиторской деятельности	Необходимо принять стандарты, регулирующие теоретические аспекты проведения аудита и национальные стандарты, учитывающие особенности проведения аудиторских проверок для стратегически значимых хозяйствующих субъектов	Без трансформации системы стандартов в сложившихся социально – экономических условиях будет сложно преодолеть кризис в аудиторской деятельности с учетом новых вызовов
Трансформация методологии аудита	Необходимость расширения спектра аналитических процедур в аудите, изменение подходов к расчету уровня существенности и др.	Изменение парадигмы приведет к необходимости трансформации методологии аудита
Повышение информативности и полезности аудиторского заключения для пользователей	Для многих пользователей подтверждение достоверности отчетности является необходимым, но недостаточным элементом в аудиторском заключении.	Целесообразно расширить структуру аудиторского заключения или дать возможность внесения дополнительных разделов для отдельных категорий аудируемых лиц при необходимости. Это позволит пользователям получить более полную информацию при принятии решений

РАЗДЕЛ 2. ПРЕДЛАГАЕМЫЕ РЕШЕНИЯ ПО КЛЮЧЕВЫМ ПРОБЛЕМАМ

2.1.НОВАЯ ПАРАДИГМА АУДИТА

Повысить востребованность аудита и аудиторских услуг можно посредством донесения ценностей для пользователей. При этом сущность аудита требуют системного переосмысления в условиях турбулентности и высокой скорости изменений социально-экономических процессов. Для этого важно переосмыслить эволюцию концепций отражения информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности и их взаимосвязь с парадигмами в аудите.

На формирование теории аудита как общественно значимого вида деятельности существенное влияние оказывали концепции отражения бухгалтерской отчетности, смена которых приводила к переосмыслению базовых положений в аудите и трансформации методологических подходов. Отдельного внимания заслуживает концепция профессионального суждения, роль которой чрезвычайно высока как в бухгалтерском учете, так и в аудите, поскольку мнение аудитора во многом основано именно на его субъективных умозаключениях.

Для внешнего и заинтересованного пользователя, не имеющего доступа к данным бухгалтерского учета и иной значимой информации, достоверная отчетность не является достаточным условием принятия рациональных и осознанных управленческих решений на перспективу. Подтверждение исключительно бухгалтерской (финансовой) отчетности, содержащей в себя преимущественно ретроспективные данные, не в полной мере удовлетворяет информационные потребности и ожидания пользователей. Нами сформулированы предложения по переходу от концепции ретроспективного подтверждения бухгалтерской (финансовой) отчетности к аналитической концепции устойчивого развития организации. Дальнейшее развитие аудита и его совершенствование возможны только на основе переосмысления накопленного практического опыта, методологии и теории. Принципы подтверждения отчетности должны быть переосмыслены исходя из понимая роли аудита в современной экономике в текущих социально-экономических условиях, необходимости расширения предмета аудита, выделения оснований для классификации аудиторских услуг. Важно учитывать влияние на развитие методологии аудита смежных наук, таких как, бухгалтерский учет и анализ финансово- хозяйственной деятельности.

Взаимосвязь концепций отражения информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности с парадигмами аудита отражена на рисунке 1.

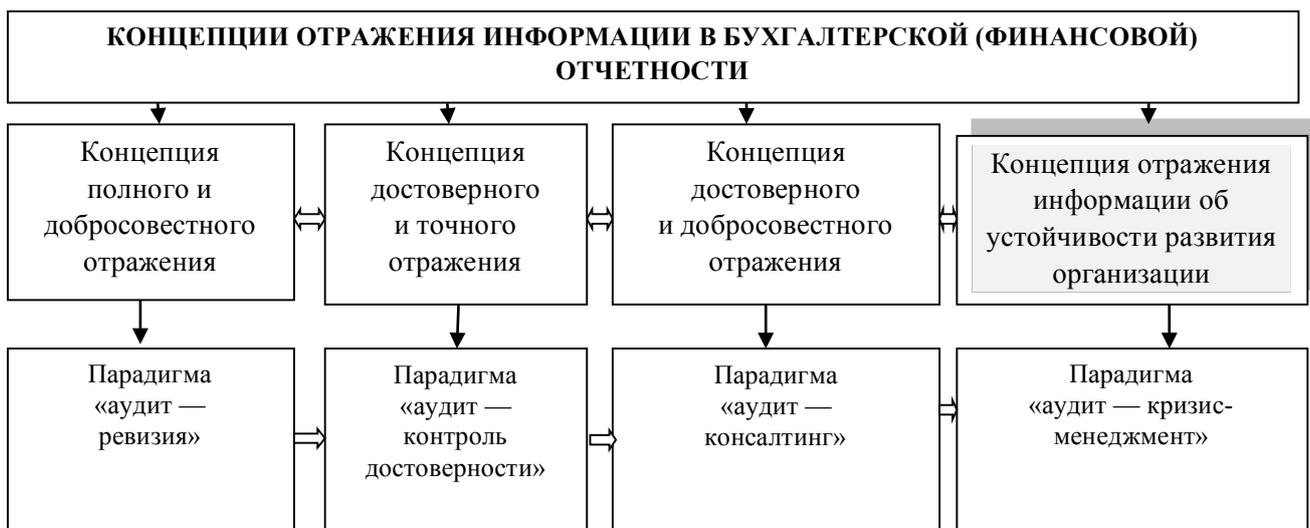


Рисунок 1 — Авторское обоснование взаимосвязи концепций отражения информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности и парадигм в аудите

Парадигма «аудит — ревизия». В первоначальном определении аудита как вида деятельности, которое было сформулировано Л. Дикси, отчетливо проявляется идеология

ревизии, так как проверка была направлена преимущественно на тщательное изучение счетов и бухгалтерских записей, а целью аудита являлись полнота и корректность отражения хозяйственных операций. Важно отметить, что ориентированность на идеологию ревизии объясняется исторически обусловленными предпосылками. Можно выделить три ключевых условия, повлиявших на формирование сущности аудита в период его становления как науки: 1) предшествующий крах крупнейших компаний в Великобритании в результате использования недобросовестных схем ведения бизнеса; 2) инвестиционная активность; 3) потребность внешних пользователей в получении уверенности относительно достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Парадигма «аудит — контроль достоверности». Р. Монтгомери, переосмыслив научно-практические положения Л. Дикси, концептуально изменил понимание сущности аудита от идеологии ревизии в пользу контроля достоверности. Введение нового целевого критерия для аудита «истинность отчетов» коренным образом меняет задачи и методологию аудита. Комплексное подтверждение отчетности расширяет значимость аудита для иных категорий заинтересованных пользователей и приводит к необходимости изменения методики проверки.

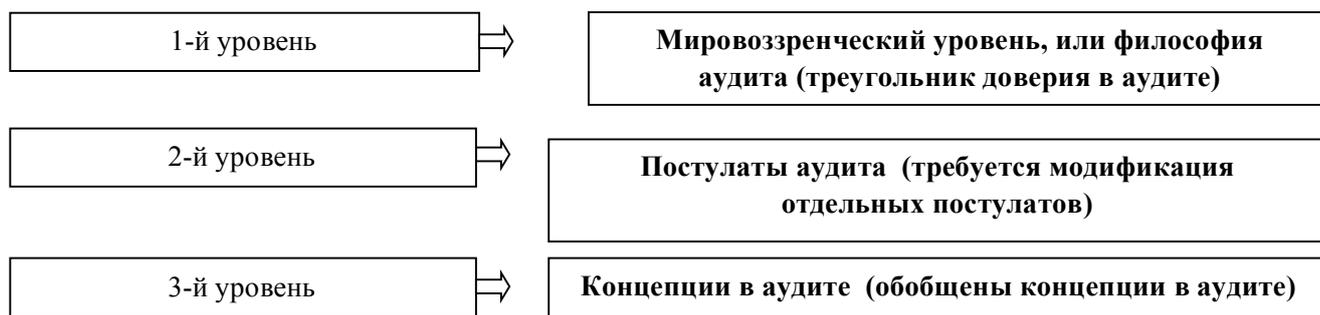
На данном этапе развития аудит во многом способствовал систематизации финансовой отчетности в интересах пользователей. Это привело к стандартизации аудиторских процедур и разработке технологии аудиторской проверки, что позволило идентифицировать аудит как особый отдельный вид контроля.

Парадигма «аудит — консалтинг». Стремительное развитие бизнес-процессов в XX—XXI вв. изменили запросы аудируемого лица в рамках аудита в сторону получения консультации по налоговым рискам и способам минимизации возможных потерь, получения советов по выстраиванию эффективной системы внутреннего контроля. Во избежание конфликта интересов аудиторы старались ограничивать консультационную деятельность в процессе оказания аудиторских услуг.

Особенно отчетливо парадигма «аудит — консалтинг» проявляется при директивной модели внедрения аудита в экономику страны, например, в период становления российского аудита, когда консультации по разъяснению новых нормативных правовых актов и оптимизация бизнес-процессов сопровождали аудиторскую проверку. Анализ международной практики показывает на похожие тенденции в разных странах, когда доходы от неаудиторских услуг зачастую превышают доходы от аудита. Эти тренды характерны как для крупных, так и для средних и маленьких аудиторских компаний.

Парадигма «аудит — кризис-менеджмент». Особая роль в формировании парадигмы «аудит — кризис-менеджмент» принадлежит российской модели аудита. Основанная на международном опыте, лучших мировых практиках и ревизионной наследственности государственного финансового контроля Российской империи и советского периода, она трансформировалась от парадигмы «аудит — консалтинг» при становлении рыночной экономики в начале 1990-х годов до парадигмы «аудит — кризис-менеджмент». Смена концепции отражения информации в бухгалтерской отчетности предполагает изменение методологии получения аудиторских доказательств и структуру аудиторского заключения, содержащего полезную с точки зрения ожиданий пользователей информацию.

Для преодоления кризиса аудиторской деятельности и совершенствования практики аудита необходимо сформировать единую уровневую иерархичную структуру научной теории аудита, которая представлена на рисунке 2.



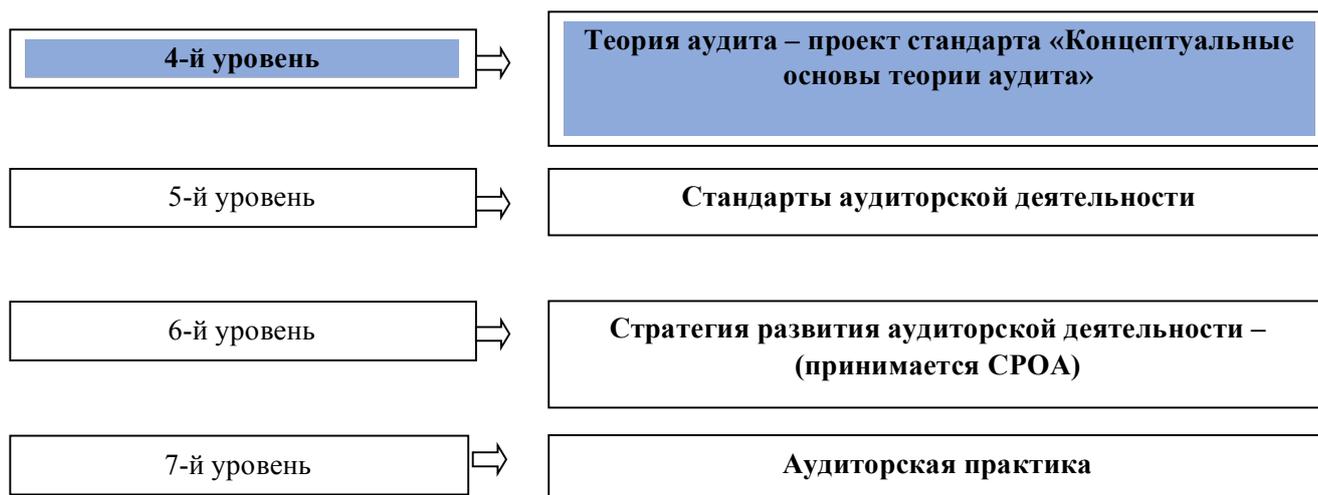


Рисунок 2 — Структура уровневой иерархичной научной теории аудита

В данном разделе представлена структура теории аудита, другие уровни проработаны, но не включены в Доклад (при необходимости будут представлены).

Одной из основных проблем и первопричиной кризиса в аудиторской деятельности является утрата ценности аудита для всех заинтересованных пользователей. Одновременно с этим появляются различные виды проверок и услуг, именуемых аудитом, но концептуально относящиеся к консалтингу. При этом многие пользователи не понимают отличия в существующих видах проверок и считают, что подтверждение отчетности не является приоритетной задачей для их компаний. С другой стороны, профессиональному аудиторскому сообществу необходимо донести ценности аудита до пользователей и в этом смысле представляется целесообразным осмыслить накопленный опыт и разработать проект стандарта «Концептуальные основы теории аудита».

Теория аудита в условиях кризиса аудиторской деятельности позволяет систематизировать накопленный практический опыт, определить вектор дальнейшего развития и роль аудита в системе экономических отношений. Важно определить цель, задачи аудита, **предмет аудита, принципы его проведения, выделить методы аудита как науки, расширить предпосылки подготовки и подтверждения финансовой информации.**

Методология аудита, выстроенная на теории, позволит минимизировать терминологическое разнообразие толкований в отношении целей, задач аудита, повысить качество оказываемых услуг, определить ценность аудита для пользователей и преодолеть кризис в аудиторской деятельности.

Предлагаемая нами структура теории аудита представлена на рис. 3. Принятие новой парадигмы и теории аудита позволит пересмотреть методологию аудита и выявить ценности с учетом новых вызовов современности для разных категорий пользователей финансовой и прочей информации. Проект стандарта «Концептуальные основы теории аудита» представлен в Приложении 1.

