

**Министерство науки и высшего образования
Российской Федерации
(Минобрнауки России)
Федеральное государственное бюджетное
образовательное учреждение высшего образования
«РОССИЙСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ
УНИВЕРСИТЕТ ПРАВОСУДИЯ»
(ФГБОУ ВО «РГУП»)**

Е.В. Терехова

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Учебное пособие

RU
science
RU-SCIENCE.COM

**Москва
2024**

УДК 657.6(075.8)

ББК 65.053я73

Т34

Рецензенты:

Е.М. Ашмарина, академик РАЕН, д-р юрид. наук, проф.,

В.Н. Савельев, академик РАЕН, профессор кафедры правового обеспечения экономической деятельности, ФГБОУ ВО «Российский государственный университет правосудия (РГУП)», д-р филос. наук, проф.

Автор:

Е.В. Терехова, зам. заведующего кафедрой правового обеспечения экономической деятельности, ФГБОУ ВО «Российский государственный университет правосудия (РГУП)», канд. юрид. наук, доц.

Терехова, Елена Владиславовна.

Т34

Теоретические и правовые основы аудиторской деятельности : учебное пособие / Е.В. Терехова. — Москва : РУСАЙНС, 2024. — 140 с.

ISBN 978-5-466-06471-1

Учебное пособие разработано для студентов по направлению подготовки (специальности) 40.04.01 Юриспруденция (квалификация (степень) «магистр»), магистерская программа «Юрист в сфере экономической деятельности».

В учебном пособии изложено: категориальный аппарат по указанным вопросам; общая теоретико-правовая характеристика аудита и аудиторской деятельности; особенности видов аудита; специфика техники проведения аудиторских проверок.

Пособие включает вопросы для самостоятельной подготовки, тестовые задания, список рекомендуемой литературы.

Может быть использовано студентами, аспирантами и преподавателями юридических и экономических вузов и факультетов и всеми, кто интересуется теоретическими и правовыми вопросами аудиторской деятельности.

Информационно-правовая поддержка предоставлена компанией «Консультант Плюс».

Ключевые слова: аудит, аудиторская деятельность, международные стандарты аудита, обязательный аудит, банковский аудит, аудиторское заключение.

УДК 657.6(075.8)

ББК 65.053я73

ISBN 978-5-466-06471-1

© Терехова Е.В., 2024

© ООО «РУСАЙНС», 2024

Оглавление

Введение	4
Глава 1. Вопросы истории и теории аудита	5
1.1. Исторические аспекты возникновения и развития аудита	5
1.2. Общие положения об аудите и аудиторской деятельности	15
Глава 2. Правовое регулирование аудита и аудиторской деятельности в Российской Федерации	25
2.1. Система правового регулирования аудита и аудиторской деятельности в Российской Федерации	25
2.2. Основные нормативные акты и документы, регулирующие аудиторскую деятельность в Российской Федерации (международные стандарты аудита)	29
Глава 3. Аудиторские правоотношения	46
3.1. Аудиторские правоотношения: особенности, структура, основания классификации	46
3.2. Правовое положение субъектов аудиторских правоотношений (субъектов носителей прав и обязанностей аудиторской деятельности)	48
3.3. Правовое положение субъектов аудиторских правоотношений (субъектов организующих аудиторскую деятельность)	57
Глава 4. Правовая регламентация техники аудита	71
4.1. Основные этапы проведения аудиторской проверки	71
4.2. Аудиторские процедуры, применяемые в ходе проверки	82
4.3. Аудиторское заключение	93
Глава 5. Правовая регламентация видов аудита	100
5.1. Классификация видов аудита	100
5.2. Правовые вопросы и специфика отдельных направлений аудита ..	112
Заключение	129
Тестовые задания	131
Рекомендуемая литература	136

Введение

В учебном пособии «Теоретические и правовые основы аудиторской деятельности» рассматриваются следующие вопросы: история возникновения и развития аудита; теоретические и правовые основы аудита и аудиторской деятельности; аудиторские правоотношения; правовая регламентация техники аудита; правовая регламентация отдельных видов аудита.

В пособии исследуются предмет, субъектный состав, методология, нормативные правовые акты в аудиторской области. Отдельная глава посвящена контрольным процедурам в рамках проведения аудиторских проверок, а также оформлению результатов. При этом особое внимание уделено правовому регулированию и специфике отдельных видов аудита.

Тематика учебного пособия является весьма актуальной и составляет содержание многочисленных учебных дисциплин. В целом студенты изучают правовое регулирование аудиторской деятельности в рамках блока дисциплин по направлениям института контроля.

