Санкт-Петербургский государственный университет

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА**

**по направлению «Экономика»**

**АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ И ЕЁ РЕГУЛИРОВАНИЕ В РОССИИ: ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ**

Выполнил:

Обучающийся 4 курса, группы ФКСиУ-41

Саблин Дмитрий Евгеньевич

 /Подпись/

Научный руководитель:

доцент, кандидат экономических наук

Соболева Генриэтта Валентиновна

 /Подпись/

Санкт-Петербург

2016

Оглавление

[Введение 3](#_Toc451005641)

[Глава 1 Аудит в системе финансового контроля Российской Федерации 6](#_Toc451005642)

[1.1 Изучение исторического аспекта процесса становления и развития аудита 6](#_Toc451005643)

[1.2 Исследование роли аудита как социально-экономического института 14](#_Toc451005644)

[Глава 2 Особенности регулирования аудиторской деятельности в России 20](#_Toc451005645)

[2.1 Модели регулирования аудиторской деятельности 20](#_Toc451005646)

[2.2 Анализ концепции государственного регулирования аудита 22](#_Toc451005647)

[2.2.1 Государство как источник правового регулирования аудита 22](#_Toc451005648)

[2.2.2 Влияние государства на рынок аудиторских услуг 26](#_Toc451005649)

[2.3 Исследование места и роли саморегулирования в системе регулирования аудиторской деятельности 30](#_Toc451005650)

[Глава 3 Проведение сравнительного анализа норм аудита в правовых системах РФ и США. Анализ применения данных норм на практике 38](#_Toc451005651)

[3.1 Раскрытие сравнительных характеристик российского и американского подходов к регламентированию аудита 38](#_Toc451005652)

[3.1.1 Сопоставление законодательных основ аудита 39](#_Toc451005653)

[3.1.2 Сравнение методологий стандартизации аудиторской деятельности 44](#_Toc451005654)

[3.1.3 Анализ регламентирования этических подходов к аудиту 48](#_Toc451005655)

[3.2 Практика применения российского и американского законодательства на примере АО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» 50](#_Toc451005656)

[Заключение 59](#_Toc451005657)

[Список использованных источников 63](#_Toc451005658)

[Приложение 1 Количество членов СРО 66](#_Toc451005659)

[Приложение 2 Отличия Федерального закона №307-ФЗ (РФ) и Sarbanes-Oxly Act (США) 67](#_Toc451005660)

[Приложение 3 Фрагмент аудиторского заключения «United technologies» 69](#_Toc451005661)

# Введение

Сегодня большинство экономически значимых решений, будь то инвестиционного, управленческого или иного характера, принимаются на основе проведённой аудиторской проверки.

Аудит – это неотъемлемая часть современной бизнес-инфраструктуры. Исторически складываясь на протяжении многих веков как инструмент государственного регулирования аудит получил большое распространение, в силу обеспечения сопутствующих развитию экономических отношений потребностям общества.

Аудит по существу становится вполне самостоятельным социальным институтом, действующим на пользу общества, в том числе во благо пользователей бухгалтерской (финансовой) отчётности. Необходимость проведения подобных проверок выражается, в первую очередь, в том, что внешние пользователи не могут самостоятельно судить о качестве и достоверности представленной отчётности в силу различных причин, например, таких как, недоступность внутренней информации о деятельности компании для внешних пользователей и нехватка профессиональных знаний в области бухгалтерского учёта и аудита.

Аудиторское заключение является той отправной точкой, от которой отталкиваются пользователи финансовой (бухгалтерской) отчётностью в процессе реализации своих экономических идей и возможностей, а потому и проблема достоверности представленных в отчётности данных и оценки добросовестности подхода к её составлению является более чем важной. Следовательно, возрастает значение независимых экспертов и требования к качеству их услуг.

Роль таким экспертов в развитой экономике выполняют аудиторы. В Российской Федерации развиваются те же процессы что и в остальном мире. Сформировался и развивается институт внешнего аудита. Анализ специфики аудиторской деятельности в России требует более детального рассмотрения как с точки зрения правовых аспектов данной деятельности, так и с точки зрения методов и способов её регулирования. Кроме того, данная тема привлекает внимание специалистов в области аудита по причине сближения отечественных стандартов с международными и необходимости реализации требований данных стандартов. Потребность в регулировании аудиторской деятельности во многом определяется необходимостью однородного истолкования стандартов и подходов к проведению аудиторской проверки и обеспечения качества аудиторской деятельности.

Безусловно, сегодня мы имеем достаточно развитую, структурированную систему нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности. Но процесс осознания аудиторским (и не только) сообществом всей сути различного рода нормативных документов ещё не завершён. Не имея полного представления о нормативно-правовых аспектах предоставляемых услуг нельзя построить отлаженные условия, способствующие эффективному взаимодействию аудитора (аудиторской организации) и клиента (аудируемого лица). При этом важным аспектом является учёт опыта зарубежных государств в процессе усовершенствования имеющихся правовых систем в сфере регулирования осуществления аудиторской деятельности. Таким образом, важность рассматриваемого вопроса обусловливает обширный интерес к данной проблематике не только со стороны общественности, но и со стороны практикующего профессионального сообщества и различных исследователей, заинтересованных в её разрешении.

Работа состоит из трёх глав. Первая глава содержит рассмотрение процесса становления и развития аудита как в мире, так и в России, в ней раскрывается содержательная сторона аудита, его правовые основы и роль аудита как социального-экономического института. Во второй главе раскрывается сущность различных моделей регулирования аудиторской деятельности, сложившихся в мировой практике, роль государства и института саморегулирования в процессе управления аудиторской деятельностью применительно к российской экономике. В третьей главе представлены сравнительный анализ российского и американского подходов регулированию аудиторской деятельности и исследование практики применения действующего законодательства России и США на примере аудиторской компании АО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» (PricewaterhouseCoopers) с учётом выявленных отличий рассмотренных подходов.

Для написания работы в качестве основных источников были выбраны работы следующих авторов: Я.В. Соколова, В.Я. Соколова, А.А. Терехова, М.А. Городилова, Р. Адамса, Л.З. Шнейдмана, Э.М. Джабраилов, Л.Л. Арзумановой. Так же для написания работы использовались нормативные документы РФ в области регулирования аудиторской деятельности, документ «Green paper. Audit policy: Lessons from the Crisis», составленный Европейской комиссией и раскрывающий актуальные проблемы рынка аудиторских услуг, материалы, предоставленные АО «Прайсвотерхаускуперс Аудит», раскрывающие внутреннюю политику компании в части соблюдения требований, установленных действующим законодательством в области регулирования аудиторской деятельности.

Целью работы является изучение различных концепций регулирования аудиторской деятельности и выявление имеющихся в настоящее время проблем в области регулирования аудиторской деятельности.

Для достижения поставленной цели сформулированы следующие задачи:

1. Выявить сущностные характеристики аудита в России;
2. Изучить различные методы регулирования аудиторской деятельности и определить их роль в рамках увеличения качества осуществления аудиторской деятельности;
3. Выделить характерные признаки системы регулирования аудита в России, а также её основные проблемы;
4. Выявить основные тенденции и перспективы развития системы регулирования в России;
5. Провести сравнительный анализ российского и американского подходов к регулированию аудиторской деятельности и оценить применимость американского подхода в условиях российской экономики;
6. Проанализировать практику применения требований нормативных документов в области регулирования аудиторской деятельности на примере АО «Прайсвотерхаускуперс Аудит».

# Глава 1 Аудит в системе финансового контроля Российской Федерации

## 1.1 Изучение исторического аспекта процесса становления и развития аудита

Понятие аудита складывалось на протяжении многих веков по мере необходимости контроля той или иной деятельности человека и взаимоотношений, складывающихся между людьми. Безусловно, первые проявления подобного рода контроля были связаны, в первую очередь, с необходимостью создания высокоорганизованного государства и налаживания хозяйственной деятельности в нём. Как отмечает Я.В. Соколов зарождение аудита вызвано так называемым «социальным заказом» общества. Для того чтобы в полной мере осветить суть понятия «аудит» необходимо проследить логику его становления и развития в историческом контексте.

Аудит был и остаётся одной из наиболее распространённых форм хозяйственного контроля в течение уже многих веков и тысячелетий. Начало его становления можно сопоставить с зарождением первых цивилизаций, начавшимся более чем 6000 лет назад. Одной из таких цивилизаций стал Древний Египет. Широко распространённые здесь государственные контролёры осуществляли деятельность, в некоторой степени схожую с той, которую сегодня осуществляют аудиторы в современном их понимании. Кроме того, немаловажным фактом является и то, что именно в Египте зародился учёт, именуемый зеркальным и предполагающий отражение движения ценностей в хозяйственной деятельности. Такого рода контроль позволял не только отслеживать потоки объектов различного предназначения, но и устанавливать объём их недостач. Это во многом и обусловило весьма актуальную и в наше время систему государственного контроля, базирующуюся на отчётности подконтрольных государству лиц.

Безусловно, Египет является не единственным примером древней цивилизации, в которой складывались предпосылки государственного контроля деятельности различных экономических субъектов. Каждая из таких цивилизаций вносила свой непосильный вклад в становление аудита, так, например, в Афинах и Спарте вслед за инвентаризацией в профессиональной среде закрепилось такое понятие как коллация, использующееся в учёте, который вели хозяйствующие субъекты. Также особое место в истории отводится Китаю, а именно периоду династии Чжоу, во время которого был достаточно распространён аудит правительственных департаментов[[1]](#footnote-1).

Средневековье не стало исключением в процессе становления и развития аудита. Наиболее ярким представителем того времени можно назвать Луку Пачоли (1145 – 1517 гг.). В своей работе «Трактат о счетах и записях» он выступает за внедрение контроля финансовых документов и отслеживания денежных потоков, что в некоторой степени, отражает суть современного аудита. В то же время, как описывает Я.В.Соколов, в Англии осуществлялись «образцовые учёт и контроль[[2]](#footnote-2) ». Из чего можно сделать вывод о том, что Англия сыграла определяющую роль в развитии аудита на пути к его современному представлению, что обусловливается достаточно сильным влиянием Англии на мировую общественность в различных областях: в области финансов, политики и т.д. Экономическое влияние Англии усиливалось посредством увеличения её влияния на мировом рынке торговли. Формирование в данной стране различного рода ведомств, осуществляющих контроль и надзор за деятельностью государственных учреждений, государственного органа в лице казначейства и создание учётного регистра ознаменовали новый этап в становлении аудита. Постепенно в профессиональной среде начинает формироваться новая должность – аудитор – лицо, выполняющее функции по независимому контролю и проверке бухгалтерских счетов субъектов хозяйственной деятельности. Но, как и во всех государствах того времени, такой контроль сводился только лишь к государственному надзору за деятельностью хозяйствующих субъектов и проводился исключительно в интересах государства. Важным фактом является то, что уже в это время государственный контроль начинает приобретать облик современного аудита, что подтверждается значимостью учётных записей[[3]](#footnote-3), являющихся прообразом двойных и служащих основой проводимых контрольных мероприятий.

Говоря о более поздних этапах становления и развития аудита, с полной уверенностью можно утверждать, что конец XVII - начало XVIII вв. стал тем моментом, когда в полной мере закончился процесс зарождения основ аудита во всех его проявлениях. Постепенно стали отходить от привычной устной формы[[4]](#footnote-4) предоставления отчётов к письменной, долгое время считавшейся менее надёжной в силу разных на то причин.

Резкий рост потребности в аудите на данном этого этапе его развития можно объяснить зарождением такой формы капитала как акционерное общество, что сопровождалось разделением функций собственников предприятия, кредиторов и его администраторов[[5]](#footnote-5). Новый виток развития аудита связан с созданием в XVII веке компаний, на которых основывался колониальный строй Европы того времени. К таким компаниям можно отнести, в частности, Ост-Индскую компанию. Вся та экономическая мощь и огромный потенциал экономического развития, который несли в себе эти компании, требовали пристального контроля, который выражался в необходимости (в общем выражающейся в защите интересов дольщиков) проведения аудиторского засвидетельствования.

Разделение капитала между собственниками-акционерами привело к необходимости повышения точности и эффективности ведения бухгалтерского учёта на предприятии. Лицом, способным дать объективную оценку деятельности предприятия и качества ведения на нём бухгалтерского учёта, был независимый эксперт-аудитор, предоставлявший подробный анализ письменной документации со сбором достоверных доказательств

Одним из наиболее значимых для развития аудита стал 1884 год – год вступления в силу Закона о компаниях (Companies Act), устанавливающего регламент проведения обязательных аудиторских проверок отчётности компаний не реже, чем один раз в год[[6]](#footnote-6).

Что касается профессиональных объединений, на которых сегодня приходится львиная доля различных типов профессиональной деятельности, то первое из них появилось еще в середине XIX века в Шотландии. Оно объединяло в себе профессиональных бухгалтеров. Примерно в то же время на основе уже указанного Акта о компаниях в Англии начинает свою деятельность Институт присяжных бухгалтеров, являющийся неким прообразом сегодняшних саморегулируемых организаций аудиторов. В то время на него были в большей мере возложены функции по аттестации аудиторов. Стоит отметить, что все профессиональные сообщества, формирующиеся и начинающие свою деятельность на рубеже XIX – XX в.в. способствовали формированию эффективной системы управления аудиторской деятельностью, выступали за разработку единых правил и принципов осуществления аудиторской деятельности. Что поспособствовало корректировке функционала аудита и, в общем-то, определило его современный вид в целом.

С началом развития межгосударственных экономических отношений аудит вышел за границы Европы, стал неотъемлемым элементом российской экономики в различных его проявлениях. Процесс становления аудиторской деятельности в России вызывает особый интерес. Понятие «аудитор» в российской практике контроля и ревизии, по мнению многих учёных, занимающихся исследованием исторического аспекта становления и развития аудита, было введено, предположительно, при Петре I. При этом такая должность предполагала объединение функций трёх должностных лиц, а именно: прокурора, делопроизводителя и секретаря. Несмотря на довольно широкое распространение понятия «аудитор» в настоящее время, в историческом аспекте данное понятие не прижилось в профессиональном обиходе и чаще всего заменялось понятиями «ревизор», «контроль» (понятие обусловливается характером осуществляемой данными лицами деятельности, связанной, в частности, с переписью населения) и «присяжный бухгалтер».

Исторически в российском государстве аудит вводился в деловой оборот именно по опыту отмеченной чуть ранее Великобритании, за тем лишь исключением, что подобные попытки усиления контроля над деятельностью предприятий не увенчались успехом, в силу более развитой законодательной базы западного государства.

Послереволюционный период и развитие экономики единого государства привнесли много нового в систему контроля и его регулирования. Именно в это время начинают формироваться первые истоки современного российского аудита. Как и во все времена, контрольная деятельность сводилась к осуществлению контроля государственной дисциплины и контролю различного рода финансовых обязательств предприятий в отношении государства[[7]](#footnote-7).

Середина - конец 1980-х ознаменовал собой возрастание доли рыночного сектора экономики, что, в свою очередь, вызвало необходимость в осуществлении независимого контроля. В общем и целом российский аудит на первых этапах своего развития представлял собой не что иное, как проверку, и формировался согласно уже отмеченной выше внутренней логике экономических преобразований. Несмотря на то, что всё это носило достаточно стихийный характер, а потому и довольно противоречивый. Стихийный характер развития аудита в России легко объясним, хотя бы в силу того, что за чуть более чем двадцатилетний период времени российский рынок аудиторских услуг попытался перенять почти двухвековой опыт функционирования данной отрасли в зарубежных (западных) странах[[8]](#footnote-8).

Именно в этот период и начинает формироваться законодательное регулирование аудиторской деятельности на территории СССР, отражающее необходимость аудиторского засвидетельствования на пути к рыночной экономике. Можно с полной уверенностью говорить о том, что одну из важнейших ролей в становлении законодательного базиса для развития аудита в современной России сыграл приток в страну иностранного капитала, что подтолкнуло государство на разработку законодательства, регламентирующего процесс проверки отчётности иностранных юридических лиц и предприятий с иностранными инвестициями на предмет её достоверности (совместных предприятий). Что вполне логично, учитывая административный (командный) характер протекающих в государстве экономических процессов. Функция контроля государственными органами той или иной отрасли экономики играла огромную роль и имела высокий приоритет в Союзе, что и послужило одной из первопричин довольно активного роста производительности и развития народного хозяйства в целом.

На рубеже 1990-х российский рынок аудиторских услуг начал всё больше расширяться, что было вызвано приходом на данный рынок иностранных компаний, таких как PricewaterhouseCoopers, Ernst&Young, KPMG, Deloitte и других. Одной из первопричин такого явления стал тот факт, что процесс развития аудита в Советском Союзе не встретил единогласного одобрения со стороны общественности, в том числе со стороны некоторых членов высшего государственного аппарата, в силу различных на то причин. В отличие от западного сценария развития, в российской экономике отсутствовали предпосылки для создания независимой проверки достоверности бухгалтерской (финансовой) отчётности[[9]](#footnote-9). На данном этапе развития аудита приоритетными методами контроля являлись ревизионный и налоговый[[10]](#footnote-10), имеющие, в частности, основной целевой установкой снижение налоговых рисков.

Ближе к концу прошлого столетия – началу настоящего российский аудит начинает приобретать отраслевые черты: появляется законодательное регулирование деятельности, проходит процесс разработки и внедрения новых методик и технологий проведения аудиторских проверок и, наконец, полным ходом идёт процесс развития внутреннего рынка аудиторских услуг[[11]](#footnote-11).

Подводя черту под всем вышесказанным, стоит сказать, что, несмотря на такой прогресс в аудиторской практике, лишь во второй половине XIX века профессиональный аудитор стал важной составной частью делового мира[[12]](#footnote-12). В процессе своего становления и развития аудит прошёл несколько стадий, вследствие чего перестал ассоциироваться с государственным контролем, зарождающимся ещё на этапах формирования первых цивилизаций, и начал обретать образ социально-экономического института. От проверки бухгалтерских счетов отдельными аудиторами аудит перерос в комплексное понятие, включающее в себя всю совокупность сопутствующих аудиту услуг, оказываемых профессиональными аудиторами и аудиторскими организациями, насчитывающими тысячи сотрудников по всему миру.