Обратите внимание, на название доклада, подготовленного Минфином РФ для общественных консультаций «Обязательное подтверждение отчетности (информации) в Российской Федерации». Название доклада включает в себя слово «информация». При этом в Федеральном Законе «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ под аудитом понимается независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. Понятия «подтверждение информации» в Законе не содержится.

Представляется, что расширение предмета аудита является правильной стратегией в текущих условиях. При этом в Законе следует пояснить, что считается «информацией» и каким образом, должно быть обеспечено подтверждение ее достоверности.

<p>Аудит — это независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности, части отчетности или отдельного ее элемента, а также иной отчетности регламентированной законодательством или локально-нормативными актами, с целью выражения мнения о ее достоверности в аудиторском заключении</p>							
<p>Цель аудита — выражение мнения о достоверности отчетности</p>		<p>⇒</p> <p>Достоверность — это совокупность условий: соответствие требованиям нормативно-правовых актов; подтверждение предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности; отсутствие недобросовестных действий и существенных ошибок как в количественном, так и в качественном аспекте; соответствие принципам учета и качественным характеристикам подготовки финансовой информации;</p>					
ФУНКЦИИ							
информационно-управленческая	защитная	контрольная	социально-ориентированная	прогнозно-аналитическая	культурно-просветительская		
ЗАДАЧИ							
<p>проверка правильности ведения учета и отражения фактов хозяйственной жизни; проверка раскрытия информации о фактах хозяйственной жизни в отчетности; оценка эффективности и результативности деятельности аудируемого лица;</p>		<p>проверка соблюдения аудируемым лицом принципов ведения учета и формирования отчетности; оценка эффективности системы внутреннего контроля аудируемого лица;</p>		<p>проверка соблюдения аудируемым лицом требований действующего законодательства при осуществлении хозяйственной деятельности; проверка соблюдения аудируемым лицом локально-нормативных актов при</p>			
ПРЕДМЕТ, СУБЪЕКТЫ, ОБЪЕКТ							
<p>Предметом аудита являются закономерности отражения информации в учете и порядок формирования бухгалтерской (финансовой) или иной отчетности</p>			<p>Субъекты аудита: аудитор, индивидуальный аудитор, аудиторская организация</p>		<p>Объект аудита – организация, система учета и отчетности</p>		
ПРИНЦИПЫ							
Общие	Этические	Методологические	Контроля качества		Специальные		
МЕТОДЫ							
Планирование		Документирование	Доказательства в аудите		Аудиторское		
ПРИЕМЫ							
<p>- анализ характера деятельности аудиторского задания; - оценка рисков существенного искажения; - согласование условий аудита и др. - формирование стратегии и тактики аудита;</p>		<p>формирование рабочих документов (документирование аудита)</p>		<p>- определение аудиторской выборки; - аудиторские процедуры; - аналитические процедуры.</p>		<p>- проведение внутреннего контроля качества; - формирование мнения в аудиторском заключении</p>	
ПРЕДПОСЫЛКИ							
Точное измерение	Оценка	Полнота	Существование	Возникновение	Представление и раскрытие		Права и обязанности
Рациональность				Состоятельность			
АКСИОМЫ							
Аксиома об ограничениях в аудите		Аксиома о неизбежности риска аудита		Аксиома о субъективности мнения в аудиторском заключении			
ДОПУЩЕНИЯ							

Допущение о STR- ориентированном аудите (society, transparency, responsibility)	Допущение о мультидисциплинарности и прикладном значении аудита	Допущение о статусе аудиторского заключении
--	--	--

Рисунок 3 - Авторское представление структуры теории аудита

Задача профессионального сообщества состоит в том, чтобы провести анализ существующих наработок и исследований по каждой концепции.

У нас есть общая концепция развития аудиторской деятельности на очередной срок – это именно система взглядов на то, как и куда движемся как стратегически важный элемент финансовой системы, как отрасль, вид деятельности и др. Должна быть стратегия – как документ с целевыми установками, конкретными мероприятиями, сроками и методами их достижения и ответственными лицами и ряд концепций в поддержку реализации основной Концепции развития аудиторской деятельности – это концепции смежных отраслей (наук) – учет, отчетность и другие, а также систематизация концепций в аудите. Ниже структура концепций (рис. 4). На мой взгляд, работа комитетов по методологии должна быть направлена на разработку, пересмотр и систематизацию концепций в аудите и смежных отраслях.

КОНЦЕПЦИЯ РАЗВИТИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НА ОЧЕРЕДНОЙ СРОК



Рисунок 4 – Структура концепций в аудите их систематизация и гармонизация

2.2. КЛАССИФИКАЦИЯ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ

В момент становления аудита как вида деятельности аудиторами стали наиболее профессионально подготовленные специалисты, в том числе сотрудники бухгалтерских служб, финансисты, экономисты и др. Отношение к аудиторами как к высококвалифицированным специалистам автоматически перенеслось и на само понятие «аудит». Аудитом стали называть многие сферы деятельности, как связанные с бухгалтерской (финансовой) отчетностью, так и весьма далекие от нее. И это нивелирует особенности аудита, запутывает потребителя аудиторских услуг, размывает цели и задачи, стоящие перед аудиторской проверкой.

Систематизация видов аудита представляет собой сложную и важную задачу, так как существуют параллельные и пересекающиеся виды проверок. Вместе с тем именно рациональная систематизация является одним из необходимых условий повышения качества предоставляемых услуг в аудиторской деятельности.

Запретить использование понятия «аудит» в различных видах проверок нецелесообразно и невозможно. В связи с этим следует четко идентифицировать понятийный аппарат финансового аудита, его цель, задачи и донести до пользователей сущность иных видов проверок/услуг, именуемых аудитом, но, по сути, концептуально относящиеся, например, к консалтингу или прочим проверкам.

Полагаем необходимым внести изменения и дополнения в Федеральный Закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ, касающиеся определения сущности аудита и их видов.

Термин «аудит» употребляется в различных контекстах. Исследование в области обобщения существующих видов аудита и попытка их систематизации по различным основаниям способствует их упорядочению.

В сложившейся ситуации представляется целесообразным идентифицировать аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности как вид деятельности посредством обобщения некоторых его характерных черт:

- подтверждение мнения о достоверности аудируемой отчетности;
- выражение мнения в официальном документе (аудиторское заключение);
- выражение мнения специалистами, которые соответствуют законодательно установленным квалификационным требованиям;
- выражение мнения для неограниченного круга заинтересованных пользователей;
- проведение проверки строго в соответствии с требованиями стандартов, кодекса профессиональной этики иных нормативно-правовых и локальных актов.

Упорядоченность в составе аудиторских услуг будет способствовать развитию методологии и повышению их качества (рис. 5).



Рисунок 5 – Классификация аудиторских услуг

К заданиям, обеспечивающим ограниченную уверенность, относятся обзорные проверки.

Задания, не обеспечивающие уверенность – это задания, которые чаще всего направлены на детальное изучение проблемных областей, выявленных по результатам аудита и (или) обзорной проверки.

В отдельную группу выделены задания, повышающие уверенность при принятии управленческих решений, в частности, экологический аудит, операционный аудит и др. Отличительной особенностью услуг, входящих в эту группу, является многокомпонентность. Проведение экологического аудита может включать в себя как процедуры, направленные на подтверждение аудируемой отчетности, так и процедуры, напрямую не относящиеся к аудиту. В этом смысле задания, повышающие уверенность могут одновременно являться аудитом и включать в себя консалтинговые элементы. В широком понимании под аудитом понимаются услуги, концептуально относящиеся к консалтингу, но включающие элементы проверок, в узком понимании результатом аудита является выражение мнения о достоверности аудируемой отчетности.

Прочие услуги, связанные с аудиторской деятельностью (прочие услуги), также целесообразно систематизировать. Перечень прочих услуг является открытым и, по сути, включает в себя очень широкий спектр самых разнообразных услуг – от управленческого консультирования до оценочной деятельности. Считаем необходимым выделить еще две группы услуг. К первой группе относятся услуги, связанные с аудиторской деятельностью. К ним относятся:

- постановка, ведение, восстановление бухгалтерского учета;
- налоговое консультирование;

- анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;
- правовое консультирование, а также представительство в судебных и налоговых органах по налоговым и таможенным спорам;
- автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;
- ведение бухгалтерского учета на основе разных принципов и стандартов подготовки отчетности;
- создание методологии учета, а также порядка ведения бухгалтерского и налогового учета;
- консультирование и ознакомление сотрудников бухгалтерии с вновь введенными, а также уже действующими требованиями по подготовке финансовой и налоговой отчетности;
- содействие компании в решении проблем бухгалтерского учета в связи с предстоящими предварительными инвестиционными исследованиями, а также предстоящими налоговыми проверками;
- услуги по переходу на международные стандарты финансовой отчетности;
- обучение и тренинги по бухгалтерскому и налоговому учету.

Ко второй группе относятся услуги, которые напрямую не связаны с аудиторской деятельностью. Перечень таких услуг является открытым.

Классификация аудиторских услуг является важной задачей. Классификация необходима для определения роли аудита в экономике и обществе. Классификация позволяет пользователям аудиторских услуг осознано подойти к принятию решений. Такая упорядоченность в составе аудиторских услуг будет способствовать развитию методологии и повышению качества.

Кроме распространенных видов аудита, мы считаем возможным выразить мнение в отношении любой отчетности, которая регламентирована не только нормативно-правовыми актами, но и внутренними организационно-распределительными документами и локальными актами.

2.3. РАСШИРЕНИЕ ПРЕДМЕТА АУДИТА

Разделение предмета бухгалтерского учета на разные его подвиды и усложняющаяся бизнес-среда привели к формированию разных видов отчетности, в частности, бухгалтерская (финансовая) отчетность, отчетность специального назначения, нефинансовая (корпоративная) отчетность, интегрированная отчетность и др.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна быть подготовлена согласно общей **концепции подготовки финансовой отчетности** общего назначения с соблюдением принципов бухгалтерского учета, международных стандартов финансовой отчетности и соответствовать качественным характеристикам финансовой информации

Отчетность специального назначения формируется в соответствии с **концепцией подготовки отчетности специального назначения**: информация о движении денежных средств на основании кассового метода для кредиторов, о положении договоров, в соответствии с которыми должна быть подготовлена финансовая отчетность, в частности, по полученным грантам и др.

Нефинансовая отчетность появилась в результате развития **концепции корпоративной ответственности**. Данный вид отчетности не является общепризнанным, так как многие эксперты выражают сомнения в отношении объективности представленных в ней данных. Однако в международной практике нефинансовая отчетность широко распространена и, вероятно, эти тенденции будут продолжены.

Интегрированная отчетность представляет собой новую практику представления информации для пользователей и алгоритм ее составления в полной мере не утвержден. В состав интегрированной отчетности входят как финансовые, так и нефинансовые показатели.

На наш взгляд, можно выделить еще одну группу отчетности - **локальные отчеты, которые могут быть объектом проверки в рамках аудита.**

Разнообразие форм представления информации в отчетности приводит к необходимости пересмотра методологии подготовки аудиторов, поскольку для подтверждения отдельных видов финансовых и нефинансовых отчетов требуются специальные знания.

2.4. САМОРЕГУЛИРУЕМАЯ ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТОРОВ КАК ЦЕНТР КОНСОЛИДАЦИИ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО АУДИТОРСКОГО СООБЩЕСТВА

Саморегулирование оказало и оказывает значительное влияние на дальнейшее развитие и совершенствование аудиторской деятельности в Российской Федерации.

Саморегулируемой организацией аудиторов (далее СРОА) накоплен большой интеллектуальный капитал, который используется как для решения существующих проблем, так и для дальнейшего совершенствования и развития аудиторской деятельности.

На данном этапе развития аудита не решен большой спектр ключевых проблем, которые влияют на востребованность аудита и ставят под сомнения его ценность для пользователей.

Эффективное решение существующих проблем, на наш взгляд, возможно только в условиях дальнейшего развития и совершенствования модели саморегулирования. СРОА становится центром консолидации аудиторского сообщества, лицом, представляющим и защищающим интересы сообщества, осуществляющим взаимодействие с контролирующими и регулирующими органами.

Для реализации этой задачи необходимо определить стратегию дальнейшего развития аудиторской деятельности (далее Стратегия). Почему важно разработать и утвердить именно Стратегию?

Во – первых, действующая Концепция развития аудиторской деятельности (далее Концепция) утверждена только до 2024 года;

Во – вторых, действующая Концепция содержит в основном констатацию существующих проблем и описывает общие положения в рамках обозначенных направлений;

В – третьих, для эффективного развития отрасли необходимо утвердить и Концепцию, и Стратегию развития аудиторской деятельности.

Концепция развития должна быть основана на новой парадигме аудита с учетом переосмысления теоретического и практического накопленного опыта и вызовов современности. Стратегия развития должна быть разработана на краткосрочный, среднесрочный и долгосрочный периоды. В ней должны быть обозначены, цели, задачи, конкретные мероприятия, форма их реализации, сроки исполнения, ожидаемые результаты и ответственные исполнители.

Разработка Концепции и Стратегии позволит определить миссию и консолидировать разные группы профессионального сообщества для достижения обозначенных целей и задач.

Стратегия развития реализуется в форме стратегических карт, в основу фрейма которой может быть положен пример ФНС РФ, результаты работы которой показали свою эффективность (Приложение 2).