В виду развития рыночных экономических отношений, в частности формирования направлений цифровой, инновационной экономики свою актуальность приобретают специальные виды аудита, что требует постоянного мониторинга и изучения указанной сферы.

Глава 1. Вопросы истории и теории аудита

1.1. Исторические аспекты возникновения и развития аудита

Аудит как особый вид контроля имеет продолжительную историю.

Его появление многие авторы связывают с деятельностью Петра I.

При этом сфера аудиторской деятельности была относительно невелика – при Петре I, как правило, ограничивалась военным делом.

Так, например, в 1701 г. ещё Петром I был учрежден так называемый Приказ военных дел, за которым закреплялась функция ведения всех без исключения военных дел в рамках всей системы военного управления. При этом в 1706 году такой Приказ был переименован в Военную канцелярию.

При этом, в штате названной организации была создана специальная должность генерал-аудитора.

Чуть позже, в 1711 г. в рамках указа монарха были определены штаты регулярных полков. При этом во всех полках были введены аудиторы.

С 30 марта 1716 г. Петром I введен Воинский устав, который в самом общем виде определял функции военных аудиторов, отнеся к ним функции надзора за правильностью применения закона, в том числе в судах.

«Военное судоустройство расположено было так: в числе лиц войскового генералитета был верховный судья – генерал-аудитор, он же был правитель войсковой канцелярии, человек, сведущий в правах, изъяснявший генералитету сомнительные юридические вопросы. Он же утверждал приговоры, заведовал разменами пленных и договорами, постановляемыми с неприятельскими войсками. Его помощник назывался генерал-аудитор-лейтенант, и под ведением его находились обер-аудиторы и полковые аудиторы»¹.

При этом, уже начиная с 1718 г. осуществляется система подготовки аудиторов сначала в рамках Военной коллегии, а затем уже и в

¹Русская история в жизнеописаниях ее главнейших деятелей / Н. И. Костомаров. М.: Эксмо, 2009. 1027

рамках специальных учебных заведений, которые входили в структуру Военной коллегии.

Именным указом Петра I в 1719 г. для ведения делопроизводства по военно-судной части при Канцелярии Военной коллегии было учреждено Аудиторское повытье. В 1763 г. оно было преобразовано в Аудиторскую (Генерал-аудиторскую) экспедицию Канцелярии Военной коллегии. Аудиторское повытье вело делопроизводство военной коллегии по военно-судебной части, регистрировало все судебные дела, возникавшие в войсках в отношении офицеров, и имело право ревизии проведенных судебных дел. Институт аудиторов был введен в армии, при этом аудиторы занимались делами, связанными с расследованием имущественных споров.¹

В 1832 г. по указу Николая Первого была создана Аудиторская школа, выпускники которой после сдачи экзаменов производились в унтер-офицеры с наименованием «аудиторских помощников» и отправлялись в соответствующие департаменты, откуда после практики распределялись в военное или морское ведомство.

Характеризуя общее положение дел, касающихся осуществления аудита до 1917 г, следует отметить две особенности:

- сфера аудита ограничивалась только военной сферой;
- отсутствие системной правовой основы аудита даже в военной сфере – положения правовых актов Петра I действовали 150 лет – вплоть до 1867 г., когда система аудита была упразднена.

Таким образом, следует отметить этапы становления аудита с учетом анализа развития законодательства и начиная со второй половины 80-х годов XX века.

Акцентируем внимание, что отсутствует какой-то универсальный подход к периодизации истории аудита, хотя наибольшую популярность получила периодизация Подольского В.И.

Первый этап (1987—1993 гг.) характеризовался, с одной стороны, директивным созданием аудиторских организаций (в 1987 г. появилась первая аудиторская организация «Инаудит»), а с другой – стихийностью зарождения аудиторской деятельности (бессистемная подготовка кадров, неупорядоченная выдача первых сертификатов и лицензий в период 1990—1993 гг.).²

Второй этап (с декабря 1993 г. до принятия в августе 2001 г. Закона об аудите) – период становления российского аудита, в процессе

¹Рогуленко Т.М. Аудит. - М.: Юрайт, 2013. - 544 с.

² Подольский В.И. Статья: Новый Федеральный закон об аудиторской деятельности // "Аудиторские ведомости", 2009 г., № 3.

которого большую роль сыграли Временные правила аудиторской деятельности, утвержденные Указом Президента Российской Федерации от 22.12.1993 г. № 2263, постановление Правительства Российской Федерации от 06.05.1994 г. № 482 «Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности в Российской Федерации» и ряд других документов.¹

Третий этап – принятие Федерального закона от 07.08.2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» – окончательное становление системы российского аудита, который и определил перспективы его дальнейшего развития.