Как уже было отмечено, становление аудита – это достаточно продолжительный процесс, проходящий красной нитью от самого зарождения государственности и формирования контроля как инструмента государственной власти до развития современных экономических отношений. Таким образом, становится очевидным тот факт, что определение аудиторской деятельности должно быть всеобъемлющим и достаточно широким, отражающим все аспекты различного рода проверок, а также условий и государственных особенностей и специфики его формирования.

В научно исследовательской литературе зачастую можно встретить различные определения аудита, основанные на различных подходах к его пониманию. Так *Р. Адамс в своей работе «Основы аудита» под аудитом понимает деятельность по оказанию необходимой обществу услуги с целью подтверждения видимого правдоподобия опубликованной финансовой отчётности предприятий с ограниченной ответственностью[[13]](#footnote-13).* Что касается российских учёных, рассматривающих теоретические и практические основы аудита, то Соколов Я.В. под аудитом понимает «систематический процесс объективного получения и оценки доказательств достоверности данных по поводу экономических действий и событий, установление степени соответствия этих данных принятым критериям и сообщение результатов заинтересованным пользователям[[14]](#footnote-14)». Как можно заметить, последнее определение включает в себя все стадии проведения аудита, а потому, на наш взгляд, наиболее полно отражает его сущность.

Если же обратиться к нормативным документам Российской Федерации, то согласно статье 1 Федерального закона №307-ФЗ от 30.12.2008 г. «Об аудиторской деятельности» (далее по тексту «закон об аудиторской деятельности») под ***аудиторской деятельностью*** принято понимать «деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемую аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами»[[15]](#footnote-15). Для того чтобы дать наиболее полное определение аудита, следует привести сопутствующие аудиту услуги. Такими услугами являются: обзорные проверки, согласованные процедуры и компиляция финансовой информации.

В соответствии с той же статьёй ***аудит*** – «это независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности[[16]](#footnote-16)». Для общего понимания и во избежание противоречий и разногласий данные определения будут основополагающими в процессе дальнейшего исследования разрабатываемой темы.

*Указанное в Законе определение аудита можно условно разделить на две части, а именно: 1) охарактеризовать понятие независимости аудита и 2) более подробно остановиться на достоверности представленной в отчётности информации.*

Первая часть рассмотренного определения более подробно будет рассмотрена в §2 главы 1 настоящей работы. На данном этапе исследования следует только отметить, что «независимость» является одним из основополагающих принципов осуществления аудиторской деятельности, закреплённых на законодательном уровне.

Особое место в аудите отводится такой важной качественной характеристике бухгалтерской (финансовой) отчётности как достоверность. Разъяснения понятия «достоверность» (что достаточно важно для понимания общей сути проведения аудиторской проверки) Федеральный закон №307 от 30.12.2008 не даёт. Но если обратиться к ранее действующему и уже утратившему силу Федеральному закону от 07.08.2001 №119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», то можно заметить, что под достоверностью понимается «степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчётности, которая позволяет пользователю этой отчётности на основании её данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения»[[17]](#footnote-17). При этом Международные стандарты аудита (далее МСА) ассоциируют достоверность с «разумной уверенностью, которая выражается в высокой, но не абсолютной степени уверенности, выраженной позитивно в аудиторском заключении как разумная уверенность в том, что проаудированная информация не содержит существенных искажений[[18]](#footnote-18)». В общем-то, два указанных определения несут в себе аналогичную смысловую нагрузку.

В общем и целом, отчётность является достоверной, если выполняется ряд предъявляемых к ней условий: точность бухгалтерских данных, наличие подтверждающих документов, формирование отчётных данных в соответствии с нормативной документацией, возможность проведения контроля сформированных показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Точнее необходимо, чтобы отчётность, предоставляемая внешним пользователям, отражала реальное положение дел компании и была составлена согласно требованиям законодательства в сфере бухгалтерского учёта.

Анализируя правовой аспект аудита, следует подчеркнуть, что немаловажным является рассмотрение положения субъектов аудиторской деятельности в правовом разрезе процесса осуществления аудиторской деятельности, но не с точки зрения гражданско-правовых отношений, возникающих между аудитором и клиентом, а с точки зрения допуска аудиторов на рынок. При этом важно верно определить, кто же является субъектами аудиторской деятельности. В настоящее время, основываясь на действующем законодательстве, все субъекты аудиторского рынка, предоставляющих аудиторские услуги, с предпринимательской точки зрения можно разделить на аудиторские организации и индивидуальных аудиторов. Федеральный закон об аудиторской деятельности устанавливает ряд требований для обоих типов субъектов, необходимых для предоставления аудиторских услуг[[19]](#footnote-19).

Для того чтобы перейти к определению правового положения субъектов аудиторского рынка, разберёмся, что собой представляет аудиторская организация и аудитор. В соответствии со статьёй 3 Федерального закона об аудиторской деятельности «аудиторская организация – это коммерческая организация, являющаяся членом одной из саморегулируемых организаций[[20]](#footnote-20)», а под аудитором в соответствии со статьёй 4 данного Федерального закона следует понимать «физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов[[21]](#footnote-21)» То есть из определения вытекает одно из основных требований к аудиторским организациям и аудиторам, а именно их членство в СРО, что, в свою очередь, в настоящее время вызывает разногласия в профессиональном сообществе[[22]](#footnote-22). Сам факт вступления в СРО так же предполагает ряд требований, которым должна соответствовать аудиторская организация, и которые касаются организационно-правовой формы компании, структуры её уставного капитала, структуры её коллегиального органа, численности аудиторов и т.д. При этом если сравнивать настоящие требования и требования, оговоренные в старом варианте аналогичного Закона от 2001 года, то можно заметить, что перечень рассматриваемых требований претерпел значительные изменения, касающиеся, в частности, расширения данного перечня и ужесточения требований в целом. Безусловно, в данном случае становится актуальным вопрос обоснованности подобных мер со стороны регулятора. На наш взгляд, подобное ужесточение может поспособствовать повышению профессиональной ответственности аудиторских компаний и воспрепятствовать таким проявлением взаимодействия аудитора с клиентом как конфликт интересов.

Кроме того, немаловажным аспектом деятельности аудиторских организаций является тот факт, что в соответствии с той же статьёй Федерального Закона, аудиторская организация приобретает право осуществлять аудиторскую деятельность с даты внесения сведений о ней в реестр СРО. То есть в целом в настоящий момент положение дел в аудите таково, что аудиторские компании и индивидуальные аудиторы с правовой точки зрения прикреплены к саморегулируемым организациям, и вопрос о том, как ослабить или же, напротив, усилить данную взаимосвязь является актуальным. Так, Ершова И.В. и Ершов А.А. в своей работе «Правовое регулирование аудиторской деятельности» выступают с тем, чтобы «требование о вступлении в СРО предъявлялось только к аудиторам – физическим лицам[[23]](#footnote-23)». На наш взгляд, данная позиция имеет место быть, поскольку позволяет решить две проблемы одновременно, а именно: оставляет аудиторскую организацию под влиянием СРОА (хотя в данном случае влияние будет всё же косвенным – через состоящих в некоммерческой организации аудиторов) и позволяет решить проблему двойного учёта аудитора и аудиторской организации, работником которой он является, в составе одной, а возможно, и разных СРО. Но пока что дела в российском аудите обстоят иначе и каких-либо сдвигов в данном направлении в ближайшей перспективе не наблюдается.

В заключение параграфа следует сказать, что аудит является принципиально новым видом проверки, ставящимся в противовес государственному виду контроля как по целям и задачам, так и самим подходом к их осуществлению. И по мере того как он развивается, ужесточаются требования для входа на рынок аудиторских услуг, что, в первую очередь, связанно с необходимостью повышения качества предоставляемых услуг.

Для того чтобы ещё больше раскрыть сущность аудита, следует более подробно охарактеризовать его в качестве социально-экономического института.

## 1.2 Исследование роли аудита как социально-экономического института

В мировой практике уже давно сформировалось мнение о том, что любая профессиональная деятельность должна опираться не только на законы и различного рода нормативно-правовые документы, но и на моральные и этические нормы. Учитывая социальную значимость аудита, необходимость поддержания должного уровня доверия общества к профессии аудитора, принятие различного рода мер, препятствующих дискредитации данной профессии, и уровень ответственности, который возлагается на аудитора в процессе проведения аудиторской проверки и предоставления независимого мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчётности, можно говорить, что в данном случае аудиторская деятельность не является исключением.

Для того чтобы перейти к более подробному рассмотрению этической составляющей профессии аудитора, нужно определить, что собой представляет профессиональная этика аудитора. Так, согласно В.Я. Соколову под профессиональной этикой аудиторов нужно понимать «совокупность норм поведения аудитора, основанных на принципах аудита, которые должны соблюдаться в ходе осуществления профессиональной деятельности[[24]](#footnote-24)». При этом стоит учитывать и тот факт, что в основе профессиональных норм этики лежат общие этические нормы, являющиеся основой морально-этического подхода к регулированию не только аудиторской, но и любой другой сферы профессиональной деятельности.

Как уже отмечалось ранее, в процессе осуществления своей профессиональной деятельности аудиторские компании должны следовать определённым принципам, устанавливаемым и зафиксированным в документе, называемом Кодексом профессиональной этики аудиторов (далее Кодекс этики). В соответствии с данным Кодексом к основополагающим принципам относятся: честность, объективность, профессиональная компетентность и должная тщательность, конфиденциальность, профессиональное поведение[[25]](#footnote-25). Кроме того, в качестве основного принципа статьёй 8 Закона об аудиторской деятельности выделяется независимость[[26]](#footnote-26).

Схематично общую систему принципов осуществления аудиторской деятельности можно представить следующим образом (рис. 1):

|  |
| --- |
|  |

Объективность

Честность

Конфиденциальность

Этические принципы, установленные Федеральным законом от 30 декабря 2008 г. «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ

Этические принципы, установленные Кодексом профессиональной этики аудиторов РФ

Профессиональная компетентность и должная тщательность

Независимость

Профессиональное поведение

|  |
| --- |
| Рисунок 1 Система принципов профессиональной этики аудиторов**Источник:** Востриков Г.Г. Зульфугарзаде Т.Э. Аудиторское право. – М.: ФГБОУ ВПО «РЭУ им. Г.В. Плеханова», 2014. – с.19. |

Рассмотрим сущность данных принципов более подробно.

*Независимость.* Данному принципу отводится роль центрального в общей совокупности рассматриваемых принципов. Так, в «Зелёной книге» ЕС, раскрывающей роль, положение и ответственность аудитора, независимость характеризуется как «основное средство, с помощью которого аудитор, проводящий аудит, показывает, что он способен выполнить своё задание объективным образом[[27]](#footnote-27)». В общем и целом «его сущность заключается в том, что в процессе осуществления своих непосредственных функций аудитор не должен иметь финансовой, имущественной, родственной или какой-либо иной заинтересованности в делах аудируемого лица[[28]](#footnote-28)». Во многом проблемы заинтересованности возникают в силу предпринимательской стороны[[29]](#footnote-29) аудиторской деятельности и её направленности на получение прибыли. Тот факт, что аудируемое лицо самостоятельно осуществляет выплату вознаграждения аудиторской организации, не может оставить порядок соблюдения рассматриваемого принципа без каких-либо вопросов.

Данный принцип в соответствии с Правилами независимости аудиторов и аудиторских организаций можно разделить на два направления, а именно: независимость поведения и независимость мышления, предполагающие отстранение позиции аудитора от позиции собственников аудируемой компании, что позволяет в результате сформировать объективное мнение о реальном положении дел аудируемого лица.

*Честность.* Данный принцип заключается в следовании аудитором профессиональному долгу, открытость и правдивость в части профессиональных отношений, в которых ему приходится принимать участие, другими словами, непосредственно связано с весьма актуальным вопросом морали.

*Объективность*. Это отсутствие предвзятости, беспристрастное отношение к чему-нибудь[[30]](#footnote-30). При этом основополагающей базой принятия решения о достоверности отчётности может являться только лишь та информация, которая выявлена аудитором в ходе осуществления аудиторской проверки. Также недопустим конфликт интересов, поскольку это может негативно сказаться на объективности выносимого аудиторского заключения.

*Профессиональная компетентность и должная тщательность*. В ходе осуществления своей деятельности аудитор должен оказывать лишь высоко квалифицированные услуги, что во многом обеспечивается достаточно высоким уровнем знаний и опытом работы в данной отрасли. А потому и необходимость достижения на первых этапах работы профессиональной компетентности не вызывает никакого сомнения с точки зрения качества предоставляемых услуг. В дальнейшем появляется необходимость в поддержании профессиональной компетентности на должном уровне, что выражается в постоянном контроле и мониторинге рынка аудиторских услуг, регулирующего его законодательства, повышении квалификации и т.д. При этом, соглашаясь на выполнение задания, аудитор должен быть в полной мере уверен в своей профессиональной пригодности и способности осуществлять требуемые от него функции в рамках того или иного проекта.

*Конфиденциальность*. Рассмотрение этого принципа требует пристального внимания с точки зрения целей проведения аудиторской проверки. Согласно Кодексу профессиональной этики аудиторов данный принцип условно можно разделить на два составляющих компонента, а точнее: 1) обеспечение конфиденциальности полученной в ходе профессиональных взаимоотношений информации и 2) неиспользование данной информации для получения различного рода выгоды как самим аудитором или аудиторской организацией, так и третьей стороной деловых отношений. Важно, что действие принципа распространяется не только на аудитора, непосредственно задействованного в проекте, но и на всю аудиторскую организацию. При этом важно понимать осуществление требований данного принципа должно обеспечиваться не только лишь в процессе деловых отношений, но и в рамках личных отношений членов аудиторской организации, не имеющих отношения к профессиональным.

Забегая немного вперёд, стоит отметить, что усовершенствование нормативных документов вывело рынок аудиторских услуг на преимущественно новый уровень в части обеспечения сохранности инсайдерской информации клиентов. Это во многом обеспечено введением статьи 9 «Аудиторская тайна» Закона об аудиторской деятельности.

Но всё же, как бы остро не стоял вопрос конфиденциальности, существует ряд обстоятельств, когда возможно раскрытие внутренней информации клиента, а зачастую даже необходимо. Кодексом этики установлены три таких случая: 1) когда раскрытие разрешено законодательно и (или) санкционировано клиентом; 2) раскрытие требуется законодательством; 3) раскрытие является профессиональной обязанностью[[31]](#footnote-31).

Также одним из важнейших аспектов соблюдения принципа конфиденциальности является неопределённость срока его действия, другими словами, его соблюдение необходимо даже после окончания деловых отношений между аудиторской компанией и клиентом.

*Профессиональное поведение*. Рассматриваемый принцип во многом объединяет в себе принципы, описанные выше. В частности, профессиональное поведение предполагает формирование и поддержание аудитором беспрекословной репутации, устранение действий и факторов, способствующих дискредитировать профессию аудитора и поставить под сомнение его профессионализм и имидж.

Подводя итог под всем выше сказанным, следует, несомненно, отметить важную роль рассмотренного Кодекса, поскольку он является дополнением к совокупности законов и нормативных документов, регулирующих данную отрасль и зачастую не вмещающих и не отражающих весь объём требований, предъявляемых к аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам. К тому же весьма значимым является тот факт, что в настоящее время Кодекс профессиональной этики является, в некоторой степени, второстепенным документом, другими словами, по мнению части российских аудиторов, не требует обязательного и строго соблюдения содержащихся в нём требований. Что, безусловно, отражает негативную сторону российского рынка аудиторских услуг, поскольку именно с соблюдения этических норм в первую очередь начинает формироваться репутация и имидж каждой отдельной компании, а, следовательно, и всего рынка в целом. Забегая немного вперёд, отметим, что на сегодняшний день, большую долю российского рынка аудиторских услуг занимают компании «Большой четвёрки». И можно отметить в качестве одного из их основных конкурентных преимуществ именно строгое соблюдение требований Кодекса этики, что во многом определено заимствованием практики и опыта зарубежного законодательства.

# Глава 2 Особенности регулирования аудиторской деятельности в России

## 2.1 Модели регулирования аудиторской деятельности

В международной практике исторически сложились две классические концепции регулирования аудиторской деятельности: континентальная и англосаксонская (ранее - английская). Такое разделение методик регулирования уходит корнями в романо-германскую и англосаксонскую правовые системы.

Первая концепция основывается на строгом государственном регулировании данной деятельности. Другими словами, функция регулирования полностью возлагается на государственные органы. Характерной особенностью данной модели регулирования аудиторской деятельности является наличие нормативно-правовой базы, распространяющей своё действие на каждого субъекта рынка аудиторских услуг. Особое место в этой системе отводится стандартам аудиторской деятельности. Подобная система регулирования применяется в странах с континентальной правовой системой преимущественно в европейских странах, а именно: в Германии, Франции, Австрии и т.д.

Вторая – предполагает, что аудиторская деятельность саморегулируется. В такой модели регулирование аудиторской деятельности отдаётся на откуп общественным профессиональным объединениям аудиторов. Кроме того, следует отметить, тот факт, что обязанности аудиторских организаций не ограничиваются общим функциональным набором, а включает также обязанности по подготовке специалистов в области аудита, по присвоению им соответствующего уровня квалификации, по контролю качества предоставляемых ими услуг. При этом во главу угла ставятся интересы акционеров, инвесторов, кредиторов, а действие аудиторских организаций направлено на обеспечение потребности в достоверной финансовой информации. Сторонниками такого подхода к регулированию выступают англоязычные страны, такие, как США, Великобритания и т.д. Важно указать, что такое разделение подходов к регулированию ни в коем случае не исключает из системы регулирования второстепенный орган управления.

На основании вышесказанного можно сделать вывод, что концептуальные подходы к регулированию аудиторской деятельности различаются целями и задачами, которые способен осуществить и решить аудит.