Для того, чтобы достичь целей и задач Стратегии развития и консолидировать профессиональное сообщество необходимо повысить эффективность и наладить взаимодействие между структурными подразделениями СРОА. Очень важно учесть интересы и проблемы всех групп профессионального аудиторского сообщества (крупный, малый и средний бизнес, региональные организации и другие). При этом важно, чтобы эти группы не противопоставлялись друг другу, а напротив, мнение представителей каждой из них могло быть принято к рассмотрению при принятии решений.

С другой стороны, чрезмерный опыт демократизации порядка принятия решений (на приеме оценочной деятельности) показал свою неэффективность. Чтобы не впадать в разные крайности нужно найти **оптимальный механизм принятия решений.**

Мы предлагаем на рассмотрение профессиональному сообществу **один из возможных механизмов работы комитетов.**

Предлагается разделить квоты участия аудиторов в работе комитетов на три группы представителей, для защиты интересов всех групп аудиторских организаций и пользователей. В каждый комитет устанавливается квота на участие от трех групп представителей аудиторского сообщества, например:

- 1) представители общественно- значимых организаций;
- 2) представители среднего и малого аудиторского бизнеса;
- 3) представители независимых членов.

Почему важно, чтобы участие в комитетах принимали именно три группы профессионального сообщества? При принятии решений только одной группой, могут быть ущемлены интересы и права иных групп. При взаимодействии двух групп появляется устойчивая тенденция к противостоянию, которая не дает возможность принимать решения и пагубно влияет на деятельность комитета.

Наличие трех групп, наделенных равным количеством голосов, позволит находить компромиссы и выработать оптимальные решения для профессионального сообщества.

Каждая группа представителей имеет равное количество голосов при принятии решений (33,3%) вне зависимости от количества представителей этих групп. Решение считается принятым большинством голосов, голосование должно проходить по критериям за и против предлагаемого решения.

Взаимодействие каждой группы с профессиональным сообществом строится по принципу обсуждения ключевых вопросов на круглых столах, общественных обсуждениях заинтересованных лиц и в рамках клубов, созданных при комитетах или ТО. Результатом таких обсуждений являются конкретные предложения и рекомендации от любого участника профессионального аудиторского сообщества, направленные для дальнейшего обсуждения и принятия решений в рамках комитета. Если комитет состоит из двух групп, то вместе с проектом решения нужно представить мнение второй группы на рассмотрение Правлению.

Это создаст конкурентную среду для принятия совместных решений, позволит учесть мнения всех участников рынка аудиторских услуг и повысит эффективность работы самых комитетов, что, в свою очередь, облегчит и повысит эффективность работы Правления.

План работы каждого комитета должен соответствовать целям и задачам Стратегии развития аудиторской деятельности на очередной срок.

Таким образом, для консолидации аудиторского профессионального сообщества необходимо:

1. Разработать и утвердить Концепцию развития аудиторской деятельности;
2. Разработать и утвердить Стратегические карты развития аудиторской деятельности;
3. Выработать механизм повышения эффективности работы комитетов на паритетной основе и наладить взаимодействие между структурными подразделениями СРОА.

2.5. ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ В АУДИТЕ

Ценообразование в аудиторской деятельности представляет одну из ключевых и важнейших проблем, влияющих на развитие всей отрасли. Отсутствие решений по данному вопросу крайне негативно влияет на развитие аудиторской деятельности и престиж аудиторской профессии. Заработная плата аудиторов не соответствует значимости профессии, как следствие приток новых кадров в отрасли критически низкий.

Одна из причин – это недобросовестная конкуренция на рынке аудиторских услуг, которая наглядно проявляется при изучении отдельных результатов конкурсов на оказание аудиторских услуг. В ряде случаев вызывает сомнение обоснованность цены аудиторских услуг.

Зачастую победители конкурсов заявляют настолько низкую цену, что либо проверка проводится формально, либо аудиторская организация работает в убыток, что трудно предположить. Это пагубно сказывается на качестве аудиторских услуг и в итоге обесценивает профессию и **ценность аудиторского заключения для пользователей.**

Учитывая серьезность и важность вопроса, мы считаем целесообразным возложить на СРОА и аудиторское сообщество определение порядка ценообразования в аудиторской деятельности, в том числе определить минимальную стоимость аудиторской проверки.

Ценообразование в аудиторской деятельности должно быть основано на принципах прозрачности, публичности и экономической обоснованности.

Мы предлагаем свое видение алгоритма ценообразования в аудите на основе аудиторцентричной модели, исходя из расчета минимальной стоимости человеко-часов сотрудников аудиторской организации и минимального количества часов, необходимых для проведения качественной проверки.

Расчет минимальной стоимости человеко-часов сотрудников аудиторской организации

Наш подход подразумевает необходимость определения минимальной ставки за человеко-час работы аудитора. В Профессиональном стандарте «Аудитор» выделены семь обобщенных трудовых функций. Для расчета ценообразования считаем целесообразным, объединить эти функции в три укрупненные группы. Первая группа – код А, вторая группа – коды В, С, Е, F, третья группа - код G.

Мы считаем, что нужно привязать минимальную заработную плату аудитора к средней заработной плате по региону. Минимальный оклад сотрудников первой группы (код А) мы приравниваем к средней заработной плате по региону. Минимальная заработная плата остальных групп рассчитывается с применением повышающих коэффициентов. Так, предлагаем для сотрудников второй группы установить коэффициент 1,5. Для сотрудников третьей группы – коэффициент 2. Такой подход создает мотивацию для развития аудитора. **Значение коэффициентов может варьироваться и устанавливается решением СРОА.**

Расчет среднечасовой оплаты труда для сотрудников каждой группы проводится на примере данных по средним заработным платам Центрального Федерального Округа (данные Росстата).¹

По данным Росстата средняя заработная плата по Центральному Федеральному округу составляет 73 548 руб. Это значение принимается в качестве минимальной заработной платы для сотрудников первой группы и составляет 73 548 руб., для сотрудников второй группы, с учетом повышающего коэффициента, минимальная заработная плата составляет - 110 322 руб., а для сотрудников третьей группы – 147 096 руб.

Рассчитываем минимальную часовую оплату для сотрудников каждой группы.

Для первой группы часовая оплата составляет 438 руб. $(73\ 548/168= 438 \text{ руб./ч})$

Для второй группы - 657 руб./ч

Для третьей группы - 876 руб./ч

Далее приведем два возможных варианта расчета стоимости одного часа проверки.

¹ https://rosstat.gov.ru/labor_market_employment_salaries

Первый вариант.

Типичное распределение времени сотрудников при проведении аудиторской проверки в аудиторской группе типичной средней и малой аудиторской организации выглядит следующим образом: 20 % времени в проверке участвуют сотрудники первой группы, 60 % времени – сотрудники второй группы, 20 % времени - сотрудники третьей группы. Таким образом, средняя стоимость часа проверки рассчитывается по следующей формуле:

$$\text{Ц ср 1 часа проверки} = (438*1,2 + 657*1,6 + 876*1,2)/3 = 876$$

Далее мы обобщили структуру затрат типичной аудиторской организации.² Структура затрат для аудиторской организации с учетом увеличения фонда оплаты труда по нашим экспертным оценкам включает в себя: 50 % - расходы на оплату труда, 15,1 % - взносы на социальное страхование, 34,9 % – прочие расходы (15,1 - это 30 % от ФОТ в моем примере 50 %. Если принять, что ФОТ составляет 40 %, то взносы равны 12 %, а стальное – это прочие затраты). В расчете не учтена сезонность. Необходимо обобщить данные по отрасли в части сезонности и утвердить СРОА,

Средняя стоимость 1 часа проверки для аудиторской организации составляет = 1752 руб.

Определяем стоимость одного часа с учетом рентабельности 25 % (рентабельность может варьироваться). Стоимость часа проверки с учетом рентабельности равна 2190 руб. Если аудиторская организация применяет ОСНО необходимо учесть НДС.

Второй вариант.

Аудиторская организация рассчитывает среднюю стоимость 1 часа проверки по каждому договору оказания аудиторских услуг. Рассмотрим возможные варианты формирования стоимости 1 часа проверки при разных составах аудиторских групп:

1. Проверку проводит команда, состоящая из одного сотрудника третьей группы (код G). Тогда стоимость 1 часа проверки составит 876 руб.

2. Проверку проводит команда, состоящая из одного сотрудника третьей группы (G) и одного сотрудника второй группы (B, C, E, F). Тогда средняя стоимость одного часа проверки составит $(657 + 876)/2 = 766,5$ руб.

3. Проверку проводит команда, состоящая из одного сотрудников третьей группы (G), одного сотрудника второй группы (B, C, E, F) и одного сотрудника первой группы (A).

Тогда средняя стоимость одного часа проверки составит $(438 + 657 + 876)/3 = 657$ руб. Таким образом, средняя стоимость часа проверки рассчитывается по следующей формуле:

$$\text{Ц ср 1 часа проверки} = (n1*438 + n2*657 + n3*876)/3$$

где: n1 – количество сотрудников первой группы, участвующих в проверке;

n 2 – количество сотрудников второй группы, участвующих в проверке;

n 3 – количество сотрудников третьей группы, участвующих в проверке.

Пример. Рассчитаем стоимость часа проверки на примере аудиторской группы, состоящей из двух сотрудников второй группы, одного сотрудника первой группы и одного сотрудника третьей группы. Тогда стоимость одного часа проверки равна – $(1*438 + 2*657 + 1*876)/3 = 876$ руб. Количество сотрудников из каждой группы, задействованных в проверке, определяет руководитель проверки в зависимости от сложности объекта, объема, сезона и т.д.

Расчет минимального количества часов, необходимых на качественную проверку.

² https://rosstat.gov.ru/storage/mediabank/GOyirKPV/Rus_2020.pdf

Выделяем типичные аудируемые лица и определяем для каждой группы минимальное количество часов, которые необходимо затратить для проведения качественной проверки.

Методику ценообразования в рамках данного подхода мы рассмотрим на примере средних и малых организаций, которые разделены на следующие подгруппы по организационно- правовой форме или виду деятельности: субъекты малого предпринимательства, некоммерческие организации, акционерные общества, организации сферы торговли и услуг, производственные организации, строительные организации, сельскохозяйственные и перерабатывающие организации и прочее. *Такое разделение организаций является условным для примера, видится целесообразным сгруппировать организации по ОКВЭДам или отраслевой специфике, или выделить иные основания для классификации.*

Условное минимальное количество часов, необходимое для проверки типичного аудируемого лица из каждой подгруппы представлено в таблице 2.

Таблица 2

Тип аудируемого лица	Минимальное количество часов
Субъекты малого предпринимательства	80
Некоммерческие организации	70
Акционерные общества	150
Организации сферы торговли и услуг	150
Производственные организации	160
Строительные организации	150
Сельскохозяйственные и перерабатывающие организации	130
Прочие	

Часы в таблице условные. Минимальное количество часов по каждой группе типичных аудируемых компаний требует уточнения и утверждается СРОА.

Определяем ключевые критерии, влияющие на итоговое количество часов, необходимых для проведения качественной проверки. Среди ключевых критериев мы выделяем следующие:

- Вид деятельности;
- Масштаб деятельности;
- Отраслевая специфика;
- Наличие разных видов деятельности в организации;
- Наличие валютных операций;
- Большое количество связанных сторон;
- Наличие филиалов и обособленных подразделений;
- Факторы, связанные с непрерывностью деятельности аудируемого лица;
- Организация, которые попадает под сферу применения Федерального Закона № 115-ФЗ;
- Наличие большого количества оценочных значений и суждений;
- Большая величина дебиторской и кредиторской задолженности;
- Высокая доля ТМЦ к валюте баланса;
- Существенное значение финансовых вложений;
- Организация системы внутреннего контроля;

- Режим налогообложения;
- Количество сотрудников в штате и др.

Для каждого критерия необходимо установить на основе экспертного суждения корректирующий коэффициент. Определение рекомендуемых значений по каждому критерию может утвердить СРОА (эмпирически вывести данные значения и рекомендовать применять при определении необходимых часов) либо оставить на усмотрение руководителей аудиторских организаций.

Формула расчета минимальной цены для каждой группы определяется следующим образом:

$$C_{\text{мин}} = C_{\text{ч мин}} * T_{\text{мин}} * (K_1 + K_n)$$

Где, $C_{\text{мин}}$ – минимальная цена;

$C_{\text{ч мин}}$ – минимальная стоимость часа проверки;

$T_{\text{мин}}$ – минимальное количество часов проверки;

$K_1 \dots K_n$ – критерии, влияющие на стоимость проверки.

При согласовании условий проведения аудита влияние выделенных критериев будет увеличивать количество часов проверки.

2.6. ОБРАЗОВАНИЕ АУДИТОРОВ

Предлагается пересмотреть систему подготовки и аттестации auditors. Действующая система подготовки auditors представляется очень разрозненной.

Во-первых, отсутствует взаимосвязь между требованиями профессионального стандарта «Аудитор» и учебными планами вузов, которые осуществляют подготовку auditors.

Во-вторых, система повышения квалификации auditors контролируется в большей степени, чем система подготовки будущих специалистов в области аудита.

На наш взгляд, желательно проведение аккредитации базовых кафедр по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» профильных университетов в СРОА для построения целостной структуры по подготовке и обучения будущего специалиста в области аудиторской деятельности **в условиях текущих вызовов.**

В-третьих, отсутствует связь между системой подготовки auditors, аттестацией и повышением квалификации. Система профессиональной переподготовки auditors и повышения квалификации в специальных отраслях является недостаточно проработанной.

В-четвертых, представляется недостаточно эффективным взаимодействие между единой аттестационной комиссией, саморегулируемой организацией auditors, высшими учебными заведениями, которые осуществляют подготовку будущих auditors, и пользователями результатов аудита.