Четвертый этап – принятие действующего Федерального закона «Об аудиторской деятельности» (от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ). Данный этап, собственно, уже не является исторической стадией, а является современным этапом развития аудита в России.²

Аналогичной точки зрения на развитие и становление аудита в России придерживаются и О.А. Миронова, М.А. Азарская³.

Несколько уточняет названную периодизацию А.Д. Шеремет, выделяя следующие этапы.

Первый этап – начало создание системы аудита в рамках СССР (1987–1991).

Второй этап – становление первых основ российского аудита (1993–2001).

Третий этап – законодательное становление российского аудита (2001–2008).

Четвёртый этап – этап становления системы самоуправляющегося аудита. Данный этап начинается с 2009 г. и продолжается до настоящего времени.

Рассмотрение этапов развития аудиторской деятельности в Российской Федерации, целей и методов аудита применительно указанных периодов является возможным через систему нормативного правового регулирования (появление важнейших нормативных правовых актов – федеральных законов).⁴

¹ Подольский В.И. Статья: Новый Федеральный закон об аудиторской деятельности // "Аудиторские ведомости", 2009 г., № 3.

²См.: Аудит. Под ред. Подольского В.И. 5-е изд. М.: 2012. С. 45.

³ Бухгалтерский учет: прошлое, настоящее, будущее: материалы междунар. науч. конф. Краснодарский гос. ун-т; Просвещение-Юг, 2010. С. 143-153.

⁴ А.Н. Кизиллов Статья: Аудиторская деятельность особенности становления и этапы развития аудиторской деятельности в российской федерации // "Международный бухгалтерский учет", 2012, N 26.

Используя данный подход, следует выделить три этапа развития аудиторской деятельности в Российской Федерации.

1-й этап – 1993 г. – август 2001 г. (Указ Президента Российской Федерации «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации»¹);

2-й этап – август 2001 г. – декабрь 2008 г. (Федеральный закон «Об аудиторской деятельности»²);

3-й этап – январь 2009 г. – по настоящее время (Закон об аудите³).

Вместе с тем, данный подход фактически исключает из системы анализа становления аудита не только дореволюционный период, когда хоть и в ограниченный временной промежуток и в ограниченном объёме система аудита существовала, но и советский период, что также представляется довольно дискуссионным моментом.

Поэтому, представляется целесообразным выделить следующие этапы становления аудита в нашей стране.

Первый этап – дореволюционный этап (1716–1867 г.). Как уже отмечалось выше, на этом этапе система аудита вводится в военной сфере.

Второй этап – принятие первых правовых норм в сфере аудита и появление первых организационных структур в этой сфере. При этом, следует отметить, что в рамках правовой доктрины отмечается «в СССР роль аудита была сведена практически к нулю, так как все контрольные функции оказались переданы компетентным государственным органам. Вместо аудита получил развитие институт ревизии, поскольку в условиях командно-административной системы управления необходим был контроль, направленный на поиск упущений и злоупотреблений в финансово-хозяйственной сфере деятельности предприятий, ошибок и отступлений в отчетности, выявление и наказание виновных. Аудит в его собственном смысле был не нужен».⁴

В 1987 г. принимается Постановление Совета Министров СССР от 13.01.1987 № 48и и 4912, которыми был определен порядок созда-

¹ Указ Президента Российской Федерации от 22.12.1993 № 2263 «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации» (в редакции от 26.11.2001) // САПП. 1993. № 52. 27 дек. Ст. 5069. Не действует.

² Федеральный закон от 07.08.2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» // Российская газета. 2001. 9 августа. Не действует.

³ Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. N307-ФЗ "Об аудиторской деятельности" (ред. от 08.06. 2020) // СЗ РФ. 2009 г. N 1 ст. 15.

⁴ Правовое обеспечение контроля, учета, аудита и судебно-экономической экспертизы: учебник для академического бакалавриата / Е. М. Ашмарина [и др.]; под общ. рук. В. В. Ершова; под ред. Е. М. Ашмаринной. — М.: Издательство Юрайт, 2018. — С 20.

ния и деятельности на территории тогда еще СССР совместных предприятий.¹

Нормы пунктов 42 и 46 данных правовых актов были полностью идентичны и определяли, что проверка финансово-экономической и коммерческой деятельности названных предприятий осуществляется соответствующими советскими хозрасчётными аудиторскими организациями.

В этом же году принимается специальное Постановление Совета Министров СССР «О создании советской аудиторской организации».