Сегодня достаточно большое распространение получили процессы по агрегированию двух указанных подходов к регулированию аудиторской деятельности, на основании чего в профессиональной среде зародилась ещё одна модель регулирования, так называемая смешанная модель, менее применяемая в области регулирования сферы предоставления аудиторских услуг. Одной из первопричин формирования более современного подхода стала череда скандалов, связанных с непосредственным участием аудиторских компаний. Наиболее ярким примером может послужить скандал с участием аудиторской организации Arthur-Andersen, чьим клиентом являлась небезызвестная быстроразвивающаяся энергетическая компания Enron. Подобного рода случаи привели к необходимости построения более эффективной корпоративной культуры внутри крупных организаций и пристальному вниманию за деятельностью аудиторских компаний, чья независимость начала ставиться под сомнение.

Общая характеристика всех рассмотренных выше концепций представлена в сводной табл. 1.

Таблица 1 Концепции регулирования аудиторской деятельности

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование концепции | Доминирующий орган-регулятор | Пользователи информации | Страны представители |
| Континентальная | Государственные органы | Государство | Германия, Франция, Австрия и т.д. |
| Англосаксонская | Общественные аудиторские организации | Акционеры, инвесторы, кредиторы и другие хозяйствующие субъекты | США, Великобритания и т.д. |
| Смешанная | Государственные органы и общественные аудиторские организации | Государство, акционеры, инвесторы, кредиторы и другие хозяйствующие субъекты | Россия |

|  |
| --- |
| **Источник:** Составлено автором. |

Отечественный аудит в процессе своего развития, опираясь на зарубежный опыт, так же пришёл к необходимости усовершенствования сложившейся системы регулирования аудиторской деятельности. Принятый в 2008 году в России Федеральный закон об аудиторской деятельности устанавливает модель регулирования, объединяющую в себе характеристики двух классических форм регулирования аудиторской деятельности. Так, статья 15 настоящего закона закрепляет ряд функций за государственными органами, а статья 17 – за саморегулируемыми организациями. Таким образом, на сегодняшний день в России сложилась именно смешанная форма регулирования, несмотря на принимаемые ранее меры по внедрению в стране саморегулирования.

## 2.2 Анализ концепции государственного регулирования аудита

### 2.2.1 Государство как источник правового регулирования аудита

Аудит как сфера профессиональной деятельности в международной практике подвержен достаточно жёсткому контролю. На основании этого можно задаться вполне логичным вопросом о том, какова же роль государства в процессе осуществления подобного контроля деятельности субъектов аудиторской деятельности. Имея под собой в качестве основы опыт зарубежных (западных) государств, олицетворяемый с совершенной конкуренцией на рынке, отечественный рынок аудиторских услуг осуществляет попытки к построению отлаженной и эффективной системы регулирования.

В историческом аспекте рассматриваемой темы государство всегда занимало главенствующую позицию в плане осуществления контроля и надзора за деятельностью экономических субъектов. Сегодня же, напротив, по мере развития рыночных отношений, государство постепенно начинает отходить на второй план.

По мере того, как накапливался опыт Российской Федерации в сфере осуществления аудиторской деятельности, развивался и расширялся внутренний рынок аудиторских услуг, усиливалась социально-экономическая значимость аудита, остро встал вопрос об организации отлаженной системы регулирования данного типа профессиональной деятельности. Динамичное развитие российского рынка аудиторских услуг начало подталкивать государство на создание более совершенной нормативно-правовой базы, на основе которой и должны строиться взаимоотношения участников рынка. При этом следует отметить, что нормативно-правовая база осуществления аудиторской деятельности не является принципиально новым инструментом регламентации деятельности аудиторских компаний и имеет достаточно глубокую (более чем столетнюю) историю, корнями уходящую в многолетний опыт западных стран. Существует несколько подходов к классификации документов, являющимся составными элементами правовой базы аудиторской деятельности, при этом наиболее распространённым является разделение их на подгруппы по юридической силе. Беря за основу такую классификацию, рассмотрим подробнее систему правового регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации. В научной литературе, характеризующей аспекты регулирования аудиторской деятельности, в том числе и государственную форму регулирования, можно встретить различные подходы к построению схемы, раскрывающей структуру нормативно-правовой базы регулирования аудиторской деятельности. На наш взгляд, одной из представленных в литературе схем, наиболее полно раскрывающей структуру правовой основы аудита, является схема, представленная в материалах по программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров под редакцией Ивановой Т.Н.

Опираясь на указанные материалы, можно утверждать, что, как и в любом другом государстве, российская нормативно-правовая база регулирования аудиторской деятельности представлена несколькими уровнями нормативных документов (рис. 2).

***Первый уровень***

***Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» и иные нормативно правовые акты***

***Второй уровень***

***Правила (стандарты) аудиторской деятельности***

***Третий уровень***

***Правила (стандарты) СРО***

***Четвёртый уровень***

***Методические рекомендации (методики) по проведению аудита, рекомендации Минфина России по проведению аудита годовой бухгалтерской отчётности, письма Минфина России, комментарии и разъяснения***

***Пятый уровень***

***Внутренние стандарты аудиторских организаций***

|  |
| --- |
| Рисунок 2 Система уровней нормативно-правовых документов в области регулирования аудиторской деятельности**Составлено по:**  Иванова Т.Н. Основы аудита // Материалы по Программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров, 2014. – с.28. |

Как видно из схемы, нормативно-правовая система регулирования аудиторской деятельности является пятиуровневой. При этом во главе этой системы стоит Конституция РФ.

Анализируя первый уровень системы нормативно-правового регулирования, следует раскрыть состав иных нормативно-правовых актов. К таковым относят: Гражданский и Налоговый Кодексы РФ, Федеральные законы «О саморегулировании», «О бухгалтерском учёте» и актуализированный в процессе развития нормативно-правовой базы РФ ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путём, и финансированию терроризма», о котором речь пойдёт далее. При этом базисом, на котором строится вся система российского аудита, является Закон об аудиторской деятельности. Так, касательно аспекта, рассматриваемого в настоящем параграфе, данный Закон регламентирует государственное участие в регулировании аудиторской деятельности, закрепляя за государством ряд функций по регулированию аудиторской деятельности. В частности, исполнение указанных функций возложено на уполномоченный федеральный орган в лице Министерства финансов Российской Федерации. И в общем, даже несмотря на смешанную форму регулирования, можно с полной уверенностью утверждать, что данный Закон закрепляет за этим органом государственной власти доминирующее положение в общей системе регулирования аудиторской деятельности.

Особое место в системе правого регулирования занимают аудиторские стандарты. Стандарты аудита отражают действительность, сложившуюся в России на сегодняшний день, которая заключается в сочетании государственной нормативно-правовой инициативы и инициативы профессиональных обществ. Согласно российскому законодательству СРО аудиторов вправе дополнять установленные Советом Правила независимости и Кодекс профессиональной этики аудиторов, подробно рассмотренный в первой главе настоящей работы. Сам факт того, что сверху централизованно установлены единые для всех правила и Кодекс, так же встречает противоречивые отзывы со стороны общественности.

Важной тенденцией в развитии российского аудита является переход к международным стандартам аудиторской деятельности. Этот процесс в качестве основы имеет Концепцию долгосрочного социально-экономического развития РФ на период до 2020 года, одним из пунктов которой является сближение российских и международных стандартов, в том числе и в области аудита. Такой переход может породить ряд проблем, хотя, по мнению Шнейдмана Л.З., «переход на международные стандарты аудита не несет аудиторам никаких потрясений, революций, переобучения, пересдачи квалификационного экзамена[[32]](#footnote-32)». С чем, безусловно, нельзя не согласиться, беря во внимание тот факт, по российские стандарты в большинстве своём являются переведённым вариантом МСА. К тому же необходимость перехода к международным стандартам не вызывает сомнения, т.к. это позволит увеличить привлекательность не только российской экономики для иностранных инвесторов, но и профессии аудитора в целом. На сегодняшний день анализ применимости МСА на территории России и сама функция, касающаяся процесса внедрения данных стандартов в российскую систему аудита, возложена на Совет по аудиторской деятельности.

В настоящее время Россия делает шаги по усовершенствованию нормативно правовой базы в области регулирования аудиторской деятельности. Одним из основных направлений усовершенствования является непосредственное задействование аудиторов и аудиторских организаций в процессе противодействия легализации (отмыванию) доходов. При этом на аудиторов возлагается ряд обязанностей, одним из которых является, в частности, уведомление Росфиннадзора о сделках или финансовых операциях, которые предположительно могут иметь отношение к отмыванию доходов и попадают под действие Федерального закона «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путём, и финансированию терроризма». Учитывая значимость противодействия легализации, стоит отметить, что подобного рода требования к аудиторам противоречат предпринимательской сущности аудиторской деятельности. К тому же вновь произойдёт смещение приоритетов деятельности аудиторских организаций от выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчётности аудируемого лица к выполнению делегируемой им части функций государственных органов по выявлению нарушения тех или иных норм законодательства. То есть функции аудиторских организаций расширяются их дополнительным перечнем, который выходит за рамки аудита на современном этапе его развития. Поэтому, собственно, по мнению исследователей данной проблемы, подобное расширение функционала аудита является необоснованным и не имеет под собой рациональной основы.

Подводя итого данного раздела, следует сказать, что необходимость законодательного регулирования аудиторской деятельности обусловливается необходимостью жёсткой регламентации протекающих на рынке процессов и наличии единого подхода к оценке качества проводимых аудиторских проверок и деятельности аудиторов в целом.

### 2.2.2 Влияние государства на рынок аудиторских услуг

Собственно, как и во всей российской экономике, в сфере оказания аудиторских услуг государство играет роль «ночного сторожа», другими словами, устанавливает правила игры на рынке аудиторских услуг. Инструментом, посредством которого достигаются поставленные перед государственными органами цели, является рассмотренная ранее в этом параграфе нормативно-правовая база, являющаяся правовым базисом гражданско-правовых и экономических отношений – «аудитор-клиент».

Вопрос о том, насколько значительным должно быть влияние на экономику, носит дискуссионный характер. Безусловно, несмотря на достаточно активный процесс перехода к саморегулированию, ни в коем случае нельзя в полной мере исключать государственные органы из системы регулирования аудиторской деятельности. Сегодняшняя реальность такова, что рынок аудиторских услуг находится на стадии кризиса. В таких условиях рынок принадлежит потребителю, поскольку аудиторские компании готовы идти на крайние меры, чтобы сохранить годами наработанную клиентскую базу. И в таких условиях участие государства в регулировании рынка аудиторских услуг просто необходимо. Для подтверждения данного предположения обратимся к статистике, характеризующей российский рынок аудиторских услуг.

Современный российский рынок аудиторских услуг нельзя охарактеризовать как рынок с равноценной конкуренцией среди представленных на нём компаний. Так, если обратиться к официальной статистике, предоставленной Министерством Финансов РФ (далее Минфин РФ), то можно заметить, что на типичную аудиторскую организацию, не входящую в «Большую четвёрку», в среднем по стране (за исключением Московского сегмента) приходится 9 клиентов, при этом на компании, входящие в «Большую четвёрку», приходится около 619 клиента[[33]](#footnote-33). Другими словами, наблюдается смещение приоритетов в сторону крупных компаний, построенных на опыте западного законодательства. Аналогичная тенденция распределения сил на рынке аудиторских услуг прослеживается и на европейском рынке, что послужило поводом для дискуссии, подробно оговоренной в «Зелёной книге аудита». Беря за основу данный документ, можно говорить о том, что налицо несоответствие доходов малых и крупных фирм, что вынуждает малые компании идти на крайние меры, приводящие к демпинговым ценам, сопровождающимся оказанием низкокачественных аудиторских услуг[[34]](#footnote-34), что, в свою очередь, противоречит не только законодательству, но и интересам клиента, заинтересованного в проведении качественной аудиторской проверки. В современных условиях достаточно распространённой является практика представления малыми компаниями заключения без фактического проведения аудиторской проверки. Безусловно, это вызвано несовершенством российского законодательства, а точнее отсутствием существенных санкций за непредставление или несвоевременное представление аудиторского заключения. Так, статьёй 19.7 Кодекса административных правонарушений (КоАП) предусмотрен штраф в размере от трёх до пяти тысяч рублей[[35]](#footnote-35). А учитывая среднюю стоимость проведения аудиторской проверки, можно сделать вывод, что данная тенденция будет иметь место ещё долгое время. Подобного рода тенденция может привести к возможному увеличению системного риска, что, в свою очередь, повлечёт за собой крах всего рынка аудиторских услуг[[36]](#footnote-36). К тому же, на наш взгляд, такой путь дальнейшего развития рынка аудиторских услуг является одним из факторов, подрывающих и дискредитирующих профессию аудитора и замедляющих и без того медленные темпы развития российского рынка аудиторских услуг.

В таких условиях не вызывает сомнение необходимость предоставления малым организациям различного рода преференций со стороны государства. Пунктом 5 статьи 5 Закона об аудиторской деятельности установлено, что «в открытом конкурсе на заключение контракта на проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчётности организации, объём выручки от продажи продукции которой за предшествующий отчётному год не превышает 1 миллиарда рублей, обязательным является участие аудиторских организаций, являющихся субъектами малого и среднего предпринимательства[[37]](#footnote-37)». Но, по всей видимости, тех мер, которые сегодня принимаются в отношении поддержания конкуренции на рынке не достаточно.

Продолжая тему мер, обеспечивающих поддержание должного уровня конкуренции на рынке, вновь обратимся к уже указанной «Зелёной книге аудита». Документ устанавливает в качестве возможных вариантов противодействия значительному влиянию «Большой четвёрки» следующие способы: совместный аудит и обязательную смену аудитора. Другими словами, в качестве мер по установлению совершенной конкуренции на рынке аудиторских услуг, следует закрепить на законодательном уровне такие пункты, как срок, по истечении которого компания-клиент должна менять аудитора, что должно воспрепятствовать наличию случаев, когда партнёр, переходя в другую компанию, уводит за собой клиента. При этом в качестве дополнительной функции государства следует установить обеспечение прозрачности рынка, открытости и справедливости проводимых конкурсов-тендеров на аудит финансовой (бухгалтерской) отчётности. Кроме того, основной акцент в процессе назначения аудитора необходимо делать на качество, предоставляемых им услуг, и на такой принцип осуществления проверки как независимость. Дополнительным направлениям реформирования законодательства в области регулирования аудиторской деятельности является создание консорциумов, что предполагает участие двух или более аудиторских компаний в аудите одной крупной организации.

Если обратиться к отчёту о деятельности Совета по аудиторской деятельности за 2014 год, то можно заметить, что эта мера выделена в качестве одной из основных мер, стабилизирующих российский рынок аудиторских услуг[[38]](#footnote-38). При этом более подробной информации о том, как именно данный процесс будет протекать, в отчёте не раскрывается. Но, на наш взгляд, дальнейшее развитие такой меры, судя по всему, должно обеспечить непрерывность процесса предоставления аудиторских услуг и, как следствие, должно привести к снижению общего системного риска на рынке и перераспределению риска банкротства отдельной аудиторской организации между участниками консорциума, поскольку малые и средние аудиторские организации также будут задействованы в аудите крупных компаний.

Вполне логичной выглядит в данном случае позиция компаний «Большой четвёрки», выступающих против применения рассмотренных выше мер. Позиция Deloitte по данному вопросу такова, что привлечение к аудиту дополнительных аудиторов будет способствовать параллельному увеличению затрат на аудит, что может отрицательно повлиять на качество аудита. При этом совместный аудит или консорциум аудиторских фирм сделают более трудным процесс получения полного понимания деятельности предприятия и контроля аудиторской проверки. А использование различных контрольных методологий аудиторами может привести к непоследовательным подходам и к неэффективности[[39]](#footnote-39). Аналогичной точки зрения придерживается и Ernst&Young: «Совместные аудиты будут способствовать проблемам координирования деятельности двух аудиторских фирм, а также будут сопровождаться дополнительными затратами[[40]](#footnote-40)». Подобной позиции придерживаются и иные крупные представители рынка аудиторских услуг. Как видно из отчётов компаний «Большой четвёрки», они выступают за невмешательство регулятора в лице государства в процессы, протекающие на рынке, в части устранения перекоса в сторону крупных игроков, возникшего в настоящий момент, поскольку, по их мнению, никакого системного риска в данный момент не существует. Кроме того, в качестве основного аргумента выдвигается и гипотеза о несоответствии качества аудита и размера компании, его проводящей. Безусловно, с точкой зрения данных компаний нельзя не согласиться, в силу того, что, и малая, и средняя компании могут получить всеобщую известность в случае предоставления качественных аудиторских услуг. Хотя и вопрос независимости и объективности в таком случае по-прежнему остаётся открытым, что, в свою очередь, встаёт в противовес позиции «Большой четвёрки». И, судя по всему, именно смена аудиторов через определённый срок должна поспособствовать сохранению этих принципов в процессе аудита.

Таким образом, в заключение данного параграфа можно сделать вывод о том, что на сегодняшний день по-прежнему остаются неразрешёнными дискуссионные вопросы, выдвинутые Еврокомиссией в «Зелёной книге аудита», и вопросы, касающиеся устранения несимметричности российского рынка аудиторских услуг. При этом компании «Большой четвёрки» имеют кардинально противоположную государственной точку зрению, что, в общем-то, обусловливается необходимостью защиты интересов «Большой четвёрки» и говорит о том, что процесс нахождения компромисса затянется на долгое время.

В общем и целом, анализируя результаты деятельности государства в лице Совета по аудиторской деятельности, можно сказать, что вектор интересов и целей государства в области регулирования аудиторской деятельности всё больше смещается в сторону поддержания должного качества предоставляемых аудиторами услуг. И если по итогам 2014 года данный вопрос не был столь актуальным, то в 2015 году он стал по большей мере центральным. При этом в некоторой степени на второй план стали отходить вопросы, касающиеся совершенствования конкуренции на аудиторском рынке и развития профессии аудитора в целом. Хотя, по нашему мнению, данные вопросы нужно рассматривать в совокупности, и многие аспекты относительно конкурентоспособности российского аудита остаются нерешёнными, что было доказано ранее в данном параграфе.

## 2.3 Исследование места и роли саморегулирования в системе регулирования аудиторской деятельности

По мере того как развивался и расширялся российский рынок аудиторских услуг, росло число представителей профессии аудиторов, вставал вопрос о потребности и, самое главное, возможности его саморегулирования со стороны профессиональных объединений аудиторов, имеющего целью поддержание качества этих услуг на должном уровне, защиту интересов субъектов аудиторской деятельности и обеспечение эффективности регулирования. Другими словами, целью саморегулирования как такого является модификация государственного регулирования и передачи части функций, осуществляемых государственными органами, саморегулируемым организациям. К сожалению, процесс становления и развития подобной модели регулирования профессиональной деятельности является очень продолжительным и не позволяет решить всех намеченных проблем на первых этапах его формирования.

Саморегулирование – достаточно новый институт для российской экономики, но при этом годами сформированный и организованный для стран Запада. Зародившись ещё в конце прошлого века, профессиональные объединения официально получили статус таковых лишь в момент принятия первого Закона об аудиторской деятельности в 2001 году, с тем лишь замечанием, что ранее они носили название «аккредитованных», а не привычное для нас сегодня «саморегулируемых».

Удивительно, но в настоящее время не существует общепризнанного определения понятия саморегулирования, поскольку формирование и становление данного института в различных странах происходило под влиянием различных факторов. В соответствии со статьёй 2 Федерального закона от 01.12.2007 N 315-ФЗ (ред. от 13.07.2015) "О саморегулируемых организациях", саморегулирование представляет собой «самостоятельную и инициативную деятельность, которая осуществляется субъектами предпринимательской или профессиональной деятельности и содержанием которой являются разработка и установление стандартов и правил указанной деятельности, а также контроль за соблюдением требований указанных стандартов и правил[[41]](#footnote-41)». Другими словами, саморегулирование строится на объединении субъектов профессиональной и предпринимательской деятельности в составе СРО. При этом с правовой точки зрения саморегулирование чаще всего рассматривается именно как умышленное делегирование правотворческих полномочий государства организации-представителю института саморегулирования. Говоря об обоснованности введения института саморегулирования в той или иной профессиональной деятельности, стоит сказать о целях, во исполнение которых происходит модернизация существующей системы государственного регулирования, а именно: «сокращение государственного вмешательства, устранение административных барьеров на вход в ту или иную отрасль и, наконец, сокращение доли коррупционной составляющей российского рынка[[42]](#footnote-42)». Также зачастую, например, в работах Аганиной Р.Н. можно встретить предположения о том, что введение института саморегулирования позволит снизить бюрократизацию российской экономики и, в общем-то, приблизит её к формированию гражданского общества, являющегося неотъемлемой составляющей развитой рыночной экономики[[43]](#footnote-43). А некоторые и вовсе отводят СРО роль публично-правовой организации, аргументируя это тем, что основной целью деятельности саморегулирования является обеспечение социальных благ. В дальнейшем в ходе исследования мы ещё вернёмся к рассмотрению данного вопроса применительно к рынку аудиторских услуг. В общем и целом переход к такому весьма распространённому в мире подходу к регулированию предпринимательской деятельности в некоторой степени обязывает государство создавать благоприятные условия для развития рынка и стимулировать экономику путём построения свободных рыночных экономических отношений.

На сегодняшний день в Российской Федерации на лицо достаточно активный процесс, обратный так называемому процессу огосударствления аудиторской деятельности. Можно с полной уверенностью утверждать, что к настоящему времени в России сформирован базис для дальнейшего развития саморегулирования, но при этом ряд вопросов требует детального рассмотрения и пояснения. Отправной точкой для построения института саморегулирования в аудиторской деятельности можно считать 2009 год, ознаменовавший становление аудита на условиях его саморегулирования, заменившего долгое время существовавшее лицензирование профессиональной деятельности. Постепенно от преобладающей в экономике формы взаимоотношений «государство – отдельный субъект рынка аудиторских услуг» сфера предоставления аудиторских услуг начала переходить к отношениям, построенным на принципе «государство – СРО аудиторов». Что, на наш взгляд, является более эффективным способом управления в условиях рынка, поскольку упрощает процесс взаимодействия государства с субъектами рынка аудиторских услуг.

Ранее уже были выделены общие цели формирования института саморегулирования. Что касается аудита, то применительно к этой области профессиональной деятельности в научной литературе различными авторами выдвигаются и предлагаются различные подходы к определению целей саморегулирования, начиная осуществлением контроля деятельности членов СРО и заканчивая консультационной и информационной составляющей отношений «СРО-аудитор». Но нельзя не отметить, что все авторы схожи в одном – никто не упускает из виду такой аспект контроля аудиторской деятельности как повышение качества предоставляемых услуг. Кроме того, дискуссионным является вопрос обоснования необходимости перехода на принципиально новую для России модель регулирования аудиторской деятельности. В качестве основных на сегодняшний день выдвигается следующие гипотезы: переход к рыночному типу хозяйствования всех, существующих в российской экономике отраслей, и концепция «нормы управляемости[[44]](#footnote-44)», заключающейся в том, что наибольшей эффективности регулирования можно достичь только в таких условиях, когда всему множеству представленных на рынке субъектов аудиторской деятельности будет соответствовать достаточное количество профессиональных объединений в лице саморегулируемых организаций аудиторов (далее СРО аудиторов). Безусловно, с этой концепцией нельзя не согласиться, потому что на современном этапе развития аудита количество аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, оказывающих услуги на рынке, перевалило за грань, когда управление рынком из единого центра посредством надзора сверху государственными органами, является не только не эффективным, но зачастую и не возможным. Кроме того, говоря об эффективности управления, стоит отметить, что отличительной особенностью российской системы саморегулирования является тот факт, что она представлена несколькими профессиональными объединениями, в ходе реформирования российского законодательства перенявшие ряд полномочий государства. На сегодняшний день в государственный реестр внесены пять СРО аудиторов, имеющих статус некоммерческих партнёрств: «Аудиторская Палата России», «Институт профессиональных аудиторов», «Московская Аудиторская Палата», «Российская Коллегия Аудиторов», «Аудиторская Ассоциация Содружество»[[45]](#footnote-45). При этом, проводя аналогию, отметим, что большинству европейских государств свойственно наличие единого центра регулирования рыночных отношений и контроля деятельности аудиторских организаций, что ни в коем случае не умаляет эффективности такого подхода к саморегулированию.

Беря во внимание роль саморегулирования в построении рыночной экономики, рассмотренные выше цели, которые ставят перед институтами саморегулирования, и, основываясь на небогатом опыте Российской Федерации в области применения такого подхода к регулированию аудиторской деятельности[[46]](#footnote-46), можно говорить о том, что в настоящее время отечественным рынком аудиторских услуг весь потенциал, который несёт в себе саморегулирование не используется в полной мере. На наш взгляд, одна из основных причин этому может скрываться в ряде правовых проблем, имеющихся сегодня в нормативно-правовой базе РФ в части, регламентирующей разграничение государственного и негосударственного регулирования аудиторской деятельности. Рассмотрим некоторые из них.

Если вновь обратиться к Закону об аудиторской деятельности, а точнее к той его части, в которой подробно описываются принципы осуществления внешнего контроля, то можно заметить, что внешний контроль качества предоставляемых услуг в процессе проведения обязательного аудита осуществляет сама СРО аудиторов и уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору в лице Росфиннадзора. Из этого можно сделать вывод о пересечении функций государственного и негосударственного регулирования, что противоречит принципам саморегулирования. Не вызывает никакого сомнения необходимость построения отлаженной цепочки последовательного контроля и взаимодействия органов регулирования аудиторской деятельности, где будет проведено чёткое разграничение их полномочий и обязанностей. Также, говоря о роли рыночных принципов ведения аудиторской деятельности, нельзя не обратить внимание на требования к составу Совета по аудиторской деятельности. Согласно пункту 5 статьи 16 Закона об аудиторской деятельности в состав Совета помимо прочих членов должны входить два представителя СРО, другими словами, как таковых представителей рынка. Но при этом в составе созданного при Совете рабочего органа должны числиться по крайней мере 70% представителей саморегулируемых организаций аудиторов. Немаловажным фактом является то, что рабочий орган создаётся в целях подготовки решений Совета, то есть не несёт какой-либо нормативной нагрузки на рынок аудиторских услуг, другими словами, его роль в регулировании аудиторской деятельности в некоторой степени второстепенна. На основе ранее отмеченного можно сделать вывод о том, что в настоящее нельзя говорить о том, что в России в полной мере сформировался институт саморегулирования, поскольку его роль в области регулирования умаляется и даже не берётся во внимание государственными органами.

Следующей проблемой, свойственной сегодняшнему саморегулированию аудиторской деятельности, является тот факт, что Закон об аудиторской деятельности устанавливает требования к составу СРО аудиторов, определяя нижнюю границу числа членов некоммерческого партнёрства. Так в состав СРОА должно входить не менее 10000 физических лиц и не менее 2000 коммерческих организаций. Если же обратиться к редакции этого Закона от 04.03.2014 года, то можно заметить, что данные нормативы численности были заметно изменены: выросли с 700 до 10000 и с 500 до 2000[[47]](#footnote-47). Согласно статистике, приведённой на официальном сайте Минфина РФ по состоянию на 31.12.2015 на рынке функционировали 4,4 тыс. аудиторских организаций и порядка 21,5 тыс. аудиторов (табл. 2).

Таблица 2 Количество аудиторских организаций и аудиторов в Российской Федерации

|  | На1.01.13 | На1.01.14 | На1.01.15 | На31.12.15 |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Имеют право на осуществление аудиторской деятельности - всего, тыс. | 5,7 | 5,5 | 5,3 | 5,1 |
|  в том числе: |  |  |  |  |
|  аудиторские организации | 4,8 | 4,7 | 4,5 | 4,4 |
|  индивидуальные аудиторы | 0,9 | 0,8 | 0,8 | 0,7 |
| Аудиторы – всего, тыс. | 24,1 | 23,0 | 22,2 | 21,5 |
|  из них: |  |  |  |  |
|  сдавшие квалификационный экзамен на получение единого аттестата | 3,2 | 3,2 | 3,4 | 3,5 |

|  |
| --- |
| **Источник:** Официальный сайт Министерства Финансов РФ // Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации // URL: <http://www.minfin.ru/ru/perfomance/audit/audit_stat/MainIndex/> (дата обращения 19.04.2016). |

Из чего можно сделать вывод, беря во внимание указанные нормативы, что требованиям, установленным законодательством РФ, могут соответствовать только две саморегулируемые организации аудиторов, учитывая равномерность распределения членов по этим двум СРО, что, в свою очередь, практически невозможно достичь в современных условиях.

Для того чтобы оценить положение СРО в настоящее время опять же обратимся к статистике Минфина РФ.

Как видно на рис. 3, в настоящее время действующие СРО далеки от установленных нормативов. При этом важно отметить отрицательную тенденцию в составе реестра их членов. Другими словами, наблюдается сокращение как общей численности состава СРО (в расчёт берутся только аудиторы) по отношению к численности 2014 г.[[48]](#footnote-48). Так, численность сократилась в среднем на 4%. При этом наибольший темп сокращения численности показала ИПАР – численность СРО сократилась почти на 9%.

|  |
| --- |
| Рисунок 3 Состав членов СРО по состоянию на 31.12.2015 г.**Составлено по:** Официальный сайт Министерства Финансов РФ // Основные показатели деятельности саморегулируемых организаций аудиторов в 2015 г. // URL:<http://minfin.ru/ru/perfomance/audit/audit_stat/MainIndex_selfregulation/#ixzz46Oy6VUB1> (дата обращения 20.04.2016) |

На основе всего вышеизложенного можно сделать вывод, что ограничения, устанавливаемые Федеральным законом, смещают приоритеты саморегулируемых организаций аудиторов и ставят их в противовес с целью повышения качества предоставляемых аудиторских услуг. Это обусловливается, в первую очередь, незаинтересованностью саморегулируемой организации в осуществлении тщательного надзора за деятельностью членов, поскольку выявление несоответствий оказываемых услуг поставленным требованиям и некомпетентность аудиторов может привести к их исключение из состава той или иной СРО, что в итоге может поставить под угрозу сам факт существования саморегулируемой организации аудиторов. Другими словами, встаёт вопрос о выживании СРО на рынке, т.к. не вызывает никакого сомнения, что в условиях подобных строгих требований и ограниченности времени на их исполнение кому-то с рынка всё же придётся уйти. Таким образом, в подобном случае можно выделить два основных направления дальнейшего развития института саморегулирования, а именно: 1) монополизация аудиторского рынка и формирование на нём одной СРО аудиторов и 2) создание очередного государственного органа в лице формально созданной СРО аудиторов, что приведёт к деформации уже созданной системы регулирования и усилению бюрократизации отрасли. В обоих случаях нарушается рыночные принципы ведения экономической деятельности хозяйствующими субъектами, что не соответствует концепции развития российской экономики на современном этапе её развития. Не вызывает сомнения, что решением данной проблемы может послужить отказ от такого жёсткого абсолютного норматива численности и переход к его относительной характеристике, например, выражаемой в доле участников рынка аудиторских услуг, которых должна объединять СРО (в том числе и вновь созданная).

Несмотря на все достоинства, описанные в данном разделе настоящей работы, саморегулирование имеет ряд недостатков и положений, вызывающих противоречивые отзывы представителей не только аудиторской, но и иных профессий, которые в силу своей профессиональной принадлежности по Закону должны состоять в СРО. В качестве таковых можно выделить тот факт, что при распаде членские взносы не возвращаются, и для того чтобы стать членом другой СРО аудиторов, необходимо заново вновь осуществлять различного рода взносы, такие, как взносы в компенсационные фонды, вступительные взносы, проходить аттестацию, что занимает достаточно продолжительное время и исключает аудитора из рабочего процесса. Несомненно, говоря о недостатках такого подхода к регулированию аудиторской деятельности, следует отметить тот факт, что вступая в ту или иную саморегулируемую организацию, её члены по существу попадают в своеобразную профессиональную зависимость, вызываемую давлением на него со стороны профессионального объединения, выражаемого правом СРОА привлекать аудиторов к дисциплинарной ответственности, лишать их прав на осуществление профессиональной деятельности в области оказания аудиторских услуг и отказывать во вступлении их в состав СРО. Хотя на сегодняшний день Законом об аудиторской деятельности вполне конкретно оговорены принципы взаимодействия кандидата (или действующим членом СРО) на вступление в саморегулируемую организацию и непосредственно самой организацией. Это, в частности, выражается в наличии у кандидата права на обжалование положений саморегулируемой организации и права требования обоснования в отказе на вступление в неё. Кроме того, сегодня существует довольно устойчивое представление о том, что процесс вступления в СРО (речь может идти не только об аудиторской деятельности) противоречит не только гражданско-правовым основам осуществления деятельности, в частности, в части свободы создания юридического лица, но и противоречит Конституционно установленным свободам человека, с точки зрения, принятия решения о вступлении в ту или иную организацию исключительно на добровольной основе. Данное утверждение носит, безусловно, спорный характер, а потому требует детального рассмотрения.

В общем и целом, на сегодняшний день в качестве основной проблемы саморегулирования аудиторской деятельности в России можно выделить отсутствие как таковой целевой установки деятельности СРО на начальных этапах их создания и развития, поскольку «в случае распада вновь созданной саморегулируемой организации её члены могут остаться ни с чем»[[49]](#footnote-49), что приведёт к негативным последствиям, указанным выше, как для каждого такого члена в отдельности, так и для рынка в целом.

Но, несмотря на ряд недостатков саморегулирования, заинтересованность субъектов аудиторского рынка в дальнейшем развитии института саморегулирования вполне очевидна, в силу различных факторов: начиная защитой интересов членов профессионального объединения и заканчивая способностью такого рода метода регулирования построить устойчивые взаимоотношения внутри профессиональной отрасли. Также вполне очевидна и заинтересованность аудируемых лиц, которые, в первую очередь, заинтересованы в оказании им высоко квалифицированных услуг с соблюдением предусмотренных стандартов, правил и принципов аудиторской деятельности.

В заключение параграфа можно сделать вывод, что в настоящее время существует ряд проблем, отражающих необходимость усовершенствования российского законодательства в области регулирования аудиторской деятельности. Собственно, в настоящее время ведётся активная работа по развитию аудита в России. Вопрос лишь в том, как найти золотую середину в разграничении государственного регулирования и саморегулирования аудиторской деятельности. И первопричиной большинства существующих на сегодняшний день проблем в данной области профессиональной деятельности является весьма значительное присутствие государственных рычагов воздействия на развивающийся рынок, что, в первую очередь, отражается на неспособности увеличения достоверности финансовой отчётности.

# Глава 3 Проведение сравнительного анализа норм аудита в правовых системах РФ и США. Анализ применения данных норм на практике

## 3.1 Раскрытие сравнительных характеристик российского и американского подходов к регламентированию аудита

На сегодняшний день с точки зрения применения тех или иных стандартов аудиторской деятельности, страны можно поделить на два основных типа, а именно: на применяющие международные стандарты аудиторской деятельности и на те, которые применяют самостоятельно разработанные стандарты. При этом учитывая активно протекающий в настоящее время процесс глобализации экономических отношений, последняя из указанных подгрупп не может не брать во внимание наличие МСА.

Ярким представителем второй подгруппы являются США. Поскольку в большинстве своём долгое время используемые в России Федеральные стандарты аудита (ФСА) являются переводным вариантом МСА, в рамках данной работы мы решили сопоставить американский и отечественный подходы к регламентированию аудита с точки зрения содержания и наполнения подходов к составления стандартов аудита, Кодекса профессиональной этики аудиторов и прочих нормативно-правовых норм, имеющих непосредственное отношение к регулированию подходов к осуществлению аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчётности.

При этом для сравнения были взяты этические и профессиональные стандарты, разработанные AICPA[[50]](#footnote-50).

На наш взгляд, в настоящее время нормативно-правовая система регулирования аудиторской деятельности близка по содержанию и структуре к системе, в течение долгого периода применяемой на территории США, что выражается в отсутствии как такового регламентирования отношений между клиентом и аудитором. При этом в данном случае нельзя не вспомнить горький опыт аудиторской компании Arthur Andersen, деятельность которой показала несостоятельность американской системы и её неспособность защитить инвесторов и прочих лиц, заинтересованных в предоставлении достоверной информации о финансовом положении публичной компании. В таком случае весьма интересен опыт Западного государства с точки зрения коренной модернизации подхода к регламентированию аудита применительно ко всем этапам его осуществления.

Для того чтобы перейти к более детальному рассмотрению и сопоставлению американского и российского подходов к регулированию аудиторской деятельности с точки зрения требований, которые предъявляются по отношению к аудиторским компаниям, сопоставим в общем виде систему нормативно-правовых документов, регламентирующих подходы к регулированию процесса проведения аудита, отталкиваясь от федеральных стандартов аудита (табл. 3).

Таблица 3 Сопоставление ФСАД, МСА и стандартов AICPA

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| ***Российские стандарты аудита*** | ***Международные стандарты аудита (ISA)*** | ***Американские стандарты аудита AICPA(Statement on auditing standard), GAAS*** |
| Кодекс профессиональной этики аудиторов | Кодекс профессиональной этики бухгалтеров | Кодекс профессионального поведения AICPA |
| Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ (ред. от 01.12.2014) "Об аудиторской деятельности" | Аналог отсутствует | Аналог отсутствует(Sarbanes-Oxley Act / Закон Сарбейнса-Оксли) |

|  |
| --- |
| **Источник:** Составлено автором. |

### 3.1.1 Сопоставление законодательных основ аудита

Как уже было отмечено нами ранее, законодательная база США достаточно развита и сложна. Она представлена несколькими законодательными актами, регламентирующими деятельность аудиторов во всех её проявления, при этом как таковой аналог российского Закона об аудиторской деятельности в американской практике отсутствует. Но нормативным документом, максимально приближенным по смыслу и содержанию к отечественному Закону является Sarbanes-Oxly Act (Закон Сарбейна-Оксли) (далее SOX).

Без сомнения, для того чтобы перейти к детальному сопоставлению данных законодательных актов, следует обратиться к такому аспекту, как историческая обоснованность их введения. Таким образом, важно отметить то, что если российский Закон стал следствием последовательного процесса развития системы нормативно-правового регулирования, то американский Закон, по нашему мнению, стал вынужденной мерой реформирования и пересмотра корпоративного законодательства Штатов, основной задачей которой было возвращение доверия к профессии аудитора, дискредитированной в результате банкротства ряда крупных публичных компаний. Безусловно, этот аспект важен в процессе дальнейшего сравнительного анализа, поскольку отражает отраслевую специфику в рассматриваемых государствах.

В рамках данного раздела настоящей работы более подробно рассмотрим влияние Закона Сарбейнса-Оксли на деятельность аудиторских компаний в современных условиях и применимость его положений с точки зрения их возможного использования в Российской экономике. При этом для анализа были взяты следующие главы Закона SOX:

* Title I – Public company accounting oversight board (рус. пер.: Глава 1 - Комитет по надзору за аудитом и бухгалтерским учётов в публичных компаниях);
* Title II - Auditor Independence (рус. пер.: Глава 2 - Независимость аудитора) ;
* Title III - Corporate responsibility (рус. пер.: Глава 3 – Корпоративная ответственность).

Сопоставляя отечественный и американский Законы можно выделить следующие основные группы отличий (объединяющие в себе, по нашему мнению, наиболее значимые аспекты): отличия, носящие содержательный характер, и отличия, связанные с масштабом применения раскрываемых в законе норм.

Начнём с рассмотрения последней из выделенных групп отличий. В качестве первой отличительной черты данного законодательного акта (в рамках трёх указанных выше глав) можно выделить то, что его действие распространяется не только на деятельность внешних аудиторов, но и дополнительно регламентирует деятельность еще двух групп экономических субъектов, а именно: менеджеров и директоров публичных компаний. То есть, другими словами, Законом оговариваются обязанности составителя отчётности и аудитора. При этом отечественный Закон об аудиторской деятельности в общем и целом имеет основной целью регламентирование деятельности именно аудиторской организации. Безусловно, российский Закон раскрывает права и обязанности аудиторской деятельности, но данные нормы носят скорее косвенный характер, поскольку в большей степени связаны с содействием аудируемого лица в процессе осуществления внешнего аудита.

Следующей отличительной характеристикой, относящейся к рассматриваемой подгруппе, является тот факт, что требования SOX распространяют своё действие на все компании, которые были зарегистрированы Комиссией по ценным бумагам и биржам США (далее SEC)[[51]](#footnote-51). Другими словами, действие данного законодательного акта выходят за границы Северо-Американского государства. И российские компании в данном случае не являются исключением. Одним из наиболее ярких примеров является ПАО «Вымпелком». Кроме того, под влияние указанных требований попадают и аудиторы, выдающие аудиторское заключение компании, зарегистрированной SEC.

Далее перейдём к анализу содержательной части законодательных актов.

Прежде всего, отметим роль регулирующих органов, права и обязанности которых установлены в соответствии с рассматриваемыми законодательными актами. Так, в соответствии с российским законодательством в качестве регулирующего органа выступает уполномоченный орган в лице Министерства Финансов РФ. При этом американский вариант Закона предполагает установление в качестве регулирующего органа Public Company Accounting Oversight Board (Комитет по надзору за аудитом и бухгалтерским учётов в публичных компаниях). Сопоставляя роль данных органов, для начала отметим, что орган, осуществляющий регулирование аудиторской деятельности, предусмотренный SOX, носит характер неправительственного (раздел 101, глава 1 SOX), что, в свою очередь, нельзя сказать о Министерстве Финансов РФ, который имеет непосредственное отношение к Правительству РФ. Кроме того, имеются некоторые отличия в функциях, выполняемых рассматриваемыми органами. Другими словами, американский Комитет по сути вбирает в себя ряд функций, которые на территории РФ осуществляют Минфин и СРО. Что выражается, в частности, в том, что на Комитет одновременно возлагаются функции по регистрации аудиторских фирм, издание в пределах своей компетенции нормативно-правовых документов и строгий контроль за их соблюдением. Безусловно, это во многом обусловлено концепцией регулирования аудиторской деятельности: российская концепция является смешанной, в свою очередь, США, как известно, являются приверженцами англосаксонской концепции управления.

Продолжая характеризовать содержательную сторону данных законодательных актов, отметим, что, отталкиваясь от уже оговоренной ответственности аудитора и клиента, SOX, по существу, предписывает два этапа анализа системы внутреннего контроля аудируемой компании. Так, в соответствии с подпунктом 4 пункта c) раздела 302 SOX устанавливается ответственность топ-менеджмента публичной компании, выражаемая в обязанности генерального директора, финансового директора гарантировать не только факт достоверности отражённой в отчётности информации, но и эффективность работы системы внутреннего контроля компании в течение 90 дней, предшествующих предоставлению отчёта. На аудитора же возлагается обязанность отражения характеристики эффективности работы системы внутреннего контроля в аудиторском заключении, что, в свою очередь, не находит отражения в аудиторском заключении, выпускаемом на территории Российской Федерации. Более подробно причинно-следственная связь данной отличительной характеристики будет рассмотрена нами в параграфе 3.2 настоящей главы на примере аудиторской компании PricewaterhouseCoopers. На данном этапе анализа отметим только тот факт, что это отличие является наиболее значимым из выделяемых и во многом обусловлено спецификой ведения аудиторской деятельности в России.

Продолжая характеризовать содержательную сторону двух подходов к регламентированию аудита, следует сказать о такой особенности Западного аудита, как ротация партнёров. Ранее мы уже характеризовали данный аспект, когда акцентировали своё внимание на предложениях Еврокомиссии по усовершенствованию процесса внешнего аудита, раскрываемые в «Зелёной книге». Американский подход в данном случае ничем не отличается от европейского и согласно разделу 203 SOX предполагает смену партнёра, руководящего проектом, в том случае, если он руководил данным проектом на протяжении пяти последних лет. Российский Закон не предполагает подобной меры (данный аспект находит отражение в ФСАД), да и вызывает достаточно различные отзывы, в большинстве случаев связанные с сомнением в необходимости подобной процедуры. Хотя, учитывая тот факт, что вектор деятельности Совета по аудиторской деятельности в последние годы повернулся именно в сторону повышения качества аудиторских услуг, подобная мера в ближайшем будущем приобретёт всё большую значимость.

Немаловажным пунктом SOX является часть, раскрывающая нормы, регламентирующие процесс предоставления аудитором услуг. Согласно американскому подходу после введения рассматриваемого Закона существенно изменились функции аудиторского комитета, поскольку отныне он должен не только проверять независимость внешнего аудитора, оценивать ресурсную базу аудиторской компании, но и утверждать перечень услуг, оказываемых аудитором[[52]](#footnote-52). Важно отметить, что в данном случае речь идёт и о неаудиторских услугах, что достаточно важно, беря во внимание российскую реальность оказания аудиторских услуг, в части связанной с малыми и средними компаниями. Так, пункт B раздела 202 SOX устанавливает не только обязанность аудиторского комитета по утверждению перечня услуг, но и конкретный перечень категорий услуг, не подлежащих ободрению со стороны комитета. Например, если объём рассматриваемых неаудиторских услуг составляет не более пяти процентов от совокупной стоимости, оказываемых аудитором услуг в течение данного финансового года.

Актуальность темы функционала и обязанностей аудиторского комитета является очень актуальной в российских условиях. На наш взгляд, введение подобных мер на территории России может поспособствовать не только повышению корпоративной ответственности компаний, финансовая отчётность которых подлежит обязательному аудиту в соответствии с российским законодательством, но и повышению качества аудиторских услуг в целом, что позволит разом решить несколько проблем. В частности, речь может идти о положении малого бизнеса на аудиторском рынке и характерном для российского рынка демпинге, ведь никто не захочет платить аудиторам больше, чем утвердил аудиторский комитет компании.

Подводя итог данного параграфа, можно сделать вполне очевидный вывод, что американский подход к регламентированию аудиторской деятельности носит более жёсткий характер по сравнению с российским, что было доказано на примере рассмотренных отличий.

Вопрос о том, применимы ли подобные жёсткие меры в российских условиях достаточно дискуссионный. По нашему мнению, данный вопрос нужно рассматривать с нескольких ракурсов, а именно с точки зрения развития нормативно-правовой базы Российской Федерации в области регулирования аудиторской деятельности, то есть, необходимо более детально рассмотреть юридический аспект внедрения этих мер, и с точки зрения развития не только российского рынка аудиторских услуг, но и всей российской экономики в лице публичных компаний и их готовности и возможности осуществить предполагаемые требования.

Говоря о внедрении таких требований в отечественную систему, безусловно, нужно брать во внимание тот факт, что российская нормативно-правовая система регулирования аудиторской деятельности находится на стадии своего становления, о чём неоднократно упоминалось в первых двух главах настоящей работы в процессе анализа существующих проблем правового подхода к регулированию аудита. Но в противовес данному утверждению можно привести опыт американской системы в период банкротства ряда публичных компаний.

Учитывая тот факт, что российский аудит в современном его проявлении является так же достаточно молодым, из экономической стороны вопроса внедрения в него подобных мер можно выделить несколько предполагаемых последствий. На наш взгляд, в качестве такого рода последствий может послужить отток капитала из страны и завышение аудиторскими компаниями стоимости проведения внешнего аудита, что в совокупности может негативно отразиться не только на отрасли аудиторских услуг, но и на всей российской экономике в целом, учитывая кризисный характер протекающих в настоящее время процессов.

Но при этом не вызывает никакого сомнения, что применение части рассмотренных в американском законодательстве мер, могли бы решить насущные для современного российского аудита проблемы. И в данном случае на первое место, безусловно, выходит контроль качества.

Безусловно, тот факт, что между рассмотренными законодательными актами существуют не только отличия, но также и ряд сходств. В частности, данные сходства характеризуются, одинаковым подходом к определению понятия «конфликт интересов» и т.д. В общем и целом сходству большей части категорий есть логическое объяснение. Данное явление - следствие процесса конвергенции международных стандартов с национальными стандартами аудиторской деятельности, применяемыми на территории ряда государств.

Для того чтобы наиболее полно охарактеризовать американскую систему регламентирования аудита, перейдём к сравнению методологий его стандартизации в России и в США.

### 3.1.2 Сравнение методологий стандартизации аудиторской деятельности

Ранее нами уже было отмечено, что ФСА являются в большей части переводным вариантом МСА, а потому методология российского аудита достаточно близка по своей сущности к европейской. В данном подразделе параграфа мы проведём сравнительный анализ методологий стандартизации аудиторской деятельности в России и США. При этом следует заметить, что в рамках данного раздела не ставится в качестве основной цели сравнение содержательных характеристик каждого из стандартов рассматриваемых нормативно-правовых систем. Первоочередной целью в данном случае является сопоставление именно общих требований, которые предъявляются как навыкам и умениям аудитора, так и к процессам осуществления аудита без подробного анализа каких-либо конкретных процедур.

На сегодняшний день General Accepted Auditing Standards (сокр. GAAS, рус. пер.: «Общепринятые стандарты аудита») в системе нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности США с точки зрения её стандартизации отводится одна из основных ролей. При этом также особое место в данной системе отводится Statements on Auditing Standards (сокр. SAS, рус. пер.: «Положения аудиторских стандартов»). По своей сути SAS являются более развёрнутым вариантом GAAS, другими словами в некоторой степени их интерпретационным вариантом. При этом сами положения по существу не являются как таковыми стандартами аудиторской деятельности.

Прежде чем перейти к предполагаемому сравнительному анализу, разберёмся, что же представляют собой указанные выше общепринятые стандарты аудита. Если обратиться к методологическим материалам AICPA, то можно заметить, что GAAS состоят из десяти основных стандартов[[53]](#footnote-53), разбитых на три основные группы, а именно: общие стандарты, стандарты работы на объекте, стандарты заключений[[54]](#footnote-54). Дадим более развёрнутую характеристику каждой из выделенных подгрупп GAAS.

Общие стандарты. Данная категория стандартов устанавливает требования, в первую очередь связанные с профессиональной компетентностью аудитора, его обязательной независимостью от клиента и должной профессиональной тщательностью, с которой аудитор должен подходить к процедуре проведения внешнего аудита бухгалтерской (финансовой) отчётности.

Примеры стандартов данной категории представлены в табл. 4.

Таблица 4 Примеры общих стандартов SAS и их российских аналогов

|  |  |
| --- | --- |
| ***Statements on Auditing Standards*** | ***Федеральные стандарты аудиторской деятельности*** |
| SAS No. 1. Responsibilities and Functions of the Independent Auditor (рус. Пер.: «Обязанности и функции независимого аудитора») | Правило (стандарт) N 1. Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности |

|  |
| --- |
| **Источник:** Составлено автором |

Безусловно, указанное российское правило (стандарт) можно отнести к данной категории и считать его в некоторой степени аналогом представленного SAS №1 и прочих стандартов, раскрывающих суть GAAS, о которых речь пойдёт далее.

Стандарты работы на объекте. Данная категория стандартов имеет непосредственное отношение к регламентированию процедур внешнего аудита. К подобным регламентирующим нормам, в частности, можно отнести нормы, устанавливающие порядок планирования аудита, оценки системы внутреннего контроля клиента и сбора достаточных аудиторских доказательств.

Примеры стандартов данной категории представлены в табл. 5.

Таблица 5 Примеры стандартов работы на объекте SAS и их российских аналогов

|  |  |
| --- | --- |
| ***Statements on Auditing Standards*** | ***Федеральные стандарты аудиторской деятельности*** |
| SAS No. 39. Audit Sampling (рус. пер.: «Аудиторская выборка») | Правило (стандарт) N 16. Аудиторская выборка |
| SAS No. 56. Analytical Procedures (рус. пер.: «Аналитические процедуры») | Правило (стандарт) N 20. Аналитические процедуры |
| SAS No. 106. Audit Evidence | ФСАД 7/2011. Аудиторские доказательства |

|  |
| --- |
| **Источник:** Составлено автором |

Стандарты заключений. Эта категория стандартов устанавливает порядок составления аудиторского заключения и его содержательную сторону. Примеры стандартов данной категории представлены в табл. 6.

Таблица 6 Примеры стандартов заключений SAS и их российских аналогов

|  |  |
| --- | --- |
| ***Statements on Auditing Standards*** | ***Федеральные стандарты аудиторской деятельности*** |
| * Adherence to Generally Accepted Accounting Principles (рус. пер.: «Приверженность общепринятым стандартам бухгалтерского учёта»);
* SAS No. 26. Association With Financial Statements (рус. пер.: «Связь с финансовой отчётностью»)
 | * ФСАД 1/2010 . Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности;
* ФСАД 2/2010. Модифицированное мнение в аудиторском заключении;
* ФСАД 3/2010. Дополнительная информация в аудиторском заключении.
 |

|  |
| --- |
| **Источник:** Составлено автором |

Безусловно, перечень SAS, относящихся к стандартам заключений не ограничивается двумя указанными выше. Особое внимание среди таких стандартов привлекает SAS No. 51. Reporting on Financial Statements Prepared for Use in Other Countries (рус. пер.: «Заключение на финансовую отчётность, подготовленную в соответствии со стандартами другой страны»). Как такого аналога данного стандарта в системе ФСАД нет. В американском подходе он раскрывает ряд требований и процедур, которых должен придерживаться аудитор, если финансовая отчётность аудируемого лица подготовлена в соответствии со стандартами отличными от GAAS[[55]](#footnote-55). В частности, это касается уровня его профессиональной подготовки и необходимости получения письменного обоснования целей составления подобного рода бухгалтерской (финансовой) отчётности.

Как можно заметить, рассмотренная систематизация аудиторских стандартов в федеральных стандартах аудиторской деятельности отсутствует, о чём может свидетельствовать, в частности, методология нумерации российских стандартов. Но если обратиться к выделенным в рамках исследования примерам как положений аудиторских стандартов, так и федеральным стандартам аудиторской деятельности, то можно утверждать, что в общем и целом есть некие сходства в подходах составления самих стандартов, укладывающихся в схожую схему стандартизации аудита: «основные принципы – регламентация проводимых процедур и методики проведения аудита – подготовка аудиторского заключения». Кроме того, следует отметить, что в каждом из подходов также имеются вспомогательные стандарты.

При этом если вновь вернуться к принципам построения системы стандартов аудита, то отличительной характеристикой в таком случае также может выступить и тот факт, что в перечне SAS присутствуют стандарты, которые непосредственно, другими словами, более подробно, раскрывают существенные характеристики общепринятых стандартов аудита. К таковым можно отнести следующие стандарты:

* Nature of the General Standards (рус. пер.: «Природа общих стандартов»);
* Training and Proficiency of the Independent Auditor (рус. пер.: «Обучение и мастерство независимого аудитора)[[56]](#footnote-56);
* Independence (рус. пер.: «Независимость);
* Due Professional Care in the Performance of Work (рус. пер.: «Должная тщательность при выполнении работ).

Если же затронуть общую содержательную характеристику отдельных стандартов, то в научной литературе можно найти достаточно конструктивную критику, которая подчёркивает, которая заключается в том, что стандарты не предполагают каких-либо конкретных действий и процедур, и, по мнению многих практиков стандарты должны давать более чёткие руководящие указания по ряду процедур, осуществляемых в ходе аудита[[57]](#footnote-57). Подобное можно сказать и о российском подходе к стандартизации аудиторской деятельности. Но, с другой стороны, в противовес этому утверждению высказывается мнение, что такие меры могут свести все аудиторские процедуры только к следованию определённым руководящим указаниям и полностью исключить аудиторское суждение из системы аудита, что в корне изменит подход к осуществлению аудиторской деятельности, и даже может противоречить принципам аудита.

### 3.1.3 Анализ регламентирования этических подходов к аудиту

Как можно увидеть из приведённой в начале параграфа табл. 3, все три рассматриваемые подхода к регулированию аудиторской деятельности предполагают наличие Кодекса профессиональной этики в области бухгалтерского учёта и аудита. Так же, как и в случае со стандартами аудита, в качестве основной цели раздела служит характеристика подходов к раскрытию принципов этики в Кодексах, применяемых в России и США.

С начала века Кодекс этики AICPA претерпел ряд изменений, которые в корне изменили его структуру. Таким образом, на сегодняшний Кодекс профессионального поведения AICPA состоит из трёх основных частей, каждая из которых имеет непосредственное отношение к той или иной группе членов AICPA. Первая часть данного Кодекса относится к присяжным (независимым) бухгалтерам, аудиторам, вторая – лицам, которые являются представителями бизнеса, третья – прочим лицам, являющимся членами Института. При этом важно отметить, что для каждой из выделенных групп членов Института Кодекс предполагает наличие своего концептуального подхода, строящегося по одному принципу. Для каждой группы членов по существу имеется свой Кодекс этики, предполагающий нормы, которых они должны придерживаться в той или иной ситуации. Каждый такой подраздел Кодекса строится по схеме «концепция – правила поведения – разъяснения - приложения»[[58]](#footnote-58). В качестве приложения в долгое время выступали ответы на присылаемые в AICPA вопросы, связанные с разрешением этических вопросов взаимодействия экономических субъектов. В данном случае нас в большей степени интересует подход к регламентированию деятельности именно первой категории членов.

Так, сравнивая современный вариант Кодекса профессионального поведения AICPA с его российским аналогом с точки зрения схемы его построения (указанной выше) именно применительно к обязанностям аудитора, можно отметить, что существенных отличий в рассматриваемых Кодексах не наблюдается, и фундаментальные основы построения документа в общем и целом одинаковы: имеется концептуальный подход, объясняющий общие принципы профессиональной этики, на основе которого строится дальнейшая описательная часть, регламентирующая различные аспекты взаимоотношений аудитора с клиентом и аудиторской деятельности в целом. Затем следуют разъяснения (интерпретация) представленных в документе норм. В данном случае отличием может послужить отсутствие приложений в российском варианте Кодекса.

Рассмотрим более подробно концептуальные подходы к установлению профессионального поведения аудиторов двух нормативно-правовых систем.

Более подробный анализ применяемых концептуальных подходов показывает, что как в России, так и в США он строится по схеме «выявление угроз – оценка вероятного ущерба – определение вероятных мер противодействия существующей угрозе – оценка возможности сведения угрозы до приемлемого уровня – отказ от/продолжение работы с данным клиентом». Но, на наш взгляд, концептуальный подход, раскрываемый в американском документе является наиболее полным, с точки зрения регламентирования отношений между аудиторской компанией и аудируемым лицом. Это, в частности, выражается в специфике построения самого Кодекса, оговоренной выше. Другими словами, концептуальный подход по существу распространяет своё действие не только на действия самого аудитора, но и на клиента, предписывая при этом вполне конкретные меры противодействия вероятным угрозам нарушения положений Кодекса профессионального поведения.

Кроме того, можно заметить отличия в методике раскрытия в документе принципов профессионального поведения. Так, если Кодекс профессиональной этики, применяемый аудиторами на территории Российской Федерации, чётко выделяет пять основных принципов этики, то Кодекс AICPA в большей степени раскрывает общую характеристику принципа, которого должен придерживаться член Института. Так, в качестве основных этических принципов AICPA выделяет:

* Responsibilities (рус. пер.: «Обязанности»);
* The Public interest (рус. пер.: «Общественный интерес);
* Integrity (рус. пер.: «Честность»);
* Objectivity and Independence (рус. пер.: «Объективность и независимость»);
* Due care (рус. пер.: «Должная тщательность»);
* Scope and Nature of Services (рус. пер.: «Объём и характер и услуг»)[[59]](#footnote-59).

Если более подробно рассмотреть содержание выделенных направлений стандартизации этического поведения в США, обратившись к правилам поведения и разъяснениям, то можно заметить, что они достаточно близки к российским этическим принципам, которые были подробно изложены и проанализированы в параграфе 3.2 главы 1 настоящей работы.

Подводя итог данного раздела параграфа отметим, что, как и российский Кодекс этики аудиторов, Кодекс AICPA нельзя в полной мере отнести к правовому документу. Данные документы скорее представляют собой некий свод правил, которых должен придерживаться аудитор в процессе осуществления совей деятельности. Но, как уже было отмечено, в международных компаниях данным правилам отводится особая роль. И в данном случае речь идёт не только о США и других Западных странах, но и о России корпоративной политике компаний «Большой четвёрки» в частности. Хотя, безусловно, оба варианта Кодекса профессиональной этики (поведения) содержат ряд требований, носящих обязательный для исполнения характер и нашедших отражение, как в законодательных актах, так и в отдельных стандартах.

## 3.2 Практика применения российского и американского законодательства на примере АО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит»

В рамках данного параграфа мы рассмотрим процесс применения законодательства в области регулирования аудиторской деятельности на примере АО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит».

Для того чтобы перейти к подробному анализу деятельности компании с нормативно-правовой точки зрения, охарактеризуем её место на рынке аудиторских услуг.

На сегодняшний день сеть международных компаний PricewaterhouseCoopers International Limited (далее PwC, ПвК), объединённых под одним брендом, является одной из крупнейших аудиторских сетей в мире в сфере предоставления аудиторских и ряда других услуг. О масштабах деятельности данной аудиторской компании и об уровне её ответственности можно судить, в первую очередь, по составу её клиентов. Так, анализируя состав клиентов международной сети PwC, можно отметить, что почти 84% компаний, входящих в рейтинг Fortune Global 500[[60]](#footnote-60), являются клиентами этой аудиторской сети (рис. 4).

|  |
| --- |
| Рисунок 4 Компании рейтинга Fortune Global 500, являющиеся клиентами международной сети PwC**Составлено по:** Shaping our future Global Annual Review 2015 // URL: <http://www.pwc.com/annualreview> (дата обращения 15.04.2016). |

Как видно на представленном выше рисунке, 16% компаний рейтинга являются клиентами международной сети PwC в области предоставления аудиторских услуг. Что составляет пятую часть всех компаний Fortune Global 500, являющихся клиентами компании. Применительно к Российской Федерации можно заметить, что 50% компаний рейтинга Эксперт-400 являются клиентами российской компании АО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит». Собственно, поэтому вопрос соблюдения данной компанией требований, установленных действующим законодательством, как в России, так и в мире в целом является более чем актуальным, поскольку напрямую затрагивает интересы общества в лице пользователей бухгалтерской (финансовой) отчётности.

Опираясь на рассмотренное в первых двух главах настоящей работы российское законодательство, а именно на статью 10 Закона об аудиторской деятельности, можно выделить две основных компоненты контроля: внешний контроль и внутренний. В целом на сегодняшний день вопрос эффективности осуществления контроля качества работы аудиторов является более чем значимым. Подтверждением этому может послужить тот факт, по итогам деятельности Совета по аудиторской деятельности РФ организация и осуществление внутреннего контроля качества работы аудиторов содержит достаточное количество недочётов и недостатков[[61]](#footnote-61), а потому требует пристального внимания не только со стороны государственных органов, но и аудиторский компании в частности.

Согласно пункту 2 всё той же статьи Закона аудиторская компания обязана соблюдать требования самого Федерального закона, стандартов аудита, Кодекса профессиональной этики и правил независимости аудитора. Рассмотрим, каким образом это применяется на практике.

В соответствии со статьёй 17 Федерального закона №307-ФЗ от 30.12.2008 г. «Об аудиторской деятельности» PwC является членом Аудиторской Палаты России (далее АПР). Именно данная саморегулируемая организация является одним из надзорных органов, осуществляющих внешний контроль качества предоставляемых компанией услуг.

Одним из инструментов подобного контроля со стороны указанной СРО является ряд мероприятий внешнего контроля качества работы аудиторских организаций и аудиторов, на основе которых делаются замечания и рекомендации по улучшению и усовершенствованию процесса осуществления внешнего аудита бухгалтерской отчётности. Так в соответствии с предоставленным СРО планом таких мероприятий на 2016 год[[62]](#footnote-62) качество работы PwC в России будет оценено Комитетом по контролю качества АПР. Актуальным к рассмотрению в данном случае будет являться период с 2012 по 2015 гг. Ранее по итогам проверки в 2012 году компания уже получала положительный отзыв о качестве предоставляемых аудиторских услуг. Наиболее известным требованием, предъявляемым к аудиторам (в данном случае речь идёт не только о PwC, но и обо всех международных компаниях, ведущих аудиторскую деятельность на территории России) является то, что с недавнего времени составление рабочей документации при проведении аудита бухгалтерской отчетности, составленной по российским стандартам бухгалтерского учета должно осуществляться только на русском языке.

Что касается стандартизации предоставляемых услуг, то АПР в качестве нормативной документации СРО приняла действующие в настоящий момент федеральные стандарты аудиторской деятельности, Кодекс профессиональной этики, правила независимости аудиторов, не воспользовавшись законодательно установленным правом дополнения имеющихся стандартов.

Более детального рассмотрения требует анализ процесса осуществления внутреннего контроля качества предоставляемых услуг.

Внутренний контроль является достаточно сложным процессом и затрагивает все этапы проведения внешнего аудита: от утверждения клиента до подписания аудиторского заключения.

Неотъемлемым элементом осуществления аудиторской деятельности любой аудиторской компании и PwC в частности являются внутренние стандарты и Кодекс профессиональной этики. В PwC в качестве внутренних стандартов приняты законодательно установленные стандарты аудита в части методологии с доработками и комментариями, раскрывающими и регламентирующие внутренние процессы, протекающие в компании, и именуемые PwC Audit Guide. В частности, данные стандарты регламентируют не только непосредственный процесс осуществления аудита бухгалтерской (финансовой) отчётности, но и взаимодействие сотрудников в пределах компании и прочие стороны деятельности компании. Также в компании есть целый ряд внутренних документов, которые регулируют процессы, связанные с аудитом, неаудиторскими услугами, соблюдение принципов независимости и др. Так, в соответствии с принятыми в организации стандартами обязательно проведение периодической проверки отчётности техническим отделом методологии и одобрение оговорок в аудиторском заключении данным отделом и в некоторых случаях отделом риск-менеджмента компании. Кроме того, неотъемлемым пунктом внутренних стандартов является эффективность сотрудников, являющихся членами аудиторской команды, выражаемая в количестве затраченных на выполнение аудиторского задания часов. Последний из рассмотренных пунктов является одним из наиболее значимых, поскольку от эффективности каждого отдельного сотрудника зависит эффективность и финансовый результат компании в целом. Отсюда, собственно, и вытекают достаточно жёсткие требования к подбираемому персоналу. Обязательными в данном случае являются: уровень образования, знание английского языка на уровне Upper-Intermediate и т.д. Если продолжить рассмотрение вопроса, связанного с кандидатами, то в случае успешного прохождения конкурса на ту или иную должность, новый сотрудник подписывает ряд документов, содержащих, например, требования соблюдения конфиденциальности получаемой и анализируемой им информации. Что достаточно важно, рассматривая данный вопрос с позиции клиента. Нужно отметить, что данные нормативные документы разработанные в рамках компании, распространяют своё действие на всю международную сеть компаний PricewaterhouseCoopers, и США в данном случае не являются исключением.

Содержание как внутренних стандартов, так Кодекса профессиональной этики аудиторов, принятых в компании, являются конфиденциальной информацией, а потому проведение более детального их анализа не представляется возможным в рамках настоящей работы.

Анализируя саму процедуру внутреннего контроля соблюдения внутренних стандартов можно выделить две основных его составляющих, а именно регулярные проверки качества аудиторских проектов и проверки на выборочной основе на разных этапах осуществления проектов. Рассмотрим их более подробно.

Регулярные проверки качества аудиторских проектов. Данная процедура внутреннего контроля осуществляется только в рамках завершённого проекта внешнего аудита, а потому, в общем и целом является одной из наиболее строгих процедур контроля качества предоставляемых услуг.

Суть методологии проведения подобного контроля заключается в том, что для проверки привлекаются независимые сотрудники из других офисов международной сети PricewaterhouseCoopers International Limited. В таком случае основным требованием, предъявляемым к лицам, осуществляющим непосредственный контроль, является компетентность, т.е. понимание бизнеса клиента и тех условий, в которых он осуществляется. Одной из основных составляющих процедуры данной проверки является ротация. Другими словами, сотрудник, прошедший проверку в прошлом году, в настоящем году проверке не подвергается. Что позволяет в процессе проведения периодического контроля оценить профессиональные навыки большей части персонала компании.

Результатом такой проверки является составление опросника, на основе которого строится рейтинговая система степени соответствия осуществляемых в компании процедур внутренним стандартам компании, вследствие чего выводится общая оценка, на основе которой делается вывод о качестве предоставленных услуг с точки зрения соблюдения внутренних стандартов качества. Вследствие оценки результатов работы аудиторской команды в случае необходимости перечень мероприятий по улучшению характеристик деятельности аудиторов.

Следующей из выделенных процедур является проверка на выборочной основе на разных этапах осуществления проектов.

По существу данная процедура не имеет существенных отличий от предыдущего вида проверки. Основным отличием является то, что подобного рода контроль осуществляется в рамках не завершённого проекта, а непосредственно в процессе его реализации, например, на стадии планирования. Следовательно, отсутствуют строгие дисциплинарные последствия за незначительное несоответствие процесса реализации аудиторского проекта внутренним стандартам PwC. Напротив, в подобном случае у каждого члена аудиторской команды имеется возможность последовать рекомендациям контролёра, внести изменения и исправить несоответствия с целью повышения качества предоставляемых услуг.

Кроме того, важным аспектом повышения качества аудита и соответствия осуществляемых процедур нормативному законодательству является процедура утверждения клиента, оговоренная в разделе «Заключение договора оказания профессиональных услуг» разработанного IFAC Кодекса профессиональной этики в части, раскрывающей приемлемость отношений с клиентом. Наиболее общая характеристика подхода PwC к утверждению клиента заключается в составлении опросника, содержащего, в частности, оценку системы контролей клиента, анализ существующих оценочных суждений, прецедентов мошенничества со стороны предполагаемого клиента и наличия оговорок в аудиторских заключениях по итогам аудита прошлых лет. На основе составления опросника делается заключительная оценка вероятных угроз и её сопоставление с приемлемым уровнем. В случае неудовлетворительной оценки в соответствии с пунктом 2.18 Кодекса профессиональной этики аудиторов компания отказывается вступать в профессиональные отношения с рассматриваемым клиентом.

Особое место в системе нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности в России занимают правила независимости аудиторов, поскольку тема независимости проходит красной нитью по всей системе и является гарантом объективности представленных в отчётности клиента данных. Применительно к PwC данные правила так же играют немаловажную роль в построении устойчивых профессиональных отношений с клиентом. В частности, это выражается в том, что прежде чем преступить к выполнению предполагаемого проекта аудитор обязан подтвердить свою независимость и отсутствие личной финансовой или прочей заинтересованности в результатах аудита бухгалтерской (финансовой) отчётности клиента. В противном случае, к выполнению обязанностей, связанных с таким клиентом, аудитор не допускается. Также предусмотрены внутренние процедуры по проверке изменений, которые могут произойти при проведении аудиторской проверки.

Анализируя последние изменения в российском законодательстве в области регламентирования аудита, а точнее введение профессионального стандарта «Аудитор», требования которого обязательны для исполнения с 1 июля 2016 года, то можно отметить, что известная на сегодняшний день корпоративная структура компании только на территории Российской Федерации будет претерпевать некоторые изменения.

В данном случае речь идёт о том, что такие привычные должности, как «консультант», «старший консультант» и т.д. отныне должны будут заменены на «помощник (ассистент) аудитора», «специалист» и т.д. При этом в стандарте вполне конкретно оговариваются требования, которым должен соответствовать сотрудник, занимающий ту или иную должность в компании. В том числе, речь идёт об уровне образования, необходимых знаниях и умениях, выполняемых в рамках аудиторского проекта функциях.

На данный момент с полной уверенностью говорить о том, какое влияние будут иметь подобные нововведения на результат деятельности компании, сказать довольно затруднительно. Но, судя по всему, данные изменения не столь существенны, если брать во внимание достаточно строгие требования к кандидатам. К тому же, если провести сравнительный анализ выполняемых каждым сотрудником функций в настоящее время с теми, которые указаны в рассматриваемом профессиональном стандарте, то отличия также незначительны.

Беря во внимание международный характер анализируемой аудиторской компании, следует отметить, что процесс построения системы внутреннего контроля качества предоставляемых аудиторских услуг, выражаемый в процессе осуществления внутреннего контроля протекающих внутри компании процессов, да и вообще сам процесс соблюдения требований нормативно-правового законодательства, в России и США мало отличаются. Но всё же имеющиеся отличия, в первую очередь, обоснованные теми отличиями в основополагающих законодательных актах, которые были рассмотрены нами в пункте 3.1.1 предыдущего параграфа.

Таким образом, вернёмся к анализу эффективности системы внутреннего контроля клиента. Как уже отмечалось, данная процедура применяется в случаях, регламентируемых Законом Сарбейнса-Оксли. Примером подобной меры может послужить аудиторское заключение «United Technologies[[63]](#footnote-63)». Согласно аудиторскому заключению[[64]](#footnote-64) (рус. пер.) «Внутренний контроль корпорации - процесс, разработанный, чтобы обеспечить разумную гарантию относительно надежности финансовой отчетности и подготовки финансовой отчетности во внешних целях в соответствии с общепринятыми принципами бухгалтерского учета. Внутренний контроль корпорации над финансовой отчетностью включает ту политику и процедуры, которые (i) в разумных деталях, точно и справедливо отражают сделки и размещение активов корпорации; (ii) обеспечивают разумную гарантию, что сделки отражены в соответствующих периодах, что позволяет подготовить финансовую отчетность в соответствии с общепринятыми принципами бухгалтерского учета, и что операции, связанные с расходами корпорации, осуществляются только с разрешения управления и директоров корпорации; и (iii) обеспечивают разумную гарантию относительно предотвращения или своевременного обнаружения несанкционированного приобретения, использования, или размещения активов корпорации, которые могли бы оказать существенное влияние на финансовую отчетность[[65]](#footnote-65)».

Как можно заметить из приведённого примера аудиторское заключение отражает не только мнение аудитора в отношении финансовой отчетности, но и мнение в отношении эффективности системы внутреннего контроля с точки зрения соблюдения действующего законодательства, но и предоставляет гарантию относительно внутренних процессов, обеспечивающих правильное функционирование системы в целом. При этом аудиторами обязательно делается оговорка о том, что они не несут ответственности за несоответствие системы внутреннего контроля предъявляемым требованиям в будущем, вызванное вследствие влияния различных факторов.

Для сравнения, на территории Российской Федерации в аудиторских заключениях, выпущенных PricewaterhouseCoopers подобного рода информация отсутствует. Этому есть вполне логичное объяснение. В первую очередь, это обусловливается спецификой осуществления российского аудита. Аудитор в соответствии с Правилом (стандартом) №8. «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой бухгалтерской (финансовой) отчетности» в обязательном порядке должен понимать методику построения и функционирования системы внутреннего контроля организации-клиента, но требования, раскрывающего обязательный характер тестирования средств контроля, в российской практике аудита отсутствует.

На наш взгляд, это в некоторой степени является упущением российской системы. Поскольку в случае наличия подобных мер во многом удалось бы повысить качество предоставляемых аудиторских услуг, повысив ответственность бизнеса. Но у данного предположения есть обратная сторона, которая заключается в повышении стоимости предоставляемых услуг, что также имеет ряд негативных последствий не только для аудиторского рынка, но и для заинтересованного в аудите бизнеса.

В общем и целом, подводя итог данного параграфа, можно сделать вывод, что компания во всех аспектах осуществляемой ей деятельности следует законодательно установленным нормам. Особое место компания отводит корпоративной ответственности, выражаемой в том числе в строгом подходе к внутреннему контролю соблюдения внутренних стандартов, используя многоуровневую систему внутреннего контроля качества предоставляемых услуг, применяемую на различных этапах аудиторского проекта. Во многом подобная внутренняя политика PwC объясняется западными традициями ведения бизнеса, исторически заложенными в процессе становления и дальнейшего развития как каждой отдельного офиса, так и всей международной сети в целом. Собственно, поэтому и методика соблюдения требований действующего законодательства на территории Российской Федерации и других стран мало отличается, и может отличаться только в нескольких. Сопоставление российского и американского подходов на примере PwC показало одинаковый подход компании к концептуальным основам осуществления аудиторской деятельности вне зависимости от уровня развитости нормативно-правовой системы регулирования аудиторской деятельности государства, на территории которого осуществляется предоставление аудиторских услуг.

Сводная таблица сопоставления законодательных основ российского и американского подходов к регулированию аудиторской деятельности представлена в Приложении 2 к настоящей работе.

# Заключение

Изучение российского законодательства и трудов ведущих специалистов в области аудиторской деятельности позволило сделать следующие выводы:

1. Аудит в настоящее время приобретает всё большую значимость, поскольку в условиях развития рыночной экономики выступает в качестве элемента рыночной бизнес-инфраструктуры. В процессе своего становления и развития аудит прошёл несколько стадий, вследствие чего перестал ассоциироваться только лишь с государственным контролем. От проверки бухгалтерских счетов отдельными аудиторами аудит перерос в комплексное понятие, призванное обеспечить обществу возможность доверять и использовать сложную и многогранную информацию, содержащуюся в финансовой отчетности. Что, в свою очередь, способствует расширению как международного, так и российского рынка аудиторских услуг в отдельности.
2. В международной практике исторически сложились две классические концепции регулирования аудиторской деятельности: континентальная и англосаксонская. Подобного рода деление стало следствием выделения целей и задач, которые способен осуществить и решить аудит под влиянием различных регуляторов: государства в первом случае, а общественных профессиональных организаций (СРО) – во втором. Однако не так давно начался процесс создания более совершенной модели регулирования, вызванный, в первую очередь, рядом скандалов, связанных с непосредственным участием аудиторских компаний и ставящих под угрозу престиж профессии аудитора. Кроме того, подобные случаи поспособствовали достаточно активному процессу гармонизации применяемых в аудиторской деятельности стандартов в целях повышения качества предоставляемых аудиторских услуг и преумножения привлекательности профессии аудитора.
3. На сегодняшний день в России сложилась смешанная форма регулирования, объединяющая в себе характерные черты государственного регулирования и саморегулирования. По мере развития рыночных отношений, государство постепенно начинает отходить на второй план. Но, несмотря на это, нельзя исключать государство из системы регулирования аудиторской деятельности полностью. Можно сделать вывод, что необходимость государственного регулирования аудиторской деятельности обусловливается необходимостью жёсткой регламентации протекающих на рынке процессов и наличии единого подхода к оценке качества проведения внешнего аудита и деятельности аудиторов в целом.

Можно с полной уверенностью утверждать, что к настоящему времени в России сформирован базис для дальнейшего развития саморегулирования. Однако, весь потенциал, который несёт в себе саморегулирование, не используется в полной мере. И одной из основных причин этому может послужить ряд правовых проблем, имеющихся сегодня в нормативно-правовой базе РФ в части, регламентирующей разграничение государственного и негосударственного регулирования аудиторской деятельности. В качестве основной проблемы саморегулирования аудиторской деятельности в России можно выделить отсутствие как таковой целевой установки деятельности СРО на начальных этапах их создания и развития.

1. Тенденции и перспективы развития системы регулирования и рынка аудиторских услуг вытекают из рассмотренных в работе проблем, которые свойственны российской системе регулирования аудиторской деятельности. Актуальным остаётся вопрос, касающийся устранения несимметричности российского рынка аудиторских услуг. В таких условиях в качестве основного направления регулирования аудиторской деятельности государством можно выделить создание благоприятных условий для развития рынка и повышение уровня его открытости и обеспечение конкурентной среды должно поспособствовать развитию российского рынка аудиторских услуг в целом. Одним из направлений развития системы регулирования аудиторской деятельности в России является необходимость усовершенствования системы нормативно-правового регулирования, несовершенство которого является первопричиной большинства имеющихся на сегодняшний день проблем в данной отрасли. Кроме того, одной из тенденций является расширение функций аудиторов, которые они должны выполнять в процессе осуществления аудиторской проверки. Это может привести к смещению приоритетов деятельности аудиторских организаций от выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчётности аудируемого лица к выполнению делегируемой им части функций государственных органов по выявлению нарушения тех или иных норм законодательства.
2. На основе сопоставления нормативно-правовой базы в области регулирования аудиторской деятельности в России и США можно сделать вывод, что фундаментальные подходы к регулированию аудиторской деятельности в данных странах мало отличаются, поскольку строятся на одинаковых принципах и имеют схожие цели и направления деятельности. Но при этом следует отметить, что американский подход к регулированию аудиторской деятельности носит более строгий характер, что выражается, в частности, в строгих требованиях Закона Сарбейнса – Оксли. Таким образом, безусловным является тот факт, что американский подход, наученный горьким опытом нарушения аудиторами действующего ранее законодательства, в большей степени способствует защите интересов инвесторов, заинтересованных в достоверности информации, отражаемой в бухгалтерской (финансовой) отчётности, и бизнеса в целом, нежели российский подход. Что же касается стандартов аудиторской деятельности, то в отношении сути общего подхода к стандартизации осуществления аудита существенных отличий не обнаружено. Подходы составления как SAS, так и ФСАД укладываются в схожую схему стандартизации аудита, а именно: «основные принципы – регламентация проводимых процедур и методики проведения аудита – подготовка аудиторского заключения». Применительно к Кодексам этики можно сказать, что концептуальный подход к регламентированию этики аудиторов как в России, так и в США строится по схеме «выявление угроз – оценка вероятного ущерба – определение вероятных мер противодействия существующей угрозе – оценка возможности сведения угрозы до приемлемого уровня – отказ от/продолжение работы с данным клиентом». Но концептуальный подход, раскрываемый в американском документе, является наиболее полным, с точки зрения регламентирования отношений между аудиторской компанией и аудируемым лицом. Это, в частности, выражается в специфике построения самого Кодекса, состоящего из трёх больших разделов в соответствии с группировкой всех членов AICPA.
3. Методика соблюдения требований действующего законодательства на территории Российской Федерации и США, рассмотренная на примере PricewaterhouseCoopers отличается только в нескольких случаях, выявленных на основе сравнительного анализа российского и американского подходов к регулированию аудиторской деятельности. Таким образом, сопоставление российского и американского подходов на примере PwC показало одинаковый подход компании к концептуальным основам осуществления аудиторской деятельности вне зависимости от уровня развитости нормативно-правовой системы регулирования аудиторской деятельности государства, на территории которого осуществляется предоставление аудиторских услуг, и, несмотря на тот факт, что американский подход является более строгим в сравнении с российским. Также в ходе анализа нами было выявлено, что система контроля качества предоставляемых услуг, основанная, в первую очередь, на внутренних стандартах, разработанных в компании, помимо внешнего государственного контроля представлена также и многоуровневой системой внутреннего контроля, построенной по принципу контроля соответствия внутренним стандартам как отдельной процедуры проведения внешнего аудита бухгалтерской (финансовой) отчётности, так и анализа оценки всего аудиторского проекта в целом. В компании достаточно развита корпоративная культура, что во многом способствует повышению качества предоставляемых аудиторских услуг.

# Список использованных источников

Нормативно-правовые акты

* + 1. Кодекс профессиональной этики аудиторов (ред. от 18.12.2014) // СПС «КонсультантПлюс».
		2. [Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 N 195-ФЗ (ред. от 01.05.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 13.05.2016)](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34661/) // СПС «КонсултантПлюс».
		3. Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций (ред. от 18.12.2014) // СПС «КонсультантПлюс».
		4. Приказ от 19 октября 2015 г. №726н «Об утверждении профессионального стандарта «Аудитор» // СПС «КонсультантПлюс».
		5. Федеральный закон N 307-ФЗ от 30.12.2008 (ред. от 01.12.2014) "Об аудиторской деятельности" // СПС «КонсультантПлюс».
		6. Федеральный закон N 315-ФЗ от 01.12.2007 (ред. от 24.11.2014) "О саморегулируемых организациях" // СПС «КонсультантПлюс».
		7. AICPA Code of Professional Conduct // URL: <http://www.aicpa.org/Research/Standards/CodeofConduct/DownloadableDocuments/2014December15ContentAsof2015April23CodeofConduct.pdf>. (дата обращения 30.03.2016).
		8. AU Section 150. Generally Accepted Auditing Standards // URL: <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00150.pdf>. (дата обращения 30.03.2016)
		9. AU Section 534. Reporting on Financial Statements Prepared for Use in Other Countries // <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00534.pdf>. (дата обращения 30.03.2016).
		10. Public Law 107-204-July 30, 2002 // Sarbanes-Oxley Act // URL: <https://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf>. (дата обращения 30.03.2016).

Монографии, учебники, учебные пособия

* + 1. Адамс Р. Основы аудита: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
		2. Арене А., Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ.; Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.
		3. Арзуманова Л.Л. Правовое регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации. – М.: Проспект, 2014. – 144 с.
		4. Бычкова С.М., Райхман М.В., Соколов В.Я. Аудиторский словарь. – М.: Финансы и статистика. 2003. – 192 с.
		5. Востриков Г.Г. Зульфугарзаде Т.Э. Аудиторское право. – М.: ФГБОУ ВПО «РЭУ им. Г.В. Плеханова», 2014. – 160 с.
		6. Городилов М.А. Развитие системы нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации. – М.: Финансы и статистика, 2009. – 480 с.
		7. Дефлиз Ф.Л. Аудит Монтгомери; пер. С.М.Бычкова; ред. Я.В. Соколов – М.: ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
		8. Джабраилов Э.М. Правовое регулирование аудиторской деятельности: монография. – М.: ИД «АТИСО», 2008. – 179 с.
		9. Ершова И.В., Ершов А.А. «Правовое регулирование аудиторской деятельности» // СПС «КонсультантПлюс».
		10. Иванова Т.Н. Основы аудита. Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России // Материалы по Программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров, 2014. – 119 с.
		11. Соколов В.Я., Бычкова С.М., Райхман В.Я. Аудиторский словарь. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 172 с.
		12. Соколов Я.В., Терехов А.А. Очерки развития аудита. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 376 с.

Статьи в журналах и других периодических изданиях

1. Аганина Р.Н., Апресова Н.Г. Саморегулирование аудиторской деятельности // СПС «КонсультантПлюс».
2. Генералова М. Внутренний контроль: соответствие требованиям закона Сарбейнса – Оксли. МСФО на практике. №4, 2013. - URL: <http://msfo-practice.ru/article.aspx?aid=309346> (дата обращения 10.04.2016).
3. Городилов М.А. Система регулирования аудиторской деятельности за рубежом // Вестник Пермского университета. Вып. 2(2), 2009. – С. 81-95.
4. Турбанов А.В. Кому нужен российский аудит // <http://www.vedomosti.ru/opinion/articles/2015/10/27/614431-rossiiskii-audit> (дата обращения 7.11.2015).
5. Курбатов А.Я., Турбанов А.В. Правовые проблемы регулирования аудиторской деятельности // СПС «КонсультантПлюс».
6. Шнейдман Л.З. Надо отделять полезное для рынка от шелухи // URL: <http://www.kommersant.ru/doc/2598335> (дата обращения 1.11.2015);
7. Советы консультанта: Зачем публичным компаниям аудиторский комитет. Ведомости. №822, 2003. URL: <https://www.vedomosti.ru/newspaper/articles/2003/02/11/sovety-konsultanta-zachem-publichnym-kompaniyam-auditorskij-komitet>. (дата обращения 15.04.2016).
8. Тюпаева А.И., Азарова Л.В. Развитие саморегулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации // Науковедение. Выпуск 6, 2013. – С. 1-9. URL: <http://naukovedenie.ru/PDF/189EVN613.pdf>. (дата обращения 23.11.2015).
9. Филобокова Л.Ю. Нормативно-правовое регулирование и состояние российского рынка аудиторских услуг // Государственный советник, №3, 2014. – С. 24-31.

Статистические сборники и отчёты

* 1. Официальный сайт Министерства Финансов РФ // Контроль качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. Отчёт за 2014 г. // URL: <http://minfin.ru/common/upload/library/2015/06/main/Otchet_o_kontrole_kachestva_2014.pdf>. (дата обращения 20.02.2016).
	2. Официальный сайт Министерства Финансов РФ // Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской в 2015 году // URL: <http://minfin.ru/ru/perfomance/audit/audit_stat/MainIndex/> (дата обращения 19.04.2016).
	3. Официальный сайт Министерства Финансов РФ // Основные показатели деятельности саморегулируемых организаций аудиторов в 2015 // URL: <http://minfin.ru/ru/perfomance/audit/audit_stat/MainIndex_selfregulation/#ixzz46Oy6VUB1> (дата обращения 20.04.2016).
	4. Официальный сайт Министерства Финансов РФ // Основные показатели деятельности саморегулируемых организаций аудиторов в 2014 // URL: <http://minfin.ru/ru/perfomance/audit/audit_stat/MainIndex_selfregulation/#ixzz46S4Ir4q5> (дата обращения 20.02.2016).

Электронные ресурсы и документы

* 1. Глоссарий терминов стандартов аудиторской деятельности // URL: <http://minfin.ru/common/upload/library/2008/07/glossary.pdf> (дата обращения 20.10.2015).
	2. Официальный сайт Министерства Финансов РФ // Государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов // URL: <http://minfin.ru/ru/accounting/reestr_selfreg/reestr/> (дата обращения 11.11.2015).
	3. План мероприятий внешнего контроля качества работы аудиторских компаний (индивидуальных аудиторов) и аудиторов – членов СРО АПР на 2016 год // URL: <http://sroapr.ru/docs/2016/plankk2016.pdf>. (дата обращения 20.02.2016).
	4. European Commission Green Paper ‘Audit Policy: Lessons from the Crisis // Deloitte // URL: <https://circabc.europa.eu/d/d/workspace/SpacesStore/07b476ac-3400-494f-aebe-623ff42796fa/Deloitte%202%20en.pdf> (дата обращения 4.11.2015).
	5. European Commission Green Paper, Audit Policy: Lessons from the Crisis // Ernst&Young: Point of view // URL: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-european-commission-green-paper-audit-policy-lessons-from-the-crisis/$FILE/EY-european-commission-green-paper-audit-policy-lessons-from-the-crisis.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-european-commission-green-paper-audit-policy-lessons-from-the-crisis/%24FILE/EY-european-commission-green-paper-audit-policy-lessons-from-the-crisis.pdf) (дата обращения 4.11.2015).
	6. Green paper. Audit policy: Lessons from the Crisis // URL: <http://bdo.com.ua/_Files/DocLib/2841/green_paper_audit_en.pdf>. (дата обращения 6.11.2015).
	7. Shaping our future Global Annual Review 2015. // URL: <http://www.pwc.com/annualreview>. (дата обращения 15.04.2016).
	8. United Technologies Corp. 2015 Annual Report Financial and Corporate Responsibility Performance // URL: <http://2015ar.utc.com/assets/pdf/UTC_AR15_Annual_Report.pdf> . (дата обращения 17.04.2016).

# Приложение 1 Количество членов СРО

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Год | Группа членов СРО | АПР | ИПАР | МоАП | РКА | ААС |
| 2014 | Аудиторские организации | 921 | 295 | 1108 | 847 | 1334 |
| Аудиторы[[66]](#footnote-66) | 6028 | 2435 | 5555 | 3595 | 4588 |
| 2015 | Аудиторские организации | 862 | 241 | 1183 | 834 | 1321 |
| Аудиторы | 5867 | 2230 | 5498 | 3489 | 4444 |

|  |
| --- |
| **Составлено по:** Официальный сайт Министерства Финансов РФ // Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации в 2015 году // URL: <http://minfin.ru/ru/perfomance/audit/audit_stat/MainIndex/> (дата обращения 19.04.2016). |

# Приложение 2 Отличия Федерального закона №307-ФЗ (РФ) и Sarbanes-Oxly Act (США)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование сравниваемой характеристики | Федеральный закон N 307-ФЗ от 30.12.2008 (ред. от 01.12.2014) "Об аудиторской деятельности" | Sarbanes-Oxley Act /Закон Сарбейнса-Оксли[[67]](#footnote-67) |
| ***Масштаб применения законодательных норм*** |
| Территориальные отличия | Носит локальный характер. Действие Закона распространяется только на территории Российской Федерации | Действие Закона распространяется на все компании, которые были зарегистрированы Комиссией по ценным бумагам и биржам США. Под действие законодательного акта могут попадать и иностранные компании |
| Функциональные отличия | Действие Закона распространяется в основном на деятельность аудиторов и аудиторских компаний. Требования к аудируемому лицу носят скорее косвенный характер, выражаемый в содействии аудитору в процессе осуществления процедуры проведения внешнего аудита бухгалтерской (финансовой отчётности) | Действие Закона напрямую распространяется как на аудитора, так и на аудируемое лицо  |

Продолжение таблицы

|  |
| --- |
| ***Содержательная характеристика*** |
| Регулирующий орган / орган, осуществляющий надзор | Уполномоченный федеральный орган (Министерство финансов РФ). Является государственным органом | Комитет по надзору за аудитом и бухгалтерским учётом в публичных компаниях. Является независимой, неправительственной организацией |
| Анализ эффективности системы внутреннего контроля клиента | Аудитор в обязательном порядке должен понимать методику построения функционирования системы внутреннего контроля организации-клиента, но требования, раскрывающего обязательный характер тестирования средств контроля, отсутствует | Процесс носит обязательный характер |
| Ротация партнёров | Не применимо, поскольку прямого руководства и требования по смене руководителя аудиторского проекта в законодательном акте не содержится. Данный аспект раскрывается в ФСАД | Предполагает смену партнёра, руководящего проектом, в том случае, если он руководил данным проектом на протяжении пяти последних лет |
| Утверждение услуг, оказываемых аудитором | Не применимо, поскольку данное условие в Законе не оговаривается | Закон устанавливает обязанность аудиторского комитета по утверждению перечня услуг и конкретный перечень категорий услуг, не подлежащих ободрению со стороны комитета |

|  |
| --- |
| **Источник:** Составлено автором |

# Приложение 3 Фрагмент аудиторского заключения «United technologies»



|  |
| --- |
| **Источник:** United Technologies Corp. 2015 Annual Report Financial and Corporate Responsibility Performance // URL: <http://2015ar.utc.com/assets/pdf/UTC_AR15_Annual_Report.pdf> . (дата обращения 17.04.2016). |

1. Арзуманова Л.Л. Правовое регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации. – М.: Проспект, 2014. – с. 10. [↑](#footnote-ref-1)
2. Соколов Я.В., Терехов А.А. Очерки развития аудита. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – с. 29. [↑](#footnote-ref-2)
3. Соколов Я.В., Терехов А.А. Очерки развития аудита. – с. 33. [↑](#footnote-ref-3)
4. Понятие «аудит» берёт начало в латинском языке и происходит от латинского слова «audit» - слушание. Долгое время существовала практика предоставления отчётов в форме слушания отчётов, которая просуществовала вплоть до XVII. Считалось, что во времена преобладания доли необразованного населения письменная форма являлась менее надёжной, т.к. существовала вероятность внесения корректировок в готовый отчёт. [↑](#footnote-ref-4)
5. Соколов Я.В., Терехов А.А. Очерки развития аудита. – с. 90. [↑](#footnote-ref-5)
6. Соколов Я.В., Терехов А.А. Очерки развития аудита. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – с. 91. [↑](#footnote-ref-6)
7. Джабраилов Э.М. Правовое регулирование аудиторской деятельности: монография. – М.: ИД «АТИСО», 2008. – с.10. [↑](#footnote-ref-7)
8. Городилов М.А. Развитие системы нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации. – М.: Финансы и статистика, 2009. – с. 3. [↑](#footnote-ref-8)
9. Арабян К.К. Регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации // Аудит. 2011. №7. – с. 8. [↑](#footnote-ref-9)
10. Филобокова Л.Ю. Нормативно-правовое регулирование и состояние российского рынка аудиторских услуг // Государственный советник, №3, 2014. – с. 25 [↑](#footnote-ref-10)
11. Иванова Т.Н. Основы аудита. Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России // Материалы по Программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров, 2014. – с. 5. [↑](#footnote-ref-11)
12. Дефлиз Ф.Л. Аудит Монтгомери; пер. С.М.Бычкова; ред. Я.В. Соколов – М.: ЮНИТИ, 1997. – с.24. [↑](#footnote-ref-12)
13. Адамс Р. Основы аудита: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – с.13. [↑](#footnote-ref-13)
14. Бычкова С.М., Райхман М.В., Соколов В.Я. Аудиторский словарь. – М.: Финансы и статистика. 2003. – с. 10. [↑](#footnote-ref-14)
15. Федеральный закон N 307-ФЗ от 30.12.2008 (ред. от 01.12.2014) "Об аудиторской деятельности" // СПС «КонсултантПлюс». [↑](#footnote-ref-15)
16. Федеральный закон N 307-ФЗ от 30.12.2008 (ред. от 01.12.2014) "Об аудиторской деятельности" // СПС «КонсултантПлюс». [↑](#footnote-ref-16)
17. Арзуманова Л.Л. Правовое регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации. – М.: Проспект, 2014. – с. 41. [↑](#footnote-ref-17)
18. Глоссарий терминов стандартов аудиторской деятельности. URL: <http://minfin.ru/common/upload/library/2008/07/glossary.pdf> (дата обращения 20.10.2015); [↑](#footnote-ref-18)
19. Документом, устанавливающим общие требования к аудиторам, является профессиональный стандарт «Аудитор», о котором более подробно речь пойдёт в параграфе 3.2 главы 3. [↑](#footnote-ref-19)
20. Федеральный закон N 307-ФЗ от 30.12.2008 (ред. от 01.12.2014) "Об аудиторской деятельности" // СПС «КонсултантПлюс». [↑](#footnote-ref-20)
21. Там же. [↑](#footnote-ref-21)
22. Подробнее данный момент будет рассмотрен в §3 главы 2 настоящей работы. [↑](#footnote-ref-22)
23. Ершова И.В., Ершов А.А. «Правовое регулирование аудиторской деятельности» // СПС «КонсультантПлюс» – с. 142. [↑](#footnote-ref-23)
24. Соколов В.Я., Бычкова С.М., Райхман В.Я. Аудиторский словарь. – М.: Финансы и статистика, 2003. – с. 172. [↑](#footnote-ref-24)
25. Кодекс профессиональной этики аудиторов (ред. от 18.12.2014) // СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-25)
26. Федеральный закон N 307-ФЗ от 30.12.2008 (ред. от 01.12.2014) "Об аудиторской деятельности" // СПС «КонсултантПлюс». [↑](#footnote-ref-26)
27. Green Paper. The role, the position and the liability of the statutory auditor within the European Union, 1996. – p. 20. URL:<http://www.ab.gov.tr/files/ardb/evt/1_avrupa_birligi/1_6_raporlar/1_2_green_papers/com1996_green_paper_role_of_statutory_auditor_in_eu.pdf> (дата обращения 24.10.2015) [↑](#footnote-ref-27)
28. Арзуманова Л.Л. Правовое регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации: монография. – М.: Проспект, 2014. – с. 58. [↑](#footnote-ref-28)
29. В литературе данное утверждение носит довольно противоречивый характер, поскольку с точки зрения установленного в Российской Федерации законодательства, аудиторская деятельность по существу предпринимательской не является. [↑](#footnote-ref-29)
30. Иванова Т.Н. Основы аудита. Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России // Материалы по Программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров, 2014. – с. 14. [↑](#footnote-ref-30)
31. Кодекс профессиональной этики аудиторов (ред. от 18.12.2014) // СПС «КонсультантПлюс» [↑](#footnote-ref-31)
32. Шнейдман Л.З. Надо отделять полезное для рынка от шелухи // URL: <http://www.kommersant.ru/doc/2598335> (дата обращения 1.11.2015); [↑](#footnote-ref-32)
33. Официальный сайт Министерства Финансов РФ // Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации в 2015 году // URL: <http://minfin.ru/ru/perfomance/audit/audit_stat/MainIndex/> (дата обращения 19.04.2016). [↑](#footnote-ref-33)
34. Турбанов А.В. Кому нужен российский аудит // <http://www.vedomosti.ru/opinion/articles/2015/10/27/614431-rossiiskii-audit> (дата обращения 7.11.2015). [↑](#footnote-ref-34)
35. [Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 N 195-ФЗ (ред. от 01.05.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 13.05.2016)](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34661/) // СПС «КонсултантПлюс». [↑](#footnote-ref-35)
36. Green paper. Audit policy: Lessons from the Crisis // URL: <http://bdo.com.ua/_Files/DocLib/2841/green_paper_audit_en.pdf> (дата обращения 7.11.2015). [↑](#footnote-ref-36)
37. Федеральный закон N 307-ФЗ от 30.12.2008 (ред. от 01.12.2014) "Об аудиторской деятельности" // СПС «КонсултантПлюс». [↑](#footnote-ref-37)
38. Отчёт о деятельности Совета по аудиторской деятельности за 2014 год, с. 4. URL: <http://minfin.ru/ru/document/?id_4=58184>. [↑](#footnote-ref-38)
39. European Commission Green Paper ‘Audit Policy: Lessons from the Crisis // Deloitte // URL: <https://circabc.europa.eu/d/d/workspace/SpacesStore/07b476ac-3400-494f-aebe-623ff42796fa/Deloitte%202%20en.pdf> (дата обращения 4.11.2015). [↑](#footnote-ref-39)
40. European Commission Green Paper, Audit Policy: Lessons from the Crisis // Ernst&Young: Point of view // http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-european-commission-green-paper-audit-policy-lessons-from-the-crisis/$FILE/EY-european-commission-green-paper-audit-policy-lessons-from-the-crisis.pdf (дата обращения 4.11.2015). [↑](#footnote-ref-40)
41. Федеральный закон N 315-ФЗ от 01.12.2007 (ред. от 24.11.2014) "О саморегулируемых организациях" // СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-41)
42. Курбатов А.Я., Турбанов А.В. Правовые проблемы регулирования аудиторской деятельности // СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-42)
43. Аганина Р.Н., Апресова Н.Г. Саморегулирование аудиторской деятельности // СПС «КонсультантПлюс». [↑](#footnote-ref-43)
44. Городилов М.А. Система регулирования аудиторской деятельности за рубежом // Вестник Пермского университета. Вып. 2(2), 2009. – с.91. [↑](#footnote-ref-44)
45. Официальный сайт Министерства Финансов РФ // Государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов // URL: <http://minfin.ru/ru/accounting/reestr_selfreg/reestr/> (дата обращения 11.11.2015) [↑](#footnote-ref-45)
46. Аудит стал далеко не первой сферой профессиональной деятельности, к которой применяется подобный механизм осуществления контроля. Существует ряд отраслей, имеющих более богатый опыт саморегулирования, наглядным примером может послужить деятельность арбитражных управляющих. [↑](#footnote-ref-46)
47. Данные требования должны быть исполнены до 1 января 2017 года. [↑](#footnote-ref-47)
48. Данные официальной статистики, раскрывающие численность саморегулируемых организаций по состоянию на 31.12.2014 г. и 31.12.2015 г. представлена в Приложении 1 к настоящей работе. [↑](#footnote-ref-48)
49. Тюпаева А.И., Азарова Л.В. Развитие саморегулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации // Науковедение. Выпуск 6, 2013. – с.7. URL: <http://naukovedenie.ru/PDF/189EVN613.pdf> (дата обращения 23.11.2015) [↑](#footnote-ref-49)
50. American Institute of certified Public Accountants (AICPA) – Американский институт дипломированных публичных бухгалтеров. AICPA устанавливает и регламентирует этические нормы в области бухгалтерского учёта и американские стандарты аудита для частных компаний, некоммерческих организаций, федеральных, государственных и местных органов власти. К функциям Института относятся: составление установление этических и профессиональных стандартов всех членов, отвечает за проведение федеральной сертификации CPA (Сertified Public Accountants). [↑](#footnote-ref-50)
51. Генералова М. Внутренний контроль: соответствие требованиям закона Сарбейнса – Оксли. МСФО на практике. №4, 2013. - URL: <http://msfo-practice.ru/article.aspx?aid=309346>. (дата обращения 10.04.2016). [↑](#footnote-ref-51)
52. Советы консультанта: Зачем публичным компаниям аудиторский комитет. Ведомости. №822, 2003. URL: <https://www.vedomosti.ru/newspaper/articles/2003/02/11/sovety-konsultanta-zachem-publichnym-kompaniyam-auditorskij-komitet> (дата обращения 15.04.2016). [↑](#footnote-ref-52)
53. AU Section 150. Generally Accepted Auditing Standards // URL: <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00150.pdf> (дата обращения 30.03.2016). [↑](#footnote-ref-53)
54. Арене А., Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ.; Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2001. - с. 27 [↑](#footnote-ref-54)
55. AU Section 534. Reporting on Financial Statements Prepared for Use in Other Countries // <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00534.pdf> (дата обращения 30.03.2016). [↑](#footnote-ref-55)
56. Согласно данному стандарту для выполнения аудита аудитор должен обладать соответствующим уровнем подготовки. Аналогом данного SAS может послужить концепция профессионального стандарта «Аудитор», требования которого должны быть исполнены с 01.07.2016 г. Эта концепция предполагает непосредственное соответствие занимаемой сотрудником должности в компании с уровнем его профессиональной подготовки. Речь о данном стандарте более подробно пойдёт в параграфе 3.2 настоящей главы. [↑](#footnote-ref-56)
57. Арене А., Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ.; Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2001. - с. 28. [↑](#footnote-ref-57)
58. Арене А., Лоббек Дж. Аудит. – с. 73. [↑](#footnote-ref-58)
59. AICPA Code of Professional Conduct // URL: <http://www.aicpa.org/Research/Standards/CodeofConduct/DownloadableDocuments/2014December15ContentAsof2015April23CodeofConduct.pdf> (дата обращения 30.03.2016). [↑](#footnote-ref-59)
60. Рейтинг 500 крупнейших компаний, основным критерием составления которого является совокупный объём выручки. [↑](#footnote-ref-60)
61. Контроль качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. Отчёт за 2014 г. // URL: <http://minfin.ru/common/upload/library/2015/06/main/Otchet_o_kontrole_kachestva_2014.pdf> (дата обращения 20.02.2016). [↑](#footnote-ref-61)
62. План мероприятий внешнего контроля качества работы аудиторских компаний (индивидуальных аудиторов) и аудиторов – членов СРО АПР на 2016 год. - с. 9 // URL: <http://sroapr.ru/docs/2016/plankk2016.pdf> (дата обращения 20.02.2016). [↑](#footnote-ref-62)
63. Указанная компания является клиентом PricewaterhouseCoopers. [↑](#footnote-ref-63)
64. Фрагмент аудиторского заключения представлен в Приложении 3. [↑](#footnote-ref-64)
65. United Technologies Corp. 2015 Annual Report Financial and Corporate Responsibility Performance // URL: <http://2015ar.utc.com/assets/pdf/UTC_AR15_Annual_Report.pdf> (дата обращения 17.04.2016). [↑](#footnote-ref-65)
66. Включая индивидуальных аудиторов. [↑](#footnote-ref-66)
67. В части, относящейся к регламентированию аудиторской деятельности. [↑](#footnote-ref-67)