Важно разработать и **внедрить ценностно-компетентный подход непрерывного образования auditors.** Мы считаем, что система подготовки auditors должна быть основана на следующих ценностях: честность; профессионализм; объективность; должная тщательность; профессиональный скептицизм; конфиденциальность; профессиональное поведение; командная работа; ответственность; непрерывное обучение; взаимовыручка; любовь к труду и к профессии.

СРОА уделяют основное внимание контролю качества повышения квалификации auditors, в то время как требования к подготовке auditors четко не определены. Мы считаем важным и необходимым участие СРОА в образовательном процессе на всех этапах обучения auditors. Подготовка нового поколения auditors является стратегически важной задачей.

Образование аудиторов начинается с обучения студентов по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

Среди особенностей современной системы образования можно выделить развитие двух противоположных процессов: интеграции и индивидуализации. Процессы интеграции и глобализации очевидны, охватывают все мировое образовательное сообщество, включают в себя копирование, тиражирование ресурсов и знаний, что может привести к синергетическому эффекту в краткосрочной перспективе, а далее единственным конкурентным преимуществом будет являться качество, достижение которого возможно только при условии индивидуализации процесса обучения.

Полагаем, что именно те образовательные учреждения, которые в процессе интеграции мирового образования создадут уникальные образовательные программы, ориентированные на потребности экономического развития с учетом интересов всех участников образовательного процесса и общества, будут востребованы в долгосрочной перспективе.

В эпоху непрерывного образования ключевой задачей для образовательного учреждения является предоставление возможности студенту выстроить систему личных знаний, научить использовать полученные знания, а также генерировать новые знания. И в этом важнейшую роль играют информационные технологии. В такой ситуации необходимо перестраиваться именно образовательным учреждениям от системы «передача и ретрансляция информации» к системе «создание и генерирование знаний». Мы предлагаем сформировать новые требования к профессиональным компетенциям преподавательского состава, обучающего специалистов в области аудита. Преподаватель должен любить свое дело, иметь практический опыт работы в области бухгалтерского учета, финансов, аудиторской деятельности, иметь хорошую деловую репутацию, быть ориентированным на индивидуальное обучение, использовать широкий спектр форм и методов преподавания: кейсы, деловые игры, тренинги, мастер-классы, бизнес-игры, лекции, семинары. На наш взгляд, целесообразно ввести элемент наставничества для формирования необходимых навыков и компетенций у будущих аудиторов. Важно привить студенту понимание и значимость выбранной профессии с начала обучения, чтобы у него постепенно формировались практические навыки и любовь к профессии. Если ожидания студента не оправдываются, то он, как правило, испытывает разочарование и меняет сферу профессиональной деятельности. Надо вести работу по профориентации школьников, чтобы выбор профессии у будущих аудиторов был осознанным. На наш взгляд, требование наличия специального профессионального образования является одним из важнейших условий формирования нового поколения аудиторов. Учитывая тот факт, что аттестат является единым, а требования к аудиторам в специальных областях, таких как банковский аудит, аудит инвестиционных институтов и страховых компаний, имеет свою собственную существенную специфику, система подготовки аудиторов должна быть практико-ориентированной.

Мы обобщили общие профессиональные компетенции специалистов в области аудиторской деятельности:

- способность понимания бизнес-процессов организации, структуры управления;
- способность организации и планирования аудиторской проверки;
- способность управлять и руководить проектом;
- умение работать с сотрудниками аудируемого лица, применять основные приемы консультирования;
- способность развить в процессе прохождения программы навыки работы с информацией, аналитических исследований и подготовки документов, принятия решений по результатам аудиторской проверки;
- владение бизнес-коммуникациями;
- управление мотивацией и управлением конфликтами;
- навыки командообразования и работы в команде;
- владение методологическим обеспечением аудиторских проверок.

К специальным профессиональным компетенциям, которыми должен обладать специалист в области аудиторской деятельности, относятся:

- владение бухгалтерским учетом как в соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета, так и в соответствии с МСФО;
- владение знаниями в области управленческого учета;
- владение знаниями в области налогов и налогообложения;
- владение знаниями в области права;
- умение работать с арбитражной практикой;
- умение оценивать специфику бизнес-процессов аудируемого лица;
- умение оценивать эффективность СВК аудируемого, проводить оценку рисков;
- умение проводить анализ финансово-хозяйственной деятельности;
- детальное знание международных стандартов аудита;
- умение пользоваться программными продуктами по автоматизации учета и ERP системами;
- владение методами принятия управленческих решений при проведении аудиторской проверки.

Мир динамично меняется, что влечет за собой изменения в названиях программ обучения, профилей подготовки. Очевидно, что потребность в качественной информации в условиях роста информационных технологий будет возрастать.

Мы считаем, что необходимо оставить три типа квалификационных аттестатов аудитора, что позволяет полноценно заниматься аудиторской деятельностью.

Первый тип - аттестат в области общего аудита, который дает право проводить аудиторские проверки в отношении коммерческих (кроме организаций банковской сферы) и некоммерческих организаций, работающих на основе коммерческого плана счетов.

Второй тип - аттестат в области аудита некоммерческих организаций, ведущих учет на основе бюджетного плана счетов.

Третий тип - аттестат в области банковского аудита.

Такая классификация аттестатов основана на том, что бухгалтерский учет в России ведется в соответствии с тремя видами планов счетов: коммерческий, банковский и бюджетный. При этом по форме это может быть один бланк единого аттестата.

Требования к претендентам на получение каждого типа аттестата следует прописать в Законе № 307-ФЗ.

Нами сформулированы правила получения квалификационного аттестата аудитора.

1. Если претендент участвовал в качестве помощника аудитора, стажера, специалиста в аудиторских проверках не менее одного года, практический кейс подлежит перезачету.

2. При наличии диплома ACCA, DIPIFR и иных признанных документов в области МСФО претендент освобождается от сдачи экзамена в области знаний по МСФО.

3. Претендент, не сдавший отдельные области знаний на экзамене, сохраняет возможность досдачи этих областей знаний в течение одного года.

4. Если претендент имеет один тип квалификационного аттестата, то для получения другого типа аттестата должен будет до сдать определенные области знаний.

Важным в системе непрерывного обучения аудиторов является формирование актуальных программ повышения квалификации аудиторов, отвечающих потребностям бизнеса и экономики.

Нами выделены следующие задачи в части разработки, актуализации и согласования программ повышения квалификации аудиторов:

1. Структурирование программ повышения квалификации по разделам, рекомендованным СРОА.

2. Составление перечня единых по содержанию, структуре и продолжительности обучения программ повышения квалификации, который является основным источником информации для СРОА и аккредитованных образовательных учреждений при организации обучения аудиторов по программам повышения квалификации.

3. Ежегодное определение приоритетов обучения по программам повышения квалификации аудиторов.

4. Актуализация и разработка новых программ повышения квалификации по разделам, рекомендованным СРОА, в том числе по менеджменту и финансовому анализу и специальные программы, содержащие дополнительные знания, в том числе по смежным областям.

Образование аудиторов является одной из ключевых проблем, влияющих на дальнейшее развитие аудиторской деятельности. Мы считаем, что подготовка аудиторов должна осуществляться системно, непрерывно, с участием всех заинтересованных институтов и лиц, быть основанной на ценностно-компетентностном подходе. Это позволит подготовить аудиторов нового поколения, отвечающих всем требованиям социально-экономического развития государства и общества.

2.7. МЕТОДОЛОГИЯ АУДИТА В НОВОЙ ПАРАДИГМЕ

В новой парадигме необходимо трансформировать методологию аудита.

1. Разработать стандарт «Аудиторские процедуры», в котором прописать понятие, виды аудиторских процедур, дополнить новыми процедурами. Расширить спектр аналитических процедур. Проект стандарта «Аудиторские процедуры» представлен в Приложении 3.
2. Дополнить аудиторские процедуры в части оценки цифровой зрелости аудируемых лиц, прописать процедуры при проведении аудита для бизнеса в цифровой среде
3. Изменить структуру аудиторского заключения посредством включения в него дополнительной информации.

Пояснения

1. Требования в части регламентации показателей эффективности и результативности законодательно не установлены. Эти данные являются предметом управленческого учета и внутреннего анализа. Проверка и оценка достоверности данных об эффективности и результативности деятельности аудируемого лица должна проводиться аудиторами с использованием широкого перечня аналитических процедур и процедур ревизии. В процессе проверки следует осуществлять контроль не только за достоверностью, законностью, но экономической целесообразностью и эффективностью совершения фактов хозяйственной жизни аудируемого лица. Решить эти задачи можно посредством расширения спектра аналитических процедур, которые позволят дать оценку рациональности использования ресурсов организации, в частности, проводить проверку сохранности материальных, финансовых и интеллектуальных ресурсов, ноу – хау, интеллектуальной собственности, оценивать эффективность их использования, проводить мониторинг ценовой политики в отношении закупаемых материалов, сырья и т.д. Расширение спектра аналитических процедур посредством включения в их перечень методов ревизии, процедур диагностики кризисных явлений и оценки эффективности с одновременным ограничением в выборе методик расчета уровня существенности будут способствовать более полной, объективной и комплексной оценке состояния аудируемого лица. Проект стандарта разработан.
2. В области трансформации бизнес- процессов акценты смещаются на переосмысление клиентского опыта. Ведется стремительная работа по полной автоматизации или значительного сокращения ручных задач. Все эти изменения влияют на деятельность организации и должны быть учтены в ходе проведения аудита. Одним из методов получения доказательств является оценка цифровой зрелости. Аудитор оценивает фактическое

состояние цифровой зрелости и выявляет особенности ведения бизнеса в цифровой среде. По данному вопросу требуется дополнительное обсуждение.

3. Для повышения информативности аудиторского заключения можно в него включить индекс устойчивости развития или иную информацию, которая позволяет дать оценку устойчивости развития именно на момент окончания проверки. Новая форма разработана.

2.8. РАСШИРЕНИЕ СФЕРЫ ПРИМЕНЕНИЯ ОБЯЗАТЕЛЬНОГО АУДИТА

В последние годы финансовые критерии для проведения обязательного аудита значительно повышались, что привело к сокращению случаев обязательных аудиторских проверок. Эти изменения неоднозначно воспринимались в профессиональном сообществе.

Курс на повышение критериев обязательного аудита по финансовым показателям (данный критерий идентифицируется как масштаб деятельности) был взят с 2010 года и далее в обществе популяризовалась идея о необходимости продолжения такой политики, поскольку аудит является элементом рыночной экономики и поэтому заинтересованность в его проведении должна инициироваться в большей степени экономическими субъектами.

Попытки аудиторского сообщества аргументировать свою позицию в пользу расширения случаев проведения обязательных аудиторских проверок не находили и не находят понимания у законодателей и чаще всего рассматривались в контексте желания представителей сообщества обеспечить себе дополнительные доходы.

Однако важно учитывать, что аудит, являясь общественно- значимой деятельностью и обладая всеми признаками предпринимательской деятельности, выступает также регулятором социально- экономических процессов как инструмент защиты финансовой безопасности и направлен на защиту интересов и прав разных групп пользователей, одним из которых является государство.

На современном этапе развития аудиторской деятельности возникла необходимость переосмысления принципов и оснований проведения обязательного аудита, в связи с чем Минфин России подготовил Доклад для общественных консультаций «Обязательное подтверждение отчетности (информации) в Российской Федерации».

Выводы. Попытки аудиторского сообщества аргументировать свою позицию в пользу расширения случаев проведения обязательных аудиторских проверок не находили понимания у законодателей и чаще всего рассматривались в контексте желания представителей сообщества обеспечить себе дополнительные доходы. Важно отметить, что концепцию расширения случаев проведения обязательного аудита разделяет не все аудиторское сообщество и представители аудируемых лиц. Мы обобщили ключевые возражения всех заинтересованных сторон.

Возражения против обязательного аудита

Со стороны Минфина Российской Федерации

Ключевой аргумент Минфина РФ в пользу сокращения случаев обязательного аудита является необходимость уменьшения нагрузки на малый и средний бизнес. **При этом не учитывается, насколько помогает проведенный аудит сократить риски для организаций и тем самым экономить гораздо большие суммы средств для тех же организаций, нежели было потрачено на аудит.**

Со стороны профессионального аудиторского сообщества

Первый (ключевой) аргумент профессионального сообщества против расширения сферы применения обязательного аудита – увеличение числа недобросовестных аудиторских организаций.

Эта проблема решается путем введения единого подхода к ценообразованию в аудите с одновременным определением ответственности для всех сторон договора оказания аудиторских услуг. Так как основные риски в аудиторской деятельности – репутационные, на рынке останутся только те аудиторские компании, которые проводят качественный и добросовестный аудит и соответствуют всем этическим принципам и нормам.

Второй аргумент профессионального сообщества против расширения сферы проведения обязательного аудита заключается в том, чтобы заменить обязательный аудит на обязательные ситуационный аудит, то есть проведение проверок в отдельных случаях, например, при получении кредита. Замена обязательного аудита ситуационной проверкой снизит ценность аудита как инструмента финансовой безопасности. Тем более, в таких ситуациях в обязательной проверке заинтересованы сами участники сделок, и они будут инициировать проверки самостоятельно для оценки своих рисков. Тем самым такой подход подменяет обязательный аудит и лишает его основной ценности.