На основании данного правового акта создаётся специальная аудиторская организация «Инаудит». В состав акционеров данной организации входили:

- министерство финансов СССР, которое владело 55% уставного капитала названной организации;
- министерство внешней торговли СССР – 10% уставного капитала организации;
- Госбанк СССР – 5 % уставного капитала организации;
- ВТБ – 5 % уставного капитала организации;
- государственный комитет СССР по экономическим связям СССР – 5 % уставного капитала организации;
- Автоэкспорт», «Станкоим-порт», «Совфракт» и «Соврыб-флот» – по 5 % уставного капитала организации.

26 мая 1988 г. принимается Закон СССР «О кооперации в СССР». Нормы статьи 32 данного закона определяли специфику отчета, контроля, учености за деятельностью кооперативов.²

Но все равно приоритет отдавался государственному аудиту – проверку работы кооперативов должны были осуществлять именно органы государственной власти. Аналогичное положение закреплял и принятый в 1990 г. Закон СССР «О предприятиях и предпринимательской деятельности».

При этом, обращается внимание на следующий факт – создаваемые в рамках этих законов кооперативы, частные фирмы, совместные

¹ Постановление Совета Министров СССР от 13.01.1987 № 48 «О порядке создания на территории СССР и деятельности совместных предприятий, международных объединений и организаций СССР и других стран — членов СЭВ» / СПС «Консультант Плюс». Не действует; Постановление Совета Министров СССР от 13.01.1987 № 49 «О порядке создания на территории СССР и деятельности совместных предприятий с участием советских организаций и фирм капиталистических и развивающихся стран» / СПС «Консультант Плюс». Не действует.

² Бухгалтерский учет: прошлое, настоящее, будущее: материалы междунар. науч. конф. Краснодарский гос. ун-т; Просвещение-Юг, 2017. - С. 143—153.

предприятия не являлись собственностью государства, их деятельность соответственно выпадала из системы ведомственного и вневедомственного контроля. Несмотря на то, что у Контрольно-ревизионного управления Министерства финансов было право проведения ревизий государственных, кооперативных, общественных предприятий и организаций, число юридических лиц, подлежащих проверке, значительно возросло и не позволяло ревизорам выполнить такой объем работы.¹

Причины создания системы аудита на рубеже 80–90-х годов 20 века характеризуются следующими факторами:

– появление новых форм собственности и как следствие, новых форм хозяйственных субъектов;

– необходимость ведения учёта деятельности крупных налогоплательщиков.²

На этом этапе еще нельзя сказать, что была создана полноценная организационно-правовая база аудиторской деятельности.

Следует отметить факт принятия в 1990 г. Закона «О банках и банковской деятельности».³

И в изначальной редакции указанного закона термин «аудит», «аудиторская деятельность» не употребляется (эти термины вводятся в 2013 г.), но нормы статьи 10 указанного закона уже содержат положение о том, что Устав кредитной организации должен содержать положения об органах внутреннего контроля, порядке их образования и их полномочиях.

Одновременно нормы статьи 8 закона определяли, что при осуществлении банковских операций кредитная организация обязана по требованию физического или юридического лица предоставить лицензию на осуществление банковских операций, информацию о своей финансовой отчетности (бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках) и аудиторское заключение за предыдущий год, а также ежемесячные бухгалтерские балансы за текущий год.

На третьем этапе становления аудита, который можно датировать 1993–2001 г., формирование аудита осуществлялось на основании подзаконных актов, прежде всего, на основе Указа Президента Российской Федерации от 22.12.1993 г. № 2263 «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации».

¹ Бухгалтерский учет: прошлое, настоящее, будущее: материалы междунар. науч. конф. Краснодарский гос. ун-т; Просвещение-Юг, 2017. - С. 143—153.

² Бухгалтерский учет: прошлое, настоящее, будущее: материалы междунар. науч. конф. Краснодарский гос. ун-т; Просвещение-Юг, 2017. - С. 143—153.

³ Федеральный закон от 2 декабря 1990 г. N 395-1 "О банках и банковской деятельности" (ред. от 27.12. 2019) // Ведомости съезда народных депутатов РСФСР 1990. N 27. Ст. 357

Данный правовой акт, в частности, утверждал Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации. К 2001 г. были утверждены 37 российских правил стандартов аудиторской деятельности.

При этом нормы статьи 1 анализируемого Указа дали дефинитивное определение аудиторской деятельности как независимого ведомственного финансового контроля.

Четвёртый этап становления аудита в России можно датировать 2001–2008 годами.

Именно на этом этапе впервые принимается специальный закон, который ставит своей целью правовое урегулирование аудиторской деятельности – Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 119-ФЗ.