Со стороны аудируемых лиц

Ключевой аргумент аудируемых лиц против проведения обязательного аудита – не понимание ценностей его результатов. Проблема утраты доверия к результатам аудита особенно отчетливо проявилась в период мирового финансового кризиса 2008 г., когда многие крупнейшие корпорации, у которых достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности была подтверждена аудиторами, впоследствии были признаны банкротами, что привело к формированию в обществе мнения об утрате ценности аудита. Нужно признать, что есть системный кризис в аудиторской деятельности как в мировой практике, так и в России. Для его преодоления нужен комплекс мер, в том числе трансформация методологии от идеологии «ретроспективного подтверждения финансовой отчетности» к «подтверждению достоверности отчетности и прогнозной оценке финансовой устойчивости бизнеса». Также, на наш взгляд, важно донести до понимания топ-менеджмента аудируемых лиц, что только аудиторская проверка помогает увидеть комплексно весь спектр существующих в компании проблем, в то время как проверки в отношении отдельных фактов хозяйственной жизни или точечные консалтинговые услуги не позволяют этого сделать. И только в рамках аудита речь идет о подтверждении достоверности финансовой информации.

Целесообразно отдельно регламентировать основания и случаи проведения инициативного аудита, осуществляемого в соответствии с требованием собственника или уполномоченного лица, согласно положениям закона является обязательным аудитом.

Выделить в отдельные блоки и изучить необходимость обязательного аудита в отраслях, имеющих повышенный риск ПОД/ФТ (строительство, розничная торговля и общепит, ломбарды), имеющие возможность применения налоговых льгот (IT-компании, общепит, гостиницы и др.) и организаций, получающих кредиты, государственные субсидии и госзаказы. Рассмотреть возможность не ежегодного обязательного аудита указанных выше организаций. Можно рассмотреть возможность расширения обязательного аудита кроме микропредприятий и организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения «доходы» с разным сроком периодичности – раз в год, раз в два или в три года.

Аудиторские организации, проверяющие общественно значимых клиентов так же должны быть в обязательном порядке проаудированы другой аудиторской организацией. Контроль деятельности проводится раз в 3 года и при этом не проверяется сама финансово-хозяйственная

деятельность этих организаций, а аудит проводится именно по финансово-хозяйственной деятельности этих организаций. Это даст возможность проверять, например, работают ли реально десятки аудиторов, которые находятся в реестре этих организаций.

Рассмотреть вопрос, что должны подлежать обязательному аудиту и аудиторские организации, выпускающие большое количество аудиторских заключений, например, более 30 заключений на одного аудитора, работающего по основному месту работы, и 10 заключений на совместителя. Тем самым аудиторы, проверяющие такую аудиторскую организацию ежегодно будут видеть стоимость аудиторских проверок, регионы и командировочные расходы, подтверждающие, что аудиторы выезжали на проверку.

2.9. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СИСТЕМЫ МОНИТОРИНГА АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И КОНТРОЛЯ (НАДЗОРА) ЗА НЕЙ, А ТАКЖЕ ПРАКТИКИ ПРИМЕНЕНИЯ МЕР ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА НЕСОБЛЮДЕНИЕ ПРАВИЛ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Действенная система мониторинга аудиторской деятельности и контроля (надзора) за ней, а также система мер ответственности аудиторских организаций, аудиторов за несоблюдение правил аудиторской деятельности должны стать одними из важнейших факторов обеспечения качества аудиторских услуг. В основе построения этой системы - подконтрольность всех аудиторских организаций, аудиторов, единство принципов осуществления контроля (надзора) и требований к его организации, сочетание форм и методов контроля (надзора), единство подходов к квалификации выявляемых нарушений и недостатков и применению мер ответственности.

2.10. ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ С ГОСУДАРСТВЕННЫМИ ОРГАНАМИ

Взаимодействие со Счетной Палатой

Удельный вес аудита эффективности в общем объеме контрольных мероприятий является незначительным, их результативность недостаточно высокая. Передача функций проведения аудита эффективности независимым аудиторским организациям позволит повысить эффективность использования государственных и общественных ресурсов.

Учитывая накопленный опыт аудиторского сообщества и квалификацию аудиторов, передача функций проведения аудита эффективности аудиторским организациям позволит повысить эффективность государственного аудита и, как следствие, экономичность, результативность и эффективность использования общественных ресурсов (финансовых, материальных, интеллектуальных).

Распределение функций проведения государственного аудита между независимыми аудиторскими организациями и государственными контрольными органами мы видим следующим образом. Независимые аудиторские организации проводят аудит эффективности и представляют отчет по его результатам, а государственные контрольные органы, в свою очередь, осуществляют контроль за реализацией представленных рекомендаций и за процессом устранения выявленных нарушений. Это приведет к снижению риска конфликта интересов и улучшению качества проверок. Изменяется также требования к аудиторам, аудиторским организациям, которые будут проводить государственный аудит. Соответствие указанным требованиям будет являться предметом дополнительного анализа уполномоченным органом по внешнему контролю деятельности аудиторских организаций.

Важно усилить взаимодействие с государственными органами в части реализации отдельных направлений Концепции развития аудиторской деятельности.

- развивать взаимодействие между саморегулируемой организацией аудиторов и Минфином России;
- развивать взаимодействие между саморегулируемой организацией аудиторов и Банком России;
- развивать взаимодействие между саморегулируемой организацией аудиторов и Федеральным казначейством;
- развивать взаимодействие Федерального казначейства, Банка России (с учетом установленной компетенции) с комитетами по аудиту советов директоров (наблюдательных советов) юридических лиц, отнесенных к общественно значимым организациям, по вопросам проведения аудита.

2.11. ПРИМЕНЕНИЕ ИТ- ТЕХНОЛОГИЙ И ИСКУССТВЕННОГО ИНТЕЛЛЕКТА В ОРГАНИЗАЦИИ И ПРОВЕДЕНИИ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

Стремительное развитие ИТ- технологий и внедрение инструментов искусственного интеллекта во все сферы человеческой деятельности существенно влияют на процесс организации и проведения аудиторской проверки. Формирование нового ИТ- пространства способствует, с одной стороны, трансформации методологии аудита, в части изучения бизнес-процессов аудируемого лица в цифровой среде, а, с другой стороны, применение ИТ- технологий и искусственного интеллекта с целью повышения эффективности организации и проведения аудиторской проверки. Для реализации данной задачи необходимо сформировать экспертную группу с привлеченными специалистами, которые помогут разработать и внедрить необходимые инструменты в аудиторскую деятельность и в деятельность смежных отраслей. Этот раздел требует уточнения и доработки исходя из его важности и особенностей.

2.12. ЭКСТРАПОЛЯЦИЯ РОССИЙСКОЙ МОДЕЛИ АУДИТА В МЕЖДУНАРОДНУЮ ПРАКТИКУ

В отношении Российской Федерации предприняты беспрецедентные по характеру и масштабу действия, направленные на международную изоляцию России, включая членство в международных организациях. Сложившаяся ситуация требует адекватного ответа на эти вызовы. В период становления рыночной экономики была сформирована уникальная система национального аудита, которая впоследствии была существенно адаптирована под международную модель. Но в сложившихся условиях развитие аудита на основе международной модели и МСА в Российской Федерации невозможно. Необходимо вернуться к российской модели аудита с учетом полученного опыта и внедрять ее в международную практику. Российскую модель можно расширять в дружественные страны и, в первую очередь, государства-члены Евразийского экономического союза и Союза Независимых Государств. Это может стать основой для создания и функционирования нового международного рынка аудиторских услуг.

РАЗДЕЛ 3

КОНЦЕПЦИЯ РАЗВИТИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НА ПЕРИОД ДО 2030 ГОДА

I. Общие положения

1. Концепция развития аудиторской деятельности (далее Концепция) определяет ключевые направления развития и функционирования аудиторской деятельности в Российской Федерации.

2. Концепция направлена на повышение качества и эффективности аудита в общенациональной системе финансового контроля, как единственного, независимого и безальтернативного вида финансового контроля, в обеспечение базовой ценности и гарантированного ч. 4 ст. 29 Конституции Российской Федерации права в получении достоверной и качественной информации для всех заинтересованных пользователей.

3. Основная цель Концепции – определение направлений развития аудиторской деятельности и механизмов их достижения в условиях трансформации социально-экономических процессов и вызовов, с которыми столкнулась Российская Федерация. Концепция призвана обеспечить реализацию следующих задач:

- выявление ключевых проблем аудиторской деятельности в Российской Федерации на современном этапе;

- реализация потенциала аудита как важного элемента инфраструктуры финансовой системы Российской Федерации;

- определение основной долгосрочной целевой модели организации, регулирования, осуществления аудиторской деятельности, а также контроля (надзора) за аудиторской деятельностью;

- определение ключевых мер, направленных на достижение цели, задач дальнейшего развития аудиторской деятельности.

II. Предпосылки развития аудиторской деятельности с учетом современных вызовов

- необходимость переосмысления парадигмы аудита в новой социально-экономической реальности;

- необходимость переосмысления сущности аудита и его роли в системе финансового контроля;

- исследование причин кризиса доверия пользователей аудиторских услуг;

- исследование ожиданий от результатов аудита для пользователей отчетности;

- необходимость обеспечения баланса между тремя особенностями аудита как вида деятельности: 1) общественно-значимая деятельность; 2) предпринимательская деятельность; 3) регулятор социально-экономических процессов;

- затруднения в дальнейшем применении международных стандартов аудита;

- необходимость перехода от концепции ретроспективного подтверждения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности к аналитической концепции устойчивого развития организации в рамках формирования новой парадигмы;

- необходимость разработки теории аудита как основы для дальнейшего развития аудиторской деятельности;

- необходимость расширения спектра аналитических процедур и повышение информативности аудиторского заключения;

- расширение сферы применения обязательного аудита;

- систематизация существующих концепций в аудите и разработка новых концепций, в том числе в смежных отраслях, оказывающих влияние на развитие аудиторской деятельности.

III. Цель и основные задачи развития аудиторской деятельности

Целью аудиторской деятельности на период действия Концепции является формирование новой модели российского аудита, способствующей реализации его потенциала как стратегически важного элемента инфраструктуры финансовой системы Российской Федерации.

Для достижения указанной цели необходимо решение следующих основных задач:

- переосмысление накопленного опыта в аудиторской деятельности для уточнения сущности аудита и определения его роли в системе финансового контроля в условиях новых вызовов;
- использование потенциала саморегулирования в решении ключевых проблем аудиторской деятельности и консолидации аудиторского профессионального сообщества;
- развитие рынка аудиторских услуг посредством формирования конкурентоспособной среды;
- определение механизма донесения ценностей аудита до пользователей и разработка комплекса мероприятий по популяризации аудита;
- совершенствование методологии организации и проведения аудиторской проверки в новой парадигме;
- разработка системы непрерывного образования аудиторов на основе ценностно-компетентностного подхода;
- совершенствование системы мониторинга аудиторской деятельности и контроля (надзора) за ней, а также практики применения мер ответственности за несоблюдение правил аудиторской деятельности;
- расширение сферы применения обязательного аудита;
- повышение эффективности взаимодействия саморегулируемой организации аудиторов с Минфином РФ, Федеральным Казначейством, Банком России и иными органами;
- расширение сферы применения инструментов аудитам посредством взаимодействия со Счетной Палатой РФ.
- распространение российской модели аудита в международной практике.

IV. Ключевые проблемы развития аудиторской деятельности

- потеря ценности аудита для пользователей информации и низкая востребованность аудиторских услуг;
- отсутствие теории аудита;
- несоответствие действующей модели аудита потребностям экономики;
- отсутствие классификации аудиторских услуг и видов аудита;
- разобщённость аудиторского профессионального сообщества;
- отсутствие единой стратегии развития аудиторской деятельности;
- ценовой демпинг в аудите и недобросовестная конкуренция на рынке аудиторских услуг;
- непроработанность вопроса ответственности в аудиторской деятельности;
- сокращение оснований проведения обязательного аудита;
- отсутствие системного и комплексного подхода к образованию аудиторов и низкий приток специалистов в профессию;
- зависимость от международных стандартов аудита в условиях международной изоляции и отсутствие национальных стандартов аудита;
- не соответствие методологии аудита новой парадигме;
- не достаточная информативность аудиторского заключения для пользователей;
- низкая вовлеченность российского аудита в международной практике.

V. Приоритетные направления по развитию аудиторской деятельности

Концепция состоит из десяти приоритетных направлений, каждое из которых включает в себя ряд задач:

1. Формирование новой модели аудиторской деятельности

- необходимость формирования новой модели российского аудита, основанной на передовых мировых практиках, ревизионной наследственности советского периода, доказавшей свою уникальность и полезность в период становления национального предпринимательства при переходе к рыночной экономике в Российской Федерации;
- разработка национальных стандартов аудита;
- расширение сферы аудиторской деятельности исходя из современных потребностей и условия пользователей аудиторских услуг, уровня развития науки и практики аудиторской деятельности, в том числе посредством расширения предмета аудиторской деятельности в новой парадигме аудита;
- разработка стандарта «Концептуальные основы теории аудита», в котором будут определены все элементы теории аудита как науки, дополнены предпосылки подготовки финансовой отчетности, определен целевой критерий аудита «достоверность»;
- разработка концепций развития финансовой отчетности и иных концепций в смежных отраслях, направленных на расширение предмета аудиторской деятельности;
- необходимость исследования методологических оснований для систематизации и классификации видов аудита, формирование уточненной структуры аудиторских услуг, определения целевых критериев для каждого вида.

2. Саморегулируемая организация как центр консолидации аудиторского профессионального сообщества

- разработка стратегии развития аудиторской деятельности на краткосрочный, среднесрочный и долгосрочный периоды;
- разработка эффективных механизмов взаимодействия между комитетами, территориальными отделениями и другими подразделениями СРО;
- повышение эффективности принятия решений для консолидации аудиторского профессионального сообщества;
- разработка механизмов вовлечения профессионального аудиторского сообщества в реализацию стратегических задач;
- усиление научно- исследовательской деятельности для решения прикладных задач аудиторской деятельности в связи с новыми вызовами;
- совершенствование методики проведения внешнего контроля деятельности

3. Развитие рынка аудиторских услуг

- формирование конкурентной среды для борьбы с недобросовестной конкуренцией на рынке аудиторских услуг;
- определение методики (подходов) ценообразования по установлению рекомендованной минимальной цены, по которой может быть проведена качественная аудиторская проверка;
- разработка этико-экономического механизма ответственности в аудиторской деятельности;
- разработка мероприятий по популяризации аудита.