На этом этапе актами Правительства РФ были утверждены федеральные стандарты аудиторской деятельности. Всего было утверждено 34 стандарта.

При этом одной из основных задач на данном этапе стала попытка унификации отечественных стандартов с международными стандартами аудита.

Пятый этап развития аудита в России начинается с 2009 г. после принятия действующего Закона об аудите.¹

Для данного этапа характерно:

- утверждение Министерством финансов РФ новых федеральных стандартов аудиторской деятельности;

- приведение федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности в соответствие с международными стандартами аудита. Так, в 2015 году Министерство финансов РФ были определены 38 стандартов, которые применялись на территории РФ (в настоящее время действует система международных стандартов аудита, см. далее по тексту учебного пособия);

- закрепление правил о том, что функции государственного регулирования аудиторской деятельности осуществляет уполномоченный федеральный орган, которым в настоящее время является Министерство финансов РФ. Но функции профессионального регулирования аудиторской деятельности возложены на саморегулируемые организации аудиторов, которые созданы на основе членства и целях обеспечения условий осуществления аудиторской деятельности. Данная норма направлена на становление института независимых аудиторов.

¹Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности" (ред. от 08.06. 2020) // СЗ РФ 2009 г. N 1. Ст. 15.

Учитывая фактор новации в Законе об аудите в части появления института СРО следует остановиться на данном вопросе.

Следует отметить, что в России присутствует смешанная модель регулирования аудиторской деятельности.

Мировой теории и практике аудита до кризиса начала XXI века были известны две основные классические модели регулирования аудиторской деятельности – государственной и общественно-государственной, на базе которой строилась национальная концепция аудита того или иного государства¹.

Так, например, первую модель устойчиво ассоциативно связывали с развитием аудита в странах Европейского союза (Германии, Австрии, Франции, Испании), где аудит воспринимался как инструмент, ориентированный на облуживание интересов банков и государственных организаций. Традиционно сложилось обозначение такой концепции как европейской модели регулирования аудиторской деятельности, согласно которой аудиторская деятельность подлежит всесторонней регламентации со стороны государства, а функции государственного контроля возложены на централизованные государственные органы. Характерными особенностями, имманентно присущими данной модели, стоит назвать регулирование аудиторской деятельности на основе законов и подзаконных нормативно-правовых актов, охватывающих деятельность всех участников рынка аудиторских услуг и их взаимоотношения. На государственные органы возложены функции по аттестации аудиторов, лицензированию аудиторских организаций, а также осуществлению контроля за качеством оказываемых ими услуг. При государственной системе регулирования устанавливается обязательный характер аудиторских стандартов, что позволяет в совокупности с законодательными актами эффективно обеспечивать регламентацию аудиторской деятельности. Однако, необходимо отметить, что государственное регулирование аудиторской деятельности не нивелирует полностью участие профессионального аудиторского сообщества в регулировании сферы собственной деятельности, но механизмы саморегулирования в рамках рассматриваемой модели (концепции) ничтожны либо находят незначительное проявление. Оно, как правило, выражается в осуществлении совместной с уполномоченными органами работе по подготовке и обсуждению проектов законодательных актов, предмет регулирования которых непосредственно касается ауди-

¹ Аудит: Учебник для бакалавров / Под ред. Р.П. Булыги. – М.: ЮНИТИ- ДАНА, 2009. С. 38.

торской деятельности, а также по выработке инструментов защиты и представления интересов членов профессиональных объединений.

Вторая модель, иначе именуемая американской концепцией, получила распространение в англоязычных странах, где аудиторская деятельность в основном базируется на началах регуляции самим профессиональным сообществом, то есть в классическом варианте саморегулирования.

Модель саморегулирования аудиторской деятельности помимо США применяется в таких странах, как Канада, Великобритания, Австралия. Ведущую роль в системе органов регулирования аудита в таких странах занимают профессиональные аудиторские объединения, для чего они наделены двумя основополагающими правомочиями – аттестации аудиторов и возможностью самостоятельно осуществлять контроль за качеством аудита, а также разрабатывать стандарты и нормы аудита. Влияние со стороны государства ограничивается посредством общего регулирования экономики в целом и конкретных сфер предпринимательской или профессиональной деятельности.

Таким образом, в общем виде различие концепций регулирования аудиторской деятельности обусловлено задачами, которые возложены на аудит, а также степенью участия государства в регламентации и организации аудиторской деятельности.

Примечательно, что в качестве последней тенденции современной эпохи стало постепенное объединение принципов государственного и общественного регулирования в смешанной модели, специфичность которой заключается в стремлении к паритетному участию в регулировании аудиторской деятельности субъектами профессионального сообщества и государственными структурами.

В противовес «американской концепции» в странах, в которых регулирование аудита реализуется по первой модели, аудиторская деятельность всегда подвержена государственному надзору, например, в Германии аудит и бухгалтерский учет находятся под контролем Министерства юстиции, а во Франции – Министерства экономики и финансов¹.

Что касается моделей регулирования аудиторской деятельности и тенденции их унификации в переложении на российскую национальную правовую плоскость, то необходимо признать, что Закон об аудите фактически узаконил создание в стране *смешанной модели регулирования*, несмотря на то, что первоначально при разработке проекта ука-

¹ Аудит: Учебник для бакалавров / Под ред. Р.П. Булыги. – М.: ЮНИТИ- ДАНА, 2009. С. 53.

занного закона предполагалось перенять полностью западную модель саморегулирования аудиторской деятельности. Однако на этапах дальнейшей проработки становилось очевидным, что переход российского аудита на саморегулирование в его классическом варианте нецелесообразен и вряд ли практически осуществим, поскольку мировая практика аудита доказала неэффективность модели «чистого» саморегулирования.

Таким образом, Россия по сути оказалась первой страной, где официально была принята смешанная модель регулирования аудиторской деятельности, к характерным признакам которой можно отнести следующее: 1) четкое разделение полномочий государства и делового сообщества по регулированию аудиторской деятельности (государство регламентирует общие правила национального аудита, а также контролирует деятельность профессиональных объединений); 2) создание смешанных органов регулирования аудиторской деятельности; 3) создание смешанной системы нормативных актов регулирования аудиторской деятельности.

Как известно, основные положения Закона об аудите направлены на освобождение государства от выполнения потенциально избыточных функций по регулированию аудиторской деятельности, создание системы профессионального и общественного надзора за деятельностью аудиторов. Государственное регулирование аудиторской деятельности сегодня практически сводится к формированию государственной политики и нормативному правовому регулированию в аудиторской сфере, ведению государственного реестра СРО.

Характеристика этапов становления аудита в России будет неполной без упоминания об общемировых этапах становления аудита.

Здесь следует отметить А.Н. Тимченко, который выделяет следующие этапы становления аудита.¹

Первый этап – зарождение системы аудита. При этом, отмечается, что аудит зарождается в 40-е годы в Англии в период первой индустриальной революции после появления акционерных обществ.

В частности, в 1844 г. в Англии появляется целая серия законов о компаниях, согласно которым правления акционерных компаний были обязаны приглашать не менее одного раза в год специалиста для проверки отчетов в том числе перед акционерами. Здесь формировались основные цели – выявление мошенничества и нахождение технических ошибок.

¹ Тимченко А.Н. Этапы становления аудита и угрозы соблюдения этических принципов // Символ науки – 2018 № 10 – С. 30.

Второй этап – становление системы аудита (1920–1960 годы).

Именно в этот период происходит лавинообразный рост числа предприятий, объемов их деятельности.

Как следствие, на данном этапе возникают новые общественные отношения:

- аудиторы начинают поверять внутреннюю деятельность организаций, в том числе и её иные контролирующие органы;
- начинается использование выборки при проверках;
- появляются такие термины такие как "существенность" и "достоверность финансовой отчетности";
- широкое распространение получает процедура инспектирования;
- неотъемлемой частью аудита становится отчет о финансовых результатах и финансовом положении;

3 этап – так называемый этап развития (60–90-е годы XX века).

На этом этапе в основу аудита закладываются аналитические процедуры и так называемый риск-метод.

Именно на данном этапе начинается международная унификация правил и процедур аудита.

4 этап – начинается с 90-х годов и продолжается в настоящее время. Для процедур аудита характерно в частности:

- введение высоких технологий в сфере аудита;
- вся аудиторская документация становится электронной;
- разрабатываются специальные программы, с помощью которых аудитор делает выборки, анализирует огромные массивы данных.

Таким образом, мы видим, что в России, по сравнению с другими ведущими странами, аудиторская деятельность начинается полноценно развиваться гораздо позже. В этой связи возникает необходимость учитывать опыт зарубежных стран в этой сфере.

1.2. Общие положения об аудите и аудиторской деятельности

Аудит – независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности (ст. 1 Закона об аудите).

Аудиторская деятельность (аудиторские услуги) – деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами (ст. 1 Закона об аудите).