4. Образование аудиторов

- разработка непрерывной системы образования аудиторов на основе ценностно-компетентностного подхода;
- усиление взаимодействия между ВУЗами, СРО, ЕАК и аудиторскими организациями в части подготовки будущих аудиторов;
- трансформация модели аттестации аудиторов;

- совершенствование системы повышения квалификации аудиторов;
- формирование научных школ по аудиту и смежным дисциплинам с аккредитацией ведущих кафедр при саморегулируемой организации аудиторов.

5. Совершенствование методологии аудита

- совершенствование методологии проведения аудиторских проверок на основе аналитической концепции устойчивости развития организации: определение соотношения диспозитивных и императивных подходов к аудиторским процедурам,
- расширение спектра аналитических процедур и разработка стандарта «Аудиторские процедуры»;
- разработка процедур при проведении аудита для бизнеса в цифровой среде;
- разработка новой формы аудиторского заключения посредством включения в него дополнительной информации для повышения полезности при принятии решений пользователями;

6. Аудит как инструмент финансовой безопасности государства

- обоснование алгоритмов снижения микроэкономических и макроэкономических рисков за счет расширения сферы применения инструментов аудита;
- расширение сферы применения обязательного аудита за исключением микропредприятий и малого бизнеса, применяющего упрощённую систему налогообложения с объектом налогообложения «доходы». При этом установить периодичность проведения аудита в зависимости от вида экономических субъектов: ежегодно, раз в два года или раз в три года;
- формирование единого списка стратегически значимых организаций.

Среди стратегических организаций особенно необходимо выделить **организации и предприятия военно-промышленного и оборонно-промышленного комплекса**, от бесперебойной работы которых напрямую зависит национальная безопасность государства. Правовой режим аудиторских проверок организаций военно-промышленного и оборонно-промышленного комплекса в текущей ситуации требует особого контроля за недопущением утечки важной информации, которая может быть отнесена прямо или косвенно к государственной тайне и коммерческой тайне.

Потребуется подготовки и принятия федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере аудиторской деятельности, единого перечня стратегических организаций, а также по согласованию с Министерством обороны Российской Федерации единого перечня организаций военно-промышленного комплекса и оборонно-промышленного комплекса.

7. Совершенствование системы мониторинга аудиторской деятельности и контроля (надзора) за ней, а также практики применения мер ответственности за несоблюдение правил аудиторской деятельности

Действенная система мониторинга аудиторской деятельности и контроля (надзора) за ней, а также система мер ответственности аудиторских организаций, аудиторов за несоблюдение правил аудиторской деятельности должны стать одними из важнейших факторов обеспечения качества аудиторских услуг. В основе построения этой системы - подконтрольность всех аудиторских организаций, аудиторов, единство принципов осуществления контроля (надзора) и требований к его организации, сочетание форм и методов контроля (надзора), единство подходов к квалификации выявляемых нарушений и недостатков и применению мер ответственности.

8. Взаимодействие с государственными органами

- развивать взаимодействие между саморегулируемой организацией аудиторов и Минфином России;
- развивать взаимодействие между саморегулируемой организацией аудиторов и Банком России;
- развивать взаимодействие между саморегулируемой организацией аудиторов и Федеральным казначейством;
- развивать взаимодействие Федерального казначейства, Банка России (с учетом установленной компетенции) с комитетами по аудиту советов директоров (наблюдательных советов) юридических лиц, отнесенных к общественно значимым организациям, по вопросам проведения аудита;
- привлечение аудиторских организаций Счетной Палатой для проведения аудита эффективности, что позволит повысить эффективность государственного аудита и, как следствие, экономичность, результативность и эффективность использования общественных ресурсов (финансовых, материальных, интеллектуальных).

9. Применение IT- технологий и искусственного интеллекта в аудиторской деятельности

Стремительное развитие IT- технологий и внедрение инструментов искусственного интеллекта во все сферы человеческой деятельности существенно влияют на процесс организации и проведения аудиторской проверки. Формирование нового IT- пространства способствует, с одной стороны, трансформации методологии аудита в части изучения бизнес-процессов аудируемого лица в цифровой среде, а, с другой стороны, для повышения эффективности деятельности аудиторских организаций. Для реализации данной задачи необходимо сформировать экспертную группу с привлеченными специалистами, которые помогут разработать и внедрить необходимые инструменты в аудиторскую деятельность и в деятельность смежных отраслей.

10. Экстраполяция российской модели аудита в международную практику

В отношении Российской Федерации предприняты беспрецедентные по характеру и масштабу действия, направленные на международную изоляцию России, включая членство в международных организациях. Сложившаяся ситуация требует адекватного ответа на эти вызовы. В период становления рыночной экономики была сформирована уникальная система национального аудита, которая впоследствии была существенно адаптирована под международную модель. Но в сложившихся условиях развитие аудита на основе международной модели и МСА в Российской Федерации становится невозможной. Необходимо вернуться к российской модели аудита с учетом полученного опыта и внедрять ее в международную практику. В российской модели могут быть заинтересованы дружественные страны и, в первую очередь, государства - члены Евразийского экономического союза и Союза Независимых Государств. Это может стать основой для создания и функционирования нового международного рынка аудиторских услуг.

VI. Ожидаемые результаты

В предметной работе по реализации Концепции должны совместно участвовать представители аудиторского сообщества, уполномоченные государственные органы, научные, образовательные и иные организации.

Ожидаемые результаты от реализации Концепции

- повышение конкурентности российской экономики посредством создания в России новой модели аудита;
- создание конкурентноспособной среды, в которой могут развиваться добросовестные и профессиональные аудиторские организации;
- формирование нового поколения аудиторов и приток новых специалистов (аудиторов) в профессию;
- повышение осведомленности пользователей о сущности и целях аудита, аудиторских услуг, согласно утверждённой классификации, понимание пользователями полученной ценности по результатам оказания аудиторских услуг;
- восстановление доверия к аудиторам и аудиторской профессии;
- снижение административных барьеров для развития рынка аудиторских услуг;
- консолидация аудиторского профессионального сообщества;
- трансформация методологии аудита в новой парадигме и повышение информативности и полезности аудиторского заключения;
- повышение эффективности организации и проведения аудиторской проверки за счет применения IT – технологий и искусственного интеллекта;
- развитие российской научной школы аудита (институт аудита);
- взаимодействие с государственными органами в целях применения аудита как инструмента финансовой безопасности государства;
- внедрение российской модели аудита в международную практику.

Послесловие

Аудиторы во многом способствовали становлению предпринимательства и внесли существенный вклад в развитие страны при переходе к рыночной экономике. Сложившаяся в России социально-экономическая ситуация требует мобилизации всех ресурсов для защиты ее национальных интересов. В этих условиях аудиторскому профессиональному сообществу необходимо консолидироваться и вновь внести свой вклад в решении возникших проблем в условиях новых вызовов.

С уважением,
Кнарник Карапетовна Арабян
Доктор экономических наук, аудитор,
член ТЦО СРО АСС, профессор РАНХиГС

Вопросы для общественных обсуждений.

1. Какие задачи должен выполнять аудит в условиях современных вызовов?
2. Считаете ли Вы необходимым расширить предмет аудита?
3. По каким основаниям должен быть расширен предмет аудита?
4. Поддерживаете ли вы необходимость классификации аудиторских услуг (иных видов аудита) по основанию «уровень уверенности»?
5. Согласны ли Вы с тем, что необходимо определить рекомендованную СРО минимальную стоимость проведения аудиторской проверки?
6. Считаете ли Вы необходимым изменение системы подготовки и аттестации аудиторов?

7. Согласны ли Вы с тем, что в условиях трансформации социально-экономических процессов и новых вызовов расширение сферы применения обязательного аудита является инструментом повышения финансовой безопасности государства?
8. Поддерживаете ли Вы введение обязательного аудита для разных категорий экономических субъектов с разной регулярностью его проведения?
9. Согласны ли Вы с тем, что важно усилить взаимодействие с Счетной Палатой РФ в части передачи функций аудита эффективным независимым аудиторским организациям?
10. Считаете ли Вы необходимым трансформацию методологии аудита в новой парадигме в части перехода от концепции ретроспективного подтверждения данных финансовой отчетности в пользу аналитической концепции финансовой устойчивости организации?
11. Какие современные IT-технологии и инструменты искусственного интеллекта должны применяться в аудиторской деятельности?
12. Какие действия (мероприятия, инструменты, способы продвижения) следует предпринять для повышения престижа аудиторской профессии и уровня востребованности аудиторских услуг?
13. Какие мероприятия позволят консолидировать профессиональное аудиторское сообщество?
14. Согласны ли вы с изменением механизма принятия решений на паритетной основе в СРО?
15. Согласны ли Вы с тем, что в условиях усиления международной изоляции Российской Федерации, в том числе исключение из международных организаций, приводит к необходимости формирования и развития национальной системы аудита, которая может быть экстраполирована в международную практику?

Приложение 1

Проект Стандарта Концептуальные основы теории аудита

Цель

Целью стандарта является обобщение и формирование единой структурированной теории аудита, являющейся основой для совершенствования методологии организации и проведения аудиторской проверки.

Сфера применения

Настоящий стандарт устанавливает концептуальные теоретические основы аудита. Он содержит понятия, цель и задачи аудиторской проверки, функции, предмет и объект. В стандарте обобщены принципы аудита и остальные элементы теории.

Определения

Аудит – это процесс независимой проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности, части отчетности или отдельного ее элемента, а также иной отчетности, регламентированной законодательством или локально-нормативными актами, с целью выражения мнения о ее достоверности в аудиторском заключении.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность включает в себя: бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, пояснения к отчетности.

Достоверность – степень точности данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, на основании которых пользователи могут принимать корректные решения.

Достоверной считается информация если она соответствует одновременно следующим условиям:

- соответствует требованиям нормативно-правовых актов;
- подтверждает предпосылки подготовки финансовой отчетности;
- не содержит недобросовестных действий и существенных ошибок, как в количественном, так и в качественном аспекте;
- соответствует принципам бухгалтерского учета и качественным характеристикам подготовки финансовой информации;
- подтверждает показатели эффективности и результативности;
- соответствует целевым критериям, определенным для конкретной отчетности.

Принцип – это исходное базовое положение теории, учения, мировоззрения, теоретической программы.

Цель, задачи и функции аудита

Цель аудита – выражение мнения о достоверности аудируемой отчетности.

Задачи аудита:

- проверка соблюдения аудируемым лицом требований действующего законодательства при осуществлении хозяйственной деятельности;
- проверка соблюдения аудируемым лицом локальных нормативных актов при осуществлении хозяйственной деятельности;
- проверка соблюдения аудируемым лицом принципов ведения учета и формирования отчетности;
- оценка эффективности СВК аудируемого лица;
- проверка правильности ведения учета и отражения фактов хозяйственной жизни;
- оценка допущения непрерывности деятельности аудируемого лица;
- проверка раскрытия информации о фактах хозяйственной жизни в отчетности;
- проверка и оценка показателей результативности и эффективности.

Допущения и аксиомы

Первое допущение. Теория аудита основана на следующих ценностях: *ответственность, прозрачность, публичность.*

Ответственность. Аудит является деятельностью с повышенной этической ответственностью. Ответственность аудитора не ограничивается обязательствами в отношении конкретного аудируемого лица и заказчика, так как результаты аудита предназначены для широкого круга пользователей.

Прозрачность. Преодоление кризиса в аудиторской деятельности приводит к необходимости формирования нового ценностного предложения для пользователей аудиторских услуг и предполагает разработку прозрачной формы аудиторского заключения.

Публичность. Аудиторская деятельность является публично-правовой и направлена на защиту интересов общества.

Второе допущение. Теория аудита рассматривается во взаимосвязи с теорией бухгалтерского учета хозяйственной деятельности.

Третье допущение. В результате проведения аудита выражается разумная уверенность в отношении достоверности аудируемой отчетности. Таким образом, отчетность должна быть

регламентирована, иметь назначение, а мнение в отношении ее достоверности должно быть отражено в аудиторском заключении.

Аксиома 1. Любая СВК и бухгалтерского учета аудируемого лица является несовершенной.

Аксиома 2. Существует риск необнаружения ошибок и (или) недобросовестных действий.

Аксиома 3. Мнение в аудиторском заключении формируется с учетом профессионального суждения аудитора.

Предмет, объект и субъекты аудита

Предметом аудита являются закономерности формирования информации в учете и отчетности.

При определении *объекта* аудита возникают особенности. Первая особенность вытекает из взаимосвязи аудита с бухгалтерским учетом, Определенность в отношении объектов в бухгалтерском учете предопределяет необходимость выделения подобъектов в теории аудита. К подобъектам аудита относятся:

- 1) факты хозяйственной жизни;
- 2) активы;
- 3) обязательства;
- 4) источники финансирования его деятельности;
- 5) доходы;
- 6) расходы;
- 7) иные объекты.

Вторая особенность заключается в том, что информация об объекте, т.е. об экономическом субъекте, как открытой системе и подобъектах, как составных элементах, в конечном счете, находит отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица. В связи с этим объект аудита нами классифицирован на две подгруппы:

1-я подгруппа – объект аудита как процесс проверки;

2-я подгруппа – объект аудита как результат проверки (бухгалтерская (финансовая) отчетность или ее отдельная форма, или отдельный элемент и др.).