С одной стороны аудит можно представить как комплексный институт, которому присущи признаки, элементы процесса контроля. С

другой стороны аудит – аудиторская проверка, в ходе которой осуществляются контрольные процедуры и мероприятия, направленные на получение аудитором аудиторских доказательств, достаточных для формирования и выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Исходя из законодательного определения аудита, можно обозначить его предмет, метод, объект, цель.

Под *предметом аудита* следует понимать непосредственно систему финансового и бухгалтерского учета организации, систему учета доходов и расходов аудируемого лица.

Методом аудита является аудиторская проверка. Методика аудита – совокупность специальных приемов, т.е. конкретных процедур, расчетов, математических моделей, сопоставлений, применяемых для обоснования мнения о степени достоверности бухгалтерской отчетности с помощью аудиторских доказательств.

Объект аудита – более широкое понятие, он может быть определен как общественные отношения, возникающие в связи с необходимостью выражения мнения независимого аудитора или аудиторской организации по результатам проверки достоверности ведения организациями бухгалтерского учета и ведения учета доходов и расходов индивидуальными предпринимателями.

Объектами аудита могут быть: качество продукции; экологические характеристики производства и окружающей среды; эффективность использования бюджетных средств; финансовое состояние организации; бухгалтерская финансовая отчетность организации; надежность системы внутреннего контроля организации и т.д.

Целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой отчетности аудируемых лиц и соответствия порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Под достоверностью понимается степень точности данных финансовой отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и на основе этих выводов принимать обоснованные решения.

Характерные признаки аудита позволяют рассматривать его как один из видов финансового контроля (негосударственного финансового контроля), являющегося неотъемлемой частью предмета финансово-правового регулирования. Аудит осуществляется преимущественно в качестве *последующего контроля*, так как основан на проверке составленной финансовой отчетности экономического субъекта. Таким обра-

зом могут быть выявлены факты, свидетельствующие как о нарушении порядка ведения бухгалтерского учета в период проверки, так и о вероятности такого нарушения в будущем, что позволяет сделать вывод о возможности предварительного и текущего аудиторского контроля (например, внутренний аудит).

Сущность аудита заключается не только в подтверждении или неподтверждении достоверности бухгалтерской отчетности, но и в оценке эффективности хозяйственной деятельности аудируемых лиц, их способности продолжать дальнейшую деятельность, по крайней мере, в течение следующего за отчетным года. Сформулировать рекомендации – главная задача процесса аудита.

Для раскрытия сущности аудита необходимо рассмотреть его основные *принципы*.

В рамках проведения аудита и оказания сопутствующих и прочих аудиторских услуг субъекты аудиторской деятельности должны руководствоваться нормами, установленными профессиональными аудиторскими объединениями, членом которых они являются (профессиональными стандартами СРО), а также следующими этическими принципами: независимость; объективность; конфиденциальность; профессиональная компетентность и добросовестность; применение новых информационных технологий; проявление профессионального скептицизма.

В соответствии с Международным стандартом аудита 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита»¹ аудитор должен соблюдать соответствующие этические требования, включая требования по обеспечению независимости, относящиеся к проведению аудита финансовой отчетности.

Независимость аудитора обуславливается тем, что он не является сотрудником государственного учреждения, не подчинен контрольно-ревизионным органам и не работает под их контролем, соблюдает международные стандарты аудита и стандарты профессионального аудиторского объединения (ассоциации) СРО, не имеет на проверяемых предприятиях никаких имущественных или личных интересов.

На основании ст. 8 Закона об аудите, аудит не может осуществляться:

1) аудиторскими организациями, руководители и иные должностные лица которых являются учредителями (участниками) аудиру-

¹ Приказ Минфина России от 09.01.2019 N 2н // СПС Консультант плюс.

емого лица, его руководителем, главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, в том числе составление бухгалтерской (финансовой) отчетности;

2) аудиторскими организациями, руководители и иные должностные лица которых являются близкими родственниками (родители, братья, сестры, дети), а также супругами, родителями и детьми супругов учредителей (участников) аудируемого лица, его руководителя, главного бухгалтера или иного должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, в том числе составление бухгалтерской (финансовой) отчетности;

3) аудиторскими организациями в отношении аудируемых лиц, являющихся их учредителями (участниками), в отношении аудируемых лиц, для которых эти аудиторские организации являются учредителями (участниками), в отношении дочерних обществ, филиалов и представительств указанных аудируемых лиц, а также в отношении организаций, имеющих общих с этой аудиторской организацией учредителей (участников);

4) аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами, оказывавшими в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудита, услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также по составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности физическим и юридическим лицам, в отношении этих лиц;