Субъекты аудита – это аудиторы, индивидуальные аудиторы, аудиторские организации.

Функции аудита:

- гносеологическая – заключающаяся в способности объяснять свойства, присущие возникновению и отражению фактов хозяйственной жизни;
- мировоззренческая – позволяющая формировать систему ценностей при осуществлении предпринимательской деятельности хозяйствующих субъектов;
- социально-ориентированная – способствующая защите интересов и соблюдению информационных прав и обязанностей различных групп пользователей;
- прогнозная – выражающая в способности аудита предвидеть тренды развития деятельности организации, выявлять риски и негативные тенденции, предвосхищать возможные факты недобросовестных действий, кризисные явления.

Принципы аудиторской деятельности

К общим принципам аудита можно отнести:

- принцип ответственности;
- принцип разумной уверенности;
- принцип конфиденциальности;
- принцип достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- принцип общественной значимости результатов аудита.

Принцип ответственности заключается в том, что в стандартах аудита четко определены границы ответственности аудитора и аудируемого лица. Так, аудитор несет ответственность за формулирование и выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, в то время как ответственность за подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности несет

руководство аудируемого лица. При этом аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности не освобождает руководство аудируемого лица от такой ответственности.

Понятие разумной уверенности – это общий подход, относящийся к процессу накопления аудиторских доказательств, необходимых и достаточных для того, чтобы аудитор сделал вывод об отсутствии существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассматриваемой как единое целое. Понятие разумной уверенности применяется ко всему процессу аудита.

Принцип конфиденциальности (сохранности аудиторской тайны) заключается в том, что аудиторскую тайну составляют любые сведения и документы, полученные и (или) составленные аудиторской организацией и ее работниками, а также индивидуальным аудитором и работниками, с которыми им заключены трудовые договоры, при оказании услуг, предусмотренных законодательством.

Принцип достоверности – степень точности данных, содержащихся в финансовой (бухгалтерской) отчетности, на основании которых любой пользователь этой отчетности может принимать правильные экономические решения.

Принцип общественной значимости заключается в принятии на себя обязанности действовать в общественных интересах. Пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности принимают различные экономические решения по результатам анализа данных финансовой отчетности интересующей компании. Очевидно, что качество принятых решений зависит от надежности и достоверности данных, содержащихся в финансовой отчетности. Являясь публичным документом, аудиторское заключение содержит мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, ориентированное на удовлетворение информационных потребностей широкого круга пользователей.

К **этическим принципам относятся**: независимость, честность, объективность, профессиональная компетентность и добросовестность, конфиденциальность, профессиональное поведение, профессиональный скептицизм.

Принцип независимости заключается в том, что аудиторы должны организовать и провести аудиторскую проверку и выстроить взаимоотношения с аудируемым лицом таким образом, чтобы избежать конфликта интересов, который может негативно повлиять на результаты аудиторской проверки и, следовательно, на интересы различных групп пользователей. Соблюдение принципа независимости предполагает отсутствие любой зависимости между аудируемым лицом и аудитором, в частности:

- отсутствие между аудируемым лицом и аудитором родственных отношений;
- отсутствие между аудируемым лицом и аудитором финансовых взаимоотношений (за исключением оплаты за аудиторские и сопутствующие аудиту услуги);
- отсутствие между аудируемым лицом и аудитором экономических взаимоотношений;
- периодическую ротацию состава аудиторской группы;
- отсутствие ситуаций, приводящих к конфликту интересов.

Под конфликтом интересов понимается ситуация, при которой заинтересованность аудиторской организации, индивидуального аудитора может повлиять на мнение такой аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица. Случаи возникновения у аудиторской организации, индивидуального аудитора заинтересованности, которая приводит или может привести к конфликту интересов, а также меры по предотвращению или урегулированию конфликта интересов устанавливаются Кодексом профессиональной этики аудиторов. Нарушение принципа независимости не позволяет полагаться на результаты аудиторской проверки.

Принципы независимости при принятии на обслуживание нового клиента включают в себя:

- 1) оценку угрозы независимости;
- 2) экспертизу рисков, способных привести к конфликту интересов;
- 3) прозрачность определения вознаграждения аудитора.

Принципы независимости при оказании аудиторских услуг включают в себя:

- 1) оценку угрозы «привычности»;
- 2) ротацию состава аудиторской группы не менее 50% и руководителя 1 раз в три года.

К принципам независимости при организации контроля качества относятся:

- 1) угроза объективности;
- 2) обеспечение независимости контролера качества.

Принцип честности предполагает, что аудитор должен действовать открыто и честно во всех профессиональных и деловых взаимоотношениях. Принцип честности также предполагает честное ведение дел и правдивость.

Принцип объективности заключается в том, что аудитор не должен допускать, чтобы предвзятость, конфликт интересов либо другие лица влияли на объективность его профессиональных суждений.

Принцип профессиональной компетентности и должной тщательности заключается в том, что аудитор обязан постоянно поддерживать свои знания и навыки на уровне, обеспечивающем предоставление клиентам или работодателям квалифицированных профессиональных услуг, основанных на новейших достижениях практики и современном законодательстве.

Принцип конфиденциальности заключается в том, что аудитор должен обеспечить конфиденциальность информации, полученной в результате профессиональных или деловых отношений, и не должен раскрывать эту информацию третьим лицам, не обладающим надлежащими и конкретными полномочиями, за исключением случаев, когда аудитор имеет законное или профессиональное право либо обязан раскрыть такую информацию.

Принцип профессионального поведения заключается в том, что аудитор должен соблюдать соответствующие законы и нормативные акты и избегать любых действий, которые дискредитируют или могут дискредитировать профессию.

К методологическим принципам относятся:

- принцип соблюдения стандартов;
- принцип существенности;
- принципы планирования;
- принципы сбора аудиторских доказательств;
- принципы документирования;
- принципы формирования аудиторского заключения.
- принципы формирования СВК качества.

Принцип соблюдения стандартов заключается в том, что процесс аудиторской проверки является строго регламентированным в соответствии с положениями стандартов и иных локально-правовых актов.

Принцип существенности заключается в том, что аудитор выражает мнение о том, бухгалтерская (финансовая) отчетность не содержит существенных ошибок и искажений, влияющих на интересы пользователей.

Принципы планирования заключаются в том, что все стадии этапа планирования, а также формирование общего плана и программ аудита по соответствующим разделам проверки должны быть подготовлены с учетом соблюдения следующих требований:

- рациональность;
- оптимальность;
- непрерывность;
- комплексность;
- аддитивность.

Принципы сбора аудиторских доказательств заключаются в следующем:

- собранные доказательства должны быть достаточными и надлежащего характера;
- аудиторские доказательства должны быть собраны в отношении предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;
 - аудиторские доказательства должны быть получены от аудируемого лица и третьих лиц;
 - присутствие аудитора в инвентаризации, если доля товарно-материальных ценностей является существенной или проведение необходимых альтернативных процедур, позволяющих выразить

разумную уверенность в отношении подтверждения количества и качества товарно-материальных ценностей.

Принципы документирования заключаются в следующем:

- сбор подтверждающих документов в отношении всех выводов, сформированных в письменной информации;
- аудитор самостоятельно определяет объем документации по проверке с учетом специфики и характера деятельности аудируемого лица;
- соблюдение требований стандартов к порядку формирования файла рабочих документов.

Методы аудита. Методы представляют собой совокупность специальных приемов, способов и процедур научного познания действительности. К методам организации и проведения аудиторской проверки относятся:

- планирование;
- документирование;
- аудиторские доказательства;
- аудиторское заключение.

Планирование – это метод, который способствует тому, чтобы важным областям аудита было уделено необходимое внимание, были выявлены потенциальные проблемы и работа выполнена с оптимальными затратами, качественно и своевременно. Планирование позволяет эффективно распределять работу между членами группы специалистов, участвующих в аудиторской проверке, а также координировать такую работу.

Документирование – это метод формирования и сбора рабочих документов и материалов, подготовленных аудитором и для аудитора либо получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудита.

Аудиторские доказательства – это метод получения информации, *которая подтверждает или не подтверждает предпосылки* составления бухгалтерской отчетности и исходя из которой аудитор делает выводы, лежащие в основе выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности. Мы выделили несколько групп процедур по сбору доказательств.

Тестовые процедуры

Получение аудиторских доказательств посредством тестирования является одной из ключевых процедур в рамках аудиторской проверки. Тесты применяются как на этапе планирования, так и при проведении процедур по существу.

Процедуры документального контроля

Инспектирование представляет собой проверку записей, документов или материальных активов. В ходе инспектирования записей и документов аудитор получает аудиторские доказательства различной степени надежности в зависимости от их характера и источника.

Прослеживание – это метод, при котором конкретная хозяйственная операция анализируется от первичного документа до отражения в сводных регистрах и отчетности.

Формальная проверка – это внешняя проверка оформления документации при проведении проверки на предмет соответствия требованиям законодательства, наличия всех обязательных реквизитов и других требований.

Сверка данных – это проверка соответствия данных об объекте учета, отдельных фактов хозяйственной жизни между контрагентами, уточнение, проверка и сопоставление данных, содержащихся в разных документах, регистрах учета.

Нормативно-правовая диагностика – это метод, при котором проверяется соответствие совершенных хозяйственных операций требованиям действующего законодательства.

Процедуры фактического контроля

Наблюдение – это процедура прослеживания процесса проведения инвентаризации в ходе аудиторской проверки.

Арифметическая проверка расчетов (пересчет) – совокупность приемов по количественному пересчету отраженных фактов хозяйственной жизни в учете и в отчетности, оценке стоимости активов и обязательств, расчета налоговой базы и т.д.

Альтернативные процедуры – это процедуры, которые аудитор должен провести в тех случаях, когда наблюдать за процессом инвентаризации не представляется возможным.

Запрос – это требование официального разъяснения по вопросам аудиторской проверки или требование предоставления документации и прочей информации как от сотрудников аудируемого лица, так и от третьих лиц.

Подтверждение – это процедура получения официального ответа на запрос, составленный аудитором в рамках аудиторской проверки.

Аналитические процедуры

В процессе проверки следует осуществлять контроль не только за достоверностью, законностью, но целесообразностью и эффективностью отраженных фактов хозяйственной жизни аудируемого лица. Достичь этих задач можно посредством расширения спектра аналитических процедур, которые позволят дать оценку рациональности использования ресурсов организации, в частности, проводить проверку сохранности материальных, финансовых и интеллектуальных ресурсов, оценивать эффективность их использования, проводить мониторинг ценовой политики в отношении закупаемых материалов, сырья, анализировать надежность платежной и финансовой дисциплины и т.д.

Финансовый анализ совокупность методов определения имущественного и финансового положения хозяйствующего субъекта, а также перспективы развития организации на краткосрочную, среднесрочную и долгосрочную перспективу.

Нормативная проверка – проверка, позволяющая выявить отклонения фактических затрат от нормативных (плановых). Этот метод в основном применяется при оценке расходов в производстве, с целью обнаружения возможных фактов недобросовестных действий и ошибок. Нормативная проверка включает в себя следующие процедуры:

- проверку выполнения плана по основным показателями, оценка соответствия произведенных расходов степени выполнения этих плановых показателей;
- проверку соблюдения сметных норм расходов, анализ обоснованности штатного расписания и ставок заработной платы, а также правильность расходования фондов заработной платы, правильность премирования;
- проверку правильности планирования расходов на содержание структурных подразделений;
- проверку исполнения сметы и использование средств по целевому назначению, соблюдение законности и режима экономии в расходовании денежных средств и материальных ценностей.

Экспертная оценка представляет собой метод, позволяющий собрать доказательства по конкретным вопросам в рамках проведения аудита, путем привлечения специалистов в соответствующей профессиональной области. Привлечение экспертов к аудиторской проверке является необходимым условием для оценки узкоспециализированных вопросов, относящихся к производству и реализации продукции (работ, услуг).

Проверка должной осмотрительности представляет собой совокупность процедур, которые позволяют посредством анализа причинно-следственных связей между исследуемыми показателями определить объективную возможность, обоснованность и достоверность произведенных фактов хозяйственной жизни. Проверка должной осмотрительности включает себя правовую экспертизу, включающую в себя оценку корпоративных рисков, риски правовых оснований ведения деятельности, экспертизу существенных сделок, анализ судебных споров в отношении активов и обязательств, экспертизу взаимоотношений с органами государственной власти, экспертизу трудовых отношений и анализ налоговых обязательств.

Кризис-диагностика – это комплекс аналитических и исследовательских процедур, включающих ретроспективный и прогнозный анализ, направленный на выявление кризисных явлений, оценке последствий кризисов и минимизации их негативных последствий.

Процедуры контроля качества – это проверка соответствия оказанных аудиторских услуг требованиям нормативно-правовых актов, международным и внутренним стандартам, условиям договорам и стандартам качества.

Аудиторское заключение – это метод итогового обобщения результатов аудиторской проверки, посредством выражения мнения о достоверности аудируемой отчетности.

Предпосылки подготовки финансовой отчетности. При получении аудиторских доказательств аудитор подтверждает или опровергает предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Предпосылка представляет собой исходное положение в отношении истинности определенного рассуждения.

Подтверждая в целом достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудитор подтверждает следующую совокупность предпосылок:

- существование;
- права и обязанности;
- возникновение;
- полнота;
- стоимостная оценка;
- точное измерение;
- представление и раскрытие;
- рациональность;
- состоятельность.

Пример Стратегической карты СРОА на 2024 -2030 годы

Стратегическая карта СРОА на 2024 - 2030 гг							
Цели	Задачи	Мероприятия/проекты	Тип деятельности (процесс/ проект)	Контрольные события и результаты			Ответственный исполнитель (комитеты)
				2024	2030	

Проект стандарта Аудиторские процедуры**Понятие и виды аудиторских процедур**

Аудиторские процедуры – это совокупность специальных приемов, последовательность взаимосвязанных действий, направленных на получение аудиторских доказательств.

Аудиторские доказательства – это метод получения информации, которая подтверждает или не подтверждает предпосылки составления бухгалтерской отчетности и исходя из которой аудитор делает выводы, лежащие в основе выражения мнения о достоверности аудируемой отчетности.

Процедуры в аудите включают в себя: 1) тестовые процедуры 2) процедуры по существу. Процедуры по существу, включают в себя: детальные тесты оборотов и сальдо по счетам, аналитические процедуры, процедуры контроля качества.

Тестовые процедуры. Получение аудиторских доказательств посредством тестирования является одной из ключевых процедур в рамках аудиторской проверки. Тесты применяются как на этапе планирования, так и при проведении процедур по существу.

Тестовые процедуры как правило применяются при оценке СВК как по отдельным объектам учета, так и при оценке надежности СВК в целом.

Процедуры по существу – это детальные процедуры, которые применяются для глубокого изучения объектов аудита с целью получения аудиторских доказательств в отношении существенных статей финансовой отчетности, для обоснования мнения о достоверности аудируемой отчетности. При проведении процедур по существу также аудитор может применять тестирование для детальной оценки оборотов и сальдо по счетам.

Процедуры по существу, включают в себя: процедуры документального контроля, процедуры фактического контроля, аналитические процедуры.

Процедуры документального контроля

Инспектирование – представляет собой проверку записей, документов или материальных активов. В ходе инспектирования записей и документов аудитор получает аудиторские доказательства различной степени надежности в зависимости от их характера и источника.

Прослеживание – это метод, при котором конкретная хозяйственная операция анализируется от первичного документа до отражения в сводных регистрах и отчетности.

Формальная проверка – это внешняя проверка оформления документации при проведении проверки на предмет соответствия требованиям законодательства, наличия всех обязательных реквизитов и других требований.

Сверка данных – это проверка соответствия данных об объекте учета, отдельных фактов хозяйственной жизни между контрагентами, уточнение и проверка данных, содержащихся в разных документах, регистрах учета.

Нормативно-правовая диагностика – это метод, при котором проверяется соответствие совершенных хозяйственных операций требованиям действующего законодательства.

Процедуры фактического контроля

Наблюдение – это процедура прослеживания процесса проведения инвентаризации в ходе аудиторской проверки.

Арифметическая проверка расчетов (пересчет) – совокупность приемов по количественному пересчету и отражения фактов хозяйственной жизни в учете и отчетности, оценке стоимости активов и обязательств, расчета налоговой базы и т.д.

Альтернативные процедуры – это процедуры, которые аудитор должен провести в тех случаях, когда наблюдать за процессом инвентаризации не представляется возможным.

Запрос – это требование официального разъяснения по вопросам аудиторской проверки или требование предоставления документации и прочей информации как от сотрудников аудируемого лица, так и от третьих лиц.

Подтверждение – это процедура получения официального ответа на запрос, составленный аудитором в рамках аудиторской проверки.

Аналитические процедуры. В процессе проверки следует осуществлять контроль не только за достоверностью, законностью, но целесообразностью и эффективностью совершения фактов хозяйственной жизни аудируемого лица. Достичь этих задач можно посредством расширения спектра аналитических процедур, которые позволят дать оценку рациональности использования ресурсов организации, в частности, проводить проверку сохранности материальных, финансовых и интеллектуальных ресурсов, оценивать эффективность их использования, проводить мониторинг ценовой политики в отношении закупаемых материалов, сырья, анализировать надежность платежной и финансовой дисциплины и т.д.

Расширение спектра аналитических процедур, посредством включения в их перечень методов ревизии, процедур диагностики кризисных явлений и оценке эффективности с одновременным ограничением в выборе методик расчета уровня существенности будут способствовать более полной, объективной и комплексной оценке состояния аудируемого лица.

Нормативная проверка – это элемент ревизии, проверка, позволяющая выявить отклонения фактических затрат от нормативных (плановых). Этот метод в основном применяется при оценке расходов в производстве, с целью обнаружения возможных фактов недобросовестных действий и ошибок. Нормативная проверка включает в себя следующие процедуры:

- проверку выполнения плана по основным показателями оценка соответствия произведенных расходов степени выполнения этих плановых показателей;
- проверку соблюдения сметных норм расходов, анализ обоснованности штатного расписания и ставок заработной платы, а также правильность расходования фондов заработной платы, правильность премирования;
- проверку правильности планирования расходов на содержание структурных подразделений;
- проверку исполнения сметы и использование средств по целевому назначению, соблюдение законности и режима экономии в расходовании денежных средств и материальных ценностей;

Экспертная оценка – представляет собой метод, позволяющий собрать доказательства по конкретным вопросам в рамках проведения проверки, путем привлечения специалистов в соответствующей профессиональной области. Привлечение экспертов к аудиторской проверке является необходимым условием для оценки узкоспециализированных вопросов, относящихся к производству и реализации продукции (работ, услуг). Несмотря на то, что порядок привлечения экспертов к проверке регламентирован стандартами аудита, привлечение экспертов в ходе аудиторской проверки не находит широкого распространения. Эта ситуация должна быть изменена, так как без анализа узкоспециализированных вопросов нельзя объективно оценить правильность, правомерность и полноту расходов на производство и реализацию продукции (товаров, работ, услуг).

Проверка должной осмотрительности – представляет собой совокупность процедур, которые позволяют посредством анализа причинно-следственных связей между исследуемыми показателями определить объективную возможность, обоснованность и достоверность произведенных фактов хозяйственной жизни.

Проверка должной осмотрительности включает себя правовую экспертизу, оценку корпоративных рисков, рисков правовых оснований ведения основной деятельности, экспертизу существенных сделок, анализ судебных споров в отношении активов и обязательств, экспертизу взаимоотношений с органами государственной власти, экспертизу трудовых отношений и анализ налоговых обязательств. Перечень процедур при оценке должной осмотрительности.

1. Корпоративные риски

- правовой анализ существенных решений, принятых органами управления аудируемого лица за период с даты создания аудируемого лица;
- установление сведений о принятии решений о совершении крупных сделок и сделок с заинтересованностью (если применимо);
- установление лиц, при совершении сделок с которыми имеется заинтересованность (если применимо);
- сведения о структуре дочерних и зависимых обществ;
- порядок реорганизации Общества (при наличии);
- сведения об ограничениях или обременениях долей в уставном капитале аудируемого лица;
- сведения о компаниях (соглашениях) способных оказывать влияние на принятие решений аудируемого лица или иным образом контролировать ее деятельность;
- сведения о соблюдении требований антимонопольного законодательства;
- установление сведений об ограничениях или обременениях акций, или долей, принадлежащих аудируемого лица;
- анализ судебных споров по вопросам законности создания аудируемого лица;
- анализ судебных споров по вопросам оспаривания решений органов управления аудируемого лица;
- установление судебных споров и претензий за последние годы, способных оказать влияние на аудируемого лица;
- установление сведений о возможных претензиях третьих лиц по долям в уставном капитале аудируемого лица;
- установление сведений о возбуждении процедуры банкротства, ликвидации аудируемого лица или угрозы таких действий;
- анализ иных споров и претензий, направленных на установление, изменение и прекращение прав и обязанностей аудируемого лица по корпоративным вопросам.

2. Риски правовых оснований ведения основной деятельности

- установление необходимости иметь соответствующие лицензии, разрешений и т.п. при проведении финансово-хозяйственных операций;
- установление соответствия внутренней структуры организации требованиям законодательства при осуществлении регулируемых государством видов деятельности;
- установление наличия внутренних документов, обязательных при осуществлении определенных видов деятельности;
- оценка добросовестности контрагентов.

3. Экспертиза сделок/взаимосвязанных сделок с активами и обязательствами, превышающими по сумме 10% балансовой стоимости активов Общества либо сделок, имеющих существенное влияние на деятельность аудируемого лица

- установление сведений о сделках со значимыми для деятельности аудируемого лица активами и существенными обязательствами, анализ сделок;
- установление сведений об обременениях прав аудируемого лица;
- выявление существенных правовых рисков, связанных с несоблюдением условий сделок;
- установление сведений о преимущественных правах третьих лиц на имущество или услуги аудируемого лица;
- определение иных сделок, существенно ограничивающих права аудируемого лица;
- исследование коммерческих отношений с аффилированными лицами, в целях установления сделок, способных оказать существенное влияние на приобретение долей в уставном капитале аудируемого лица;
- установление и экспертиза сделок, не соответствующих коммерческим интересам аудируемого лица, и сделок «группы риска»;
- правовая экспертиза основных договоров, заключаемых аудируемым лицом;
- исследование локальных нормативных актов аудируемого лица, связанных с договорной работой;
- правовая экспертиза типовых договоров, заключаемых аудируемым лицом с контрагентами.

4. Анализ судебных споров в отношении активов и обязательств

- установление сведений о претензиях и исках, исходя из уровня существенности. Уровень существенности задается в процентном отношении к балансовой стоимости активов аудируемого лица;
- установление судебных споров и претензий, способных оказать влияние на процесс приобретения долей. К ним относятся споры о праве собственности на доли в уставном капитале аудируемого лица, имущественные споры участников проверяемой организации или иные споры, которые могут привести к введению судебного запрета на распоряжение указанными долями. Анализ исков, предъявленных налоговыми органами к аудируемому лицу о взыскании штрафов на предмет установления перспектив разрешения дел арбитражными судами;
- установление обременений, наложенных на права аудируемого лица в установленном порядке.

5. Экспертиза взаимоотношений с органами государственной власти

- анализ лицензий и разрешений, имеющихся у аудируемого лица;
- сведения о проверках контролирующих органов государственной власти;
- установление сведений о судебных спорах с органами государственной власти.

6. Экспертиза трудовых отношений

- проверка наличия и экспертиза коллективного договора, правил внутреннего трудового распорядка;
- анализ типового трудового договора;
- сведения о судебных трудовых спорах и о работе комиссии по трудовым спорам.

7. Анализ налоговых обязательств

- аналитический обзор сумм налога на прибыль и НДС и других налогов, начисленных за _____ гг. и задолженности (переплаты) по налогу на прибыль и НДС по состоянию на _ г.;
- установление сведений о постановке аудируемого лица на учет в налоговых органах;
- анализ результатов последних выездных и камеральных проверок, проведенных налоговыми органами;
- анализ сверки с налоговыми органами задолженности по уплате налогов по состоянию на _____ г. или ближайшую дату;
- анализ правомерности используемых льгот по налогу на прибыль и НДС, включая оценку возможности использования этих льгот аудируемым лицом в дальнейшем;
- анализ основных доходов и расходов, учитываемых для целей налога на прибыль, и отраженных в декларациях, на основании налоговых регистров аудируемого лица, оценка правильности расчетов налогов

Кризис-диагностика – это комплекс аналитических и исследовательских процедур, включающих ретроспективный и прогнозный анализ, направленный на выявление кризисных явлений, оценке последствий кризисов и минимизации их негативных последствий.

Кризис-диагностика позволяет:

- обеспечить пользователей организации необходимой информацией для принятия рациональных стратегических и тактических решений;
- прогнозирует вероятность наступления банкротства организации;
- выявление «узких» места в системе управления и при осуществлении бизнес-процессов;
- выявляет причины отклонений фактических показателей от запланированных.

Перечень процедур кризис- диагностики.

1. Анализ структуры и состава активов

- анализ структуры и движения объектов основных средств в течение проверяемого периода;
- анализ состояния основных средств;
- состав и структура нематериальных активов;
- установление нематериальных активов, полученных по договорам уступки прав (если имеются). Анализ цены уступки, зафиксированной в соответствующем договоре;
- движение незавершенного капитального строительства в течение проверяемого периода;
- источники финансирования этих объектов, их отражение в учете;
- наличие объектов долгостроя, возраст незавершенного капитального строительства;
- анализ структуры и динамики запасов;
- анализ движения и эффективности использования запасов;
- анализ структуры и динамики финансовых вложений;
- анализ эффективности финансовых вложений;
- установление неликвидных и сомнительных вложений;
- экспертиза состава дебиторской задолженности, установление сомнительной и нереальной для взыскания дебиторской задолженности;
- экспертиза динамики дебиторской задолженности;
- установление перечня значительных дебиторов;
- установление причины возникновения дебиторской задолженности.

2. Анализ структуры и состава обязательств и капитала

- экспертиза состава и динамики кредиторской задолженности;
- установление перечня значительных кредиторов;
- установление причины возникновения кредиторской задолженности;
- установление заемных обязательств, их структуры и выданных собственных векселей;
- установление достоверности заемных обязательств по укрупненным процедурам;
- экспертиза отношений между компанией и кредиторами по поводу уплаты процентов на суммы займов (товарных кредитов, кредитов).

3. Анализ доходов и расходов

- анализ доходов от основного вида деятельности;
- анализ состава и структуры себестоимости;
- анализ прочих доходов и расходов.

4. Анализ деятельности аудируемого лица

- анализ финансово-хозяйственной деятельности;
- оценка допущения непрерывности деятельности;
- выявление и анализ существенных событий, которые могут оказать;
- влияние на деятельность организации;
- прогноз будущих доходов и расходов компании;
- стоимостная оценка финансовых рисков организации. **Процедуры контроля качества** – это проверка соответствия оказанных аудиторских услуг требованиям нормативно-правовых актов, международным и внутренним стандартам, условиям договорам и стандартам качества.