5) аудиторами, являющимися учредителями (участниками) аудируемого лица, его руководителем, главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, в том числе составление бухгалтерской (финансовой) отчетности;

6) аудиторами, являющимися учредителям (участникам) аудируемого лица, его руководителям, главному бухгалтеру или иному должностному лицу, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, в том числе составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, близкими родственниками (родители, братья, сестры, дети), а также супругами, родителями и детьми супругов;

7) аудиторскими организациями в отношении аудируемых лиц, являющихся страховыми организациями, с которыми заключены договоры страхования ответственности этих аудиторских организаций;

8) аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц, являющихся кредитными организациями, с которыми ими заключены кредитные договоры или договоры поручительства, либо которыми им выдана банковская гарантия, либо с которыми такие договоры заклю-

чены руководителями этих аудиторских организаций, либо с которыми такие договоры заключены на условиях, существенно отличающихся от условий совершения аналогичных сделок, лицами, являющимися близкими родственниками (родители, братья, сестры, дети), а также супругами, родителями и детьми супругов руководителей этих аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, либо если указанные лица являются выгодоприобретателями по таким договорам;

9) работниками аудиторских организаций, являющимися участниками аудиторских групп, аудируемыми лицами которых являются кредитные организации, с которыми ими заключены кредитные договоры или договоры поручительства на условиях, существенно отличающихся от условий совершения аналогичных сделок, либо получившими от этих кредитных организаций банковские гарантии, либо с которыми такие договоры заключены лицами, являющимися близкими родственниками (родители, братья, сестры, дети), а также супругами, родителями и детьми супругов аудиторов, либо если указанные лица являются выгодоприобретателями по таким договорам.

Следует отметить, что каждая саморегулируемая организация аудиторов принимает одобренные советом по аудиторской деятельности правила независимости аудиторов и аудиторских организаций.

Объективность обеспечивается высокой профессиональной подготовкой аудитора, практическим опытом. Кроме того, объективность обеспечивается соответствием аудитора определенным критериям «входа» в данную профессиональную область, сформированными профессиональными компетенциями (*профессиональная компетентность и добросовестность*), уровнем образования, постоянным процессом повышения квалификации.

Конфиденциальность. Аудиторская организация и ее работники, индивидуальный аудитор и работники, с которыми им заключены трудовые договоры, обязаны соблюдать требование об обеспечении конфиденциальности информации, составляющей аудиторскую тайну (ст. 9 Закона об аудиторской деятельности).

Следует отметить, что в настоящее время усиленными темпами происходит развитие и внедрение информационных систем в деятельность экономических субъектов и можно констатировать факт появления новой информационной эры в системе администрирования. Данный фактор оказывает влияние на форму и процедурность аудита и аудиторской деятельности. В этой связи анализ различной информации с использованием *новых информационных технологий* заключается

преимущественно в применении элементов информационных систем в аудите и аудиторской деятельности.

Аудитор в ходе планирования и проведения аудита, должен проявлять *профессиональный скептицизм*, критически оценивать полученные аудиторские доказательства и ставить под сомнение достоверность всех источников доказательственной базы. При этом аудитор должен признавать существование таких обстоятельств, которые могут приводить к существенным искажениям финансовых отчетов (быть предельно объективным).

В современных условиях хозяйствования наиболее уязвимым вопросом выступают различные риски для субъектов аудиторской деятельности. Потеря репутации аудиторской организации приведет к потере клиентов, а также другим негативным последствиям.

Вместе с тем различают следующие виды рисков:

- риск профессиональной способности аудитора (строгий подход к выбору проверяемой фирмы с учетом ее репутации);
- риск ожидания клиента (риск не соответствовать выводам своего клиента и в дальнейшем аудируемое лицо может повторно не пригласить данного аудитора);
- аудиторский риск – аудиторское заключение может быть неверным.

При этом, аудиторские риски подразделяются на:

- присущие (риски, присущие самому характеру деятельности аудируемого лица);
- контрольные (бухгалтерский учет аудируемого лица содержит определенные контрольные системы);
- риск выявления ошибок (не все ошибки можно обнаружить определенными аудиторскими приемами).

Таким образом, при стратегическом планировании изучается действующая система контроля у клиента и определяется риск выявления ошибок.

Аудиторы и аудиторские организации могут осуществлять различные аудиторские услуги, например консалтинговые услуги.

Аудиторские услуги подразделяются на сопутствующие аудиту услуги и прочие услуги. Требования и перечень таких услуг устанавливается международными стандартами аудита, например «Международный стандарт сопутствующих услуг 4400 (ранее МСА 920) «Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой