

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования «Российский экономический университет
имени Г.В. Плеханова»

На правах рукописи

ЕРОХИНА ЕКАТЕРИНА ИГОРЕВНА

РАЗВИТИЕ МЕТОДОВ ОЦЕНКИ КАЧЕСТВА АУДИТА
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Диссертация

на соискание ученой степени кандидата экономических наук

Научный руководитель:

д.э.н., профессор

Казакова Наталия Александровна

Москва – 2019

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	4
ГЛАВА 1 ПРЕДПОСЫЛКИ СОВРЕМЕННОЙ ПАРАДИГМЫ КАЧЕСТВА АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	13
1.1 Ретроспектива научно-практических подходов к качеству аудиторской деятельности.....	13
1.2 Стандартизация качества аудиторской деятельности в Российской Федерации..	36
1.3 Оценка обоснованности развития системы контроля качества в России и за рубежом.....	50
ГЛАВА 2 ДИАГНОСТИКА ОСНОВНЫХ ПРОБЛЕМ ОЦЕНКИ И КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИИ	67
2.1 Тенденции рынка аудиторских услуг, влияющих на качество аудита.....	67
2.2 Определение подходов к оценке системы внутреннего контроля качества аудиторских фирм	96
2.3 Методический инструментарий системы внутреннего контроля качества в аудиторском бизнесе.....	112
ГЛАВА 3 РАЗВИТИЕ МЕТОДОВ ОЦЕНКИ И КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА РАБОТЫ АУДИТОРОВ В РОССИИ.....	136
3.1 Разработка системы показателей оценки качества аудиторской деятельности..	136
3.2 Методика организации внешнего контроля качества.....	158
3.3 Методические рекомендации по обеспечению согласованности системы контроля качества аудита на всех уровнях управления	175
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	192
СПИСОК СОКРАЩЕНИЙ.....	202
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	203
Приложение А.....	252
Приложение Б.....	253
Приложение В.....	255

Приложение Г.....	257
Приложение Д.....	261
Приложение Е.....	263
Приложение Ж.....	266
Приложение И.....	269
Приложение К.....	275
Приложение Л.....	292
Приложение М.....	293
Приложение Н.....	296
Приложение П.....	297

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Рынок аудиторских услуг один из самых нестабильных в современной экономике, что обусловлено проблемами профессионального кризиса аудиторской деятельности в России, влекущими за собой потерю доверия к институту аудита и аудиторской практике. Пути преодоления этого кризиса находят свое отражение в развитии аудиторских стандартов, повышении требований к качеству аудиторских услуг, на основе формирования системы профессиональных ценностей, этики и деловой репутации аудиторов, саморегулируемых организаций аудиторов и системы регулирования аудиторской деятельности в целом. Сегодня аудит трансформируется в одно из направлений ведения социально-ответственного бизнеса, обеспечивающее уверенность пользователей в достоверности информации о бизнесе, подтверждающее качество бухгалтерской (финансовой) отчетности и репутацию аудитора и аудиторских организаций для заинтересованных сторон.

По данным Минфина России, в 2017 г. проведено 3739 проверок внешнего контроля качества аудиторов и аудиторских организаций, при этом зафиксированы следующие меры дисциплинарной ответственности: предписания – 78; предупреждения о недопустимости нарушений – 294; штрафы – 3; приостановление членства в СРО аудиторов – 21; исключение из СРО аудиторов – 9, негативно влияющие на деловую репутацию аудиторских организаций, активно декларируемую Советом по аудиторской деятельности.

Однако в настоящее время отсутствует прозрачность подходов к оценке качества аудита на всех уровнях регулирования, применяемые методы оценки качества в крупнейших аудиторско-консалтинговых группах и саморегулируемых организациях аудиторов (СРОА) требуют приведения их в соответствие с постоянно развивающимися международными стандартами аудита (МСА). В научных и профессиональных изданиях недостаточно освещается инструментарий оценки качества аудита, востребованный аудиторской практикой

и, прежде всего, аудитом общественно-значимых организаций. Необходимость внедрения новых комплексных методов оценки качества аудита в условиях цифровой экономики и программно-технологической трансформации аудиторской деятельности обусловили актуальность исследования.

Степень разработанности темы исследования. В диссертации использованы научные и прикладные достижения зарубежных и российских ученых по развитию аудита как области экономических наук, в том числе по контролю качества аудита, методам его оценки с использованием экспертных оценок и математико-статистического инструментария. Основоположниками научного направления аудита были А. Ватсон [69; 72; 73; 191; 211; 214; 217], Л. Дикси [69; 72; 73; 191; 211; 214; 217; 280], Т. Лимперг [69; 72; 96; 167; 176; 184; 197; 210; 212; 213; 229; 252; 276], Р. Монтгомери [73; 75; 280], Р. Мауц и Х. Шараф [97; 167; 175; 176; 253; 274], Т. Ли [72; 73; 96; 131; 137; 143; 157; 167; 169; 170; 181; 196; 212], Д. Флинт [175], Я.В. Соколов [211; 212; 213]. Формированию постулатов и основных категорий аудита таких, как уровень существенности, аудиторская выборка, аудиторский риск, посвящены труды Р. Брауна [274; 276; 277; 278], Дж. Кууинена [274; 276; 277; 278], С. Терли [274; 276; 277; 278], М. Купера [274; 276; 277; 278]. Институциональный подход и модели регулирования аудита рассматривались в работах М.А. Азарской [58; 59; 175; 176; 177], Б.М. Алмейда [253], П.П. Баранова [72; 73; 74; 75], С.М. Бычковой [79; 80; 81; 82; 83; 84; 85; 86; 141], И.Ф. Ветровой [77], Е.М. Гутцайта [101; 102], Е.Ю. Итыгиловой [80; 81; 84; 85; 86; 139; 140; 141; 142; 143], В.Э. Керимова [149], В. Ленфеллера [277], М.В. Мельник [77; 169; 170; 171], О.А. Мироновой [175; 176; 177], В.В. Панкова [191; 192; 193], Е.И. Петрика [196, 197], Н.Г. Сапожниковой [148], Л. А. Чайковской [235], А.Д. Шеремета [242; 243; 244; 245]. Вопросам стандартизации аудита посвящены работы К.А. Гайдарова [89; 90; 91], И.П. Драчены [218], Ю.Ю. Кочинева [161], В.М. Массарыгиной [167], Т.Ю. Серебряковой [207], В.В. Скобары [219], А.Е. Суглобова [218]. Вопросы качества аудиторской деятельности освещались в работах Р.П. Булыги [75; 76; 77; 78; 190], Д. Гвильяма [252], Н.А. Голубевой [96; 97; 98; 111; 113; 114; 116; 117; 118; 123; 125; 127; 128;

129; 130; 131; 132; 133; 258; 259; 260; 261; 262; 263; 264], Р. Дэвиса [252], С.А. Зеффа [288], Г.И. Золотаревой [228], В.С. Карагода [67; 68; 111; 113; 125; 128; 131; 132; 258; 259; 260; 261; 262; 263; 264], Ж.А. Кеворковой [148; 161], И.П. Комиссаровой [155], Н.Г. Кондрашовой [156; 157; 158; 159], Дж. Лобека [65], М.В. Мельник [77; 169; 170; 171], Х. Нури [280], А.В. Парамонова [137], Б. Портера [184; 212], Т.М. Рогуленко [205], Дж. Саймона [276], Н.А. Скопинцевой [210], Д. Хазерли [276], В.Т. Чая [236; 237; 238; 239; 240]. При формировании прикладного инструментария оценки качества аудита применялись математико-статистические методы в экономических исследованиях, которые нашли отражение в трудах Е.В. Заровой [138], Н.А. Казаковой [60; 69; 144], М.В. Карманова [145], И.П. Курочкиной [162], Н.С. Пласковой [198], Г.Б. Полисюк [144; 201; 202], М.Л. Пятова [204], Н.А. Садовниковой [206], Е.С. Соколовой [215].

Отдавая должное вкладу ученых-основоположников и предшественников, стоит отметить, что развитие методов оценки качества аудита на организационном, профессионально-общественном и государственном уровнях регулирования, а также системы их показателей и критериев оценки недостаточно исследованы, что обусловило цель и задачи исследования.

Цели и задачи исследования. Цель диссертации состоит в развитии и обосновании методов оценки качества аудита в Российской Федерации с учетом обеспечения их прозрачности и согласованности для различных уровней управления аудиторской деятельностью. В рамках поставленной цели были определены и решены следующие исследовательские задачи:

– обобщить и проанализировать этапы аудиторской деятельности с позиции развития ее качественных характеристик и научно-практических подходов к оценке качества аудита, определить влияние институциональной среды на качество аудиторских услуг;

– усовершенствовать теоретические основы аудита в их единстве как науки и области профессиональной деятельности через развитие понятия аудиторских стандартов;

- раскрыть особенности формирования институциональной модели российского аудита с учетом ее специфических характеристик и оценки качества аудита;

- предложить методический подход и расчетный инструментарий для формирования оптимальной структуры аудиторской организации, позволяющий учитывать требования Профессионального стандарта «Аудитор» к стажу и компетенциям сотрудников аудиторских организаций;

- сформировать систему показателей оценки качества аудита с включением ее в статистическую отчетность аудиторских организаций и согласованную на различных уровнях управления аудиторской деятельностью;

- разработать процедуру оценки качества аудита и методические рекомендации по ее проведению для внутреннего и внешнего контроля качества аудиторской деятельности.

Область исследования соответствует: п. 3.2 Теоретические и методологические основы и целевые установки аудита, контроля и ревизии; п. 3.7 История развития методологии, теории и организации аудита, контроля и ревизии; п. 3.8 Регулирование и стандартизация правил ведения аудита, контроля и ревизии; п.3.9 Развитие методологии комплекса методов аудита, контроля и ревизии, Паспорта научных специальностей ВАК при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации по специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика.

Объектом исследования выступает система контроля качества аудиторской деятельности в Российской Федерации.

Предмет исследования – концептуальные, нормативно-правовые и методические аспекты контроля качества аудита, комплекс методов и показателей оценки качества аудита.

Теоретическая и методологическая основа исследования. Методологической основой послужили исторический, диалектический, сравнительный и функциональный методы, используемые наукой в познании социально-экономических явлений. В процессе исследования использовались

общенаучные приемы и методы: логический анализ, синтез, группировка, семантический анализ, сравнение, научное абстрагирование, экспертная оценка, индукция, дедукция, детализация, обобщение, метаанализ, контент – анализ и другие методы научного познания.

Диссертационное исследование основано на научных трудах ученых по теории и методологии аудита, нормативно-правовой базе аудиторской деятельности, а также концептуальных основах международных стандартов аудита.

Информационной базой исследования послужили: информация Минфина России; сайты и отчеты СРОА, Росфиннадзора и Федерального казначейства по внешнему контролю качества, мониторинги рынка аудита СМИ и рейтинговых агентств. При решении поставленных задач применялись справочно-поисковые системы «Консультант плюс», «Гарант», Google books, ELibrary, электронные ресурсы РГБ, БД Scopus и Web of Science, а также данные по аудиторским компаниям.

Научная новизна заключается в развитии теоретических положений и разработке методического инструментария оценки качества аудита, включающего методы и процедуры контроля качества на различных уровнях управления аудиторской деятельности (организационном, профессионально-общественном и государственном). Результаты исследования, обладающие научной новизной, состоят в следующих положениях:

1. Систематизированы историко-логические этапы развития качественных характеристик аудита в увязке с уровнями социально-экономических отношений и этапами развития предпринимательской деятельности, что позволяет учитывать влияние комплекса факторов и их тенденций на формирование институциональной модели российского аудита и систему оценки качества аудиторской деятельности.

2. Усовершенствовано понятие аудиторских стандартов как периодически обновляемых унифицированных алгоритмов проведения аудита, регламентирующих приёмы и способы достижения цели качественного оказания

аудиторских услуг, в интересах общества. Авторская трактовка объединяет наиболее часто встречающиеся в научной литературе дефиниции, обобщенные и дополненные в соответствии с Международными стандартами аудита и тенденциями их развития, что способствует углублению теоретической базы оценки качества аудита.

3. Дополнена институциональная модель российского аудита, включающая проекцию неформальных правил развития аудита, проекцию формальных правил и проекцию взаимоотношений института аудита с другими институтами, а также определены её новые специфические качественные характеристики, направленные на дальнейшее развитие системы оценки качества аудита.

4. Разработан методический инструментарий для формирования оптимальной кадровой структуры аудиторской организации, основанный на определении временного лага успешной адаптации аудиторской деятельности к нормативно-правовым изменениям, с учетом требований Профессионального стандарта «Аудитор» к стажу и компетенциям сотрудников аудиторских организаций. Результаты авторских расчетов позволяют внедрить новый методический подход при доработке Профессионального стандарта «Аудитор».

5. Обоснована система публичных показателей оценки качества аудиторской деятельности, включающая расчетные индикаторы для контроля качества аудита, что обеспечивает прозрачность системы оценки качества аудита, ее согласованность и взаимосвязь на организационном, профессионально-общественном и государственном уровнях.

6. Разработана процедура оценки качества аудита, основанная на соблюдении Международных аудиторских стандартов, Кодекса этики и Правил независимости, сформированы методические рекомендации по технологии определения оценочного показателя качества, удовлетворяющего потребности различных категорий пользователей аудиторских услуг.

Теоретическая значимость исследования состоит в дополнении истории развития аудита новой систематизацией историко-логических этапов аудиторской деятельности, в привязке к различным методам оценки и контроля качества на

каждом этапе, а также в выработке авторского подхода к стандартизации оценки качества аудита.

Практическая значимость исследования заключается в возможности применения разработанного методического инструментария оценки качества аудита, включающего систему показателей оценки качества, методы и процедуры контроля качества аудита Минфином России и Банком России, СРОА, службами внутреннего контроля аудиторских организаций. Научные результаты диссертационного исследования могут быть использованы в учебном процессе высших учебных заведений при подготовке и повышении квалификации специалистов в области аудита и контроля, а также разработки учебных пособий, фондов оценочных средств и методического обеспечения учебного процесса.

Апробация результатов исследования. Основные результаты диссертационного исследования обсуждались на 19 научно-практических конференциях, наиболее значимые: 29-я Международная конференция «Актуальные проблемы в современной науке и пути их решения» (г. Москва, 2016 г.); IV ежегодная научно-практическая конференция «Перспективные направления социально-экономического развития России» (г. Москва, 2017 г.); Международная научно-практическая конференция «Проблемы внедрения международных стандартов аудита и учета, практика их применения в странах СНГ» (г. Москва, 2018 г.); Международная межвузовская студенческая научно-практическая конференция «От научных идей к стратегии бизнес-развития» (г. Москва, ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г.В. Плеханова», 2018 г.).

Авторские разработки отмечены Минфином России «за совершенствование правового регулирования аудиторской деятельности», а также заняли 3-е место в III Международном профессиональном конкурсе преподавателей вузов «Формирование компетенций в профессиональном образовании – 2018». Методика оценка качества аудита и методика оценки интеллектуального потенциала аудиторской организации апробированы в проектах ООО «Международный центр «КТК» и аудиторской компании ООО «Универсал бизнес экспертиза», входящей в СРО «Аудиторская ассоциация «Содружество».

Публикации. По теме диссертации опубликована 31 научная работа, общим объемом – 43,1 п.л. (авторских – 26,6 п.л.), в том числе: 11 статей (авторских – 6 п.л.) опубликованы в изданиях из Перечня рецензируемых научных изданий, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертации на соискание ученой степени кандидата наук, 1 статьи в Scopus - 0,85 п.л. (авторских – 0,3 п.л.), 2 статьи в Web of Science - 0,88 п.л. (авторских – 0,3 п.л.), коллективная монография (авторских – 1,19 п.л.), 2 учебные пособия (авторских – 12,1 п.л.).

Структура и объем работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы (374 источников), 13 приложений; содержит 31 рисунок, 38 таблиц, 25 формул.

Во введении обоснованы актуальность темы диссертации и степень разработанности проблемы, дана общая характеристика направленности диссертационного исследования, проведен экскурс в достижения предшественников, проанализирована степень разработанности проблемы, сформулированы цели и задачи работы, определены предмет и объект исследования, определены методологическая база и практическая значимость, раскрыты позиции научной новизны, теоретическая и практическая значимость и результаты апробации.

В первой главе – «Предпосылки современной парадигмы качества аудиторской деятельности» – проведено исследование истоков формирования и развития института аудита в России и за рубежом, что доказало, что критерий обеспечения качества является ключевой характеристикой данного вида деятельности в ответ на вызовы институциональной среды, растущую потребность в контроле за достоверностью финансовой отчетности экономических субъектов в соответствии с уровнем развития социально-экономических отношений. Институциональная модель российского аудита в части обеспечения контроля за качеством аудиторской деятельности свидетельствует о более высокой степени государственного регулирования по

сравнению с другими странами, что оказывает непосредственное влияние на систему оценки и контроля качества.

Во второй главе – «Диагностика основных проблем оценки и контроля качества аудиторской деятельности в России» – проведен спектральный анализ качества оказания аудиторских услуг, обобщены факторы неравномерного распределения аудиторских фирм и индивидуальных аудиторов по географическому признаку и по выручке от оказания профессиональных услуг. Выявлены кризисные позиции в саморегулировании аудиторского рынка, на основании анализа сложившихся противоречий предложены практические решения по формированию системы внутреннего контроля качества аудиторской деятельности, реализуемые через развитие внутрифирменных стандартов, оценку качества аудита, определение временных параметров освоения профессиональных компетенций аудиторами.

В третьей главе - «Развитие методов оценки и контроля качества работы аудиторов в России» – рассмотрены подходы к оценке качества аудиторской деятельности и разработке процедур контроля качества работы аудиторов, аудиторских фирм, СРОА и контролирующих органов. Разработана система показателей оценки качества аудиторской деятельности, усовершенствована методика внешнего контроля качества, предложены методические рекомендации по обеспечению согласованности системы оценки качества на всех уровнях управления аудиторской деятельностью.

В заключении обобщены основные теоретические и практические результаты исследования, их научная значимость и методические рекомендации в области оценки и контроля качества аудиторской деятельности в России, перспективы внедрения научных результатов при реализации стратегии и программы «Цифровая экономика России».

ГЛАВА 1 ПРЕДПОСЫЛКИ СОВРЕМЕННОЙ ПАРАДИГМЫ КАЧЕСТВА АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

1.1 Ретроспектива научно-практических подходов к качеству аудиторской деятельности

Аудит, в своем историческом развитии, является отражением экономико-социальных отношений, и институционально-культурных условий. Аудит тесно связан с бухгалтерским учетом и системой государственного контроля [68, с.11], [129]. В архивных документах приводятся свидетельства наличия отчетности о хозяйственной жизни государства, торговых домов и частных владениях [166], [248]. Учет хозяйственной деятельности определял необходимость осуществления контроля, а также ее соответствие реальному положению дел в хозяйствах [193, с.10]. Составление отчетов о проверках учетных документов относится и к странам древнего Востока [68, с.88-11; 129].

С точки зрения подходов институциональной среды, в котором зарождалась и получила начальное оформление профессия, этот процесс проходил во всех государствах по неформальным правилам, в основу которых были положены обычаи и традиции этих стран и народов. Профессор Малькова Т. Н. приводит примеры древнего подтверждения достоверности учетной информации сторонними контролерами [166, с.91-112], а также в качестве доказательств, при судопроизводстве, определении величины налогов, расходовании государственной казны в Древних Греции и Риме [166, с.138-148, с.154-157, с. 203-208, с. 214-230]. Основными практиками, которые вошли в будущую профессию были проверка наличия имущества или инвентаризация и простой пересчет.

Публично-правовой отчет о проверках, проводимыми контролерами-ревизорами, которыми и были по существу, предшественниками будущих

профессиональных аудиторов, продержался в истории развития многих государств до промышленной революции XVIII века.

По мнению профессора Панкова В. В. в Англии было две формы аудита: публичный – с заслушиванием устного отчета аудитора; аудит по проверке правильности счетов – с выдачей «аудиторской декларации» [192, с. 139]. Другие авторы [183, гл.1] предполагают, что эти формы развития аудита имеют конкретное значение, так как при публичной форме, отчет аудитора зачитывался из-за отсутствия грамотности у населения, а с XVI века стал завершаться перечнем «нижеподписавшихся аудиторов». На основании второй указанной формы, ссылаясь на мнение Монтгомери Р. (1872–1953 гг.) и его книгу «Аудит: теория и практика» (1912 г.), которая при последующих изданиях получила название «Аудит Монтгомери» [175], детальная проверка счетов доходов и расходов завершалась устным отчетом аудитора перед владельцем. Важно, что согласно выводам авторов, этот аудит – родоначальник современного внутреннего аудита [326]. Обе эти позиции свидетельствуют о развитии аудита в рамках неформальных правил институциональной среды, а также традиций деловой жизни, направленных на обеспечение подотчетности должностных лиц.

С написанием трактата Пачоли Л. (1494 г.) и открытием Америки (1496 г.), возникает понимание важности внутреннего контроля. Окончательное оформление как вид профессиональной деятельности аудит получает в 1854 г., с учреждением Эдинбургского общества бухгалтеров. Институт существует и поныне, а в свой 100-летний юбилей объединял 76 тыс. профессионалов-аудиторов [69, с.13]. Этап 1862–1914 гг. [69, с.13-14] институционального развития аудита – период правового признания необходимости аудиторской деятельности в экономической жизни стран. (Таблица 1.1.1.).

Таблица 1.1.1 – Хронология введения формальных правил в институциональную среду аудита (1862-1914 гг.)

Дата	Страна	Название нормативного акта
1862	Великобритания	Закон о британских компаниях
1867	Франция	Закон об акционерных обществах

Продолжение таблицы 1.1.1

Дата	Страна	Название нормативного акта
1870	Германия	Закон об акционерных обществах (дополнение)
1871	Германия	Суд аудиторов Германской империи
1886	США	Закон о присяжных бухгалтерах

Источник: составлено автором на основании [69, с.13-14, 84, 175]

Закон о британских компаниях 1862 г. и Закон об акционерных обществах, принятый во Франции 1867 г. вводили ежегодную обязательную проверку счетов.

Закон о присяжных бухгалтерах, «Акт о регулировании профессии бухгалтера» (1896 г.) [84, с.14], закрепил правовое признание аудита как профессиональной, так и предпринимательской деятельности. Правовое признание необходимости аудита определило ряд принципиальных требований к аудиторской деятельности и личности аудитора – честность, добросовестность, профессионализм, независимость и понимание (знание психологии) [69, с.13] – правила, актуальные в настоящее время. Формальные правила определили профессиональные требования к исполнителю аудита. Созданные к этому времени довольно многочисленные национальные общественные организации аудиторов (Таблица 1.1.2), вводили строгие требования к профессиональным компетенциям и этическим нормам присяжных бухгалтеров.

Таблица 1.1.2 – Перечень общественных организаций присяжных бухгалтеров (аудиторов) существовавших до начала I мировой войны

Страна	Дата учреждения (закрытия)	Название
Шотландия	1854	Общество бухгалтеров Эдинбурга (The Society of Accountants in Edinburgh – SAE)
Шотландия	1855	Институт бухгалтеров и актуариев Глазго (The Institute of Accountants and Actuaries in Glasgow – IAAG)
Шотландия	1867	Общество бухгалтеров в Абердине (The Society of Accountants in Aberdeen – SAA)
Англия	1870-(1879)	Соединенное общество бухгалтеров Ливерпуля
Англия	1870-(1879)	Институт бухгалтеров в Лондоне
Англия	1871-(1879)	Манчестерский институт бухгалтеров
Англия	1872-(1879)	Общество бухгалтеров Англии
Англия	1877-(1879)	Шеффилдский институт бухгалтеров

Продолжение таблицы 1.1.2

Страна	Дата учреждения (закрытия)	Название
Англия	1880	Институт присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales – ICAEW).
Франция	1881	Академическое общество бухгалтеров Парижа (Societe Academique de Comptabilite de Paris – SAC.P)
Германия	1884	Институт бухгалтеров-трейгандеров (ревизоров)
США	1887	Американская ассоциация общественных бухгалтеров (American Association of Public Accountants – AАРА) Нью-Йорк
Норвегия	1890	Институт бухгалтеров-ревизоров Христиании (Осло)
Австрия	1890	Австрийский институт бухгалтеров-ревизоров
Швейцария	1890	Институт бухгалтеров-ревизоров Цюриха
Россия	1891	Институт присяжных счетоводов

Источник: составлено автором на основании [84; 175]

На этом этапе квалификация бухгалтеров-аудиторов подтверждается обязательной сдачей экзамена. По свидетельству Бычковой С. М. и Макаровой Н. И. [84], Институт присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса имел возрастной ценз для вступления в членство в общество и требование 10-летнего практического стажа бухгалтера, при этом деятельность присяжных бухгалтеров подвергалась лицензированию. Так была заложена образовательная плоскость в формирование института аудита [197]. (Приложение А). С 1896 г. в США аудиторской деятельностью мог заниматься только дипломированный бухгалтер, сдавший экзамен и получивший специальную лицензию [69, с.14.].

Целенаправленная работа общественных профессиональных организаций аудиторов по обеспечению достаточного качества оказанных услуг представлена в таблице 1.1.3.

Таблица 1.1.3 - Профессиональное оформление приемов аудита (1862-1914 гг.) по странам разработки

Страна возникновения	Название приема
Англия	Анкетирование
США	Тестирование внутреннего контроля
Англия/США	Классификаторы ошибок по счетам и регистрам
США	Нестатистическая выборка документов

Продолжение таблицы 1.1.3

Страна возникновения	Название приема
Англия	Встречная проверка по счетам контрагентов. Применение «запросов» для получения доказательств.

Источник: составлено автором на основании [69, с.14; 84; 217, с.29]

По мнению профессора Баранова П. П. в это время наметилась тенденции создания теоретической основы аудита [73, с.14]. Отправной точкой стали подходы к определению сути понятия аудита и его целей в трудах Дикси Л. (1892 г.) и Ватсона А. (1889 г.) [217]. Цитируя авторов, [214, с.107] Дикси Л. определил аудит «как работу, связанную с подтверждением правильности и объективности баланса» (1892 г.), которая может быть выполнена путем проверки документов и инвентаризации ценностей. Дикси Л. видел цели аудита в выявлении: случайных ошибок, неверной методологии учета и мошенничества.

Профессор Панков В. В. [192, с.158-159] подчеркивает важность для института аудита определения изначальной необходимости, обусловленной наличием сложных, а иногда диаметрально противоположных по интересам взаимоотношений заинтересованных сторон в аудиторской деятельности. Дикси Л. в своей работе «Аудит: практическое руководство для аудитора» (1892 г.) (Auditing: A Practical Manual for Auditors) спроецировал методы проведения ревизии на аудит, тем самым заложил основы теории адекватности в аудите [75, с.6].

Профессор Сотникова Л. В. [217, с.29] рассматривая меры, предложенные Дикси Л., приводит перечень из 5 пунктов с диапазоном предложений от частоты проверок с рекомендацией одновременного проведения инвентаризации во всех местах хранения материальных ценностей.

В этом же направлении работал Ватсон А. Т., заслуга которого заключается в определении 3-х направлений фальсификации отчетности – актив показывается больше, чем в действительности, сумма капитала завышается или занижается [214, с.108]. Используя междисциплинарный подход, Ватсон А. Т. создал психосоциальный «портрет растратчика» и перечислил условия, способствующие

фальсификации учета. Его рекомендации к изучению внутренней среды организации и реализации в ней функций контроля, нашли свое отражение в книге «Программы аудита» (1910 г.) [211, с.14], выпущенной Институтом присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса. Отличительные черты целеполагания аудита XIX века представлены на рисунке 1.1.1.



Рисунок 1.1.1 – Основные целевые составляющие методик аудита конца XIX - XX вв., в %

Источник: составлено автором на основании проведенного исследования

В исторической ретроспективе период развития аудита (1862-1904 гг.) свидетельствует о рудиментарных связях аудита и ревизии. Хронологические рамки этого периода отличаются от принятых в нашей науке ранее [73, с.15-16], что определяется влиянием институциональной среды на формирование требований к качеству аудита и аудиторской деятельности. Поэтому спектр исследования в этой главе шире, чем у наших предшественников [141; 157].

Период 1905-2000 гг. приходится на время глобальных катастроф, связанных с двумя мировыми войнами, появлением и распадом социалистического лагеря, крушением колониальной системы и как следствие – обострения борьбы за мировое господство. Поэтому в ходе исследования массива изменений в аудите XX века целесообразно использовать цивилизационный подход, т.е. рассматривать только те факты, которые имеют значение для института аудита в глобальном масштабе.

По мнению Зеффа Стеффана А. (Stephen A. Zeff) [288, с.190] основой этого процесса стала эмиграция (1900-1914 гг.) большого количества бухгалтеров-

ревизоров из Шотландии и Англии, открывших свои фирмы по оказанию различных услуг. К началу XX века самыми крупными и влиятельными были аудиторские фирмы (далее - АФ), которые основали Янг Артур (Young Arthur), Мэй Джордж (O. May George), Эрнст Элвин (C. Ernst Alwin), Монтгомери Роберт (Montgomery Robert H.), Андерсен Артур (Andersen Arthur E.). Все эти имена вошли в историю мирового аудита. Особое место среди них занимает Монтгомери Р. (1872-1953 гг.), с чьим именем связано начало формирования аудита как науки [75, с.7].

Нури Х. и Ломбарди Д. [280] свидетельствуют о преемственности первых научных суждений Монтгомери Р. из трудов Дикси Л. По мнению профессора Соколова Я. В. значение роли Дикси Л. и Монтгомери Р. для аудита можно сравнить со значением Пачоли Л. для развития бухгалтерского учета [213, с.24]. Семь лет практической аудиторской деятельности в сочетании с работой в ААРА¹, позволили Монтгомери Р. выпустить свою книгу «Аудит: теория и практика», более известной, как «Аудит Монтгомери».

Профессора Баранов П. П. и Шапошников А. А. подчеркивают [75, с. 7], что именно Монтгомери Р. принадлежит первенство в определении миссии аудита - в «снижении информационного риска в экономике», обосновании и формировании подходов к определению аудиторского риска и проведению выборки. Кроме того, Монтгомери Р. – родоначальник первых пяти постулатов аудита, разработчик параметров проведения проверки на соответствие и проверки по существу [75]. Разработанность этих позиций позволяет нам остановиться на анализе эволюции формирования принципа независимости аудитора, заложенных Монтгомери Р. (Приложение Б). В таблице Б.1 в столбце «Суждения» расположены дефиниции, размещенные в исторических изданиях автора «Аудита Монтгомери» [280]. Актуальность суждений Монтгомери заключается в том, что его подходы к обеспечению этического превосходства и независимости актуальны и в

¹ Американская ассоциация общественных бухгалтеров (American association of public accountants)

современной профессии.

Профессор Булыга Р. П. [191, с.10] подчеркивает важность мирового экономического кризиса 1929-1933 гг., когда банкротства акционерных обществ потребовали ужесточение требований к отчетности и обязательность аудиторского подтверждения отчетности.

Изучение массива фактов [280; 282; 288] позволяет сделать важное уточнение, связанное с накоплением количественных изменений внутри аудиторского сообщества, которые позволили аудиту в нужный момент занять место незаменимого исполнителя контрольных функций. (Таблица 1.1.4).

Таблица 1.1.4 – Хронология количественных изменений в неформальных и формальных правилах в институциональной среде аудита (США 1905-1945 гг.)

Период	АICPA Неформальные правила (требования) к этике и независимости аудиторов	Рыночная подсистема	Формальные правила
1905-1929 гг. Начало формирования этических норм	1917 г. - по требованию Федеральной торговой комиссии (FTC) и Комиссии федеральных резервов (CFR), подготовлен технический меморандум по процедурам аудита, опубликованный в бюллетене FTC.	1905 – 1917 гг. - Аудирруется меньше 1 % компаний. Проверки носят инициативный характер [280] 1926 г. \geq 90% промышленных компаний, перечисленных на Нью-Йоркской Бирже, были проверены аудиторами [288]	1913 г. – принятие Конгрессом XVI Поправки к конституции и Закон о доходе, с сопутствующими налоговыми изменениями и инструкциями по их начислению.
1929-1945 гг. Обвал фондового рынка	1938 г. - SEC делегировал свои полномочия для установления стандартов бухгалтерского учета в Комитет по процедурам бухгалтерского учета (CAP) - появление первых стандартов бухгалтерского учета (GAAP)	Требование Нью-Йоркской фондовой биржи (NYSE), обязательности аудиторской проверки годовых отчетов компаний, размещающих свои акции (1933 г.). Объявление об эмиссии ценных бумаг публикуется с аудиторским заключением (1934 г.)	Франклин Д. Рузвельт утвердил закон о ценных бумагах (1933 г.) и Закон о торговле ценными бумагами (1934 г.) 6 мая 1937 г., Комиссия по ценным бумагам (SEC) признает значимость полной независимости аудитора при составлении отчетов по финансовой отчетности.

Источник: составлено автором на основании сноски [280, 282, 288]

Необходимо подчеркнуть важность периода 1905-1929 гг., обеспечившего базисные изменения в неформальных правилах аудита, в части этических

требований, формирования принципов независимости, соблюдения конфиденциальности, оформления алгоритма аудиторских процедур.

По свидетельству Стеффана А. Зеффа [288] в начале становления профессиональной деятельности аудиторы и аудиторские фирмы предоставляли консалтинговые услуги. Важно отметить, что деятельность АICPA была многогранна в параметрах качества профессиональных процедур, а также требований к этике своих членов. И все примеры, рассмотренные в содержании таблицы 1.1.4, свидетельствуют о напряженной работе в этой целевой направленности. Примером соблюдения принципов качества служит запрет в 1922 г. АICPA определенных форм саморекламы АФ: перечисление клиентов, статьи с содержанием превосходства одной фирмы над другой и т.п. В 1923 г. партнеры фирмы «Ernst & Ernst» были обвинены в подобных нарушениях, и институт выносит обвинительное заключение по нарушению этики в рекламе [288], исключая виновников из своих членов.

В 1930 г., после обвала фондового рынка 1929 г., Нью-Йоркская фондовая биржа обратилась с просьбой к АICPA в отношении выработки принципов политики, которую должно принять относительно финансовой отчетности корпораций, размещающих на ней свои ценные бумаги. Джордж О. Мей возглавлял данный процесс - старший партнер PriceWaterhouse & Co, [288], которая с 1998 г., после слияния с Coopers & Lybrand, носит название PricewaterhouseCoopers (PwC) [314]. В это время изменяется целевой фокус аудита с выявления мошенничества на обеспечение доверия к финансовой отчетности, подготовленной руководством компании для своих акционеров. Важно отметить, что катализатором этого стали важные эволюционные изменения в предпринимательстве и в фирме, как единице предпринимательства: происходит разделение функций собственника и руководства фирмы [276]. В период 1926-1933 гг. голландским ученым Лимпергом Т. была представлена теория вдохновленного доверия (Theory of inspired confidence) [72], сформированная в серии статей амстердамского профессионального журнала «Бухгалтерский и деловой ежемесячник» (Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoud-kunde)

[72]. В современной научной литературе Лимперга Т. относят к основоположникам идеи «коммуникационного баланса» и теории «стейкхолдеров» [72]. Но с этим последним утверждением можно поспорить [96, с. 34-40], хотя, несомненно, что Лимперг Т. первый, кто привнес позиции социальной ответственности в миссию аудита.

С середины 30-х г. XX века в США и Европе появляются профессиональные издания, где публикуются спорные вопросы бухгалтерского учета и аудита. К этому же времени относятся и первые скандалы, связанные с качеством аудиторской проверки. В аудиторском сообществе разворачивается интенсивная работа по накоплению и осмыслению опыта проверок, тем самым отрабатываются методические подходы составления и представления бухгалтерской отчетности и проведения аудиторских экспертиз. К этому же времени относятся первые скандалы, связанные с качеством аудиторской проверки. Самым громким из них стал скандал 1939 г., связанный с компанией «McKesson & Robbins», отчетность которой проверяли аудиторы «Price, Waterhouse & Co.» [288].

Аудируемая компания зависила в отчетности дебиторскую задолженность и стоимость материально-производственных запасов, а аудиторы не удосужились проверить достоверность этого [288, с.192]. До этого тестирование оборотных активов проводилось только по усмотрению аудиторов, после этого инцидента АICPA выпустил специальный бюллетень, по которому эта процедура стала обязательной.

Кери Джон Л., исполнительный директор АICPA в своем труде, посвященном истории АICPA с 1896 до 1969 гг., определял рубеж 1936 -1937 гг. как момент преодоления «рубикона» – перехода аудита от технической специальности к профессии.

Оформление основных методов проверки, определение аксиом аудита, разработка стандартизированных правил бухгалтерского учета и аудита – события, которые охарактеризуют торжество профессии во временных рамках 1940-2000 гг. (Таблица 1.1.5).

Таблица 1.1.5 – Хронология важнейших изменений в аудите (1940-2000 гг.)

Дата	Авторы	Факт / событие
1946		Стандарты ISO
1946	Дж. Л. Кэри – исполнительный директор AICPA;	выход «Профессиональной этики»
1946	Дж. Кууинен (Queenan, J.)	Разработка категории «существенность»
1947- 1948	AICPA, Комитет по процедурам бухгалтерского учета (CAP)	Первые стандарты аудита (GAAS)
1960	Р. Браун (R. Brown)	Совершенствование подходов к аудиторской выборке
1961	Р. Мауц и Х. Шараф (R. Mautz & H. Sharaf)	Первые постулаты аудита Р. Мауца и Х. Шарафа
1972	Т. Ли (T. Lee)	Постулаты аудита Т. Ли
1972	AICPA	Выход Положения по стандартам аудита -1 (Statement on Auditing Standards - SAS 1)
1975	AICPA	Выход Кодекса профессиональной этики
1977	IFAC	Создание Международной федерации бухгалтеров
1980		Использование аналитических процедур
1988	Д. Флинт (D.Flint)	Постулаты аудита Д. Флинта
1991	С. Терли и М. Купер (S. Turley & M.Cooper)	Разработка категории «аудиторского риска»

Источник: составлено автором

Значимость создания в 1946 г. Международной организации по стандартизации ISO должно расцениваться как важнейшее событие по решению проблем управления качеством продукции и системы управления бизнесом, где аудиту отводится значительное место. Именно в стандартах ISO будет заложена основа формирования системы внутреннего контроля качества с атрибутами и требованиями, которые сейчас актуальны для аудиторских организаций (МСА–220 [37] и т.д.), в которых обязательными факторами являются: а) соблюдение требований независимости, честности, объективности, конфиденциальности и профессионального поведения; б) должная квалификация и профессиональная компетентность; в) базовое образование и повышение профессиональной квалификации; г) делегирование полномочий только компетентному персоналу; д) контроль качества на всех уровнях и во всех процессах; е) обеспечение разумной уверенности соответствия стандартам

(требованиям) качества; ж) регулярная оценка клиентов во избежание возникновения угроз независимости и способности предоставления качественных услуг; з) непрерывный мониторинг адекватности и эффективности процедур контроля качества. Нельзя не согласиться с мнением [65, с. 25], что появившиеся в 1947 г. первых общепринятых аудиторских стандартов (GAAS) достаточно специфичны, особенно для современного восприятия, но на тот момент мировой вклад в их возникновение недооценить было невозможно. (Рисунок 1.1.2).

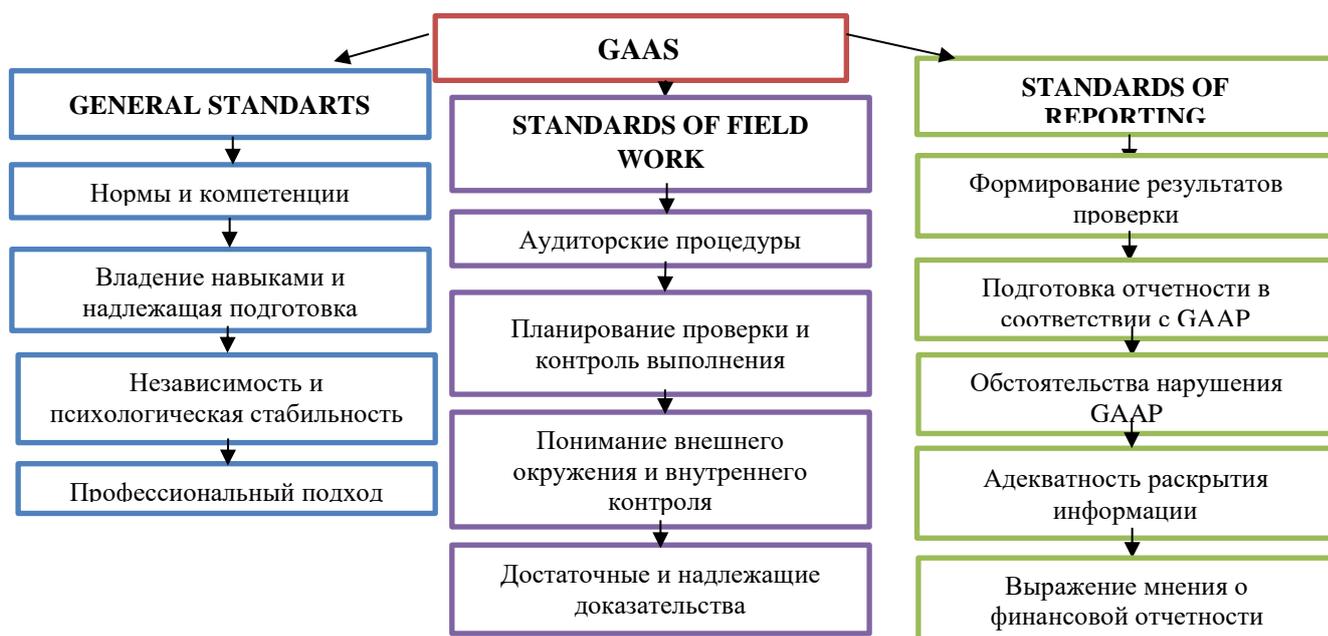


Рисунок 1.1.2 – Структуризация положений GAAS

Источник: выполнено автором на основании [65]

Первых стандартов было 10 [251]. Они распределены в 3 группы: Общие стандарты (General Standards), Стандарты на объекте (Standards of field work), Стандарты заключений (Standards of reporting). Проецируя их содержание через призму сегодняшних знаний и достижений в аудите: вертикаль Общих стандартов (General Standards) позиции пересечений этических норм и требований к профессиональным компетенциям, что свидетельствует о том, что «Профессиональная этика» (1946 г.) имеет тесную связь с GAAS; в параметрах Стандартов на объекте (Standards of field work) при проведении проверки обозначены базовые требования – планирования аудита, понимания деятельности

клиента, определение уровня внутреннего контроля, необходимость контроля исполнения аудиторских процедур, достаточность надлежащих доказательств; в компоновке положений Стандартов заключений (Standards of reporting) проецируется определение соответствия бухгалтерского учета и отчетности Клиента с требованиями GAAP (1938 г.), заостряется внимание на выявление причин при их не соответствии, предписывается необходимость адекватного изложения информации по результатам проверки и, наконец, предписание выражения мнения аудитора. Можно сформировать некий аналог.

Аренс Э. А. и Лобек Дж. [65, с. 25] подчеркивали руководящий характер аудиторских стандартов, составленных с целью оказания помощи аудиторам при проведении проверок. Данная позиция характерна для американского аудита и для стран с ярко выраженным саморегулированием аудиторской деятельности. Для них понятие «стандарт» несет смысловую нагрузку «образца» [80, с.23], а восприятие как «нормы» и «мерила» не актуально.

Метаанализ понятийных трактовок применительно к стандартам аудита (Приложение В), данных в популярных учебниках² на территории РФ, позволил определить распределение смысловых характеристик. Проведенная смысловая конкретизация этих дефиниций и семантический анализ дал следующие результаты. (Рисунок 1.1.3).

1) в 30% массива понятийных характеристик признается принуждение (обязательность) выполнения требований профессиональных стандартов;

2) 22% учебников подчеркивают успешность проведения проверок при руководящей роли аудиторских стандартов; характерна расплывчатость формулировок «стандартов», отсутствие конкретизации в отношении успешности

² Репрезентативность отбора учебников определялась автором значимостью научных школ, к которым относятся их авторы: Московской (МГУ, ФЭУ при Правительстве РФ, РЭУим. Г.В. Плеханова, РУДН), С-Петербургской (СПбГПУ, СПбГУЭФ, СПбГАУ), Марий-Эл, а также учебник А. Аренса и Дж. Лоббека, как самый фундаментальный зарубежный учебник, изданный в России.

параметров и оценки качества, что может варьироваться и в смысле приемлемой достаточности в ситуации выражения претензий;

3) по 7,5% весомости в исследованном массиве популярных определений аудиторских стандартов занимают присущие им характеристики: способа унификации методологии аудита; базовых требований к подготовке и оценке квалификации аудиторов; нормативов реализации контроля качества аудита; меры профессиональной правоты при инициировании разбирательств об ответственности аудитора; периодически изменяющихся;

4) остальные значения – по 3,5% приходятся на допущения: обеспечение имиджа профессии; определяют действия в конкретных ситуациях; средство внедрения в практику аудиторов научных достижений.



Рисунок 1.1.3 – Семантический анализ понятия «стандарты аудита» по 12 популярным учебникам в РФ

Источник: выполнено автором

Отмечается, что само понятие «аудиторские стандарты», объединяющие все смысловые дефиниции в научной литературе отсутствует.

Автором предлагается следующая формулировка: *аудиторские стандарты – периодически обновляемые унифицированные алгоритмы проведения аудита,*

регламентирующие приёмы и способы достижения цели качественного оказания аудиторских услуг, в интересах общества.

Представленное понятие основано на первичном внутригрупповом элиминировании известных дефиниций, имеющих частную конкретику или смысловые пересечения.

В результате сконцентрированы основополагающие признаки:

- унифицированность, т.е. приведение к единообразной форме или системе;
- алгоритмы приемов и способов достижения цели – признак практической методологии [74; 75];
- цель с двойной смысловой нагрузкой на «качество», как процесса аудиторской услуги, так в смысле «предоставления» его для организации;
- вектор целеполагания услуг – интересы общества, что соответствует миссии аудита в определениях эндемичных нормативно-правовых актах и международных стандартах аудита [68; 72, с.7].

Первые аудиторские стандарты в области бухгалтерского учета и аудита; скандалы, связанные с качеством аудиторских проверок; слияние крупных аудиторских компаний – все это укрепляет необходимость обеспечения доверия к финансовой отчетности. Среди АФ разворачивается интенсивная работа по совершенствованию накопленного опыта, отрабатывается методика проведения аудиторских процедур, а также возникает необходимость внедрения новых, ранее не используемых методов проведения аудиторских проверок – расчета уровня существенности и применения метода аудиторской выборки. В 1946 г. Квинен Дж. (Queenan J.) опубликовал свою статью «Аудитор сегодня и завтра» («The public accountant of today and tomorrow»), заложив основы определения уровня существенности аудиторской проверки. Через 16 лет, в журнале³, выходит статья

³ «The Accounting Review»

Броуна Р. (Brown R.) «Изменение контрольных целей и методов» («Changing audit objectives and techniques»), где представлены усовершенствованные подходы к применению выборки при аудиторской проверке.

Ли и др. [276] свидетельствуют, что появление «существенности» и развитие метода выборки в аудите, стали ответными мерами на появление «пространных сделок», которые в этот период уже были обычным явлением для крупных транснациональных корпораций.

Характеризуя массив средств и приемов, существующих в практике аудиторов в этот период, научные авторитеты Портер Б. (Porter B.), Саймон Дж. (Simon J.) и Хазерли Д. (Hatherly D.) в своей работе 2005 г. «Принципы внешнего аудита» («*Principles of external auditing*») определили следующие основные подходы: «опора на внутренний контроль и использование выборки; сочетание внутреннего и внешних источников получения доказательств; акцентирование проводимых процедур на подтверждение достоверности и соответствия отчетности; при признании несомненной важности Баланса, смещение параметров проверки к аудиту Отчета о прибылях и убытках; применение метода наблюдения при сборе доказательств за пределами регистров учета» [276].

В работах Бульги Р. П., метод наблюдения рассматривается как основной вместе с подсчетом и пересчетом и относится к периоду 30-х годов XX века [191, с.12]. На самом деле, противоречия нет. Наблюдение, пересчет и простой подсчет существовали изначально в аудиторской практике, но были «привязаны» непосредственно к учетным книгам. Наблюдение, о котором говорит Портер Б. и др. [276] проецируется на широкий диапазон внутреннего контроля.

Историко-позитивный метод анализа развития институциональности аудита, согласно позициям Гутцайта Е. М. [101, с.32], при ярко выраженной отраслевой специфике, сочетает двухстороннее изучение - реальную действительность и нормативный подход, т.е. формальные требования, которые должны влиять на эту действительность. Ссылаясь на Фридмена М. [101], Гутцайт Е. М. высказывает мысль, что аудит, как одна из экономических наук, в своем развитии изучает объективную реальность, абстрагируясь от нормативных

суждений. Из чего логично сделать вывод, о первичности значения научного отражения реальности и вторичности нормативной составляющей, влияющей на «формирование этой реальности» [74; 101].

С этой точки зрения, ключевое значение в исследовании имеет феномен постулатов аудита, с которых, по мнению Соколова Я. В., началось истинное развитие аудита как науки [74, с.27].

Профессор Баранов П. П., соглашаясь с мнением Соколова Я. В., признает достаточным основанием считать 1961 г. - выход монографии Маутца Р. и Шарафа Х., моментом начала «формирования полноценной теории аудита» [73, с.28].

Научные авторитеты [177; 236; 253] признают отсутствие единства мнений и подходов к теории аудита в российской научной школе, но подчеркивают общность взглядов в признании важности постулатов. Они становятся на позицию необходимости обновления постулатов с целью более полного адекватного соответствия реалиям современного состояния социума и развития экономики.

Сама по себе историография постулатов аудита имеет довольно обширное авторство и периодичность:

- Маутц Р. (Mautz Robert) и Шараф Х. (Sharaf)Hussein «Философия аудита» («*The Philosophy of Auditing*») – 1961 г.; Ли Т. (Lee Tom) «Аудит компании: понятия и методы» («*Company Auditing: Concepts and Practices*») – 1972 г.; Флинт Д. (Flint David) «Философия и принципы аудита: введение» («*Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction*») – 1988 г.; Соколов Я. В. «Десять постулатов аудита» - 1993 г.

Тем не менее, существуют источники, подтверждающие наличие еще двух постулатов - 9-го - Робертсона Дж. и Ли Т. и 10-го Лимперга Т. [81; 177; 185, с.5-7; 198, с.95; 210, с. 12-15; 212, с. 423-426; 213, с.181-183; 229; 236], однако, широкое упоминание среди отечественных экономистов они не получили, но косвенное их наличие в историографии постулатов аудита не вызывает сомнения.

Хотя авторитетные мнения красноречивы, но в целевом рассмотрении исторической составляющей институциональной среды, в которой

формировались подходы к обеспечению качества аудита через стандартизацию приемов проверки, мы должны исходить из истоков, т.е. в данном случае при рассмотрении вопроса роли постулатов в формировании практической составляющей аудиторской деятельности, можно полагаться на свидетельства, наиболее приближенные к авторским. (Приложение Г).

В таблице Г.1 представленные постулаты для удобства дальнейшего использования обозначены: Мауца Р. и Шарафа Х. – далее - M&Sh.; Ли Т. - далее - L.; Флинта Д. - далее - Fl.; Соколова Я.В. – далее - С. В обозначении присутствует нумерация последовательности постулатов, согласно расположению, в цитированных источниках.

Практическое применение теоретической основы постулатов Мауца Р. и Шарафа Х. в нашем понимании определялось самой их структурой, которая гарантировала бы, что освещенные проблемы, стоящие перед аудиторскими сообществом, будут разрешаться рациональным и последовательным способом.

По мнению Гвильяма Д. (Gwilliam Devid), который в своем труде «Обзор исследований в аудите» («A Survey of Auditing Research») констатировал, что их авторы были более обеспокоены фактическими условиями выполнения аудита, а не его необходимостью, отдавая предпочтение постулатам Ли Т., как имеющим «самое значительное расширение подхода» [252, с. 95].

Подход Ли Т., заключался в ранжировании постулатов критериям, при этом этих критериев три, которые определяются необходимостью (L.1-L.5), поведенческой (L.6 - L.10) и функциональной (L. 11- L.13) рациональности аудита. Постулаты расширяют и уточняют поле применения, заложенных понятий, что, по мнению Ленфеллера В. (Leinfellner V.), должно привести к созданию методологии, а это возможно только при исключении цикличности базовых аксиом [277] и выполнении следующих условий: создание образца, технологического плана и (или) процедуры, т.е. средств и инструментария достижения цели; цели, а также средства их достижения изменяются

(развиваются) в зависимости от изменений, обусловленных временем, уровнем технологических процедур и потребностями общества.

Постулаты (Приложение Г) не противоречат друг другу, а расширяют поле покрытия проблемы, отражая временные изменения в целевых ожиданиях общества:

а) M&Sh.1 – говорит о возможности проверки отчетности; С.1 – категоричен – «должна быть проверена»; Fl.1 – призывает к ответственности, которая распространяется на весь спектр агентских отношений, где клиент ответственен за достоверность представления информации в отчетности, а аудитор – за её проверку в рамках установленных норм и критериев (Fl.5). Четырех уровневое ранжирование ответственности, выполненное профессором Барановым П. П. [73; 74, с.39], дополняет доказательный ряд позициями ответственности агентских взаимоотношений перед обществом [140; 141; 253].

б) суть существующего противоречия между утверждением в M&Sh. 4. об устранении вероятности ошибок в отчетности при удовлетворительной СВК, и установки С.4., что следует при аудиторской проверке исходить из того, что отчетность составлена неверно. В первом случае качество отчетности связано с надеждой на эффективную систему внутреннего контроля, которую только начинали внедрять в управление компаниями; и опорой на правовую основу «презумпции невиновности», пока не доказано другое. Во втором – ясно просматривается влияние личной профессиональной качественной характеристики аудитора – «профессионального скептицизма» [195].

в) можно объяснить «разницу» в освящении проблемы «конфликтов интересов» между клиентом и аудитором, где философский подход M&Sh. 2 их отрицает, а С.7. -9. просто переносит их в сферу внутренней жизни предприятия и на взаимоотношения собственников, кредиторов и менеджеров.

В целевом векторе нашего исследования постулаты как базовые элементы теории аудита предопределили следующие неформальные изменения:

- выход «Положения по стандартам аудита» № 1, 1972 г. (Statement on Auditing Standards - SAS 1), в которое вошли 54 положения по практике аудита в

существующей до сих пор кодификации: общие толкования, работы на объекте, требования к заключению по проверке [65, с. 28];

- принятие в 1977г. на IX Конгрессе Международной организации высших контрольных органов (ИНТОСАИ), Лимской декларации, где аудит эффективности как практический метод проверки использования государственных средств, признан основополагающим наряду с финансовым аудитом [139, с. 28];

- создание в 1977г. Международной федерации бухгалтеров (далее - МФБ) (International Federation of Accountants — IFAC), деятельность которой направлена: на служение интересам общества, посредством стандартизации финансовой отчетности, аудита и т.д.; на совместную работу с национальными профессиональными организациями по обеспечению должной профессиональной компетентности; на защиту интересов профессионального сообщества на международном уровне;

- учреждение в 1978 г. Комитетов стандартов контроля качества при AICPA и IFAC, на которые были возложены функции помощи и контроля соблюдения качественного осуществления аудита [65, с. 30];

- начало в 80-х годах XX в. важнейшей реорганизации подходов выполнения аудиторских проверок, связанное с использованием аналитических процедур и с анализом эффективности внутреннего контроля организации Клиента.

Выход был найден английскими экономистами Терли С. (Turley S.) и Купером М. (Cooper M.), которые в опубликованном ими в 1991 г. исследовании «Аудит в Соединенном Королевстве» («Auditing in the United Kingdom») [252], представили профессиональному сообществу новую категорию – категорию аудиторского риска. По многочисленным авторитетным мнениям [252] внедрением в практику аудита методов определения рисков окончилось формирование «аудита третьего поколения».

Идея рассматривать поступательное развитие контрольных практик аудита в «поколениях» принадлежит Дэвису Р. (Davis R.), который в статье «Служба

общественным интересам» («Serving the public interest»), вышедшей в 1996 г. выделил 5 вех – «поколений» аудита в XX веке [252] (Таблица 1.1.6).

Таблица 1.1.6 – Характеристики понятия «поколение» аудита по Дэвису Р.

Поколение	Характеристики	Существование
1-е	«подтверждение сделок в книгах»	1960-1990 гг.
2-е	«доверие системам»	1974 – 1994 гг.
3-е	«аудит, основанный на риске»	1980 – 1996 гг.
4-е	«исследовательский аудит»	с 1996 г.
5-е	«непрерывный аудит»	с 1996 г.

Источник: составлено автором на основании [252, с. 101-112]

В рамках исследования считаем необходимым разъяснить позицию Дэвиса Р. в перемежающейся хронологии графы 3 «Существование» таблицы 1.1.6. Это хронологическое пересечение свидетельствует о том, что: часть методических приемов аудиторских проверок, преобладала в определенное время; уместное использование нескольких аудиторских подходов в одних хронологических рамках; исследовательский аудит (4 поколение) и непрерывный аудит (5-е поколение) имеющие одну стартовую дату 1996 г., связаны с определением рисков хозяйственной деятельности и распространением прочих аудиторских услуг.

Конец 90-х г. прошлого века для аудита ознаменовался полным завершением институционального формирования и осознанием своей миссии в Обществе – все эволюционные изменения происходили в параметрах целеполагания двух проблем: обеспечения качества оказания профессиональных услуг в соответствии уровню развития предпринимательства и требованиям социума.

Рассмотренные историко-позитивные подходы при формировании института аудита, основаны на примерах англо-американского пути развития, с интеграцией в европейскую историю становления, что определялось целевым вектором исследования.

На рисунке 1.1.4 представлен общий подход к восприятию института аудита в сочетании позиций:

- а) аудит как наука;
- б) аудит как профессиональная практика;
- в) аудит как общественно-значимое движение.



Рисунок 1.1.4 – Институт аудита

Источник: составлено автором

Прослеживание накопления и преобразования в профессиональном эгрегоре субстанций качества от первичных требований к аудиту до профессиональных стандартов и принципов существования аудита в институциональной среде.

На рисунке 1.1.5 схематично представлена интеграция опыта по обеспечению качества аудиторской деятельности в двух проекциях: времени и производственно-рыночных факторах ему соответствующих, определенных Ансоффом И. [63, с. 11].

Ефимов В. В. высказывает мнение, что ретроспектива развития системы качества, подобно поезду, который тащит вагоны, количество которых «увеличивается со временем по мере накопления» признаков (методов, условий обеспечения и т.д.) качества, «интегрируя весь предшествующий мировой опыт» [136, с. 37].

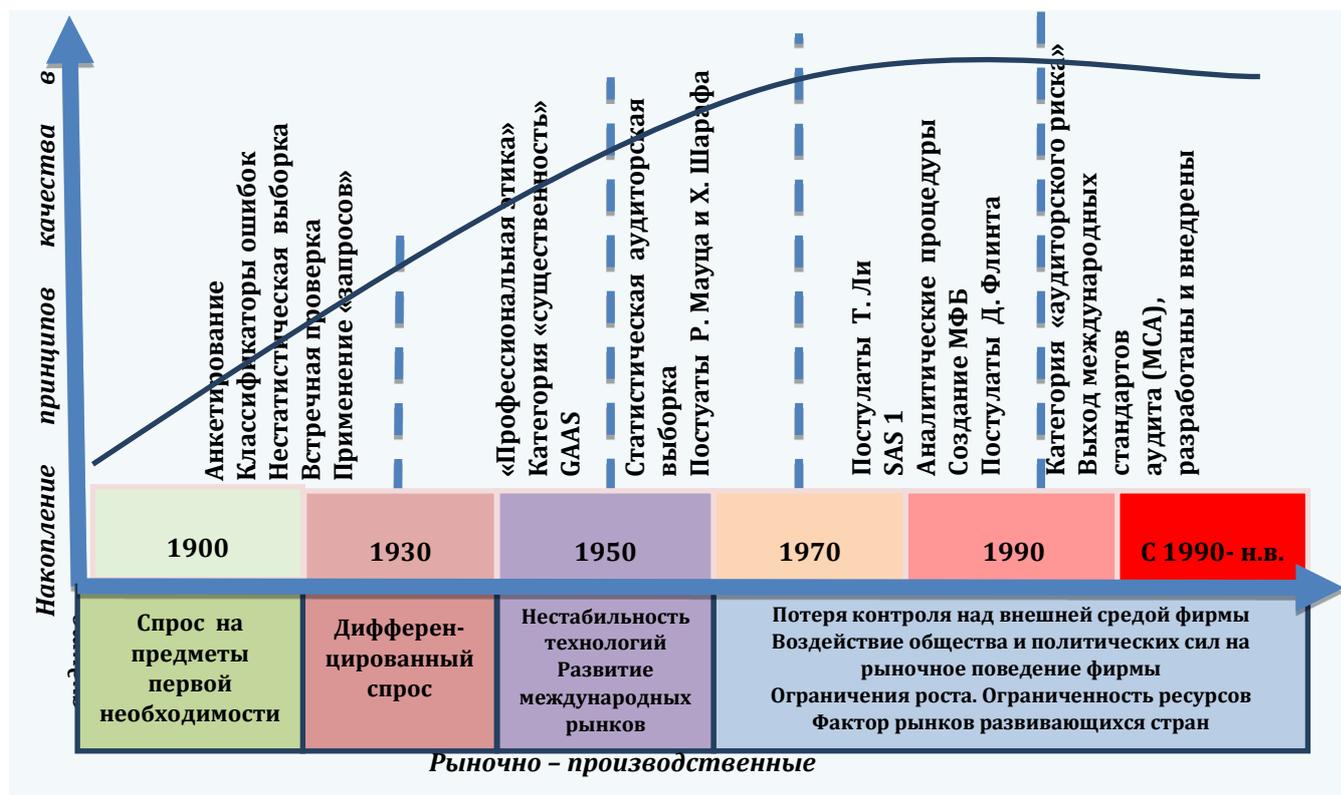


Рисунок 1.1.5 – Историческая ретроспектива накоплений субстанций качественных признаков в аудите при изменении предпринимательской деятельности в XX веке

Источник: составлено автором [63, с. 11; 260]

Ключевым элементом системы аудиторской деятельности в России, стало официальное признание 2017 г. Международных стандартов аудита (далее - МСА) [37], принятие которых ознаменовало ключевой рывок в сближении России с международной системой бухгалтерской и аудиторской деятельности.

Исследование поступательности этого движения рассмотрено в следующем параграфе.

1.2 Стандартизация качества аудиторской деятельности в Российской Федерации

В РФ аудит отстает на 80 лет от США и на 150 лет от европейских стран. По свидетельствам [68, с.12; 191, с.16] в середине 17 в. существовал Приказ счетных дел, который следил за расходами царской казны - первое упоминание о финансовом контроле в России. Также в 17 в. Петр I создал Ближнюю канцелярию, где впервые употребляется термин «аудит». С 1867 – 1987 гг. слово «аудитор» исчезает из гражданского обихода [68, с. 13] и появляется только с выходом Постановления Совета Министров СССР от 08.09.1987 г. «О создании советской аудиторской организации», т.е. АО «Инаудит» [191, с.17] по оказанию аудиторских и консультационных услуг.

Хронология становления нормативно–правовой документации и аудиторских стандартов, связанная с эволюцией накопления профессиональных знаний в области аудита и аудиторской деятельности в России представлена по уровням регулирования (Приложение Д), где: красный цвет – общегосударственный уровень регулирования; оранжевый цвет – Постановления Правительства РФ, Федеральные законы, а также законодательные и подзаконные акты; желтый цвет – регулирование со стороны министерств и ведомств; зеленый – уровень СРОА; синий – международные положения и документация в области аудита и аудиторской деятельности, а также МСА.

После выхода Закона РСФСР «О предприятиях и предпринимательской деятельности» [18], появляются первые аудиторские фирмы.

Основные характеристики аудиторских фирм периода становления представлены в таблице 1.2.1.

Таблица 1.2.1 - Характеристики российских АФ в 90-х годах

Особенность	Формы	Виды оказываемых услуг
Создание при госструктурах	хозрасчетные организации	документальные проверки;
Создание при госструктурах	кооперативы	восстановление учета; проведение экспертиз; консультационные услуги; улучшение финансового состояния; бизнес - планирование
	государственные общественные организации	

Источник: составлено автором на основании [191, с. 18]

Регламентирование аудиторской деятельности в РФ берет начало с Указа Президента 22 декабря 1993 г. № 2263, утвердившего «Временные правила ведения аудиторской деятельности», как необходимую меру «безотлагательного установления правовых основ аудиторской деятельности как независимого вневедомственного финансового контроля» [7]. «Временные правила» [29] функционировали до принятия первого Закона «Об аудиторской деятельности» (Далее – ФЗ – 119) [23]. Формирование рынка аудиторских услуг началось с 1994 г. с выхода постановления Правительства об обязательном аудите [8], закона «Об акционерных обществах» [22], регламентов проведения аттестации аудиторов и выдачи лицензии на осуществление аудиторской деятельности [9], а также введения в действие закона «О бухгалтерском учете» [19], регулирующего принципы ведения и постановки бухгалтерского учета в стране. Порядок лицензирования был скорректирован в 1999 г. [10] и был отменен с 01.01.2010 г. выходом Федерального Закона «Об аудиторской деятельности» 2008 г. (далее – 307 – ФЗ) [25, ст. 20, п.2]. Одновременно с ключевыми для аудиторской деятельности решениями, были созданы органы, регулирующие и контролирующие аудиторскую деятельность на всех уровнях. (Рисунок 1.2.1).

Появление к 1994 г. общественных организаций аудиторов (Аудиторская палата России, Ассоциация бухгалтеров и аудиторов «Содружество», Российской коллегии аудиторов, Московская аудиторская палата) повлекло создание учебно-методических центров по подготовке и повышению квалификации аудиторов.

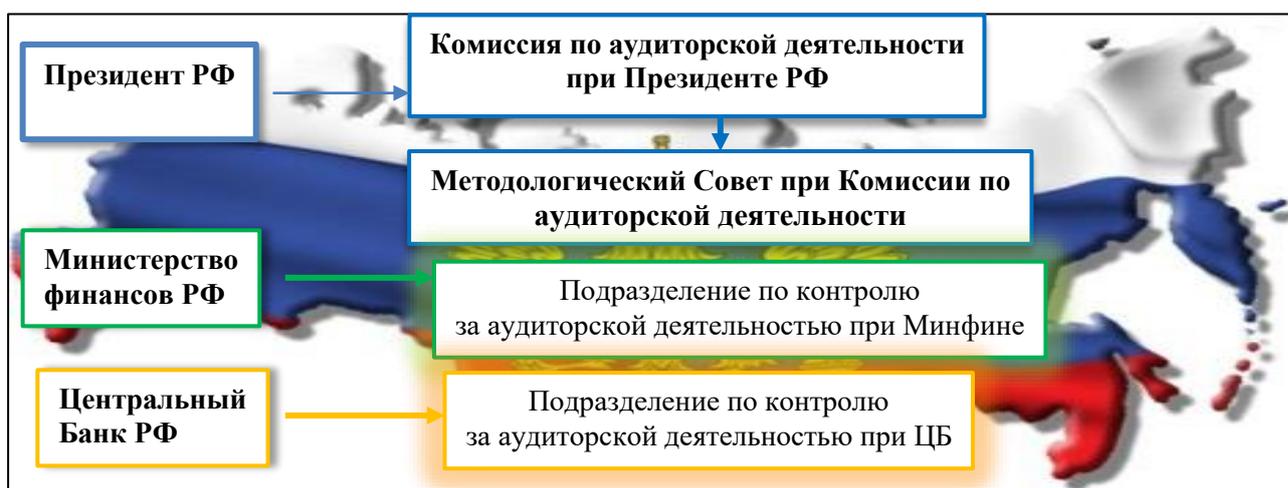


Рисунок 1.2.1 – Структура регуляторов аудиторской деятельности в 90-х годах

Источник: составлено автором

В результате агентскую составляющую российского аудиторского рынка в 1994-2001 гг. можно охарактеризовать количественными параметрами выданных лицензий и аттестатов. (Таблицу 1.2.2).

Таблица 1.2.2 – Результаты нормативно-правового оформления рынка аудита до принятия 119 – ФЗ

	За период 1994-2001	Действовало на 07.08.2001г.
Выдано лицензий:	23600	8900
АФ	14700	
ИА	8900	
Выдано аттестатов:	36500	24900

Источник: составлено автором на основании данных [135]

К моменту принятия 119 – ФЗ существовали лицензии по общему аудиту, аудиту инвестиционных институтов и аудиту страховщиков [106, с.25]. При становлении аудита в РФ ключевой датой стало начало в 1996 г., когда начались разработки аудиторских стандартов⁴. Всего к 2001 г. Комиссия при Президенте Российской Федерации подготовила 41 аудиторский стандарт [68, с.111].

⁴ Российские Правила (стандарты) аудиторской деятельности – РПСАД.

Профессор Булыга Р. П. подчеркивает, что в это время для практик российского аудита характерно опережение существующей нормативной базы [190, с.20], что выражалось в предоставлении широкого спектра услуг. По данным Минфина России за 2002-2007 гг., выдано свыше 43 000 лицензий на осуществление аудиторской деятельности, прирост объема оказанных профессиональных услуг – свыше 20 % ежегодно, при этом, подавляющее большинство внешних проверок качества проводилось в субъектах малого бизнеса – свыше 85 % и только 15 % проверенных аудиторских организаций проводили аудит бухгалтерской отчетности общественно значимых организаций [327]. Среди наиболее существенных нарушений того времени преобладали нарушения принципов независимости и профессиональной этики аудиторов.

Возможность появления недобросовестных АФ, с низким профессиональным качеством аудита, наряду с добросовестными участниками рынка, в связи с отсутствием должного института контроля, обусловила необходимость создания системы контроля качества аудиторской деятельности, получившее нормативное оформление с выходом в 2001 г. ФЗ РФ «Об аудиторской деятельности» [23, ст. 14]. В законе содержались правила и условия осуществления профессиональной деятельности, требования к аудиторам и аудируемым лицам, контролю качества, что способствовало развитию аудиторских услуг. 119-ФЗ законодательно закрепил обязательность обеспечения качества аудита аудиторскими фирмами (ст. 14., п.1), возложив на Минфин России функции внешнего контроля, предусмотрев при этом использование сил аккредитованных профессиональных объединений. Тем не менее уже на тот период времени создавались предпосылки для последующего введения 307-ФЗ, утвердившие в 2004 г. «Положение о Росфиннадзоре», а в 2007 г. – приняв Федеральный Закон от 1 декабря 2007 г. N 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях» (Далее – 315-ФЗ) [24] и выходе Приказа Минфина России 2009 г. [36].

Авторы [68; 176, с. 127-133; 178; 190, с. 27-31; 191] рассматривают две концепции модели аудиторской деятельности с позиции жесткого регулирования

со стороны государства и его отсутствия - саморегулируемой модели. К первой концепции можно отнести регулирование в европейских странах Германии, Австрии, Франции, Испании.

Россия, с принятием 119-ФЗ тоже присоединилась к этому варианту модели. В европейско-американском варианте развития аудита, инициатива создания аудита исходила от бухгалтерского сообщества, в России же, наоборот, многочисленные попытки бухгалтеров создать свои профессиональные организации не были успешными как при царском, так и коммунистическом режимах. Смешанной моделью обосновано считают российскую модель аудита после принятия Закона «Об аудиторской деятельности» 2008 г.

К моменту принятия 307-ФЗ, были введены в действие 34 Федеральных правила стандартов аудиторской деятельности (Далее – ФПСАД) [11]. САД одобрил, а Минфин России утвердил пять методических рекомендаций [30; 32], одна, из которых, (2003 г.) касалась организации обеспечения внутрифирменного контроля качества [31].

Миронова О.А. и Азарская М.А. [176; 177; 178] подчеркивают необходимость государственного регулирования аудиторской деятельности. Модель регулирования аудита при этом – основополагающая конструкция, определяющая взаимоотношения всех участников аудиторской деятельности, их полномочия, права и обязанности.

По мнению профессора Бульги Р.П. [191, с.28], концепция саморегулируемой модели аудита соответствовала американской до 2002 г., где общественные профессиональные организации аккумулировали опыт аудита, определяли принципы, этические требования и правила профессии, в соответствии с условиями социума, развитием предпринимательства и бизнеса, участвовали в развитии бухгалтерского учета и внутреннего контроля в организациях.

Подчеркивается, что период до 2002 г. связан с изменениями внутри бизнес-сообщества после известного скандала с положительным заключением, выданным по фальсифицированной отчетности компании «Enron»⁵, фирмой «Arthur–Andersen». В результате банкротства этой публичной компании пострадали не только инвесторы, но и была подорвана репутация аудита как сбалансированной системы и самой сути аудиторской профессии. Ответной реакцией на эти события стал известный Закон Sarbanes-Oxley [292] (далее – SOX⁶), принятый в 2002 г., распространяющийся на компании, чьи бумаги котируются на бирже. Изучение этого вопроса показало, что в основном РСАОВ свои функциональные обязанности по отношению к внешним аудиторам видели в контроле соблюдения принципа независимости [343], декларируемого Международной федерацией бухгалтеров [291]. В доказательство можно привести факт, что известным последствием SOX для фирм с 2004 г. стало требование ведения внутреннего контроля в соответствии модели COSO [290].

Профессиональные аудиторские организации имели ограниченные права и играли «роль своеобразных аудиторских профсоюзов, целью которых являлась защита интересов их членов» [68, с.73]. Второстепенный статус профессиональных аудиторских объединений определялся тем, что АФ или ИА могли быть членами «по крайней мере, одного аккредитованного профессионального аудиторского объединения» [25, ст.20, п.3]. Внутренние стандарты были внедрены только с принятием 119 – ФЗ. После вступления в силу 307-ФЗ, «цепочка» иерархии стандартов оканчивается правилами (стандартами) СРО аудиторов, а внутренние (внутрифирменные) стандарты (далее – ВСА) продолжая существовать на практике, отнесены к внутрифирменной административно-распорядительной документации, отдавались в полное ведение

⁵ Необходимо отметить, что кроме компании «Enron» была подтверждена фальсифицированная отчетность еще четырех компаний - «Tyco International», «Adelphia», «Peregrine Systems» и «World – Com».

⁶ SOX – принятое международное обозначение по именам его создателей сенатора Пола Сарбейнса (Paul Sarbanes) и члена Палаты представителей Майкла Оксли (Michael G. Oxley).

каждой АФ или ИА в индивидуальном порядке и, при необходимости, могли иметь самый примитивный вид, что не могло позитивно отразиться на системе внутреннего контроля АФ. Интересно, что на официальном сайте Минфина России в информации о действующих стандартах в разделе «Правила (стандарты) аудиторской деятельности, одобренные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации» размещен стандарт «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций» [324], что свидетельствует с одной стороны о существовании регламента внутрифирменной работы, с другой – конфликт с нормами 307-ФЗ, а ныне и с требованиями МСА, функционирующих с 01.01.2017 г. Исследователи [59; 135; 200] сходятся во мнении, что 307-ФЗ носил концептуальный характер, что подчеркивают фундаментальные подходы, определяющие аудит и аудиторскую деятельность в России. Гутцайт Е.М. в комментариях к статье [137] писал о времени принятия первого российского «Закона об аудиторской деятельности», о том, что все решения по аудиту принимались исходя из посыла «поскольку эти мероприятия оказались эффективными на Западе, значит, они будут полезны и у нас» [137, с. 31]. По свидетельству профессора Панкова В. В. и др. [193], Шеремет А.Д. за 6 лет до принятия 119-ФЗ, рассматривал необходимость четкой регламентации аудиторской деятельности, а также видел перспективу развития аудита в России в саморегулируемой модели. Единодушно в научных публикациях [65; 74; 135; 137; 166; 167; 177; 192] и др. признаются, что принятие 307-ФЗ ознаменовало создание новой модели регулирования аудита в России, внесло важные изменения в структуру его организации, регулирования и контроля. Основываясь на мнении теоретиков и практиков аудита, к основным судьбоносным для российского аудиторского эгрегора изменениям следует отнести:

а) функциональное перераспределение ответственности за регулирование аудиторской деятельности на уполномоченный федеральный орган – Минфин России и Банк России;

б) влияние Банка России посредством качественной финансовой оценки состоятельности АФ, ИА и достоверности аудиторских заключений для ОЗО;

в) отказ от лицензирования аудиторской деятельности, взамен на обязательность членства в СРОА;

г) замена требования обязательного страхования ответственности аудитора механизмом компенсационных выплат из фондов СРОА;

д) определение в ч.2, ст.10 предмета ВККР в параметрах исполнения МСА (ФПСАД), принципов Кодекса профессиональной этики и Правил независимости⁷;

е) ключевые изменения в 307-ФЗ, приводящие к биполярности современного аудиторского рынка, в перспективе – наличие только одной СРОА [317; 334; 337; 342], которая будет отвечать требованиям в области качества, поднадзорна Минфину России.

Массарыгина В.М. [168] отмечала, что обязательность членства в СРО, противоречит ч. 2 ст. 30 Конституции Российской Федерации [1], где указывается признание за гражданами Российской Федерации права добровольности участия в общественных и профессиональных организациях, что не соответствует п. 2, ч. 2, ст. 15, 307-ФЗ [25], в которой на уполномоченный федеральный орган возлагается функция утверждения всей базы нормативных правовых актов. При этом ч.2, ст. 4, 315-ФЗ [24] гарантируется самостоятельность в создании стандартов саморегулируемых организаций. С последними доводами трудно согласиться, т.к. ч. 5, ст. 3, 315-ФЗ гласит, что для некоторых некоммерческих саморегулируемых организаций законодательством могут быть установлены повышенные требования, что, по мнению, аудиторского содружества дискредитирует профессию [157].

Булыга Р. П. отмечал, [191, с. 57] АФ, проверяющие около 100 публичных общественно-значимых компаний, подлежат в США проверке ВККР ежегодно, в отличии от РФ. В прослеживании вектора поступательного движения российского аудита к МСА [37] после принятия 307 – ФЗ [25] в действие была введена третья

⁷ Первая редакция правил независимости была одобрена САД только после выхода 307-ФЗ.

версия федеральных стандартов аудиторской деятельности (ФСАД - 9 стандартов) [11]. Появился профессиональный стандарт «Аудитор», утвержденный приказом Минтруда России от 19.10.2015 № 728н [42] и вступил в силу 06 декабря 2015 г. вместе с Приказом Минфина России «Об утверждении Положения о принципах осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требованиях к организации указанного контроля» [35; 44]. Шнейдман Л.З. отметил значимость этого события для оформления профессии и упорядочения внутренней структуры аудиторских фирм [135]. К концу 2016 г. окончательно сформировался обязательный переход АФ и ИА на МСА [37] с 01.01.2017 г. и обязательный аудит финансовой отчетности за 2017 г. по принципам МСА [362]. Основываясь на приведенных примерах поступательного развития аудита, институциональную модель российского аудита можно представить в единстве трех проекций (Рисунок 1.2.2).

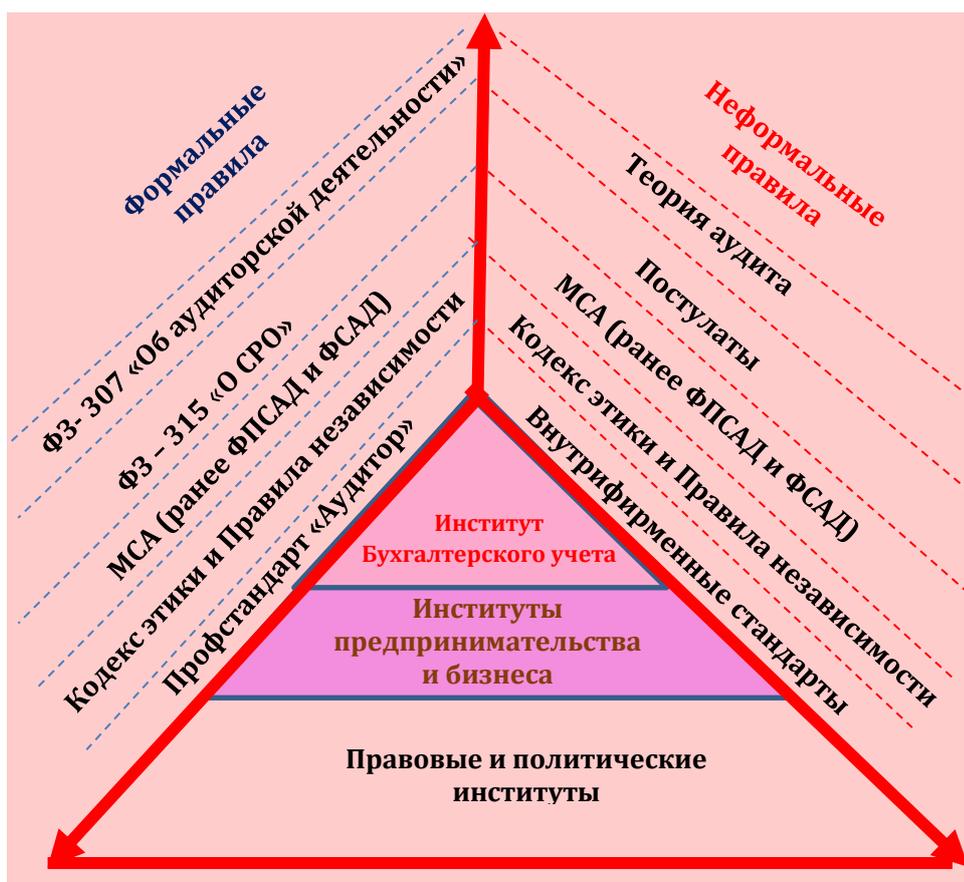


Рисунок 1.2.2 –Трехпроекционная институциональная модель аудита в России

Источник: авторская разработка

Проекция формальных правил представлена совокупностью законов 307-ФЗ [25], 115-ФЗ [21], МСА [37] (ранее ФПСАД и ФСАД), Кодексом профессиональной этики аудиторов [5] и Правилами независимости аудиторов и аудиторских организаций [50], Профессиональным стандартом «Аудитор» [42].

Проекция неформальных правил – теория аудита и постулаты (научная составляющая аудита), МСА [37] (ранее ФПСАД и ФСАД), Кодекс профессиональной этики аудиторов [5], Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций [50], Внутрифирменные стандарты – составляющая практической деятельности.

Проекция взаимоотношений с другими институтами представлены составляющими институтов бухгалтерского учета, предпринимательства и бизнеса, правовыми и политическими институтами.

Расположение 307-ФЗ [25] на одном уровне с теорией аудита, объясняется основополагающей основой его содержания, который является ключевым вектором, изменяющим институт аудита в целом.

Расположение 315-ФЗ [24] ниже 307-ФЗ [25] следует логике суждения его содержания в ч. 5 ст. 3, где указывается, что другими Федеральными законами «могут быть установлены повышенные требования по сравнению с указанными в настоящем Федеральном законе требованиями к саморегулируемым организациям» [24]. Примером может служить изменение в п.1, ч. 3, ст. 17, 307-ФЗ, регламентирующее с 1 января 2017 г. увеличение минимального числа членов СРОА с 500 до 2000 аудиторских организаций или с 700 до 10 000 аудиторов [25], а также актуальные изменения, грядущие после реформы закона 307-ФЗ [25; 161] и изменений в стандартах МСА.

Размещение постулатов перед МСА [37] в неформальных правилах демонстрирует направляющую роль науки в развитии стандартизации и унификации подходов к аудиту. Расположение на одном уровне с Законом о саморегулировании - необходимость последовательного совершенствования постулатов с целью более полного адекватного соответствия модели

саморегулирования реалиям современного общества и потребностям аудиторского сообщества.

Идентичность пересечения формальных и неформальных правил в позициях аудиторских стандартов, Кодекса профессиональной этики и Правил независимости аудиторов и АФ – смысловая нагрузка на содержание и основополагание нормативно-правовых документов, от исполнения которых невозможно уйти или трактовать субъективно. Однако подход в смешанной модели, установленной 307-ФЗ [25], наделяет Минфин России (с 2018 г. – Банк России [369; 371]) в роли надзорного органа с широкими полномочиями [370]) функциями главного регулятора в их принятии, предписывая аудиторскому сообществу как агенту институциональных отношений их неукоснительное выполнение, с возможностью расширения требований на уровне СРОА. Поступательное исследование данной проблемы показало, что эта возможность СРОА в должной степени не реализуется.

Последнее пересечение – Профессионального стандарта «Аудитор» [42] и Внутрифирменных стандартов, лежащих на плоскости деятельности, определяют организационную составляющую обеспечения качества предоставления аудиторских услуг на уровне аудиторской организации, и закладывает в свою основу должный уровень системы внутреннего контроля.

Проекция взаимоотношений с другими институтами, включает проблемы, влияющие на институт аудита и качество проверок: жесткая конкуренция на рынке аудиторских услуг, когда экономическому субъекту финансово благоприятнее заплатить штраф вместо проведения обязательной проверки; демпинговые цены на рынке аудита, что логично определяет взаимосвязь: низкая цена – низкое качество; вменённая обязанность аудиторам проверять деятельность клиента через призму Федеральных законов Российской Федерации № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» [21] и № 273-ФЗ «О противодействии коррупции» [20], ежегодно ужесточающими свои требования, именно к аудиторскому сообществу, что наносит ущерб независимости

аудиторов, а также нарушение принципа конфиденциальности, в части оповещения о сомнительных операциях клиента [38] и введения уголовной ответственности, согласно Уголовному кодексу Российской Федерации [4] за ложное аудиторское заключение или несвоевременное информирование регулирующих органов о сомнительных клиентских операциях [305; 366].

Представители научного сообщества [94; 95], полагают, что в модель аудита следует включить и институт образования, что, по их мнению, подтверждает гипотезу об обязательной научной составляющей аудиторской деятельности, а также обосновывает необходимость осознания миссии аудиторской профессии и ужесточении требований к подготовке профессиональных учетно-аналитических кадров; с упором на создание модели профессиональной подготовки. С этим мнением трудно согласиться, т.к. исходя из зарубежной практики оказания аудиторских услуг, аудиторы, преподающие в высшей школе, не лучшая тенденция, влекущая полное нарушение профессиональной аудиторской независимости и аудиторской этики в части освещения профессионального опыта аудиторов. Наиболее оптимальный вариант – включение руководства и представителей АФ в попечительский совет высших учебных заведений, что способно минимизировать риски не только вовлечения профессорско-преподавательского состава в руководящий состав АФ, но и минимизировать риски раскрытия аудиторской тайны, нарушения требований профессионального скептицизма и соблюдения принципов независимости.

Выявлено несколько уровней сложившихся противоречий, характеризующийся усилением институциональной дисфункции аудита: 1) требование об обязательном членстве в СРО аудиторов [24; 25] противоречит Конституции России [1], где говорится о том, что любое членство в СРО должно носить добровольный характер, что для аудиторской и других отраслей является безальтернативным для допуска к профессиональной деятельности [167]; 2) возможное положение Банк России, который не является государственным органом в классическом понимании [1; 369] в отличие от действующего регулятора – Минфина России. По действующему законодательству контроль за

деятельностью СРОА и их членов может осуществляться только уполномоченным федеральным органом [25], которым Центральный банк России законодательно не является. Несмотря на многочисленные претензии профессионального сообщества к регулятивным функциям, Минфин России проверяется Счетной палатой России, в отличие от Банк России, который подлежит обязательному аудиту со стороны АФ, проводящих аудит ОЗО, и который может осуществлять, в том числе, коммерческую деятельность, что может трактоваться как создание предпосылок к коррупционной составляющей. В данном случае возникает конфликт интересов: потенциальный регулятор аудиторов ОЗО проверяется подконтрольными субъектами [311], которые не обладают достаточными превентивными мерами для того, чтобы защищать себя, в случае взысканий или неудовлетворённости результатами аудита со стороны Банк России. В связи со складывающейся ситуацией, можно сомневаться в обоснованности передачи ограниченно регуляторных функций Банк России, а также объективности аудиторских проверок и предоставляемых проверяющим аудиторам данных со стороны Банк России. В новой редакции закона 307-ФЗ планируется, что Банк России не будет отнесен к организациям, подлежащим обязательному аудиту, что еще больше сможет обострить социально-экономическую дисфункцию института аудита и недоверие к отраслевым специалистам.

Оценивая эти факты, согласно функциональной теории Мертона Р.К. (Merton Robert King) [258], в развитии института российского аудита наблюдаются все признаки дисфункции, которые приводят к нестабильности системы и, в конечном итоге, могут изменить аудит как социально-экономический институт в классическом его понимании.

Подход к определению дисфункциональной составляющей в агентских взаимоотношениях участников института аудита ранее определялся в работах Алмейда Б.М. (2014 г.) [253] и Итыгиловой Е.Ю. (2015 г.) [140, с.38-44; 141; 144], которая рассматривает четыре аспекта рассогласованности участников института аудита:

- а) аудиторы могут, но оказываются неспособны оценить качество финансовой отчетности;
- б) аудиторы могут, но не имеют возможности оценить качество финансовой отчетности;
- в) экономические агенты имеют заинтересованность в аудите, но не могут полагаться на аудиторское мнение о качестве финансовой отчетности;
- г) субъект аудита обязан, но не заинтересован в проведении аудита финансовой отчетности.

По свидетельствам профессора Итыгиловой Е.Ю. [140, с.38-44], типы рассогласованности участников института аудита способствуют успешной классификации возникающих профессиональных проблем, а также определению того, являются ли возникающие проблемы следствием институциональной дисфункции в виде отсутствия качественной оценки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Результаты авторского исследования расширяют проекцию существующей институциональной дисфункции аудита с агентского уровня взаимоотношений участников рынка [266; 267] на уровень основных формально – неформальных правил аудиторской деятельности, тем самым усиливая и инкорпорируя достижения Алмейда Б.М. (2014 г.) [197] и профессора Итыгиловой Е.Ю. (2015 г.) [108; 111].

Выявление другого уровня институциональной дисфункции составляет его специфическую эндемичную особенность, в сравнении с другими странами, и усложняет текущую обстановку, в которой проходит замена федеральных аудиторских стандартов серии ФСАД и ФПСАД, на международные стандарты аудита [107; 116; 117], а также выбор стратегии и курса государства в отношении аудиторской деятельности на среднесрочную и краткосрочную перспективу, включающее повсеместное внедрение принципов «Цифровой экономики».

Влияние дисфункции института аудита на целесообразность замены федеральных стандартов стандартами МСА и обоснование выбранного курса

реформирования российской аудиторской деятельности будут рассмотрены в следующем параграфе.

1.3 Оценка обоснованности развития системы контроля качества в России и за рубежом

Конвергенция аудита в России продолжается, в связи с, чем происходит поэтапное изменение не только основополагающего закона в области аудиторской деятельности – № 307-ФЗ [19], но всего массива нормативно-правового законодательства, касающегося аудиторской деятельности и смежных областей.

Причина продолжающихся изменений в сфере аудиторской деятельности кроется в неудовлетворенности руководства страны – Президента Российской Федерации и Правительства Российской Федерации, а также большинства участников профессионального рынка, недовольных объемом и качеством предоставляемых аудиторских услуг, связанным с выдачей ложных аудиторских заключений и отозванными лицензиями у большого количества банков [242; 271; 278; 312; 313], а также снижением показателей ответственности аудиторской деятельности перед заинтересованным сообществом.

Под «качеством» аудита или аудиторской услуги, среди ведущих теоретиков и практиков аудита [141; 159; 193; 194; 231; 232], в широком смысле, понимается не только исполнение требований законодательства, следование аудиторским стандартам, наличие профессиональной компетентности и опыта аудитора, но и степень соответствия профессионального мнения аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, потребностям заинтересованных сторон.

Наиболее существенному реформированию институт российского аудита подвергся в период 2016-2017 гг., когда началось поэтапное изменение

численного состава саморегулируемых организаций аудиторов и перераспределение движущих сил в отрасли. Следующими существенными факторами, вызывающими у аудиторского эгрегора чувство дискомфорта [260], стала инициатива Правительства РФ в передаче регулирующих полномочий аудиторской отрасли от Минфина России к Банку России и внесение в Государственную Думу РФ в октябре 2017 г. проекта изменения в законе «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ [25]. На конец 2018 г. закон 307-ФЗ, после общественного обсуждения, все еще не принят, что делает невозможным оперативную смену регулирующих полномочий в отрасли. Примечательно, что Минфин России также не готов к передаче своих регулирующих полномочий Банку России, осуществляя текущую операционную деятельность, и строя перспективы на будущее [349]. При этом массив нормативных правовых документов, обеспечивающих развитие аудиторской деятельности существенный, и затрагивает все сферы института аудита в России (Таблица 1.3.1).

Таблица 1.3.1 – Список нормативно-правовых документов, обеспечивающих развитие аудиторской отрасли в среднесрочной и долгосрочной перспективах

Дата	Документ
2003	Постановления Конституционного Суда РФ от 1.04.2003 г. № 4-П: «Обязательность аудита возникает от наличия таких обстоятельств, которые – в целях защиты прав и законных интересов других лиц и обеспечения экономической безопасности Российской Федерации – требуют установления повышенных гарантий достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности проверяемых лиц»
2013	Протокол заседания Совета по аудиторской деятельности от 19 сентября 2013 г. № 10
2014	Рекомендации аудиторским организациям, осуществляющим аудит ОЗХС по раскрытию информации на своём официальном Интернет-сайте (Протокол заседания Совета по аудиторской деятельности от 19.06.2014 г. №13)
2014	Письмо руководителей СРО аудиторов в Комитет Государственной Думы по финансовому рынку «О поправках к законопроекту № 316841-5»
2015	Поручение Президента РФ В.В. Путина Пр-2629 от 19 декабря 2015 г. Председателю Правительства России Д.А. Медведеву
2016	Протокол заседания Совета по аудиторской деятельности от 22.09.2016 г. № 26
2016	Ч.6 Ст. 5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» в редакции Федерального закона от 3 июля 2016 г. № 360-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»
2016	Федеральный закон № 403-ФЗ от 01.12.2014 г. «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»
2016	Проект Концепции дальнейшего развития аудиторской деятельности в РФ

Продолжение таблицы 1.3.1

Дата	Документ
2016	Замечания и предложения к проекту Концепции дальнейшего развития аудиторской деятельности в Российской Федерации (17.05.2016)
2016	Официальный отзыв Правительства Российской Федерации № 6700п-П13 от 12.09.2016 г. на проект федерального закона № 1017530-6 «О внесении изменений в Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и в отдельные законодательные акты Российской Федерации», внесенный депутатами ГД М.М.Галимардановым и Е.А.Гришиным
2017	О проекте федерального закона N 1017530-6 «О внесении изменений в Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и в отдельные законодательные акты Российской Федерации»
2017	Пояснительная записка к проекту федерального закона «О внесении изменений в Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и в отдельные законодательные акты Российской Федерации»
2017	Информационно-аналитическая справка о последствиях влияния проекта решения Евразийской экономической комиссии на условиях ведения предпринимательской деятельности
2017	Проект соглашения об аудиторской деятельности на территории Евразийского экономического союза

Источник: составлено автором по [6; 27; 46; 49; 53; 54; 55; 58; 131; 181; 182; 268]

Следует отметить, что инициатором необходимых реформ вместо регулятора отрасли, Минфина России, стал Президент РФ, Путин В. В., который в Поручении от 19.12.2015 г. Председателю Правительства России. Медведеву Д. А [6], определил ключевые вехи необходимых изменений: повышение роли института аудита; определение приоритетов развития аудиторской деятельности; формирование конкурентоспособности отечественных аудиторов; повышение результативности и качества обязательного аудита.

На основании Поручения, Советом по аудиторской деятельности одобрен проект Концепции дальнейшего развития аудиторской деятельности в РФ [51], в соответствии с которым определяются цель, задачи и приоритетные направления развития института аудита в России [233]. В Концепции содержатся: основные проблемы рынка аудита, определены цели, задачи и мероприятия по его совершенствованию института аудита. Профессор Чая В. Т. [241] в своих работах подчеркивает, что наиболее проблематичными в развитии аудиторской деятельности в РФ, и в развитии систем контроля качества аудита в целом, является отсутствие каких-либо концептуальных основ этого развития, что делает

невозможным создание устойчивой стратегии развития отрасли. Отсутствуют и согласованные действия в принятии решений между исполнительными и законодательными органами власти по данному вопросу. С принятием Концепции развития, определено, что в период 2017-2021 гг. будут реализованы следующие основные шаги по укреплению института аудита и усилению имиджа аудиторской профессии. (Таблица 1.3.2).

Таблица 1.3.2 – Основные шаги по укреплению института аудита и усилению имиджа аудиторской профессии в 2017-2021 гг.

Период	Наиболее существенные шаги
2017 - 2019	Совершенствование основ функционирования рынка
	Ограничение недобросовестного поведения на аудиторском рынке
	Повышение требований к аудиторским организациям, оказывающих услуги общественно-значимым организациям, и внедрение эффективной системы их учета
	Завершение формирования модели саморегулирования аудита
	Разработка новой модели квалификационного экзамена
	Осуществление мер по преодолению формализма в системе повышения квалификации аудиторов
2020 - 2021	Принятие мер по реализации новых подходов и механизмов регулирования рынка аудиторских услуг, выработанной на первом этапе реализации Концепции
	Унификация инфраструктуры рынка аудиторских услуг в соответствие с международной системой
	Гармонизация законодательства в сфере аудита с едиными принципами осуществления аудиторской деятельности на территории ЕАЭС
	Разработка и принятие новой редакции Федерального закона «Об аудиторской деятельности»

Источник: составлено автором на основании [51; 233; 267; 268]

Реализация перечисленных шагов важна с точки зрения оперативного разрешения накопившихся проблем и острой необходимости повышения эффективности деятельности аудиторских организаций. Основные и самые актуальные направления реформ нашли свое отражение в документе, который является основной базой для анализа - внесенный на рассмотрение в Государственную Думу проект Федерального закона № 273179-7 «О внесении

изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и наделения Банка России полномочиями в сфере аудиторской деятельности» [48].

Существующая проекция реформы главного аудиторского закона вызывает все больше возражений со стороны заинтересованного сообщества, оставляя за бортом большую часть мелких и средних АФ, особенно в регионах [43; 45; 261], которые из-за планируемого увеличения численности аттестованных аудиторов в организации, (по основному месту работы) должна возрасти с трех сначала до семи, а потом и до двенадцати (2023 г.) человек, без учета совместителей, которые могут быть учтены только один раз, на одном месте работы. В таблице 1.3.3 представлены позиции ключевых изменений закона 307-ФЗ [161; 272; 299; 300; 330; 331; 332; 333].

Таблица 1.3.3 - Позиции ключевых изменений в законе 307-ФЗ, которые готовятся к принятию

Позиция	Изменение
АФ и реестр Банка России	АФ сможет попасть в реестр Банк России, если в штате по основному месту работы минимально 7 аудиторов (до 01.01.2023 г.), после 01.01.2023г. — свыше 12 аттестованных аудиторов по основному месту работы (без учета совместителей).
	Не менее 3 аттестованных аудиторов, среди штатных сотрудников, должны соответствовать требованиям, предъявляемым к руководителям аудита ОЗО
	Наличие сотрудников только с безупречной деловой репутацией
	Профессиональный опыт аудиторской деятельности фирмы не менее 3 последних лет
	Отсутствие за 3 последних года нарушений правил независимости
	Разработка принципов исключения АФ из реестра за нарушения
	Соблюдение аудиторской тайны, запрет на передачу третьим лицам сведений и документов, оставляющие аудиторскую тайну; запрет на разглашение этих сведения без предварительного согласия в письменной форме Банк России и аудируемого лица, за исключением случаев, предусмотренных законами
Аудиторы	Аудитор - лицо, получившее аттестат как в соответствии с законом 307-ФЗ, так и в соответствии с законом 119-ФЗ («Об аудиторской деятельности» 2001г.)
	Аудитор, имеющий действующий квалификационный аттестат старого образца, вправе участвовать в аудите ОЗО
	Введение понятия и требований к «руководителю аудита»
Стандарты и отчетность	Стандарты аудиторской деятельности – Международные стандарты аудита, введенные в России с 01.01.2017г.
	К бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, помимо нынешней отчетности, будет относиться консолидированная отчетность и отчетность, сформированная согласно нормативным актам Банка России
Обязательный аудит	Случаи, установленные федеральными законами
	Организации, чьи ценные бумаги допущены к организованным торгам
	Профессиональные участники рынка ценных бумаг и бюро кредитных историй
	Фонды (за исключением государственных внебюджетных), поступление имущества и денежных средств которых за 1 год, непосредственно предшествовавший отчетному, превышает 3 млн. рублей
Аудит ОЗО	Организации (за исключением органов государственной власти и местного

Продолжение таблицы 1.3.3

Позиция	Изменение
	<p>самоуправления, государственных и муниципальных учреждений, ГУПов, МУПов, с/х кооперативов и союзов, организаций (потребкооперации), соответствующие одному или нескольким условиям:</p> <ul style="list-style-type: none"> - объем выручки за предшествующий год - до 01.01.2021 г.- более 600 млн. рублей, после 01.01.2021 г.- более 800 млн. руб. (сейчас этот показатель — 400 млн. руб.); - сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец года, непосредственно предшествовавшего отчетному до 01.01.2021 г.- более 200 млн. рублей, после 01.01.2021 г.- более 400 млн. руб. (сейчас— 60 млн. руб.). <p>Обязательный аудит смогут проводить только АФ, запрет на проведение обязательного аудита ИА</p> <p>Новые статьи об оказании аудиторских услуг для широкого перечня ОЗО: ПАО, кредитные, страховые организации, структуры с государственной долей от 25%, формирующих консолидированную отчетность.</p> <p>Оказывать услуги аудита для ОЗО смогут только организации из реестра Банка России</p> <p>Наличие нового аттестата аудитора для руководителя аудита ОЗО, работа в штате АФ, опыт участия в аудите ОЗО от 3 лет, непосредственно предшествующих году, отчетность за который проверяется</p> <p>Дополнительные требования и ряд условий к руководителю аудита ОЗО, при которых аудитор теряет право на руководство аудитом ОЗО</p>
Аудиторское заключение	<p>Упраздняется п. 2 ст. 6 об обязательном содержании аудиторского заключения</p> <p>Требования к форме, содержанию, порядку представления аудиторского заключения устанавливаются профессиональными стандартами</p> <p>Банк России могут быть установлены требования к полноте раскрытия информации в заключении об отчетности ОЗО на финансовом рынке</p> <p>В заключении по отчетности ОЗО должны раскрываться обстоятельства, оказывающие существенное влияние на достоверность отчетности, события или условия, способные поставить под сомнение способность аудируемого лица непрерывно продолжать свою деятельность</p> <p>Правила подписания заключения — если аудит проводила АФ, то заключение подписывается руководителем аудита с указанием его ФИО и номера в реестре аудиторов и АФ. В случае проведения ИА он сам подписывает аудиторское заключение</p>
СРО аудиторов (СРОА)	<p>СРОА смогут устанавливать дополнительные требования к аудиторским процедурам, если это обуславливается особенностями аудита или оказания сопутствующих услуг</p> <p>Плановые проверки СРОА должны проводиться не реже раза в 5 лет и не чаще раза в 1 год</p>
Сфера влияния Банк России	<p>Периодичность контрольных мероприятий со стороны Банк России в отношении АФ ОЗО, определяется с использованием риск-ориентированного подхода, а плановые проверки со стороны Банк России - не чаще 1 раза в год, что отражает прогрессивный подход к развитию отрасли</p> <p>Внеплановые проверки могут проводиться при обнаружении признаков нарушений на основании отчетности АФ, различных жалоб и сведений из СМИ и других источников</p> <p>Банк России будет устанавливать порядок проведения квалификационных экзаменов по согласованию с уполномоченным органом</p>

Источник: составлено автором по [37; 42; 161; 294; 299; 300; 330; 331; 332; 333]

Вариант законопроекта, предложенного на общественные слушания, нацелен на повышение эффективности существующей системы в отношении аудита ОЗО, результатом предложенных поправок в законе должно стать повышение качества профессиональных услуг. В ходе реформы закона 307-ФЗ меняются не только ключевые положения (финансовые критерии отнесения

субъекта бизнеса к обязательному аудиту, вводится требование к обязательной численности аттестованных аудиторов в АФ), но и подход к регулированию аудиторского рынка в части создания АФ, проводящих аудит ОЗО, что существенно укрупнит и сократит численность аудиторских организаций в реестре Банк России. Исполнение критериев соответствия ложится на Банк России, и должно способствовать контролю за выдачей заведомо ложных аудиторских заключений по аудиту ОЗО. При этом для АФ, не попадающих в реестр Банк России, существенным образом ничего не изменится, за исключением, снижения конкурентоспособности с АФ, соответствующими требованиям аудита ОЗО, в котором, как правило, такие АФ и не участвовали.

В 2018 г. состоялось заседание экспертного совета Государственной Думы по реформированию аудиторского рынка, в свете реформирования закона 307-, на котором было принято ключевое решение об изменении количественных требований к СРО аудиторов. При сохранении прежних требований к СРОА их численность могла сократиться до одной СРОА или полной ликвидации саморегулирования аудиторской отрасли. Как результат - неизбежна очередная реформа количественного и качественного состава СРОА, которые не смогут сосредоточиться на ключевой своей задаче – повышении качества профессиональной деятельности из-за перераспределения АФ, попадающих под аудит ОЗО и классическое оказание аудиторских и сопутствующих аудиту услуг. Предлагаемые меры должны способствовать повышению надежности выданных аудиторских заключений по объектам ОЗО, а также разработать специфические методы контроля за деятельностью таких АФ, повысив их качество их работы. Поддерживает данное мнение и позиция Председателя Правительства России, Медведева Д. А. [307], направленная на снятие избыточных требований к бизнесу, что относится и к проблемам аудиторской отрасли, тогда как необходимые изменения в регулировании, повысят профессиональное качество услуг.

Происходит динамичное перераспределение функций и обязанностей Минфина России и исполнительного органа – Федерального казначейства (далее – ФК), Банку России [300; 330] в отношении полномочия за контролем ОЗО. В

отношении смены регулятора существует несколько точек зрения, одна из которых отсутствие каких – либо кардинальных изменений и главенствующая роль Минфина России [331; 332; 333]; сторонники другой точки зрения признают существующую реальность и всеобъемлющее влияние Банка России в отношении таких изменений в текущей перспективе [299; 300; 329]. Тем не менее, предлагаемые Банком России поправки к закону 307-ФЗ, по мнению многих практиков, не отвечают требованиям общемировой практики к организации подходов к ВККР и осуществлению общественного надзора, а также по ряду других положений, действующих в европейских странах, что исключит возможность создать конкуренцию отечественного аудита общемировому [293].

Следующей сложностью, влияющей на аудиторский рынок, является введение с января 2017 г. МСА и проведение обязательного аудита, ссылаясь на требования МСА [37; 130], связанное с усилением общемировых интеграционных процессов, тесной конвергенцией отечественных стандартов аудиторской деятельности с международными стандартами, а также опасениями России потерять конкурентоспособность национальных аудиторских фирм не только на международном, но и на российском рынке. Переход на МСА связан с логической необходимостью в выравнивании международной и национальной системах стандартизации и гармонизации аудита, продолжающейся не одно десятилетие.

Суглобов А.Е. и др. [219] свидетельствуют о том, что позитивное влияние конвергенции МСА в отечественную аудиторскую практику, способствует повышению прозрачности отчетности компаний, увеличению степени доверия к российскому бизнесу, а также обширному привлечению иностранных инвесторов.

При всей схожести основных концептуальных требований федеральных стандартов с МСА [37; 84, с.41; 90; 91; 92; 120; 123; 208; 219; 248; 354; 355] исследователи определяют ряд проблем [208, с. 41]:

а) рамочный характер МСА, требующих подготовки многочисленных запросов в адрес аудируемого лица, не всегда понятных для его руководства, усложняющих срок и процесс проведения аудита и аудиторских процедур. Часто

АФ вынуждены сами готовить и отвечать на подобные запросы, что делает аудиторские процедуры формальными и не всегда понятными для клиентов;

б) разработка большого количества новых внутрифирменных рабочих документов и административно- распорядительных документов АФ, что повлечет явное неудобство для большинства российских АФ, которые сами являются представителями малого бизнеса, также, как и их клиенты;

в) высказываются опасения некачественного перевода стандартов и довольно существенный срок их адаптации.

Принятие новой версии закона 307-ФЗ приведет к полному, комплексному реформированию всей системы регулирования и мониторинга качества аудиторской деятельности и определит новый вектор развития института аудита в России.

Несмотря на потенциальное перераспределение регулятивной функции к 2019 г., Министерство Финансов не спешит передать регулирующие полномочия в аудиторской отрасли Банк России. При этом очевидно, что у Банк России сконцентрированы наибольшие объемы ресурсов, позволяющих подходить к оценке работы аудиторских фирм, однако такой контроль, безусловно, имеет ряд концептуальных противоречий:

– контроль и надзор со стороны Банк России не является государственным контролем, на Банк России не распространяются положения Федерального закона № 294-ФЗ [28] (далее - 294 - ФЗ). Фактически, действие 294 –ФЗ защищает интересы юридических лиц при осуществлении государственного контроля в различных направлениях, поэтому АФ не будут иметь механизма, позволяющего им защитить свои интересы и дать независимую оценку деятельности Банк России, имеющий безграничные полномочия;

– отсутствие в проекте закона 307-ФЗ понятия «контроль качества работы», которое является ключевой целью реформирования аудиторской профессии, посредством повышения качества аудиторской деятельности, что рекомендуется закрепить в законе 307-ФЗ как единое определение понятия «качество аудиторской деятельности»;

– определение единых критериев качества аудита и унифицированных методик оценки деятельности АФ. С одной стороны, эти критерии направлены на унификацию отечественного и зарубежного институтов аудита, а с другой стороны – результатом может стать повышение стоимости аудиторских услуг, отказ части бизнеса от проведения обязательного аудита и, как результат – снижение качества аудиторской деятельности.

Связи со стихийным реформированием института аудита еще одной проблемой является низкая ответственность за непроведение обязательного аудита. В ситуации, когда выгоднее заплатить штраф в 5-10 тыс. рублей, а не проводить обязательный аудит, повышается число уклонистов от проведения аудиторских проверок.

Несмотря на то, что рациональное обоснование и необходимость внедрения МСА очевидны и степень эффективности от реформирования ключевого аудиторского закона можно будет определить не ранее, чем через 2-3 года практического применения, опираясь на основополагание Эдварда Лоренса по горизонту реформ [224, с. 18], систематическая работа регулятора по изменению российского аудита до современного мирового уровня достойна уважения и признательности.

На всем протяжении своего существования российская система учета и аудита постоянно претерпевала изменения, тесно связанные с активно меняющимися запросами заинтересованных пользователей. Интеграция МСА в России – длительный и тонкий процесс, затрагивающий множество смежных областей, прошла тернистый путь многолетнего поэтапного сближения и развития. Постепенное накопление профессиональных знаний в аудите, обусловило зависимость российского аудита от транснациональных связей, при поисках характерных путей развития и совершенствования.

Ставя перед собой цель, определить успешность решения приоритетных государственных задач, связанных с интеграцией международных знаний и опыта применительно к аудиту в России, нами был избран путь определения степени обновления стандартов серии ФПСАД и ФСАД, 307-ФЗ, КПЭА и др. и,

введенных в действие с 2017 г. МСА, а также дополнительных документов МФБ [344]. Оценка степени обновления нормативно-правовой основы строится на числовом отношении количества введенных нормативных документов за год к числу нормативно-правовых документов прошлого года посредством применения следующих методов: фактического сопоставления, пересчета, дедукции и метода сравнения нормативно-правового массива информации.

Реализация такой оценки позволит спрогнозировать подготовленность аудиторского сообщества к постоянно изменяющимся реалиям рынка.

Оценка степени обновления стандартов является универсальным инструментом диагностики правовой базы и позволяет вносить необходимые корректировки, вне зависимости от специфики их возникновения: как введение новых МСА, так и уменьшение общего числа документов, регламентирующих аудиторскую деятельность, возникновение подзаконных и иных нормативно-правовых документов (Таблица 1.3.4), а также специальные приказы Президента Российской Федерации и Правительства Российской Федерации.

Таблица 1.3.4 – Оценка степени обновления нормативно-правовых документов по аудиту (включая Профессиональный стандарт «Аудитор», Кодекс профессиональной этики аудиторов и др.)

2017 г.		2018 г.	
Название	Количество	Название	Количество
Закон 307-ФЗ (от 01.05.2017)	1	Закон 307-ФЗ	1
Международные стандарты аудита и иные международные документы	47	Международные стандарты аудита и иные международные документы	47
Дополнительные документы МФБ, признанные для применения в РФ	5	Дополнительные документы МФБ, признанные для применения в РФ	5
Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности	8	-	-
Положение о принципах осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требованиях к организации указанного контроля	1	-	-
Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности	29	-	-
Письмо Минфина России от 09.07.2014 N 07-02-03/33295	1	-	-

Продолжение таблицы 1.3.4

2017 г.		2018 г.	
Название	Количество	Название	Количество
Письмо Минфина РФ от 06.12.2010 N 07-03-05/1098	1	-	-
Кодекс профессиональной этики аудиторов	1	Кодекс профессиональной этики аудиторов	1
Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций	1	Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций	1
Иные документы, регулирующие аудиторскую деятельность	102	Иные документы, регулирующие аудиторскую деятельность	102
Иные документы, регулирующие аудиторскую деятельность	102	Иные документы, регулирующие аудиторскую деятельность	102
Профессиональный стандарт «Аудитор»	1	Профессиональный стандарт «Аудитор»	1
Федеральный Закон РФ N 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях»	1	Федеральный Закон РФ N 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях»	1
ИТОГО:	200	ИТОГО:	159

Источник: выполнено автором [47]

Используя аналитические данные из таблицы 1.3.4, предлагается следующая формула для расчета степени обновления массива нормативно-правовой документации:

$$C_{o \text{ Нп}} = \frac{\text{Нп база}_1}{\text{Нп база}_0} \times 100\%; \quad (1)$$

где $C_{o \text{ Нп}}$ – степень обновления нормативно-правовой базы;

Нп база_1 – количество новых нормативно-правовых документов (отчетный год);

Нп база_0 – число нормативно-правовых документов прошлого года (базисный год).

Рассматривая в исследовании слабые и сильные стороны окончательного перехода на МСА, через пронацию обновления концептуальных положений, регламентируемых МСА, в сравнении с их национальным вариантом (ФПСАД и

ФСАД), а также Кодекса профессиональной этики аудиторов и нормативно-правовой базы, рассчитан коэффициент обновления нормативно-правовой базы равный 79,5%:

$$C_{oНп} = \frac{159}{200} \times 100\% = 79,5\%;$$

Полученная оценка степени обновления нормативной базы для аудита (79,5%) определяет процент изменений в содержании требований нормативно-правовой базы, которая должна начать функционировать с 2018 г., к существовавшим ранее требованиям в ФПСАД (ФСАД), и, частично, в статьях 307-ФЗ и КПЭА [260]. Методика проведенной оценки заключается в сверке, существовавшей нормативно-правовой базы аудиторской деятельности к вводимым изменениям посредством анализа, дедукции, сопоставления и сверки позиций правовой базы осуществления аудиторской деятельности.

Аналогичным образом можно рассчитать оценку степени обновления для любой административно-распорядительной документации (далее - АД) АФ и разрабатываемых профессиональных аудиторских стандартов, что составит комплексную оценку степени обновления нормативно-правовой и внутренней документации для аудиторской деятельности:

$$K_{oco} = \frac{Нп\ база_1}{Нп\ база_0} \times \frac{BC_1}{BC_0} \times 100\%; \quad (2)$$

где K_{oco} – Комплексная оценка степени обновления нормативно-правовой базы;

$Нп_{база1}$ – количество введенных нормативно правовых документов (отчетный год);

$Нп_{база0}$ – число нормативно-правовых документов прошлого года (базисный год).

BC_1 – количество новых внутрифирменных стандартов, введенных в действие (отчетный год);

BC_0 – общее количество внутрифирменной документации (базисный год);

Обоснованность введения комплексных показателей при оценке системы качества аудита [208] обуславливает актуальность введенных показателей. Поступательное накопление и развитие нормативно-правовой документации нацелено на совершенствование подходов и инструментария при принятии участниками рынка решений, ориентированных на повышение востребованности профессии и доверия заинтересованных сторон к институту аудита.

На основании расчета коэффициента обновления, можно также оценить степень совместимости существовавших в аудиторской практике документов, с введенным массивом новых нормативных документов. Степень совместимости требований нормативно-правового законодательства до 2017 г. и с 2018 г. представлена в Приложении Е. Методика оценки степени совместимости заключается в сопоставлении разделов и подразделов смыслового содержания нормативно-правовых документов, начавших свое функционирование в 2018 г., ко всему массиву нормативно-правовых документов, функционировавших вплоть до 2018 г.

$$C_{\text{совм}} = \frac{N_1}{N_0} \times 100\%; \quad (3)$$

где $C_{\text{совм}}$ – Совместимость нормативно-правовой документации, включая стандарты и т.д.;

N_1 – количество документов и важнейших разделов/подразделов в них за отчетный год;

N_2 – количество документов и важнейших разделов/подразделов в них за базисный год;

$$C_{\text{совм}} = \frac{37}{49} \times 100\% = 75,5 \%;$$

Рассчитав актуальные значения содержания нормативно-правовой базы и ее совместимости с более ранними аналогами, можно сделать следующий вывод –

степень совместимости правовой базы показывает заинтересованным пользователям, насколько текущие регламенты аудиторской деятельности «покроют» новое законодательство и правовые акты, а какой объем базы подлежит доработке и изменению. В ходе оценки степени совместимости версий нормативной базы, выявлен коэффициент совместимости, равный 75,5%, что означает, что российский институт аудита лишь на 75,5% готов к возникшим изменениям, связанным с конвергенцией МСА и сопутствующих нормативных документов МФБ.

Сопоставляя полученные значения коэффициента обновления нормативно-правовой базы (79,5%) и коэффициента совместимости (75,5%), мы приходим к выводу, что краткосрочная перспектива для института российского аудита не будет очень простой и легко реализуемой. Однако не вызывает сомнений, что, пройдя переходный период, институт российского аудита докажет успешность и необходимость принятых государством путей реформирования. Позитивно прогнозируя развитие дальнейших событий, связанных с конвергенцией МСА в России, а также с отменой с 01.01.2018 г. действия федеральных стандартов [362], можно предположить, что оно позволит АФ «осознать для себя роль и значение международных стандартов аудита (МСА) в адекватной, эффективной и экономически обоснованной системе обеспечения качества аудита» [217, с.14], что в свою очередь, скажется на тенденциях развития аудиторского рынка в России. Тем не менее, успешность внедрения глобальных стандартов аудита и профессиональной аудиторской этики подтверждается широким мировым признанием. По данным Института профессиональных бухгалтеров (IFAC) 80% международных юрисдикций приняли МСА, а более 60% стран полностью приняли Кодекс этики для профессиональных бухгалтеров [310]. В данном случае качественно внедренные и сформированные МСА выступают ключевыми основами платформы глобальной финансовой структуры. Признание и внедрение МСА повышает доступность качественной финансовой информации для заинтересованных пользователей, что в последствии стимулирует к принятию разумных инвестиционных решений, а также влияет на экономический рост

стран, признавших глобальные стандарты. Изучение и анализ выбранных путей реформирования российского аудита обнадеживает своей поступательностью и системностью, однако сложившиеся тенденции аудиторского рынка и его окружения не вселяют должного оптимизма. Отсутствует разумная уверенность, что необходимые изменения законодательства и нормативной базы, будут достаточно практически апробированы, а выявленные институциональные проблемы смогут быть решены в краткосрочной перспективе.

Опираясь на предпосылки современной парадигмы качества аудиторской деятельности, можно сформулировать следующие выводы по Главе 1:

1. Исследование эволюции становления и формирования института аудита, состоящего из регулятора, аудиторских организаций, аттестованных аудиторов, саморегулируемых организаций аудиторов и рыночного окружения показало, что обеспечение качества оказания аудиторских услуг явилось мотивирующей ответной реакцией аудиторского эгрегора на влияющие факторы институциональной среды: возникновение общественной потребности в контроле за учетом и отчетностью, соответствие уровню развития предпринимательства, подчинение механизмам принуждения компаний со стороны государства.

2. Процесс формирования аудиторской профессии проходил во всех странах Западной Европы по неформальным правилам, в основу которых были заложены обычаи и традиции этих стран и народов. На первый взгляд, процессы становления аудита в России соответствуют основным характеристикам международной периодизации, но имеют свои временные рамки, связанные с особенностями историко-графического развития нашей страны. В условиях глобализации экономики перед Россией остро встали вопросы не только вхождения в мировое аудиторское сообщество, но и переход на Международные аудиторские стандарты.

3. Рассмотрены процессы оформления аудита как науки, базирующиеся на вкладе в её формирование зарубежных ученых: Дикси Л., Монтгомери Р., Маутца Р., Шарафа Х., Ли Т., Флинта Д. и отечественных ученых Соколова Я.В. Вклад в создание категорий аудита, обеспечивающих качество оказания услуг, внесли -

Кууинен Дж., Браун Р., Терли С. и Купер М., Ленфеллер В., Девис Д.

4. Обобщение подходов к содержанию позиций категории «аудиторские стандарты», позволил провести метаанализ понятийных трактовок применительно к стандартам аудита, по данным популярных учебников, и определить процентное распределение смысловых характеристик.

5. Основываясь на результатах исследования, определена проблема биполярности эволюционных изменений, которые происходили в параметрах целеполагания двух проблем: обеспечения качества оказания профессиональных услуг в соответствии с уровнем развития предпринимательства и требованиям социума, направленные на повышения доверия к институту аудита.

6. Исследование механизма взаимодействия участников аудиторского рынка и развитие института аудита, позволило представить и проанализировать развернутую трех-проекционную модель аудита в России, расширяющую проекцию институциональной дисфункции аудита с агентского уровня взаимоотношений участников рынка (Алмейда Б.М. (2014 г.) и профессора Итыгиловой Е.Ю. (2015-2016 гг.)) на уровень основных формально – неформальных правил. Дополнено содержание институциональной дисфункции аудита, рассматриваемое предшественниками, а также проблем института аудита в целом.

7. Проведено исследование обоснованности выбранных путей реформирования российского аудита и охарактеризован симбиоз неудовлетворенности участников рынка объемами и качеством предоставляемых аудиторских услуг, отражаемое на экономической обстановке страны. Восприятие смешанной модели российской аудита с позиции институциональных подходов к ее формированию, построенное в спектре обеспечения качества деятельности, свидетельствует о высокой степени регулирования со стороны государства, что составляет эндемичную его особенность в сравнении с другими странами и влияют на определение и диагностику основных проблем контроля качества аудиторской деятельности в Российской Федерации, чему будет посвящена следующая глава.

ГЛАВА 2 ДИАГНОСТИКА ОСНОВНЫХ ПРОБЛЕМ ОЦЕНКИ И КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИИ

2.1 Тенденции рынка аудиторских услуг, влияющих на качество аудита

В данном параграфе исследована совокупность качественных и количественных подходов к определению проблем аудиторского рынка, основанная на изучении спектров взаимодействия всех заинтересованных сторон, которые могут быть применены к рынку аудиторских и сопутствующих аудиту услуг, влияющих на качество аудита.

Актуальность исследования проблем и трансформаций аудиторского рынка обусловлена ключевыми изменениями в сфере оказания профессиональных аудиторских услуг в динамике 2000-2018 гг., а также критическими изменениями численности АФ и СРОА в Российской Федерации, связанными с реформированием аудиторской отрасли и воздействием кризисных и посткризисных влияний в экономике [107]. Согласно содержанию Концепции качества аудита (далее – Концепция) Совета по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность (IAASB) [326], динамика изменений аудиторского рынка влияет и на качество оказания аудиторских услуг, в части критических подходов к анализу профессиональной деятельности, ставящей своей целью определение дополнительных подходов к повышению качества аудита в профессиональной среде. Анализ качества аудита проводится через призму спектрального анализа рынка аудиторских услуг, так как многочисленные скандалы, связанные с дискредитацией профессии, усиливающие недовольство потребителей аудиторских услуг, имеет общемировой масштаб [180; 181; 373].

По данным Минфина России, на 29.12.2017 г. [33] в контрольном экземпляре реестра аудиторских фирм и аттестованных аудиторов зарегистрировано 4223 АФ, а также 19592 аудиторов, что на 108 АФ и 1150 аудиторов меньше, чем в октябре 2016 г. и, эти цифры продолжают снижаться [315; 316]. За период 2000-2017 гг. профессиональный рынок изменился на 3111 АФ и составил 4389 АФ, что составляет лишь 58% от общей емкости рынка АФ в 2000 г. [33; 315; 316; 324]. Распределение АФ и ИА неравномерно по сравнению с размерами территории РФ, но находится в соотношении с плотностью населения в регионах и числом потенциально аудируемых компаний. Из-за внесения существенных изменений в аудиторском законодательстве (Закон 307-ФЗ [25]), с 01.01.2017 г. распределение АФ и ИА по СРОА и сам численный состав СРОА выглядит иначе. Все АФ и ИА распределены только по двум, выполнившим численные критерия закона, СРО аудиторов. (Рисунок 2.1.1).



Рисунок 2.1.1 – Распределение АФ и ИА по СРО аудиторов

Источник: составлено автором на основании [33; 259; 315; 316; 324]

Стратегическая государственная политика в области аудиторской деятельности с каждым годом ужесточается. В 2016 г. вступили в силу поправки к КоАП [4; 52; 305; 325], где под грубым нарушением считается непредставление или отсутствие аудиторского заключения о бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом ужесточаются и меры воздействия на недобросовестные субъекты бизнеса, посредством привлечения к административной ответственности и обязательного представления сведений об АФ [34].

Постоянные изменения в нормативно-правовом законодательстве и демпинг компаний «большой четверки» не могли не затронуть и сам аудиторский рынок.

Определена тенденция непрерывной трансформации численности новых АФ на рынке на всем протяжении анализируемого периода 2000-2017 гг., в связи с жесткими и частыми изменениями в законодательстве и демпинговой политикой ключевых рыночных игроков. (Рисунок 2.1.2).

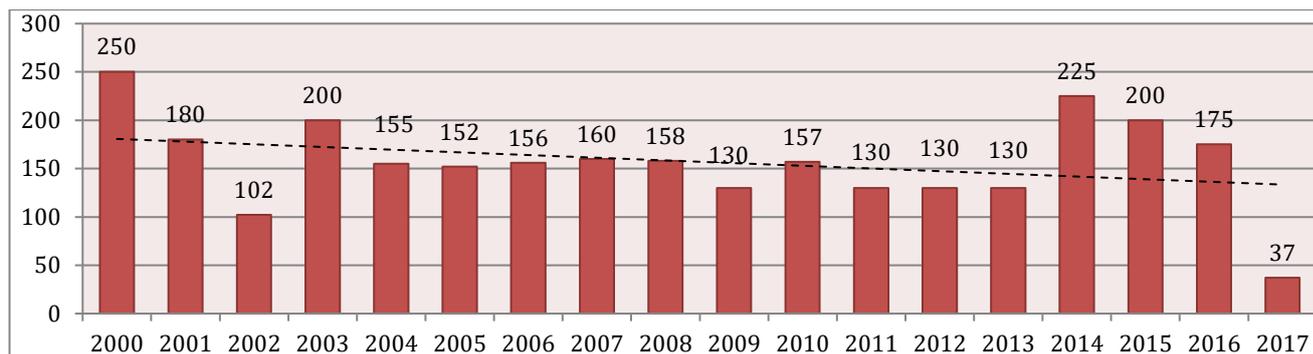


Рисунок 2.1.2 – Динамика образования новых АФ в 2000-2017 гг.

Источник: составлено автором на основании [173; 174; 316]

Наблюдаемая тенденция сокращения численности образования АФ, свидетельствует о снижении привлекательности аудиторского бизнеса, как целого сегмента отечественной экономики. Наибольшая численность АФ была в 2000-2001гг., а также 2007г., когда для аудиторской деятельности были созданы достаточно комфортные условия для функционирования и развития. Критическими годами можно признать период 2009 г. и 2017 г., когда численность АФ была наименьшей, что объясняется посткризисными периодами экономики (2008 – 2009 гг.), санкциями в отношении РФ (2014 – 2017 гг.), а также реформированием аудиторской отрасли и ключевыми изменениями в законе «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ. Мировая экономическая ситуация не подает каких-либо надежд на серьезный рост рынка в долгосрочной и среднесрочной перспективе.

За период 2004 - 2017 гг. наибольший рост количества вновь образованных АФ наблюдался в 2014 - 2016 гг., когда мотивация ведения аудиторского бизнеса

на законодательном уровне была наиболее высокой. В период 2016 - 2017 гг. намечается существенный спад образования новых АФ – около 0,2% от величины 2014 г., связанных с ужесточением требований законодательства к численному и качественному составу аудиторских компаний, высокой конкуренцией на данном рынке, а также с политикой крупных сетевых компаний, в том числе и зарубежных [107]. При этом динамика общего количества АФ проиллюстрирована в таблице 2.1.1.

Таблица 2.1.1 – Динамика рынка АФ в 2000-2017 гг.

Год	Численность	Динамика
2000	7500	-
2001	7300	-200
2002	6200	-1100
2003	6300	100
2004	6500	200
2005	6100	-400
2006	6600	500
2007	7100	500
2008	6200	-900
2009	3700	-2500
2010	5200	1500
2011	6100	900
2012	6200	100
2013	5500	-700
2014	5300	-200
2015	5100	-200
2016	5200	100
2017	4389	-811

Источник: рассчитано автором на основании [173; 174]

Анализируя динамику АФ, мы приходим к выводу, что количество в абсолютных величинах АФ неуклонно снижается. Общее количество ушедших по разным причинам с рынка АФ – 7011 единиц; при этом пришли на рынок свыше 3900 АФ. Тенденция сокращения численного состава членов СРОА подтверждается полученными результатами, что свидетельствует в пользу значительного укрупнения профессионального рынка в целом, когда наиболее востребованными остаются компании из сегмента среднего и крупного бизнеса.

Среди причин изменения численности профессиональных игроков на аудиторском рынке в 2000 - 2017 гг., можно выделить следующие: введение критерий соответствия при проведении обязательного аудита в законах «Об аудиторской деятельности» 119-ФЗ и 307-ФЗ; отсутствие рентабельности в ведении профессиональной деятельности из-за высокой конкуренции, в том числе с компаниями «большой четверки» и их ценовой демпинг; экономические кризисы 2008-2009 гг. и 2014-2015 гг. – все перечисленные причины негативным образом сказываются на АФ, сокращая их количество на аудиторском рынке.

Экономические предпосылки кризисных и посткризисных периодов, изменение динамики и структуры АФ на профессиональном рынке, повлекло собой и перераспределение клиентской базы, количество клиентов АФ представлено в таблице 2.1.2.

Таблица 2.1.2 – Динамика количества клиентов аудиторских организаций в 2008-2017 гг.

Год	Москва и МО	Санкт-Петербург	Другие регионы	Всего Россия
2008	33715	8008	51304	93027
2009	32345	8293	51845	92483
2010	30664	8067	48365	87096
2011	27670	7071	40828	75569
2012	26 981	6 583	36 480	70044
2013	26733	6271	35336	68380
2014	27810	5963	34084	67857
2015	27437	6419	37985	71841
2016	29207	7091	44476	80774
2017	30860	7024	45853	83787

Источник: составлено автором на основании данных Минфина России [327; 366]

Если анализировать динамику количества клиентов АФ, то за период 2008 - 2017 гг. общая численность снижается. Наибольший вес аудируемых лиц приходится на регион Москва и составляет от 35 до 40% от всех клиентов отрасли. Другие регионы даются в отчетах общим итогом, без уточнения по областям. В целом, динамика аудируемых лиц отражает изменения в численности

АФ и сопутствующими экономическими изменениями, связанными с аудиторским рынком и кризисами.

В 2018-2019 гг. из-за реформирования аудиторской деятельности картина существенным образом изменится. Можно прогнозировать существенное снижение не только аудируемых лиц, подверженных обязательному аудиту, но и численности самих аудиторов, при этом графическая интерпретация динамики численности АФ и ИА по пяти (2008-2016 гг.) и по двум (с 2017 г.) СРОА представлена на рисунке 2.1.3.

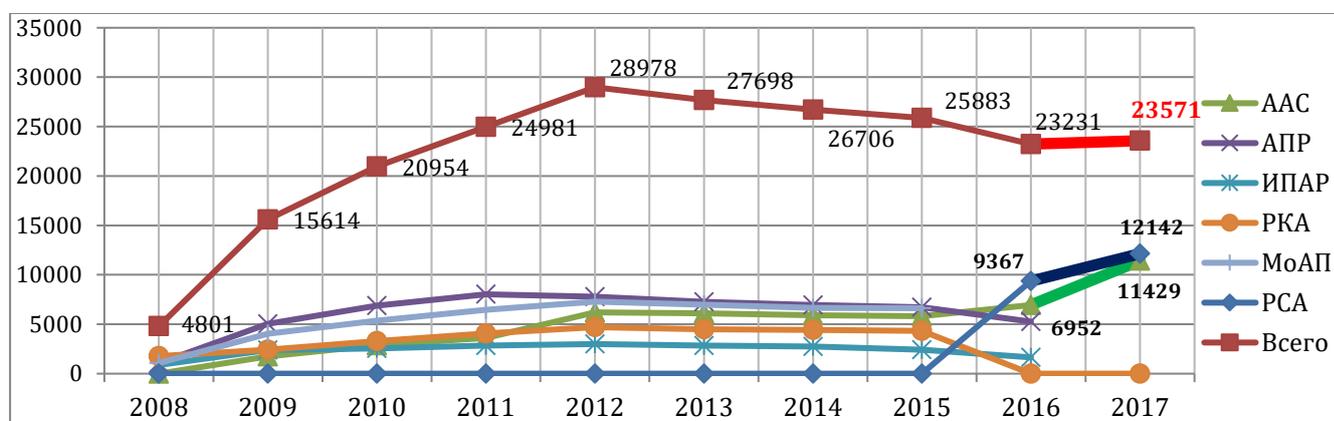


Рисунок 2.1.3 - Численность АФ и ИА в СРОА 2008–2017 гг.

Источник: составлено автором на основании [336; 337; 338; 339; 340; 341; 342]

До 2012 г. наблюдается стабильный рост численности АФ, однако, уже в 2013 г. и далее наблюдается существенный спад. 2016 г. ознаменовался глобальной реструктуризацией СРОА на рынке и существенным перераспределением рыночных игроков. Отправной точкой к переменам послужили введенные в 2014 г. санкции в отношении РФ и российского бизнеса, которые не смогли не затронуть коммерческие предприятия и как результат – аудиторский бизнес.

Для того, чтобы оценить стабильность состава АФ на рынке аудиторских услуг в динамике, проанализируем длительность пребывания АФ на профессиональном рынке. (Таблица 2.1.3).

Таблица 2.1.3 – Длительность пребывания АФ на аудиторском рынке

Количество лет ведения аудиторской деятельности	Удельный вес АФ в общем количестве на рынке, %							
	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
До 1-го года	2,8	9,1	2,0	3,7	3,5	4,8	7,2	6,1
1-2 года	11,4	8,2	12,4	11,0	7,2	6,8	7,9	10,4
3-4 года	9,8	9,7	12,6	11,5	11,9	9,7	6,2	4,7
5 и более лет	76,0	73,0	73,0	73,8	77,4	78,7	78,7	79,3

Источник: составлено автором на основании [328]

Опираясь на данные таблицы 2.1.3, основу аудиторского рынка в последние 8 лет составляют АФ, работающие на аудиторском рынке 5 и более лет. В среднем выражении такие АФ занимают нишу равную более 76 % от общего числа всех АФ на аудиторском рынке. В ходе анализа выявлено, что самые неустойчивые позиции на рынке возникают у АФ на 3 и 4 году работы, когда вменяется необходимость прохождения первой ВККР, в ходе чего у АФ возникает дилемма: прекращать свою профессиональную деятельность, проходить ВККР или переходить в другую СРОА, чтобы скрыть данные о предыдущих периодах функционирования. Значение строки «До 1-го года» даёт очень важную информацию для исследователей особенностей аудиторского рынка – степень «обновления» и стабильности вновь образовавшихся АФ. «Скачки» открытия новых аудиторских организаций наблюдались в 2010 и 2015 годы. Первый скачок можно объяснить эмоциональным подъёмом в аудиторском сообществе, обнадёженным перспективами саморегулирования, обещанными регламентацией закона 307-ФЗ. В 2015 году – аудиторский рынок пополнился присоединёнными АФ из Республики Крым и г. Севастополь, что добавило оптимизма для института аудита и аудиторского рынка в целом, расширив численность профессиональных участников аудиторского рынка, что является позитивным с точки зрения развития профессии и создания дополнительных рабочих мест, что благотворно сказывается для отечественной экономики.

Интерцессия государственной политики в области аудиторской деятельности и кризисные явления в мировой экономике, по-прежнему, актуальны и оказывают свое существенное влияние на развитие потенциала аудиторского рынка, о чем свидетельствуют прогнозы Мирового банка, мнения аналитиков, данные биржевых рынков и информационные сообщения Министерства финансов России и отечественных и зарубежных СМИ, а также рейтинговых агентств [67; 295; 327; 334]. Основываясь на рейтингах компании РА «Эксперт» [357; 358; 359], определены наиболее успешные АФ по выручке, на которых санкции сказались минимальным образом. (Таблица 2.1.4).

Таблица 2.1.4 – 10 наиболее успешных АФ по выручке в 2014 – 2016 гг.

Название	Номер в рейтинге			Выручка, в тыс. руб.			% в общем объеме выручки (рейтинг)		
	2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016
ЕУ	1	1	1	15658730	17185546,00	16764057	23,13	22,71	28,42
РwС	2	2	2	11363018	12392857,70	12906704	16,78	16,38	21,88
КПМГ	3	3	3	9698745	10473375,30	11302502	14,32	13,84	19,16
Делойт и Туш СНГ	-	4	4	-	7835094,00	7931155	-	10,35	13,45
БДО Юникон	4	5	5	5823213	5516393,30	4344413	8,60	7,29	7,36
ФинЭкспертиза	6	6	9	4305434	4598203,80	636917	6,36	6,08	1,08
Интерком-Аудит	8	7	-	4150123	4497186,30	-	6,13	5,94	-
РСМ Русь	-	8	-	-	4447389,40	-	-	5,88	-
Развитие бизнес-систем	7	9	-	4190252	4398132,30	-	6,19	5,81	-
НЛВ Russian Group	5	10	-	4520768	4324970,30	-	6,68	5,72	-
ФБК Грант Торнтон	-	-	6	-	-	1925132	-	-	3,26
Нексиа Си Ай Эс	-	-	7	-	-	1907508	-	-	3,23
Уральский союз	-	-	8	-	-	669124	5,91	-	1,13
Росэкспертиза	-	-	10	-	-	601000	-	-	1,02
2К	9	-	-	3999908	-	-	-	-	-
Деловой Профиль	10	-	-	3997251	-	-	5,9	-	-

Источник: составлено автором с использованием [357; 358; 359]

На основании расчетов в таблице 2.1.2 можно сделать вывод о ключевых игроках аудиторского рынка – компаниях «большой четверки», на которые приходятся верхние позиции рейтинга – 63,28% процента в общем объеме выручки АФ в 2015 г. и свыше 82% выручки 2016 г. На остальные аудиторские организации приходится менее 37% в общем объеме выручки 2015г. и 18% в 2016 г. Лидером по финансовым результатам является компания «Эрнст энд Янг», на

долю который приходится свыше 22% выручки среди всех проанализированных АФ (2015 г.) и почти 28,5% (2016 г.). При внешне благополучных данных денежного потенциала аудиторского рынка (Таблица 2.1.5), очевидно, что основная часть выручки достаётся компаниям «Big-4».

Таблица 2.1.5 – Доля компаний «Big-4» в выручке аудиторского рынка (в 2014-2016 гг.)

Год	2014		2015		2016	
	Всего	Доля	Всего	Доля	Всего	Доля
Аудиторский рынок	100%	53,6	100%	56,1	100%	57,1
«Big-4»	68%	36,72	85,4%	47,9	85,6%	48,9

Источник: составлено автором на основании [328]

Предполагается, что в перспективе, регулятору придется принять решение по выравниванию денивеляции рынка в части увеличения возможностей для аудиторских компаний субъектов малого и среднего бизнеса – отраслей малого и среднего предпринимательства, активно стимулируемого со стороны государства. На фоне мировой нестабильности, «большая четверка» ежегодно усиливают свои позиции на рынке. Рассмотренные преимущества менеджмента компаний «big four», детерминируют расширение их сфер влияния не только на область аудиторско - консалтингового рынка, но и активное вмешательство в области юридического бизнеса [355]. Ситуация объясняется общемировой тенденцией в либерализации регулирования юридического сектора, а также технологического прогресса и инноваций, все сильнее размывающих границы в способах оказания услуг и специализирующимся на эти компании [356; 302; 303]. Глобальные планы расширения «большой четверки» обоснованно соотносятся с преимуществами менеджмента и кадровым потенциалом этих компаний. (Рисунок 2.1.4).



Рисунок 2.1.4 – Преимущества менеджмента компаний «большой четверки»

Источник: составлено автором

Менеджмент «большой четверки» нацелен на постоянный мониторинг контроля качества на всех уровнях его организации. Пошаговая мотивация персонала способствует постоянному карьерному росту и получению профессиональных компетенций. Создание и поддержание конкурентного духа внутри команды помогает выявлять конкурентные и лидерские преимущества. Внедрение и использование новейших IT-технологий способствуют оптимизации работы аудиторов, упрощая аналитические процедуры и анализ массивов информации. Активный возраст сотрудников таких компаний создает существенные конкурентоспособные преимущества для аудиторов не только внутри АФ, но и на профессиональном рынке.

Можно предположить, что численность СРОА на аудиторском рынке будет зависеть напрямую от принципиальной позиции компаний «большой четверки», т.к. они сосредотачивают в своих руках до 85% совокупной выручки всех АФ [347]. При этом «весомость» брендов компаний «большой четверки» совокупно оценивается в 72,71 миллиарда долларов США по всему миру [363], что упрочивает их мировую интеграцию в бизнес и существующую степень влияния не только на глобальные экономические процессы, но и на российский бизнес.

Нетипичным для отечественного исследователя является то, что компании крупных международных аудиторско- консалтинговых групп, включая «большую четверку», упрочивают свои позиции в части прироста выручки и увеличения

сфер мирового глобального влияния, обходя проблемы географического характера по всему миру. При этом географическая неоднородность аудируемых компаний, и, как следствие, аудиторов, не свойственна для аудиторов в США и Европе. Только компании и активные участники российского бизнеса с миллиардными годовыми оборотами могут позволить себе проведение аудита у этих компаний за рубежом.

За период 2009-2016 гг., связанных с законодательным оформлением саморегулирования отрасли, численность СРОА не претерпевала существенных изменений. Коренное реформирование СРОА произошло в 2016 г., когда требования закона 307-ФЗ [25] предписали критическое увеличение численности членов СРО аудиторов.

В связи с возникшей необходимостью, на первом этапе, в августе 2016 г., произошла реорганизация СРО «Московской аудиторской палаты» [340] и СРО «Российской коллегии аудиторов» [341] в СРО «Российский союз аудиторов» [342], затем в конце года три оставшиеся СРОА (СРО «Аудиторская палата России» [338], СРО «Аудиторская ассоциация «Содружество» [337], СРО «Институт профессиональных аудиторов» [339]) для исполнения новых требований закона 307-ФЗ, реорганизовались в СРО «Аудиторскую ассоциацию «Содружество» [337]. Однако регулятор выступал с инициативой оставления только одной СРО аудиторов [334].

Несмотря на ключевую позицию Минфина России и последней версии закона 307-ФЗ, по необходимости оставить только одну СРОА [334], принятые в феврале 2018г. численные изменения требований к СРОА могут привести к тому, что еще минимум две СРОА могут претендовать на статус СРО аудиторов. Обновленные численные критерии, которые будут применяться для каждого СРОА – наличие не менее 26 % доли рынка либо по количеству аудиторских фирм, или по объему их выручки, но не менее 25 АФ. Согласно действующей редакции закона «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ [25] СРОА должны иметь не менее 2 000 АФ или 10 000 ИА.

Предварительно на роль новых СРОА в отрасли могут претендовать ассоциация АПР [338] или новый саморегулируемый игрок на рынке, которым могут стать представители компаний, объединившихся вокруг бренда «ФБК» [368]. При этом, представители АПР готовы восстановить свое влияние после кризисного 2016 года, после крупного скандала с компанией «Делойт». Председатель совета ассоциации АПР, Гусаков В., в своих комментариях отмечает: «Надо понимать, что СРО может стать та организация, вокруг которой пожелает объединиться необходимое количество аудиторов» [301]. Практически это означает начало очередной «гонки» за потенциальными членами, что только негативным образом может сказаться на текущей рыночной ситуации. В представительстве ФБК не обсуждают инициативу создания третьей СРО на базе ФБК, когда проект закона еще не принят, однако, ранее, ФБК выступала с подобной инициативой, что значительным образом сможет упрочить позиции ее объединившихся представителей и усилить командные позиции на аудиторском рынке.

Анализ совокупной выручки СРОА в 2014-2016 гг. свидетельствует о доминирующем положении СРО РСА. СРО ААС при соответствии требований, предъявляемых к СРО, постепенно теряет свои позиции, особенно для АФ, расположенных в Центральном и Северо-Западном регионе, при этом уверенно функционируя в остальных регионах. (Таблица 2.1.6).

Таблица 2.1.6 – Суммарная выручка членов СРОА по рейтингу за 2014-2016 гг., тыс. руб.

СРО аудиторов	Выручка, в тыс. руб.		
	2014	2015	2016
СРО МоАП	2 122 640	7 971 879	-
СРО АСС	536 634	17 770 467	4 842 044
СРО АПР	1 646 347	66 997 855	-
СРО ИПАР	1 190 181	7 459 960	-
СРО РКА	1 429 180	6 143 595	-
СРО РСА	-	-	59 818 616
Всего:	5 495 802	106 343 756	64 660 660

Источник: рассчитано автором на основании [327; 357; 358; 359]

Экстраполяция исследования рынка аудита на основании данных РА «Эксперт» показала [327; 357; 358; 359; 360] что наибольший удельный вес по величине совокупной выручки членов приходится в 2014г. на СРО МоАП-2 122 640 тыс. руб. По данным 2014-2016 гг. в рейтинг компании «Эксперт» включена вся «большая четверка», занимающая лидирующие позиции по величине совокупной выручки от аудиторских услуг, консультационных услуг, а также сопутствующих аудиту услуг.

В 2015 г. лидирующую позицию занимает СРО АПР, чей размер совокупной выручки превышает совокупную выручку всех СРОА за 2014 г. – 66 887 855 тыс. руб. Представители «большой четверки» в 2015 г. входит в СРОА АПР, которая превосходит все СРОА по наибольшему размеру выручки от своей профессиональной деятельности.

Особое внимание занимает конец 2016 г., ознаменовавшийся громким скандалом с компанией «Делойт» [303; 312], когда в сезон тендеров на аудит, компания подверглась санкциям со стороны службы финансово – бюджетного надзора РФ с приостановлением членства в СРО АПР. Весь рынок был крайне недоволен данным инцидентом, а представители «большой четверки» организованно объявили о выходе из состава членов НП СРО АПР [303; 338], чем фактически обрушили существовавший рыночный уклад, продемонстрировав тем самым свое единство и стратегическое влияние.

Несмотря на сложившееся в отечественной аудиторской практике мнение, что величина выручки является подтверждением успешности АФ на рынке, аудиторский эгрегор в странах Европы и США придерживается противоположной позиции, отмечая, что выручка – это не основной показатель результативности предоставляемых аудиторских услуг.

Ключевой показатель для анализа эффективности АФ во всем мире – качество предоставляемых услуг. Изучение и анализ документов Британского Совета по финансовой отчетности (FRC) [345] за 2014 – 2016 гг. в компаниях «большой четверки», свидетельствует об активных процедурах по выработке приемов и методик контроля качества. (Рисунок 2.1.5).

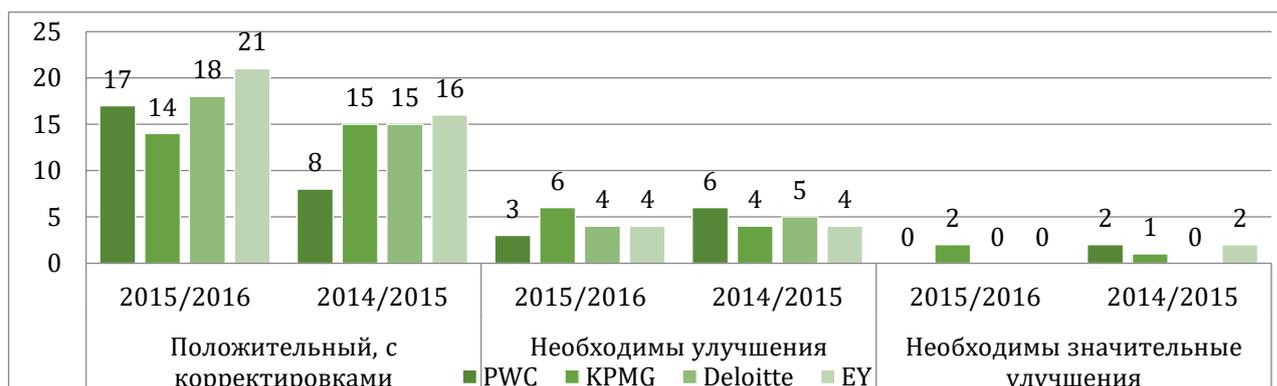


Рисунок 2.1.5 – Подходы к оценке качества аудиторских проверок «big four», в %

Источник: составлено на основании данных [40; 41; 107; 256; 310; 321; 322]

На основании рисунка 2.1.5, можно сделать следующие выводы: наличие позитивного роста процедур по качеству процедур в динамике; незначительное внесение корректив в существующие процедуры по качеству (3-6%); минимальные значения требований срочных улучшений качества процедур (0-2%).

Позиция профессора Карагода В.С. [46; 47; 259; 260; 261] опирается на важность предоставления качественных аудиторских услуг, а разработка практических рекомендаций по совершенствованию ВККР требует внимания на всех уровнях регулирования аудиторской деятельности.

Профессор Итыгилова Е.Ю. [140, с.50-62, 63-116, 117-143] акцентирует свое внимание на существенность проблемы предоставления качественных аудиторских услуг посредством построения концепции качества аудита от общего к частному. В рамках этой концепции исследуется природа категории «качество», рассматриваемая через призму философии, экономики и юриспруденции; исследуются ключевые особенности категорий качества в бухгалтерском учёте и аудите и устанавливается соотношение понятий качества аудита и качества бухгалтерского учёта в научной методологии, что свидетельствует о тесных междисциплинарных связях аудита и других наук и естественнонаучных дисциплин.

Следуя за мнением профессора Итыгиловой Е.Ю. [140; 308] можно диагностировать следующие неуспешные позиции в саморегулировании рынка аудиторских услуг в РФ, выявленные по результатам проведенного исследования:

- угрозы невозможности объективной оценки качества бухгалтерской (финансовой) отчетности из-за возможных действий/ бездействий руководства или персонала АФ;
- несоблюдение/ ненадлежащее соблюдение АФ нормативно-правовой базы, регулирующей аудиторский рынок;
- слабые позиции всей нормативно-правовой базы, в части разработки специфических методик и подходов к ВККР, позволяющих всесторонне подойти к анализу проблем качества аудита, что в настоящее время сводится к формализму и выборочной проверке документов аудитора по проверке;
- неспособность СРОА справиться с возложенными на них функциями координации аудиторского рынка и проведению ВККР и отсутствие риск-ориентированного подхода для ВККР, ориентированного на снижении демпинговых угроз отрасли;
- отсутствие плана/ стратегии развития АФ в среднесрочной и долгосрочных перспективах (особенно актуально для мелкого и среднего бизнеса);
- сокрытие АФ неправомерных действий аудируемого лица для того, чтобы сохранить контракты и заказчиков;
- нежелание предоставлять финансовую отчетность для аудита в случае, если это инициативный аудит;
- отмена аудиторской тайны [3; 4; 350; 351; 353];
- введение уголовной ответственности аудитора [4; 366].

Перечисленные неуспешные позиции саморегулирования аудиторской профессии приводят к несостоятельности выводов о должном соблюдении концепции качества, как на уровне АФ, так и на уровне СРОА. Для подтверждения сделанных выводов, проанализируем эффективность исполнения требований обязательного повышения квалификации; динамику реализованных

ВКК; меры дисциплинарного воздействия, применяемые СРОА по отношению к своим членам; а также плотность распространения аудиторско-консалтинговых групп.

Степень готовности аудиторского рынка к грядущим реформам можно проследить посредством анализа количественных и качественных результатов прохождения тестирования на получение квалификационного аттестата аудитора для ведения профессиональной деятельности в рамках АФ и ИА, которым предстоит первыми быть готовыми к постоянно меняющимся нормативным реалиям. В таблице 2.1.7 представлены результаты сдачи квалификационных экзаменов за период 2011-2018 гг.

Таблица 2.1.7- Результаты сдачи квалификационных экзаменов в 2011-2018 гг. (тестирование)

Год	Количество допущенных участников к аттестации, чел.	Количество участников аттестации, чел.	Сдали, чел.	Не сдали, чел.	% успешности
2011	191	180	38	142	21,1
2012	513	484	127	357	26,2
2013	818	780	236	544	30,3
2014	1022	970	227	743	23,4
2015	1034	1010	260	750	25,7
2016	3467	3367	682	2685	20,3
2017	2299	2190	445	1745	20,3
2018	50	49	5	44	10,2
ИТОГО	9394	9030	2020	7010	22,2

Источник: составлено автором на основании [348]

В 2011-2018 гг. количество сотрудников АФ, прошедших повышение квалификации, уменьшается, что может быть обусловлено двумя факторами: ослаблением мероприятий по ВККР со стороны СРОА и регулятора, а также уменьшением числа профессиональных аудиторов из-за перенасыщенности отрасли и жесткой конкуренции. Уважительные причины отсутствия на экзаменах имели только 16 (0,07 %) аудиторов в 2012 г., 25 (0,11 %) аудиторов в 2013 г. и 250 аудиторов (0,33 %) за весь период 2014-2018 гг. [186; 187; 188; 189; 190; 348]. Общее количество новых аудиторов, претендовавших на сдачу

квалификационного экзамена в период 2011-2018 гг. – 9394 претендентов, что составляет около 25 % от всех профессионально аттестованных сотрудников АФ и ИА. Фактически явившиеся на сдачу тестирования – 9030 претендентов, а процент положительно сдавших экзамен за весь анализируемый период – 22,2 %. Общее количество, не сдавших претендентов – свыше 77 %, что говорит о ряде факторов, формирующих данный показатель: низкая степень подготовки самих соискателей из-за незнания нормативной базы, как сопутствующий фактор – низкий уровень качества профессиональной деятельности в виду отсутствия контроля за профессиональными образовательными центрами и программами подготовки; недостаточная самостоятельная подготовка соискателей из-за отсутствия свободного времени или нежелания изучать профессиональную литературу; отсутствие достаточных условий для подготовки - качественные образовательные программы и центры подготовки кадров; отсутствие надзора за деятельностью образовательных центров и их подконтрольности государству; отсутствие поднадзорности за Единой аттестационной комиссией на предмет профессионального уровня образовательной деятельности и т.д., что косвенно влияет на качество аудиторских услуг. Тем не менее, несмотря на жесткие подходы к сдаче квалификационного экзамена, в измененной версии закона 307-ФЗ также будут признаваться профессиональные аттестаты старого образца, а сложности коснутся аудиторов при получении аттестата аудитора нового образца для аудита ОЗО. Для того чтобы профессия аудиторов не исчезла из российских реалий, профессионалы отрасли [244, с. 4] настаивают на том, чтобы регулятор вел постоянную целенаправленную работу на мотивацию действующих аудиторов и привлечение в профессию молодых специалистов, выбирающих сферу для начала своей деловой карьеры. Предлагается ввести заочную подготовку к квалификационным экзаменам, а профильный экзамен разделить по модулям, перепрофилировать в сочетании отношения знаний и компетенций, а также рекомендуется ввести оценку уровня качества образовательной деятельности для ЕАК [347], что повысит степень прозрачности требований к соискателям и желающим получить аттестат нового образца. Еще одним

фактором, влияющим на качество профессиональной деятельности и исполнения требований нормативной базы по аудиту, является соблюдение требований закона 307-ФЗ, в части обязательного повышения квалификации. Прохождение обязательного повышения квалификации в 2017 г. представлено на рисунке 2.1.6.

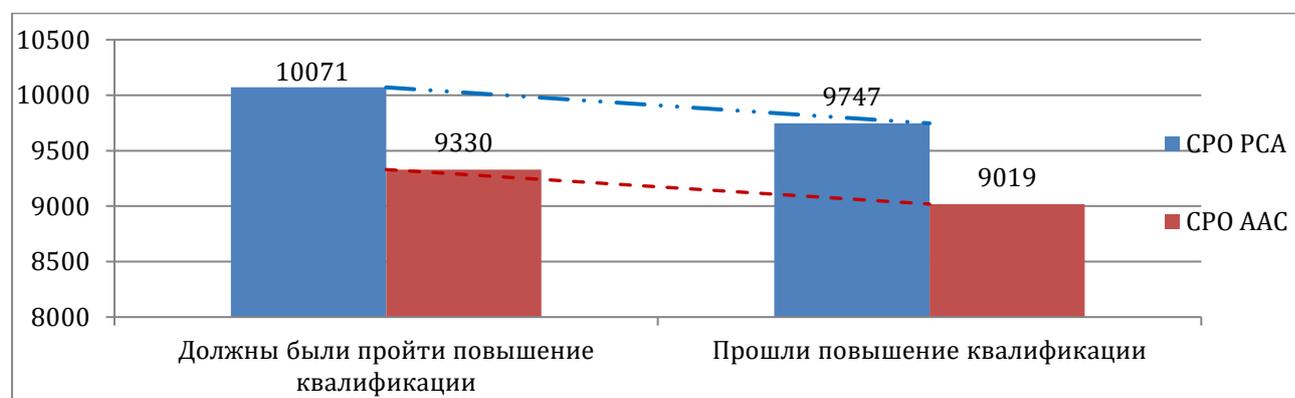


Рисунок 2.1.6 - Прохождение обязательного повышения квалификации в 2017 г.

Источник: составлено автором [328; 347]

В течение продолжительного времени, что особо ярко видно в 2017 г., не выполняют обязанность повышения профессиональной квалификации около одной трети от всех представителей аудиторского сообщества, о чем свидетельствуют линии тренда, иллюстрирующие разницу между АФ, которым была вменена эта обязанность и фактическим количеством прошедших повышение квалификации.

В данных условиях это может иллюстрировать систематическое нежелание исполнять существующее требование законодательства, из-за отсутствия прозрачности в требованиях, предъявляемых к профессиональным преподавателям по программам повышения квалификации, однако не соблюдение данного требования может повлечь к лишению аттестата аудитора.

Тем не менее, для многих аудиторов не прохождение обязательного повышения квалификации, свидетельствует о потере интереса к аудиторской профессии и нежелании продолжать профессиональную деятельность, что должно побудить регулятор к стимулированию отрасли и ее профессиональных игроков, так как это напрямую влияет на падение престижа профессии: когда

профессиональный аттестат получить крайне сложно, а аудиторам с огромным профессиональным опытом, из-за постоянного реформирования, уже не актуально находиться в этой профессиональной нише.

Следующий фактор, который можно проанализировать - динамика количества проверок ВККР. Оценку реализации функций внешнего контроля, возложенного на СРОА в динамике дореформенного и после реформенного периода, можно сделать, основываясь на рисунке 2.1.7.

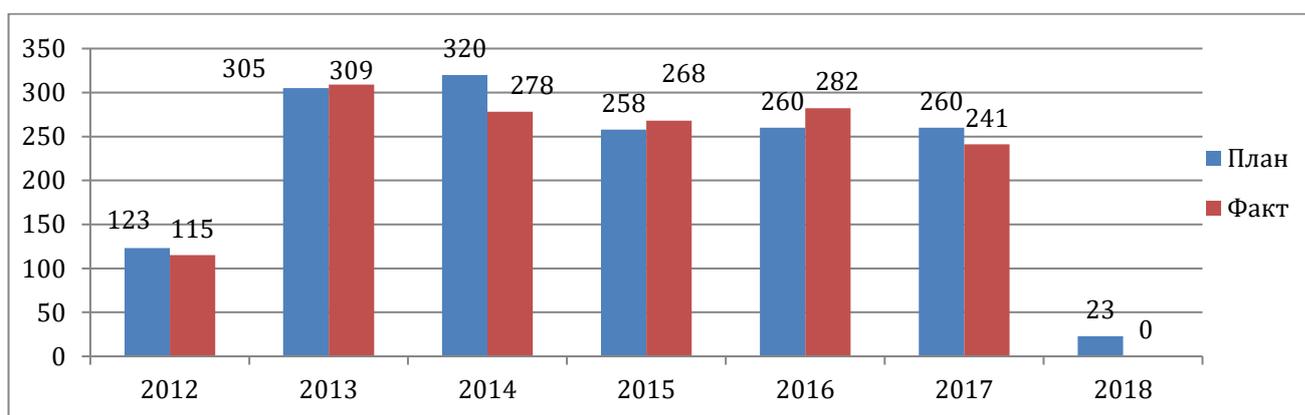


Рисунок 2.1.7 – Динамика количества проверок ВККР

Источник: составлено автором на основании [186; 187; 188; 189; 190]

Проанализировав полученные данные, мы приходим к выводу, что СРОА и регулятор эффективно проводит в количественном выражении ВККР, так как фактические данные соответствуют заявляемым плановым. Наибольший разрыв данных представлен в 2018 г., обусловленный тем, что итоговые показатели по объему фактических проверок, будут опубликованы контролирующими органами к концу первого квартала 2019 г.

На основании данных контролирующих органов и количества реализованных ВККР, анализируем виды нарушений в работе аудиторских фирм и аудиторов, представленные в таблице 2.1.8 и таблице 2.1.9.

Таблица 2.1.8 - Виды и классификация выявленных проверяющими органами нарушений в работе аудиторских организаций и аудиторов, влияющих на качество аудита

Вид нарушения	Существенное		Несущественное	Грубое
	Устранимое	Неустранимое		
Описание	Свидетельствуют о неполном соответствии деятельности АФ или аудитора требованиям нормативно-правовых актов, регулирующих отношения, возникающие при аудиторской деятельности	Свидетельствуют о несоответствии деятельности АФ или аудитора требованиям нормативно-правовых актов, регулирующих отношения, возникающие при аудиторской деятельности	Не свидетельствуют о несоответствии деятельности АФ требованиям нормативно-правовых актов, регулирующих отношения, возникающие при аудиторской деятельности	Существенное неустранимое нарушение, ставящие под сомнение возможность АФ или аудитора осуществлять профессиональную деятельность в дальнейшем
Типичные нарушения	Отсутствие надлежащей модификации аудиторских заключений, менее 3-х случаев	Отсутствие надлежащего включения в аудиторское заключение части «Важные обстоятельства» или «Прочие сведения»	Нарушение порядка подготовки и оформления рабочих документов аудитора	Отсутствие надлежащей модификации аудиторских заключений в 3-х и более случаях
	Ненадлежащее документирование аудиторских процедур несистематического характера	Несоответствие выводов аудитора по существенным аспектам аудита	Нарушение порядка подготовки и оформления заключений и отчетов	Нарушение Правил независимости в случаях, когда снижение угроз независимости до приемлемого уровня невозможно
	Отсутствие РДА в менее, чем 3-х случаях	Несоответствие выводов аудитора по аспектам, оказывающим влияние на отчетность, изложенных в РДА	Отсутствие даты составления	Раскрытие информации, составляющей аудиторскую тайну
	Нарушения в области системы внутреннего контроля АФ несистемного характера или не оказавшие влияния на мнение о достоверности отчетности	Несоответствие выводов аудитора по выводам или информации в аудиторском заключении	Отсутствие обязательных реквизитов в документах (ИНН, ОГРН, БИК и т.д.)	Отсутствие РДА с выводами о результатах выполненных аудиторских процедур по существенным вопросам отчетности или операциям по конкретным аудиторским заданиям в 3-х и более случаях
		Нарушение Кодекса профессиональной этики аудиторов	Нарушение порядка выполнения аудиторских процедур в отношении операций или статей отчетности	Систематическое нарушение порядка документирования аудита

Продолжение таблицы 2.1.8

		Нарушение Правил независимости аудиторов	Иные нарушения	Нарушение требований, установленных ч. 6 ст. 1, ч. 1 ст. 8, п. 2.1 и 3 ч. 2 и ч. 3 ст. 13 ФЗ «Об аудиторской деятельности»
		Ненадлежащее документирование аудиторских процедур		Нарушение в области системы внутреннего контроля качества работы АФ систематического характера и оказавшие влияние на мнение о достоверности отчетности
		Систематическое отсутствие РДА		Иные грубые нарушения, оказавшие влияние на мнение о достоверности отчетности
		Существенные нарушения в области системы внутреннего контроля АФ		
		Осуществление основных аудиторских процедур лицами, не являющимися аудиторами или с ненадлежащими квалификационными аттестатами		
		Иные нарушения, не относящиеся к устранимым или грубым		

Источник: составлено автором по [306; 327; 366]

Согласно действующему с 2018 г. Классификатору нарушений [306], нарушения в работе АФ разделяются на несколько видов: существенное, подразделяемое на устранимое или неустраняемое, несущественное и грубое. Наиболее опасными, с точки зрения нанесения вреда от профессиональной деятельности, считаются грубые и существенные неустраняемые нарушения. При этом, если существенные неустраняемые нарушения могут быть случайными, допущенными из-за невнимательности или других факторов, влияющих на профессиональное аудиторское мнение, то к категории грубых нарушений относятся систематические нарушения в области основополагающих аудиторских установок: нарушение стандартов, нарушение закона, осознанное несоблюдение

этических принципов и правил независимости. Систематизация часто встречающихся в практике АФ нарушений, представлена в Таблице 2.1.9.

Таблица 2.1.9 – Систематизация наиболее актуальных нарушений в работе АФ за 2000-2018 гг.

Систематизация наиболее актуальных нарушений	Наиболее активный период нарушений	Количество нарушений 2000-2018 гг.	Существенность нарушений по «Классификатору нарушений»
Оказание АФ услуг, не относящихся к аудиторским и прочим связанным с аудиторской деятельностью услугам, указанным в ч. 6 ст. 1 закона N 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»	2000-2018 гг.	50	+
Неполучение АФ предварительного письменного согласия на предоставление доступа к информации, составляющей аудиторскую тайну, со стороны лица, которому АФ оказывались аудиторские и прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги, при использовании АФ услуг третьих лиц	2016-2018 гг.	12	+
Привлечение для проведения аудита аудиторов и сотрудников иных АФ при отсутствии в договорах на оказание услуг по аудиту сведений о возможности использования субподрядчиков	2000-2018 гг.	33	+
Непроведение мероприятий, направленных на приведение системы контроля качества в соответствие с требованиями МСКК 1	2017-2018 гг.	207	+
Ненадлежащее проведение оценки способности организации продолжать непрерывно свою деятельность в соответствии с положениями МСА 570 «Непрерывность деятельности»	2017-2018 гг.	60	+
Невключение в аудиторское заключение раздела «Ключевые вопросы аудита», МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении»	2017-2018 гг.	40	+
Не рассмотрение уровней существенности, применяемых к определенным видам операций, остаткам по счетам или раскрытию информации, и не пересмотр существенности для финансовой отчетности в целом, а также для отдельных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации в случаях, когда в ходе выполнения аудиторского задания становится известно об информации, которая заставила бы установить другую величину, если бы такая информация была известна изначально	2000-2018 гг.	25	+
Невключение в аудиторское заключение о годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности страховщика, составленное аудиторскими организациями по результатам обязательного аудита этой отчетности, раздела о выполнении требований финансовой устойчивости и платежеспособности страховщиков	2016-2018 гг.	56	+
Неполучение надлежащих аудиторских доказательств в отношении достоверности отчетности существенных компонентов группы в форме аудиторских заключений о достоверности отчетности соответствующих компонентов или информации о результатах, проведенных в соответствии с инструкциями аудитора группы в отношении отчетности существенных	2000-2018 гг.	85	+

Продолжение таблицы 2.1.9

Систематизация наиболее актуальных нарушений	Наиболее активный период нарушений	Количество нарушений 2000-2018 гг.	Существенность нарушений по «Классификатору нарушений»
компонентов группы аудиторских процедур			
ИТОГО:		568	

Источник: составлено автором на основании [306; 315; 327; 328; 366; 367]

Проведенный анализ и систематизация нарушений АФ и аудиторов (Таблицы 2.1.8 и 2.1.9) позволили сделать следующие выводы: на данный момент качество аудита при ВККР рассматривается с позиции следования нормативно-правовой базы, включая аудиторские стандарты, что подразумевает выполнение аудитором минимального набора аудиторских процедур, с документированием соответствующих выводов в РДА; характерной особенностью является появление в 2018г. «Классификатора нарушений и недостатков, выявляемых в ходе внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов» [306], в котором содержатся виды и классификация всех основных нарушений; все нарушения квалифицируются с точки зрения их существенности, а также возможности исправления. Описание типичных нарушений, выявляемых при ВККР АФ, показывает их разнообразие. Наибольшее количество нарушений относится к нарушениям профессиональных стандартов, далее- нарушения закона – 307-ФЗ, нарушение закона 115-ФЗ и другие нарушения. Учитывая краткость применяемых формулировок, требования каждого нормативного акта в сфере аудита должны быть детализированы объектом ВККР при разработке внутренних стандартов. Приведенный список типичных нарушений при ВККР может помочь лицам, ответственным за контроль качества в АФ улучшить применяемые стандарты и внутрифирменные методики. При этом к негативным аспектам можно отнести отсутствие оценки степени существенности выявленных нарушений качества работы объектов ВККР со стороны проверяющих органов [306], так как, в настоящий момент, общепринятых критериев определения существенности нарушений качества работы аудиторских организаций и специфических методик оценки качества не существует.

В ходе анализа рынка аудиторских услуг, выявлен ряд несоответствий отчетных данных со стороны Федерального казначейства [364; 367], заключающийся в низком качестве подготовленных и опубликованных на официальном сайте отчетов по ВККР. Определен ряд изменений и корректировок, коснувшихся ранее опубликованной отчетной информации. Также по результатам проведенного исследования, выявлены претензии Счетной Палатой РФ [365] в адрес выданных аудиторских заключений, где впоследствии выявлены недостатки и нецелевое использование бюджетных средств в государственных предприятиях, обязанных проходить ежегодные аудиторские проверки, что отрицательным образом сказывается на доверии пользователей аудиторских услуг.

Активное участие в происходящих изменениях Банка России и Счётной палаты, говорит о потенциальном возникновении новой модели рынка аудиторских услуг: аудиторы, проверяющие ОЗО, регулируемые Банком России; аудиторы, в классическом понимании, регулируемые Минфином России и аудиторы, проверяющие сектор бюджетных средств, которые проверяет и Счетная палата – все это свидетельствует о перспективах оставления на рынке нескольких СРОА, так как профессиональных участников рынка и их профессиональная направленность будет отличаться. Проанализировав отчеты Федерального казначейства и Минфина России по количеству и мерам дисциплинарного воздействия в 2012- 2017 гг. по результатам ВККР, можно оценить характер и количество предпринятых мер дисциплинарного воздействия к членам СРОА (Рисунок 2.1.8).

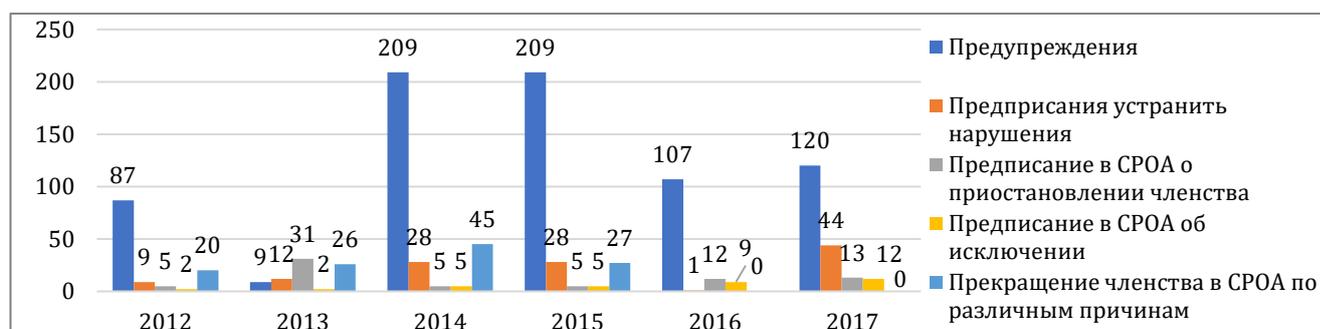


Рисунок 2.1.8 – Меры дисциплинарного воздействия к членам СРОА по ВККР

Источник: составлено автором на основании [186; 187; 188; 189; 190]

Наибольшее количество нарушений регулировалось предупреждениями со стороны СРОА и регулятора, при этом, общее количество предупреждений в динамике снижалось. За период 2012-2017 гг. практически в пять раз увеличилось количество предписаний, направленных на устранение выявленных нарушений в разумный срок. Также увеличивается такая мера – как приостановление членства в СРОА, что активно применялось вплоть до 2017 г. Предписание в СРОА об исключение АФ из своих членов и прекращение членства в СРОА по различным причинам в динамике меняются несущественно, что может свидетельствовать в пользу доводов о постоянной работе над увеличением качества профессиональных услуг.

Структура избираемых СРОА и регулятором мер может быть обусловлена географической неоднородностью аудируемых лиц и недостаточным присутствием в отдаленных регионах АФ и ИА. РА «Эксперт» [359] экстраполирует в своем рэнкинге неоднородность географического покрытия, посредством анализа СРОА и входящих в его состав крупнейших аудиторско – консалтинговых групп (Рисунок 2.1.9). При этом в «большой четверке» доля в выручке от обязательного аудита в среднем составляет чуть более 54 %, а в российском сегменте АФ 89,9 %.

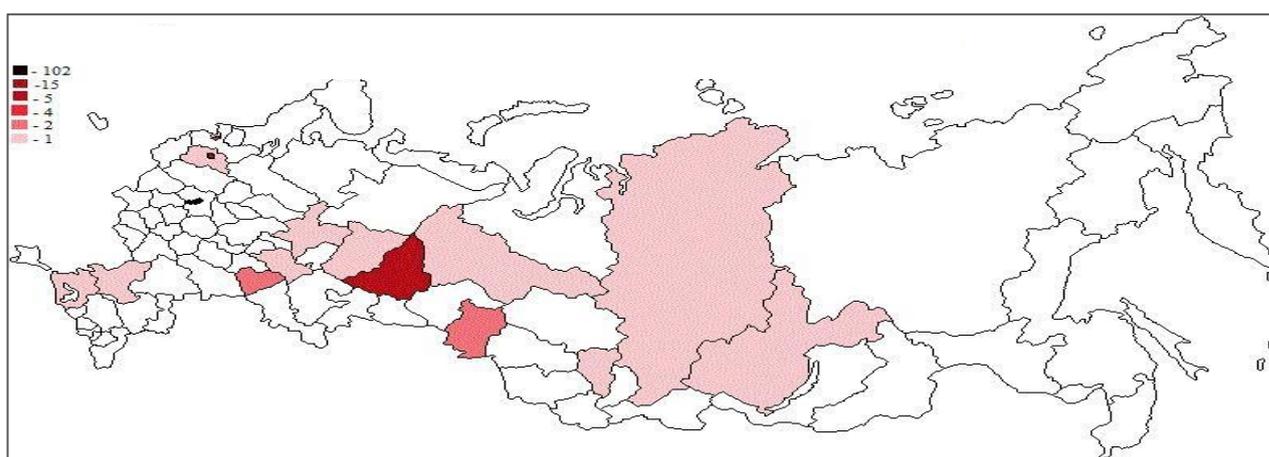


Рисунок 2.1.9 – Плотность распространения аудиторско-консалтинговых групп в 2017 г.

Источник: выполнено автором на основании [128; 359]

Ретроспектива степени концентрации российского аудиторского рынка в 2000-2018 гг., позволяет констатировать, что при неизменной плотности числа АФ в Центральном и Северо-Западном регионах, в 2000-2008 гг. большее число аудиторских организаций находилось на периферии от центра. С точки зрения рыночных процессов эти годы совпадают с двумя волнами профессионального оптимизма [182], когда перспективы развития аудита в обществе идеализировались, что подкреплялось заниженными параметрами определения обязательности аудита. После 2008 г. ситуация начинает меняться в силу введения стандартов второго поколения, уменьшения числа организаций, подлежащих обязательному аудиту, стагнации экономики в связи с мировым экономическим кризисом и т.д. К настоящему времени, аудиторский рынок концентрируется в центре страны у двух столиц - Москвы и Санкт-Петербурга, с выделенными активными регионами: Уралом, Сибирью, Дальним Востоком и интенсивно развивающимся Крымом.

Проведенное исследование расширяет результаты анализа РА «Эксперт» [359], рассматривая региональное распределение всех существующих в России АФ (Приложение Е). Наибольшая интенсивность присутствия аудиторских организаций наблюдается в Московском регионе и Санкт-Петербурге. Неравномерность географического распределения АФ выступает первостепенным фактором, влияющим на развитие аудита, наряду с уровнем развития производства, так как высокотехнологичное производство и бизнес требуют постановки и решения сложнейших наукоемких управленческих и финансовых задач для оперативного предоставления достоверной финансовой информации.

Проведенное исследование позволило установить, что жизненный цикл АФ в городах Москва и Санкт-Петербург намного короче АФ, ведущих свою деятельность в регионах. Региональные АФ существуют в условиях условной конкуренции и функционируют в комфортных условиях с минимальными рисками для отраслевых компаний. Выявлено, что в регионах существует множество небольших АФ с 15-ти летним и более стажем работы, имеющие в штате несколько квалифицированных специалистов. Такие АФ нацелены на

стабильность, профессиональное оказание аудиторских услуг и стараются не уступают крупным и средним конкурентам; вероятность проигрыша возникает только в случае отсутствия необходимой численности персонала АФ для проведения аудиторских процедур, но не уступая в качестве и профессиональной квалификации.

По итогам проведенного исследования, выявлены тенденции неоднородного распределения АФ на всей территории РФ, обусловленных влиянием следующих факторов:

- высокая концентрация аудируемых организаций – потенциальных заказчиков в городах Москва и Санкт-Петербург;
- отсутствие достаточной транспортной и логистической доступности регионов РФ;
- сезонный характер выполняемой аудиторами работы;
- высокие транспортные и представительские издержки на проведение аудита в регионах;
- неподъемные прочие издержки;
- лоббирование своих интересов компаниями – представителями «большой четверки»;
- ценовая политика и влияние «большой четверки».

Выявленные факторы играют негативную роль в распределении аудиторских услуг. Сегодня наиболее выгодным является функционирование АФ на территории Центрального или Северо-Западного региона, в числе компаний «большой четверки», при оказании аудиторских и сопутствующих услуг.

Не все АФ стойко выдерживают все требования, предъявляемые к ним со стороны их СРОА и регулятора отрасли, а также жесткую ценовую и стратегическую конкуренцию, поэтому нередко возникают ситуации, когда АФ вынуждены покидать аудиторский рынок или реорганизовываться с более крупные АФ. Рассматривая вопросы выхода АФ с аудиторского рынка, необходимо выделить стратегические и нестратегические проблемы, влияющие на количество АФ в отрасли. Авторы [114; 196] предполагают, что в аудиторской

деятельности существенно преобладают нестратегические проблемы. К нестратегическим проблемам можно отнести условия, находящиеся вне контроля действующих АФ (ИА) и объясняющие, почему при существующих условиях на аудиторском рынке и существующей конкуренции, новые аудиторские организации не создаются и покидают рынок.

Опираясь на мнение Банка России в вопросе реформировании аудиторского рынка, можно спрогнозировать следующие негативные проблемы аудиторского рынка:

- существенное сокращение аудируемых лиц, особенно в регионах, где эта доля сможет достичь 99 % [361];

- несоответствие критериям обязательного аудита градообразующих предприятий в регионах, т.к. они не будут относиться к новым количественным критериям аудита;

- усугубление монополизации рынка транснациональными аудиторско-консалтинговыми группами;

- критическое удорожание аудиторских услуг.

К ключевым стратегическим проблемам относятся факторы, финансово затрагивающие перспективу функционирования АФ, величину заключенных контрактов на аудит, а также степень дифференциации спектра аудиторских и сопутствующих услуг – для средних и крупных АФ и др.

Основываясь на выявленных проблемах рынка аудиторских услуг, предлагаются следующие меры по минимизации рисков нарушения качества профессиональной деятельности:

- 1) пересмотр практики оценки качества с позиций следования стандартам, так как она постепенно изживает себя, приводя аудиторскую отрасль к кризису;

- 2) снятие избыточных требований к аудиторскому бизнесу, что повысит профессиональное качество услуг;

- 3) разработка мер борьбы с демпингом на профессиональном рынке со стороны СРОА и регулятора отрасли;

4) смена подходов СРОА в части анализа эффективности аудитора и соответствия стоимости аудитора объему и срокам аудиторских услуг, включая изменение всей системы ценообразования на работу АФ;

5) разработка СРОА новых инструментов контроля, включая повышение ответственности за неисполнения КПЭА и Правил независимости, в ходе которых в перспективе должно закладываться разумное соотношение цены на проведение аудит, с расходами, которые понесет АФ, выходя на проверку, включая используемые кадры, программы и инструменты контроля.

Особое место занимает проблема падения престижности профессии аудитора и связанная с этим озабоченность профессиональных рыночных игроков. В том числе представители сетевых аудиторско-консалтинговых компаний признают, что у них есть трудности в наборе новых кадров, предвещая дискредитацию института аудита в ближайшие 3-4 года [355]. Рассматривая сложившуюся ситуацию, профессор Шеремет А.Д. [244; 245; 246] выделяет определяющие факторы этой проблемы:

- появление множества новых престижных хорошо оплачиваемых экономических профессий, создающих конкуренцию аудиту;

- нестабильность аудиторского рынка, связанные с этим неопределенные гарантии заработка для сотрудников аудиторских компаний малого/среднего размера и, наконец, превосходства величины зарплаты бухгалтера, которого аудитор проверяет, не работает на престиж профессии;

- рост затрат на подготовку и сдачу квалификационного экзамена, что по современным рыночным расценкам превышает среднюю зарплату работника АФ не имеющего аттестат аудитора.

Изучение и анализ российского аудиторского рынка в соотношении выбранными путями реформирования согласно принятой Концепции развития, должны обладать своей поступательностью и системностью. Однако сложившиеся тенденции аудиторского рынка и его окружения не позволяют быть однозначно оптимистичными по причине отсутствия разумной уверенности, что вводимые со стороны государства изменения, будут достаточно практически

апробированы во времени, а выявленные институциональные проблемы смогут быть решены в краткосрочной и среднесрочной перспективах.

На основании выявленных проблем аудиторского рынка, а также мероприятий по минимизации выявленных рисков отрасли, можно определить и сформировать подходы к оценке системы внутреннего контроля качества АФ и частного случая – постановки структуры делопроизводства внутри АФ, чему будет посвящен следующий параграф.

2.2 Определение подходов к оценке системы внутреннего контроля качества аудиторских фирм

От способа организации и построения внутреннего контроля зависит эффективность функционирования любой аудиторской организации. Метод построения внутреннего контроля индивидуален и зависит от масштабов и доступных ресурсов АФ. Ключевым принципом при этом является принцип разумности и обоснованность затрат АФ при реализации такого контроля с полученными результатами.

При построении системы внутреннего контроля (далее – СВК) необходимо использовать наиболее эффективные подходы с учетом размеров АФ и стремиться к минимизации затрат, при этом, не снижая необходимого объема и процедур контроля [79; 109; 122; 127; 133; 223; 235], а также качества оказания профессиональных услуг.

СВК представляет собой совокупность мер и мероприятий по созданию адекватной среды контроля, действенных средств реализации такого контроля с целью обеспечения сохранности активов, эффективности их использования и подготовки достоверной информации для ее пользователей, состоящая из среды

контроля и средств контроля, а также средств контроля, имеющихся в системе бухгалтерского учета и отчетности.

При этом среда контроля представляет собой объективно существующие и созданные субъективно условия контроля, обусловленные как независимыми от желания руководства внешними и внутренними факторами, так и отношением этого руководства к необходимости эффективного контроля.

Средства контроля — это технические, технологические, организационные и документальные средства, обеспечивающие выполнение процедур контроля широкого спектра.

Под процедурами контроля принято считать специализированные процессы со стороны руководителей или специалистов, которым вменены контрольные функции и которые обеспечивают адекватное применение созданных средств контроля при существующих условиях контроля; при этом все элементы эффективной СВК тесно связаны между собой, и систематически дополняют друг друга.

В редакции МСА 315 (пересмотренного) [37], от октября 2018 г., принят ряд новых определений, рассматривающие элементы системы внутреннего контроля, среди которых: факторы, влияющие на неотъемлемый риск; предпосылки возникновения рисков; существенные операции, остатки и раскрытие информации, а также ключевые факторы, влияющие на неотъемлемый риск (Рисунок 2.2.1).



Рисунок 2.2.1 – Факторы неотъемлемого риска

Источник: составлено автором на основании [37]

Особое внимание разработчики новой версии стандарта МСА 315 (пересмотренный) уделяют определению «спектра неотъемлемого риска» [37] под которым, в широком смысле, следует понимать возможную вероятность и потенциальные границы существенных искажений для вальвации величины риска.

Недостатки объективно сложившейся среды контроля могут быть компенсированы посредством введения дополнительных средств или процедур контроля. Отрицательное влияние на среду контроля субъективных факторов можно снизить путем замены аппарата управления АФ или стимулирования их должного отношения к функционированию СВК. Нехватка или отсутствие отдельных средств контроля могут быть восполнены качеством кадрового состава работников, которые будут выполнять необходимые контрольные процедуры независимо от качества среды.

Если рассматривать внутренний контроль с точки зрения мировой практики, в современном его понимании, он основывается на принципах Комитета Комиссии Тредуэя (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). В этом документе внутренний контроль понимается как процесс, встроенный в текущую деятельность любой организации, осуществляемый ее руководителями и всеми сотрудниками с применением концепции COSO [99; 290].

В редакции пересмотренного МСА 315 [37], сохраняются пять компонентов СВК, а также внесены корректировки для большего согласования с концепцией COSO. В новой редакции особое внимание уделяется не только совершенствованию принципов внедрения и постановки СВК, но и внедрению прикладных способов контроля, средств контроля в IT-сфере и информационных технологиях, а также повышению ответственности для лиц, формирующих и оценивающих СВК на всех уровнях.

Рассмотрением позиций построения и эффективного функционирования системы внутреннего контроля в организациях посвящено множество работ

отечественных авторов. Так профессор Мельник М.В. [170, с.89-90,] определяет ключевую роль в гармонизации СВК с позициями организации системы оперативного управления и регулирования компании. Компоненты СВК в новой редакции МСА 315 представлены на рисунке 2.2.2.



Рисунок 2.2.2 – Пять компонентов СВК, согласно новой редакции МСА 315 (пересмотренный)

Источник: составлено автором на основании [37]

Профессор Булыга Р.П. [191, с.27] под эффективным функционированием СВК АФ подразумевает наличие персонала с достаточным опытом и уровнем профессиональной подготовки, неукоснительно соблюдающими принципы независимости. Авторы [157, с.51; 158] предлагают разработать и внедрить модель СВК, способную сформировать целостное представление о качестве работы АФ. В данном случае, фокус спектра проблем сосредоточен на недостаточном информационном обеспечении внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, оказывающих влияние на СВК, что требует существенной информационной обеспеченности, а значит и передовое оснащение информационной службы компании [147, с.72].

Профессор Комиссарова И.П. и др. [156, с.8], как и профессор Когденко В.Г. [116, с.41] неразрывно связывают функционирование СВК с введенной Концепцией COSO [225], обуславливающей развитие СВК в организации, а также формирование целей и этапов внутреннего контроля. Особое внимание авторы

уделяют процессу формирования внутреннего контроля, который закладывает в СВК ряд обязательных атрибутов: удобство, рациональность и эффективность использования. Следует отметить, что профессором Когденко В.Г. [150, с.43-45] выделяются подсистемы внутреннего контроля, которые совокупно составляют собой СВК организации. Авторами [149; 150; 170, с.89-90] определяется связь СВК с системой внутреннего управленческого контроля, которая должна определяться специфическими индикаторами ресурсоемкости, оборачиваемости внеоборотных активов и оборотного капитала, придавая данным характеристикам стоимостное выражение.

Профессор Полисюк Г.Б. [201, с.27; 202] дополняет исследование необходимостью соблюдения нормативной базы, что, в свою очередь, минимизирует риски существенных искажений отчетности. Профессор Бычкова С.М. и профессор Итыгилова Е.Ю. [85, с.40; 86] придерживаются мнения, что грамотно выстроенная СВК способствует снижению вероятности искажения финансовой информации, а также позволит организовать эффективные средства контроля. В свою очередь, профессор Азарская М.А. [60, с.111], как и профессор Когденко В.Г. [150, с.43-45], уделяет особое внимание подсистемам внутреннего контроля, формирующим экономическую безопасность АФ, а также неразрывно связывает СВК с действующей Концепцией COSO [99; 290]. Задача построения процесса управления, по ее мнению, заключается в том, чтобы предупредить развитие нежелательных событий, ведущих к рискам.

Исследователи [97, с.38; 146, с.55] определяют СВК АФ в виде закрытой системы с активно происходящими процессами с обязательным применением введенной концепции COSO [99; 290]. В новой редакции МСА 540 (пересмотренного), опубликованного в октябре 2018 г. [37], действие которого вступит в силу в 2019 г., особое внимание уделяется оценке рисков с усовершенствованием процедур оценки рисков и тестирования средств контроля, что подчеркивает значимость СВК на различных уровнях. Также в редакции новой версии МСА 315 (пересмотренный) [37], вынесенной на общественное обсуждение, детализируются принципы понимания СВК, ее функционирования,

применения принципов профессионального скептицизма для СВК, учитывающие факторы быстрого изменения бизнес - среды аудита и его технологий. Следует отметить циклические принципы при формировании и корректировках существующих стандартов МСА, что указывает на наличие признаков циркулярной экономики и в аудите [263].

Несмотря на всестороннее понимание теоретической и практической важности построения системы внутреннего контроля внутри АФ, ее положение в России можно охарактеризовать рядом проблем [103; 148; 169; 199; 221; 263; 264] тесно связанных с историческим наследием постсоветских подходов к ведению бизнеса (Таблица 2.2.1).

Таблица 2.2.1 – Определение проблемных зон внедрения и функционирования СВК в АФ России

Проблемная зона	На каком уровне возникает
Недостаточное понимание потенциала СВК руководством АФ, и как следствие - экономия средств на создание или на содержании службы или ответственного подразделения (лица), вследствие слабого обоснования эффективности внедрения системы внутреннего контроля	Руководство и собственники АФ
	Контролеры качества
Отсутствие достаточного объема организационно - распорядительных документов, регламентирующих процедуры внутреннего контроля качества	Руководство и собственники АФ
	Отдел методологии
	Контролеры качества
Сложный процесс внедрения в отечественные АФ из-за необходимости разрабатывать большое количество административно – распорядительных (далее - АД) и организационно – распорядительных (далее - ОРД) документов.	Руководство и собственники АФ
Сложный процесс внедрения в отечественные АФ из-за необходимости разрабатывать большое количество административно – распорядительных (далее - АД) и организационно – распорядительных (далее - ОРД) документов. На практике любая АФ вынуждена создать множественный массив внутренних АД и ОРД, регламентирующих все сферы деятельности АФ, а также не противоречащие нормативно-правовому законодательству и этическим требованиям. При этом сам процесс разработки и внедрения таких документов может существенно затянуться	Руководство и собственники АФ
	Контролеры качества
	Отдел методологии
Отсутствие строго выделяемого субъекта внутреннего контроля	Руководство и собственники АФ
	Отдел методологии
Финансовые риски и риски от сезонности аудиторской деятельности	Руководство и собственники АФ
Влияние человеческого фактора, вследствие чего могут возникать ошибки на всех этапах функционирования	Руководство и собственники АФ
	Контролеры качества

Продолжение таблицы 2.2.1

Проблемная зона	На каком уровне возникает
аудита (подготовительный этап, этап планирования, этап получения аудиторских доказательств, парадигма «мнение»)	Отдел методологии
	Руководители групп
	Старшие аудиторы
	Аудиторы и эксперты
	Ассистенты аудиторов и помощники;
Недостаточность ресурсной базы	Руководство и собственники АФ
	Контролеры качества
	Отдел методологии
Сложности с соблюдением базового принципа профессиональной деятельности – соблюдение принципа независимости	Руководство и собственники АФ
	Контролеры качества
	Отдел методологии
Нарушение принципов соблюдения аудиторской тайны и прочие	Руководство и собственники АФ
	Контролеры качества
	Отдел методологии
	Руководители групп
	Старшие аудиторы
	Аудиторы и эксперты
	Ассистенты аудиторов и помощники

Источник: составлено автором [5; 25; 235]

Рассмотренное проблемное поле для функционирования системы внутреннего контроля АФ может оказать существенное воздействие на качество оказания профессиональных аудиторских услуг, так как, в первую очередь, страдает не только качество, но и репутация АФ со слабой СВК, которые не в состоянии решать текущие и операционные проблемы.

При этом необходимость реализации процедур постановки внутреннего контроля неоспорима и всесторонне нацелена на:

- обеспечение результативности и эффективности реализации внутреннего контроля, в т.ч. положительных финансовых и операционных показателей [169];
- сохранность активов и пассивов организации;
- достоверность и своевременность подготовки и предоставления бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- соблюдение текущего нормативно-правового базиса;

- анализ соответствия целей бизнес-процессов и т.д. целям организации;
- надежность процедур противодействия противоправных действий со стороны руководства и персонала АФ;
- выполнение информационной функции;
- выявление скрытых резервов АФ, в т.ч. финансовых, ресурсных и кадровых;
- правильное отражение фактов хозяйственной жизни и ведения бухгалтерского учета, а также составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Несмотря на очевидные преимущества внедрения и поддержания СВК на должном уровне, в российском сегменте АФ, нередки случаи случайных и систематических нарушений, связанных с функционированием СВК АФ. Опираясь, на опубликованные Федеральным казначейством результаты контроля качества [227; 228] по результатам проверок за 2016-2017 гг., можно выделить соответствующие нарушения, связанные со слабым функционированием системы внутреннего контроля качества в АФ и ИА России (Таблица 2.2.2).

Таблица 2.2.2 – Выявленные нарушения СВК АФ и ИА в 2016-2017 гг.

	Нарушение	Этап аудита	Внутрифирменный стандарт
2016г.	Проблемы в процедуре документирования аудита	Подготовительный	«Документирование аудита»
		Планирование	«Документирование аудита», «Контроль качества выполнения заданий по аудиту»
	Нарушения, связанные с аудиторским заключением о бухгалтерской (финансовой) отчетности	Парадигма «мнение»	«Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности» и формирование мнения о ее достоверности»
	Выражение модифицированного мнения о достоверности отчетности, ненадлежащее раскрытие информации	Парадигма «мнение»	«Модифицированное мнение в аудиторском заключении», «Связанные стороны»
	Документальное подтверждение независимости аудитора	Подготовительный	«Контроль качества выполнения заданий по аудиту», Правила независимости АФ и ИА
		Планирование	«Контроль качества выполнения заданий по аудиту», Правила независимости АФ и ИА
		Получение аудиторских доказательств	«Контроль качества выполнения заданий по аудиту», Правила независимости АФ и ИА
	Система контроля качества услуг (заданий) АФ	Подготовительный	«Контроль качества услуг в аудиторских организациях»
		Планирование	«Контроль качества услуг в аудиторских организациях»
		Получение аудиторских	«Контроль качества услуг в аудиторских

Продолжение 2.2.2

		доказательств	организациях»
2017г.	Нарушения, связанные с оказанием прочих услуг	Подготовительный	«Оказание аудиторскими организациями прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг»
		Планирование	«Оказание аудиторскими организациями прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг»
		Получение аудиторских доказательств	«Оказание аудиторскими организациями прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг»
		Парадигма «мнение»	«Оказание аудиторскими организациями прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг»
	Нарушения конфиденциальности сведений, составляющих аудиторскую тайну	Подготовительный	«Аудиторская тайна»
		Планирование	«Аудиторская тайна»
		Получение аудиторских доказательств	«Аудиторская тайна»
		Парадигма «мнение»	«Аудиторская тайна»
	Использование субподрядчиков при оказании услуг по проведению аудита	Подготовительный	«Использование работы субподрядчиков»
		Планирование	«Использование работы субподрядчиков»
		Получение аудиторских доказательств	«Использование работы субподрядчиков»
	Нарушения, касающиеся СВК аудита и обзорных проверок финансовой отчетности, а также прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и сопутствующих услуг в АФ	Подготовительный	«Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг»
		Планирование	«Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг»
		Получение аудиторских доказательств	«Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг»
		Парадигма «мнение»	«Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг»
	Нарушения процедур оценки способности организации продолжать непрерывно свою деятельность.	Подготовительный	«Непрерывность деятельности»
	Последствия для аудиторского заключения вывода аудитора о применении аудируемым лицом принципа непрерывности деятельности		
	Отсутствие аудиторского заключения о достоверности отчетности существенного компонента группы или информации о результатах, выполненных в отношении существенного компонента группы аудиторских процедур	Планирование	«Непрерывность деятельности»
Получение аудиторских доказательств		«Непрерывность деятельности»	
Парадигма «мнение»		«Непрерывность деятельности»	
Проблемы в информировании о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении	Получение аудиторских доказательств	«Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении»	
	Парадигма «мнение»	«Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении»	

Источник: составлено автором

Выявленные по итогам ВККР зоны, связанные со слабым функционированием СВК АФ и ИА, позволяют оценить, на каком из этапов проведения аудита возникает наибольшее количество нарушений. По результатам 2016-2017 гг. структура нарушений разнится между собой, однако наиболее типичными являются нарушения, касающиеся нарушений СВК АФ, что проиллюстрировано на рисунке 2.2.3.

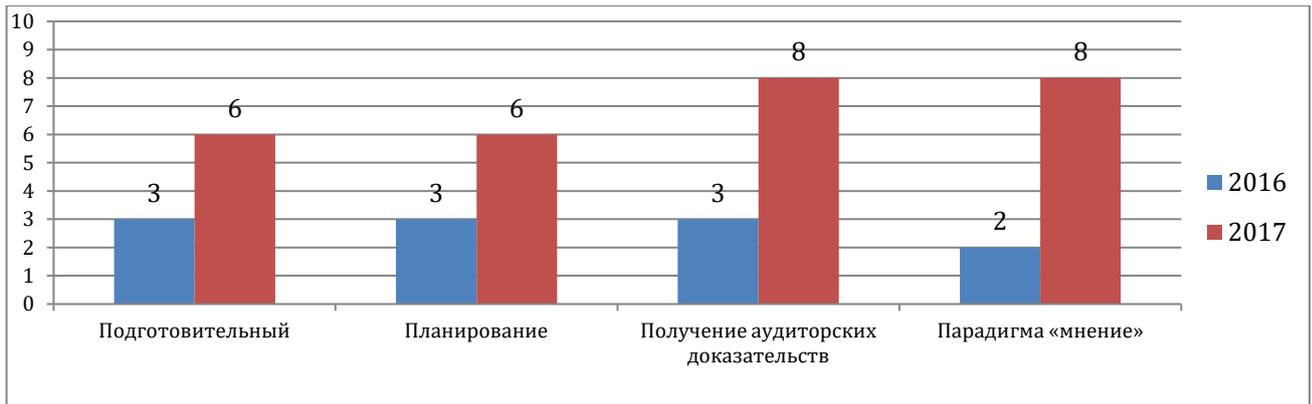


Рисунок 2.2.3 – Распределение нарушений СВК по этапам аудита

Источник: составлено автором

На рисунке 2.2.3 видно, что наибольшее количество нарушений, влияющих на функционирование СВК в 2016 г., возникают на «подготовительном этапе», этапе «планирования аудита», а также на этапе «получения аудиторских доказательств». На этапе «формирования аудиторского мнения», численность нарушений меньше, однако структура нарушений позволяет говорить о серьезности их последствий на функционировании АФ на этом этапе. В 2017 г. наибольшее количество нарушений, влияющих на функционирование СВК, относятся к этапу «получения аудиторских доказательств» и «формирование аудиторского мнения», что соответствует действительности, так как именно из-за этих двух этапов возникает большее недоверие к АФ, которые недостаточно формируют аудиторские доказательства или определяют профессиональное мнение аудитора. В данном случае, речь может идти о банковском секторе и отзывах лицензий на осуществление финансово-кредитной деятельности. Данная

проблема для европейских стран является давно решенной, благодаря эффективному применению концепции COSO для внутреннего контроля в финансово-банковской сфере (пример – Базельский комитет по банковскому надзору [99]).

В ходе проведенной диагностики, можно предположить, что на качество формирования аудиторских доказательств и итогового профессионального мнения аудитора влияет и система отлаженной работы персонала АФ со всей документацией – то есть система делопроизводства АФ. Процесс постановки делопроизводства также индивидуален и зависит от масштаба и оборотов АФ, тем не менее, для отечественного сегмента АФ, делопроизводству в разрезе СВК и папок по элементам СВК уделяется недостаточно внимания.

Оценка системы внутреннего контроля качества АФ не может быть достаточной без разработки и внедрения внутренних АРД и ОРД АФ, которые способствуют эффективной оценке степени исполнения требований существующего законодательства закон 307-ФЗ [25], Международных стандартов аудита [37] и КПЭА [5] и др. Согласно действующему законодательству, каждая АФ обязана разработать и применять внутрифирменные аудиторские стандарты, которые не противоречат действующему, на анализируемый момент времени, законодательству.

Для оценки внутреннего контроля АФ и систематизации подходов к делопроизводству внутри АФ, предлагается разработать структуру делопроизводства АФ по элементам системы внутреннего контроля качества – «Регламент проверки соответствия административно-распорядительного обеспечения системы внутреннего контроля качества АФ нормативно-законодательным требованиям». (Таблица 2.2.3).

Таблица 2.2.3 – Внутренний регламент комплаенс (compliance) – Проверка соответствия административно-распорядительного обеспечения системы внутреннего контроля качества АФ нормативной документации Российской Федерации

Наименование рабочих папок АФ по элементам СВК	Нормативно-правовая база аудиторской деятельности	Перечень рекомендуемых административно – распорядительных документов (АРД)	Детализирующий перечень организационно-распорядительных (ОРД) и рабочих документов аудитора (далее - РДА)
Раздел 1	Раздел 2	Раздел 3	Раздел 4
Общее руководство по системе внутреннего контроля качества аудита	Закон N 307- ФЗ «Об аудиторской деятельности» (Ст.10). «Концептуальная основа качества аудита: ключевые элементы, создающие среду для качества аудита»; МСКК1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг»; МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности».	АРД «Система внутреннего контроля качества аудита и сопутствующих услуг»	Формализованная организационная структура фирмы и внутренняя система коммуникаций; Положения о структурных подразделениях (департаментах, отделах, группах); Должностные инструкции сотрудников; Приказ о создании отдела контроля качества / назначение лица, ответственного за СВК (или о привлечении внешнего контролера качества). Кадровая политика; Процедуры текущего контроля качества работы аудиторов и ассистентов.
Профессиональная этика	Закон N 307- ФЗ «Об аудиторской деятельности» (Ст.7-8); Кодекс этики профессиональных бухгалтеров; МСКК 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг» (р. «Соответствующие этические требования» , ст. 20 - 25).	АРД «Профессиональная этика аудиторов»	Положение об этических нормах в общении с клиентами; Приказ об обеспечении политики независимости; Утвержденные процедуры мониторинга угроз независимости; Пособие по проведению мероприятий для уменьшения влияния выявленных угроз независимости; Приказ о коммерческой тайне; Перечень сведений, составляющих коммерческую тайну; Образец заявления сотрудников фирмы о соблюдении независимости; Образец заявления сотрудников фирмы о соблюдении конфиденциальности
Условия принятия заданий, продолжения сотрудничества с клиентами	Закон N 307- ФЗ «Об аудиторской деятельности»; МСКК 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг» (р. «Принятие и продолжение отношений с клиентами и конкретных заданий», ст. 26-28); МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита»; МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий»; МСА 230 «Аудиторская документация»; МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения». (ст.29-31).	АРД «Предварительное ознакомление с клиентом» АРД «Условия предоставления услуг новому клиенту» АРД «Процедуры оценки и описания бизнеса клиента» сотрудников» АРД «Непрерывная профессиональная подготовка и повышение квалификации персонала» АРД «Процедуры должностного повышения»	Приказ о принятии в работу объекта аудита; Анкеты, образцы тестов для предварительного ознакомления с бизнесом клиента; Образец письма-обязательства аудитора. профессиональных знаний партнеров и персонала; Образец Заявления о приеме на работу; Образец личной анкеты персонала при приеме на работу; Образец тестов для оценки персонала при приеме на работу; Контрольные листы самооценки персонала

Продолжение таблицы 2.2.3

Наименование рабочих папок АФ по элементам СВК	Нормативно-правовая база аудиторской деятельности	Перечень рекомендуемых административно – распорядительных документов (АРД)	Детализирующий перечень организационно-распорядительных (ОРД) и рабочих документов аудитора (далее - РДА)
Раздел 1	Раздел 2	Раздел 3	Раздел 4
Выполнение заданий	<p>МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»;</p> <p>МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»;</p> <p>МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»;</p> <p>МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита»;</p> <p>МСА 530 «Аудиторская выборка»;</p> <p>МСА 520 «Аналитические процедуры»</p> <p>МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности»;</p> <p>МСА 500 «Аудиторские доказательства»;</p> <p>МСА501«Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях»;</p> <p>МСА 505 «Внешние подтверждения»;</p> <p>МСА 510 «Аудиторские задания, выполняемые впервые: Остатки на начало периода»</p> <p>МСА 540 «Аудит учетных оценок, в том числе учетных оценок по справедливой стоимости, и связанные с ними раскрыт я информации»;</p> <p>МСА 550 «Связанные стороны»;</p> <p>МСА 560 «Последующие события»;</p> <p>МСА 580 «Письменные заверения»</p> <p>МСА 570 «Непрерывность»</p> <p>МСА 230 «Аудиторская документация»</p> <p>МСКК 1 «Контроль качества для фирм, выполняющих аудиты и обзоры финансовой отчетности, а также иные задания по предоставлению уверенности и сопутствующих услуг» (п. 34 «Консультации», приложения Д36–Д40);</p> <p>МСА 220 «Контроль качества аудита финансовой отчетности»</p>	<p>АРД «Оценка системы внутреннего контроля и риска ее неэффективности»</p> <p>АРД «Оценка системы бухгалтерского учета»</p> <p>АРД «Оценка существенности ошибок (искажений) финансовой отчетности»</p> <p>АРД «Аудиторская выборка и риски, возникающие в ходе выборочного исследования»</p> <p>АРД «Аналитические процедуры и оценка риска аналитического рассмотрения»</p> <p>АРД «Планирование»</p> <p>АРД «Аудиторские доказательства»</p> <p>АРД «Диагностика непрерывности деятельности»</p> <p>АРД «Документирование аудита»</p> <p>АРД «Процедуры консультаций по сложным и спорным вопросам, процедуры разрешения расхождений во мнениях»</p> <p>АРД «Процедуры надзора и контроля качества во время выполнения заданий»</p>	<p>Приказ о видах предоставляемых услуг;</p> <p>Утвержденный перечень индексов рабочих документов (по видам заданий);</p> <p>Утвержденный порядок получения консультаций;</p> <p>Приказ об обеспечении сохранности рабочей документации;</p> <p>Формы договоров (по видам заданий);</p> <p>Контрольные листы для оценки присущего риска, риска внутреннего контроля клиента;</p> <p>Меморандум планирования;</p> <p>Образцы детальных планов аудиторских проверок;</p> <p>Контрольный лист для первого задания;</p> <p>Формы рабочих документов (по видам заданий, по объектам аудита);</p> <p>Формализованные процедуры внутрифирменного контроля качества рабочих документов;</p> <p>Контрольные листы для оценки рисков мошенничества, непрерывности деятельности, последующих событий, процедур на этапе завершения аудита;</p> <p>Образцы форматов аудиторских заключений, писем руководству по результатам аудита и других отчетных документов аудитора.</p>
Мониторинг системы внутрифирменного контроля качества	<p>«Концептуальная основа качества аудита: ключевые элементы, создающие среду для качества аудита» (ч. 3 в формате МСА);</p> <p>МСКК 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг» (р. «Мониторинг», ст.48-56; р. «Документация систем», ст.57-59);</p> <p>МСА 230 «Аудиторская документация».</p>	<p>АРД «Процедуры мониторинга соответствия системы внутреннего контроля качества»</p> <p>АРД «Документирование процесса текущего контроля качества»</p> <p>АРД «Документирование процедуры мониторинга»</p>	<p>Приказ о назначении лица, ответственного за мониторинг системы внутрифирменного контроля качества;</p> <p>Контрольный лист самооценки системы внутрифирменного контроля качества;</p> <p>Контрольный лист «Идентификация актуальности системы внутрифирменного контроля качества»;</p> <p>Контрольный лист «Последующая проверка выполненных заданий».</p>

Источник: составлено автором [57] в соответствии с подходами, определёнными требованиями аудита комплаенса качества ISO и МСА

Представленный регламент делопроизводства «Проверка соответствия административно-распорядительного обеспечения системы внутреннего контроля качества АФ нормативной документации Российской Федерации» состоит из четырех разделов:

- 1) *Раздел 1* – наименование рабочих папок по элементам СВК, которые рекомендуются к созданию (тестированию) в АФ;
- 2) *Раздел 2* – нормативно-правовая основа осуществления аудиторской деятельности – перечень регулирующих нормативных документов в разрезе рабочих папок по элементам СВК;
- 3) *Раздел 3* – перечень, рекомендуемых к созданию (тестированию) административно – распорядительных документов АФ;
- 4) *Раздел 4* – перечень организационно-распорядительных и рабочих документов аудитора, предлагаемых к созданию (тестированию) в АФ, детализирующие требования раздела 3.

Методика использования регламента проверки соответствия АД СВК нормативно-правовым документам РФ заключается в последовательной сверке столбцов и разделов внутреннего регламента.

На первом этапе происходит сверка наименования рабочей папки по элементам СВК, которые рекомендуются к созданию (тестированию) в АФ (Раздел 1), с действующей нормативно-правовой базой РФ (Раздел 2). В ходе этого этапа ответственным сотрудником (подразделением) формируется массив нормативных правовых документов по конкретному разделу системы внутреннего контроля, в том числе используя, новейшие ИТ- системы и информационные базы.

На втором этапе, на основании массива действий, происходит формирование необходимого перечня ключевых к созданию (тестированию) АД АФ, что позволяет минимизировать потенциальные риски аудиторской деятельности, детально прописать все аудиторские процедуры и регламенты, усовершенствовать СВК и проработать методическое обеспечение АФ.

На третьем этапе, на основании разработанных / протестированных АД АФ, создается перечень организационно-распорядительных (ОРД) и рабочих

документов аудитора (РДА) (Раздел 4), который способен конкретизировать и дополнять АРД АФ (Раздел 3).

Предполагается, что оценку и тестирование соответствия СВК АФ предложенному регламенту, может проводить Комитет по внутреннему контролю качества или отдел по контролю качества (для крупных АФ), внутренний контролер качества и т.д. в зависимости от размера, масштабов и оборотов деятельности аудиторской организации.

Применение внутреннего регламента (Таблица 2.2.2) позволит создать качественную основу для СВК АФ посредством обеспечения полного соответствия административно – распорядительного регламента требованиям нормативно-правовых документов российского аудита, а также четко разграничить объем функциональных требований и кадровый потенциал АФ.

Основные требования, обуславливающие эффективное функционирование системы внутреннего контроля АФ, представляют собой:

- 1) подконтрольность каждого субъекта внутреннего контроля. В должностных инструкциях необходимо предусматривать, чтобы качество выполнения контрольных функций каждого субъекта могло быть проверено другим субъектом внутреннего контроля;
- 2) заинтересованность непосредственно руководства в надлежащем исполнении контрольных функций ряда субъектов внутреннего контроля;
- 3) избегание ущемления интересов работника или подразделения АФ, а также создание условий, когда урегулировать текущую проблему проще, чем впоследствии отвечать за результаты функционирования СВК;
- 4) недопущение концентрации прав первичного контроля в руках одного ответственного лица, которое может привести к должностным злоупотреблениям;
- 5) компетентность, добросовестность и честность субъектов внутреннего контроля в лице персонала АФ;
- 6) приемлемость методологии внутреннего контроля, применяемой внутри АФ. Ставящиеся перед центрами ответственности контрольные цели и задачи должны быть рациональными с позиций трудовых, материальных и

денежных затрат. Распределение контрольных функций, программы внутреннего контроля и применяемые методы должны быть целесообразными и оптимальными;

7) приоритетность, в ходе которой ответственными за СВК сотрудниками и подразделениями необходимо выявлять наиболее приоритетные области функционирования СВК АФ, а также области стратегического значения;

8) оптимальная централизация СВК, способствующая динамичности, устойчивости, непрерывности функционирования. Организационная структура должна соответствовать размерам и степени сложности организации АФ;

9) единоличная ответственность, проявляющаяся в закреплении конкретной контрольной функции за одним центром ответственности АФ;

10) потенциальное функциональное замещение, подразумевающее своевременное замещение выбывающих отдельных субъектов внутреннего контроля, не прерывающее контрольные процедуры;

11) регламентация всего функционирования СВК;

12) взаимодействие и координация всех подразделений и служб АФ;

13) предотвращение несанкционированного доступа к активам и конфиденциальной информации АФ;

14) лимиты полномочий субъектов контроля и ответственности персонала АФ;

15) сохранность активов и информации АФ;

16) внедрение новых информационных технологий в учетную и контрольную деятельность АФ, посредством чего повышается сохранность активов и информации АФ, повышаются интеллектуальный и репутационный капиталы АФ, а также увеличивается конкурентоспособность АФ.

В настоящее время вопросы разработки подходов к формированию системы потенциалов АФ (интеллектуального, организационного и репутационного потенциалов) для повышения степени конкурентоспособности аудиторских организаций на профессиональном рынке остаются недостаточно

исследованными, что влияет на выбор дальнейшего вектора исследования и разработки.

2.3 Методический инструментарий системы внутреннего контроля качества в аудиторском бизнесе

Рассмотрение подходов к определению дефиниции интеллектуальный потенциал, широко представлено в трудах представителей отечественной [62; 64; 77; 78; 89; 93; 146; 163; 164; 165; 178; 179; 180; 185; 225; 249; 250] и зарубежной [218; 254; 255; 257; 264; 265; 269; 270; 273; 275; 279; 283; 285, с.7962; 286; 287] научных школ, в том числе, используемых для описания процессов в экономике и аудиторского рынка, что позволило обосновать применимость данной категории и для аудиторских организаций (Приложение И).

Проведенный контент-анализ позволил определить и углубить определение и дальнейшее исследование понятия интеллектуальный потенциал, применительно для АФ. Где под $IQ_{АФ}$ понимается совокупность ресурсов, систем, навыков, квалификации, опыта, мотивации, персональных компетенций сотрудников, находящихся в распоряжении АФ и используемых в ее профессиональной деятельности с целью повышения прибыли, минимизации затрат или повышения ее конкурентоспособности. Целесообразно предположить, что структура кадрового состава АФ в разрезе ПСА есть $IQ_{АФ}$.

Совокупность интеллектуального, репутационного и организационного капиталов АФ, позволяет разработать и внедрить еще один внутренний регламент – «Уровень развития АФ в совокупности организационного, интеллектуального и репутационного потенциалов» (Таблица 2.3.1).

Таблица 2.3.1 – Внутренний регламент определения уровня развития АФ в совокупности организационного, интеллектуального и репутационного потенциалов АФ

Критерии	Уровень развития АФ			
	Уровень 1	Уровень 2	Уровень 3	Уровень 4
1	2	3	4	5
Позиция 1. Опыт на рынке				
Опыт на рынке	Нет опыта работы	Опыт работы 1-3 года	Опыт работы 3-5 лет	Опыт работы от 6 лет
Знание рынка и конкурентов	Минимальные	Достаточные	Хорошая ориентация на рынке и знание его специфики	Отличная ориентация на рынке и знание его специфики
Постоянство клиентских отношений	-	Еще не устоявшиеся, 10% постоянных клиентов	Доля постоянных клиентов 30%	Более 50%, доля клиентов с длительностью отношений до 6 лет
Рекомендации со стороны клиентов	-	Минимальные, до 5%	20% и более	Свыше 40%
Прохождение ВККР	-	Однократное (при отсутствии нарушений)	Однократное (при отсутствии нарушений), корректировка слабых сторон бизнеса	Минимум 2 раза (при отсутствии нарушений), знание сильных и слабых сторон бизнеса
Членство в СРОА	Обязательность членства в СРОА, слабое владение информацией о СРОА	Выбор СРОА, исходя из приоритетов и направлений деятельности АФ	Осмысленность выбора приоритетного СРОА, исходя из приоритетов и направлений деятельности АФ	Мотивация СРОА к вступлению в ее члены для АФ, включая ряд послаблений, спец. условий и т.д.
Позиция 2. Профессиональные компетенции персонала АФ				
Высшее образование	В основном, у руководителей и управляющего персонала. У остальных или незаконченное высшее, или еще в процессе обучения	60% персонала имеет высшее образование	90% персонала имеет высшее образование	Четко сформированные критерии отбора персонала с высшим образованием (или на последних курсах обучения для нижестоящих должностей)
Стаж работы на рынке	В основном, у руководителей и управляющего персонала. У остальных – минимальный или совсем нет	В основном, у руководителей и управляющего персонала. У остальных – 1-3 года	Стаж от 3 до 5 лет работы у всего персонала	Существенный стаж работы у всего персонала
Профессиональные компетенции	У руководящего звена / у персонала - минимальные	Наличие у всего персонала АФ	Широкий спектр профессиональных компетенций у всего персонала АФ	Широкий спектр профессиональных компетенций у всего персонала АФ
Владение специфическими (отраслевыми) областями в аудиторской практике	Персонал в целом не владеет / владеет руководящее звено	Слабое владение персоналом / владеет руководящее звено	Владение несколькими специализированными областями для всего персонала	Владение широким спектром специфических профессиональных областей всеми сотрудниками АФ
Наличие профессиональных аттестатов аудитора	До 5%	От 10% до 20%	Более 30%	Свыше 60%
Аттестация работников	Не отработано	В зачаточном состоянии, персонал ознакомлен с требованиями и критериями аттестации	Отработано в значительной мере, персонал ознакомлен с требованиями и критериями аттестации	Проводится регулярно, критерии и требования долгосрочны и известны персоналу АФ
Знание международного законодательства в области профессиональной деятельности и его интерпретация	Знаний нет/ минимальные у руководящего звена	Знание основного перечня международных документов	Владение существенным опционом международных профессиональных документов	Владение широким спектром международных профессиональных документов, а также постоянный мониторинг их изменений
Величина персонала АФ	До 5 человек	Свыше 6 человек	Свыше 6 человек, величина персонала зависит от планов развития АФ	Свыше 6 человек, величина персонала зависит от планов развития АФ
Позиция 3. Информационно – технологические характеристики и обеспечение деятельности АФ				
Наличие IT- службы	Нет/ самая простая	Минимальный функционал IT- службы	Существенный штат специалистов IT- службы	Обязательное наличие IT- службы для решения широкого спектра вопросов
Скорость предоставления информации и обновлении	Нет/ самая низкая	Минимальная скорость предоставления данных и оперативность обновления	Высока скорость предоставления данных и оперативность обновления	Крайне высокая скорость предоставления данных и оперативность обновления

Продолжение таблицы 2.3.1

Критерии	Уровень развития АФ			
	Уровень 1	Уровень 2	Уровень 3	Уровень 4
1	2	3	4	5
(актуализации) данных и нормативных документов	Нет/ самая низкая	Минимальная скорость предоставления данных и оперативность обновления	Высока скорость предоставления данных и оперативность обновления	Крайне высокая скорость предоставления данных и оперативность обновления
Наличие официального сайта (с 2018г. обязательное требование, содержащееся в Законе 307-ФЗ)	Да, в зачаточном состоянии	Да, адаптивен и функционален	Да, адаптивен и функционален	Да, максимально адаптивен и функционален
Наличие внутренних специализированных программ и систем	Нет	Самые простые	Есть, информативны и оптимизируют работу	Работа построена на использовании специализированных программ и систем
Функциональность корпоративного сайта и доступность информации	Наличие сайта, сайт не информативен	Сайт ограниченно информативен	Сайт информативен, отсутствует небольшое количество информации	Сайт информативен, вся необходимая информация присутствует и адаптивна
Частота обновления информации на сайте	Даты обновления не указаны, информация, устаревшая	Информация не обновлялась более 3 месяцев	Информация не обновлялась не более 1 месяца	На сайте актуальная и постоянно обновляемая информация
Наличие онлайн консультанта на сайте по интересующим вопросам	Как правило, не представлено или в зачаточном состоянии	Есть, ответы пролонгированы во времени	Есть, функционирует	Есть, функционален и эффективен
Наличие методического отдела	Формально	Минимальная методическая работа	Есть, функционирует	Есть, функционален и эффективен
Позиция 4. Обучение и повышение квалификации				
Наличие регламента обучения и повышения квалификации	Формально	В зачаточном состоянии, персонал ознакомлен с требованиями и критериями обучения	Отработано в значительной мере, персонал ознакомлен с требованиями и критериями обучения	Проводится регулярно, критерии и требования долгосрочны и известны персоналу АФ, отлажено
Наличие внутрифирменных регламентов для программ обучения и повышения квалификации	Формально	Есть, слабая реализация	Есть, реализуется и корректируется постоянно	Есть целая система внутрифирменных АД АФ для программ обучения и повышения квалификации
Наличие специальных программ и курсов для повышения квалификации	Формально	Могут быть, в достаточной степени не отлажены	Есть, достаточно информативны и эффективны	Есть целый спектр программ и курсов для программ обучения и повышения квалификации
Разработка и наличие собственных программ и курсов для повышения квалификации	Нет	Могут быть, в достаточной степени не отлажены	Есть, достаточно информативны и эффективны	Есть целый спектр собственных программ и курсов для программ обучения и повышения квалификации
Сотрудничество с образовательными центрами и справочно-поисковыми системами	Может быть	Есть, слабая реализация	Есть, реализуется и дополняется постоянно	Есть целая партнерская система для помощи в подготовке и реализации программ обучения и повышения квалификации
Наличие партнерской сети	Нет	Маловероятно	Маловероятно	Да
Наличие филиалов	Нет	Маловероятно	Возможны, не обширны	Да, сеть обширная
Наличие аффилированных лиц	Могут быть	Могут быть	Возможны	Да
Количество учредителей	Минимальное	Минимальное	Существенное	Большое количество партнеров и учредителей
Наличие фирменного логотипа и отличительных атрибутов компании	Нет	Маловероятно	Да	Да, подобные расходы долгосрочны запланированы и заложены в бюджете
Бюджет на рекламу	Нет	Маловероятно	Да, расходы, как правило, заложены в бюджете	Да, расходы долгосрочны, запланированы и заложены в бюджете
Участие в активностях, выступление на тренингах или семинарах и расходы на рекламу	Нет	Маловероятно	Да, расходы, как правило, заложены в бюджете	Да, расходы долгосрочны, запланированы и заложены в бюджете

Источник: составлено автором

Данный внутренний документ также относится к системе делопроизводства в аудиторской организации и нацелен на проведение независимой самооценки своего потенциала руководством АФ, а также к построению прогнозного сценария функционирования на профессиональном рынке.

Структура данного регламента представляет собой сводную таблицу, разделенную по уровням развития АФ от одного до четырёх (1-4), со столбцом перечня наличия или отсутствия атрибутов, которые могли бы быть применимы к данной АФ.

В свою очередь критерии, характеризующие АФ, делятся на шесть позиций: опыт на рынке, профессиональные компетенции персонала АФ, информационно – технологические характеристики и обеспечение деятельности АФ, обучение и повышение квалификации, наличие филиалов и аффилированных лиц, продвижение АФ.

Методика анализа АФ заключается в последовательном соотношении предложенных критериев АФ к конкретному уровню развития АФ по принципу наличие «+», отсутствие «-». По результатам соотношения всех критериев, путем суммирования итоговых значений, можно выявить наиболее характерный уровень развития для АФ (столбец, где значений «+» максимальное).

При анализе соответствующих позиций, следует обратить особое внимание на 1 и 2 уровни организации уровня развития АФ, т.к. такие фирмы могут существовать на рынке краткосрочно, не проходить (не успеть пройти) ВККР со стороны СРОА или регулятора. Компании, чьи уровни уровня развития находятся на границах 1 или 2 уровня, принято считать вновь образованными или функционирующими сравнительно недавно. Компании такого уровня уязвимы на рынке в связи со слабой организацией менеджмента, а также отсутствию достаточного совокупного опыта персонала. Подобные АФ не имеют достаточных средств для рекламных компаний в связи с тем, что обороты внутри компаний небольшие, а лишние расходы не запланированы бюджетом, в отличие от АФ 3-4 уровня, расходы, которых заложены в бюджет в долгосрочной перспективе, и существенно оправданы именем АФ и ее репутацией.

Компании, достигшие 3-4 уровня, как правило, существуют на рынке довольно долго, с качественным и укомплектованным персоналом, с наличием собственных унифицированных внутрифирменных АРД и ОРД, использующие специализированные справочно-поисковые системы и развивающиеся в рамках партнерской сети; чаще имеющие филиалы и представительства по всему миру.

Введение внутреннего регламента определения уровня развития АФ в совокупности организационного, интеллектуального и репутационного потенциалов, обусловлено проведенным анализом рынка, а также структурным срезом АФ среди крупного, среднего и малого бизнеса. Работая с открытыми информационными ресурсами АФ – официальными интернет-сайтами АФ, выявлено, что информация на сайтах об аудиторских компаниях существенным образом различается в зависимости от величины и репутации АФ. При этом у заинтересованных сторон не всегда есть возможность своевременно получить объективное представление о бизнесе, о руководстве и собственниках аудиторской организации, а, часто, единственная возможность ознакомления с существованием АФ – реестр СРОА и Минфина России [33; 316; 371].

Первично оценить степень соответствия АФ предлагаемому внутреннему регламенту можно опираясь на данные официальных интернет – ресурсов АФ, однако выявлены случаи неработающих официальных интернет-сайтов, следующих АФ, попавших в рейтинги компании Эксперт [357]: ООО «Конс-Аудит» [297], ООО «АСБ аудиторская компания» [296], ООО «Аудит регионов» [298], что характерно и для большего количества средних и малых АФ. Одной из существующих проблем СВК АФ является нежелание представителей АФ открыто публиковать информацию о себе в сети «Интернет», так как законодательно данная обязанность еще не закреплена. Если по данным на 2017 г. неработающие официальные интернет-сайты не является критическим нарушением, то с 2018 г. отсутствие официальных интернет-сайтов АФ, проводящих аудит ОЗО, будет являться нарушением. На данный момент решение о ведении профессионального сайта в сети «Интернет» является инициативой АФ, а в целях экономии средств на его содержание, некоторые АФ вынуждены

использовать свои сайты в минимальных объемах, или вовсе отказаться от затрат на их содержание. Тем не менее, если использовать частный подход наличия интернет-сайтов для всей совокупности АФ на рынке, можно предположить, что все АФ от этого выиграют, так как тем самым повысится доступность и прозрачность аудиторской деятельности.

Во избежание нарушений закона со стороны АФ, в каждой АФ предлагается внедрить данный регламент, тем самым обезопасить себя, а также иметь вспомогательный регламент для текущего или перспективного мониторинга профессиональной деятельности. Несмотря на то, что внедрение данного регламента предлагается в структуре СВК АФ, некоторые его позиции могут быть использованы и СРОА для того, чтобы категориально определять сильные и слабые стороны АФ, делая упор на наиболее проблемные позиции для анализа и мониторинга деятельности АФ. Особенно рекомендованы для создания аудиторскими организациями 1 – 2 уровня развития.

Согласно принятой и используемой в научной литературе [60; 66; 68; 69; 70; 191] формуле, модель определения оптимальной системы внутреннего контроля представляет собой:

$$\text{СВК}_{\text{АФ}} = \text{Среда}_{\text{АФ}} \times \text{Средства}_{\text{АФ}} \times \text{Процедуры}_{\text{АФ}}; \quad (3)$$

где $\text{СВК}_{\text{АФ}}$ – совокупность мер и мероприятий по созданию адекватной среды контроля, действенных средств реализации такого контроля с целью обеспечения сохранности активов, эффективности их использования и подготовки достоверной информации для ее пользователей, состоящая из среды контроля и средств контроля, а также средств контроля, имеющихся в системе бухгалтерского учета и отчетности;

$\text{Среда}_{\text{АФ}}$ – это технические, технологические, организационные и документальные средства, обеспечивающие выполнение процедур контроля широкого спектра;

Процедуры_{АФ} – специализированные процессы со стороны руководителей или специалистов, которым вменены контрольные функции и которые обеспечивают адекватное применение созданных средств контроля при существующих условиях контроля.

Основываясь на определения уровня развития АФ в совокупности различных потенциалов АФ, для оценки качества функционирования АФ, предлагается рассчитать систему показателей, формирующих коэффициент соблюдения внутренних стандартов аудита [222] с введением необходимых корректив. Для оценки эффективности соблюдения средств контроля, рассчитаем коэффициент соблюдения внутрифирменных стандартов аудита:

$$K_{BCA} = K_{\text{план}} \times K_{\text{программа}} \times K_{\text{процед}} \quad (4)$$

где $K_{вса}$ – коэффициент соблюдения внутрифирменных стандартов аудита;

$K_{\text{план}}$ – коэффициент исполнения планов по аудиту;

$K_{\text{программа}}$ – коэффициент исполнения программ по аудиту;

$K_{\text{процедуры}}$ – коэффициент исполнения процедур аудита.

Тогда коэффициент исполнения планов по аудиту может быть рассчитан как отношение количества выполненных планов аудита к общему объему планов аудита за анализируемый период:

$$K_{\text{план}} = \frac{N_{\text{планов реализ}}}{N_{\text{планов общ}}} \quad (5)$$

где $K_{\text{план}}$ - коэффициент исполнения планов по аудиту;

$N_{\text{планов реализ}}$ – фактическое количество исполненных планов аудита за анализируемый год;

$N_{\text{планов общ}}$ – общее количество заявленных планов аудита за анализируемый год.

Расчет коэффициента исполнения программ по аудиту представляет собой отношение количества выполненных программ аудита к общему объему программ аудита за анализируемый период:

$$K_{\text{программа}} = \frac{N_{\text{программ исполн}}}{N_{\text{программ общ}}}; \quad (6)$$

где $K_{\text{программа}}$ – коэффициент исполнения программ по аудиту;

$N_{\text{программ исполн}}$ – фактическое количество исполненных программ аудита за анализируемый год;

$N_{\text{программ общ}}$ – общее количество заявленных программ аудита за анализируемый год.

Коэффициент степени исполнения процедур рассчитывается как отношение количества выполненных процедур аудита к общему объему процедур аудита за анализируемый период:

$$K_{\text{процедуры}} = \frac{N_{\text{процедур исполн}}}{N_{\text{процедур общ}}}; \quad (7)$$

где $K_{\text{процедуры}}$ – коэффициент исполнения процедур аудита;

$N_{\text{процедур исполн}}$ – фактическое количество исполненных процедур аудита за анализируемый год;

$N_{\text{процедур общ}}$ – общее количество заявленных процедур аудита за анализируемый год.

Рассчитав коэффициенты формулы (4-6), можно подставить полученные значение в общий показатель формула (3), который является производной трех компонентов. На основании данной формулы, можно рассчитать степень эффективности ВСА для любой АФ. Расчет общего показателя соблюдения внутрифирменных стандартов аудита позволит оценить степень готовности АФ к

выстраиванию необходимой системы делопроизводства и качественном формировании СВК АФ.

Следующей проблемой системы внутреннего контроля качества АФ, выступают варианты замещения высококвалифицированных специалистов низкоквалифицированными для оптимизации расходов на аудиторскую проверку, что рассматривалось в публикациях представителей отечественной научной школы [183], [216], подтверждая высокорисковое балансирование между оптимизацией затрат на аудит со стороны АФ и качеством предоставляемых профессиональных услуг.

При определенном векторе функциональный подход соответствия уровня развития АФ требованиям законодательства можно проанализировать через использование «Профессионального стандарта «Аудитор» [42]. С введением данного документа, появилось функциональное подразделение между специалистами, владеющими компетенциями различного уровня и их распределением внутри АФ [110; 113]. Для специалистов, стандарт определил перечень трудовых обязанностей и действий, объем профессиональных компетенций, требования к образованию, опыту практической работы и особые условия допуска к работе, введена функциональная карта вида профессиональной деятельности, содержащая возможные наименования должностей и профессий внутри АФ. В основании стандарта лежит нормативно-правовая база аудиторской деятельности, соблюдение которой влияет на качество оказываемых аудиторских услуг, что в перспективе будет способствовать функциональному и комплексному подходу к проведению внутреннего аудита в российских организациях, не заменяя МСА и стандарты по внутреннему контролю, а дополняя и расширяя их функционал в части кадрового потенциала АФ. Подход ПСА в части профессиональных требований способствует значительному выравниванию интеллектуального потенциала больших и малых аудиторских фирм, т.к. в крупных фирмах уровень квалификации мелких, средних и крупных специалистов значительно различается.

Тем не менее, анализ введенного стандарта ПСА позволил заключить, что это не очень удачное заимствование разработанной и внедренной намного раньше, методологии аудита в компаниях «большой четверки». С уверенностью можно утверждать, что ПСА будет неоднократно изменен и усовершенствован, а оценку эффективности практической реализации сможет показать только практика и достаточное количество времени на практическую апробацию.

На основании структурно усовершенствованного ПСА (Приложение К), в таблице 2.3.2 приводятся минимальные профессиональные требования к квалификации и компетенции всех звеньев АФ. При этом трудовые функции собраны итоговой величиной, без перечисления, т.к. трудовые функции представляют собой проекцию профессиональных требований и компетенций.

Таблица 2.3.2 – Минимальные профессиональные требования к квалификации и компетенции всех звеньев АФ

Должность	Трудовая функция	Минимальные профессиональные требования	Минимальные характеристики	Трудовые действия	Умения	Знания	Другие характеристики	Σ	Уд. ел. Вес	
									В %	В коэф-тах
Помощник аудитора Ассистент аудитора Специалист	3	1	3	9	9	13	1	39	8,84	0,09
Аудитор Эксперт	3	7	3	26	23	16	0	78	17,69	0,18
Старший аудитор Ведущий аудитор Руководитель проекта Менеджер проекта	3	6	3	29	21	16	1	79	17,91	0,18
Аудитор-контролер Контролер качества Старший (ведущий) контролер Специалист по управлению рисками Менеджер по управлению рисками	4	7	5	17	18	15	0	66	14,97	0,15
Аудитор-методолог Методолог Старший (ведущий) методолог	4	7	5	11	9	11	0	47	10,66	0,11
Начальник отдела подразделения, департамента	2	7	5	12	12	15	0	53	12,02	0,12
Партнер, Генеральный директор, Директор, Управляющий (исполнительный)	3	7	5	24	20	20	0	79	17,91	0,18

Продолжение таблицы 2.3.2

Должность	Трудовая функция	Минимальные профессиональные требования	Минимальные характеристики	Трудовые действия	Умения	Знания	Другие характеристики	Σ	Уд. ел. Вес	
									В %	В коэф-тах
директор										
Σ	22	42	29	128	112	106	2	441	100,00	1
	4,99	9,52	6,58	29,02	25,40	24,04	0,45	100		

Источник: рассчитано автором на основании [42; 260]

Таблица 2.3.2 представляют собой доработку и систематизацию требований существующего ПСА после числового подсчета суммарного значения частных категорий, характерных для той или иной должности внутри АФ: минимальных трудовых функций, профессиональных требований, характеристик, трудовых действий, умений и других характеристик. Горизонтальное суммирование показателей столбцов должностей позволяет определить совокупный набор профессиональных категорий для каждой штатной единицы, а также рассчитать удельный вес каждой профессиональной категории в общей весомости $IQ_{АФ}$.

Максимальный удельный вес составляют следующие категории: трудовые действия – 29,02 %; умения – 25,40 %; знания – 24,04 %; в совокупности составляя 78,46 % от всего $IQ_{АФ}$. Можно утверждать, что приведенные категории являются наиболее существенными при формировании структуры всего кадрового потенциала АФ.

Наибольшее количество профессиональных компетенций и требований приходится на должности Партнер (Генеральный директор, Директор, Управляющий (исполнительный) директор), а также Старший аудитор (Ведущий аудитор, Руководитель проекта, Менеджер проекта) – данная иерархия очевидна, т.к. с одной стороны на руководство АФ возлагаются все стратегические цели планирования и существования АФ на рынке, ответственность за качество и функциональность аудиторских проверок, а на руководство АФ в рамках отдельных проектов – ответственность за качество осуществления профессиональных услуг и достоверность собранных аудиторских доказательств,

выступающих основой для формирования мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской отчетности) и подписания аудиторского заключения.

Далее располагаются Аудитор (Эксперт), т. к. от каждого аудитора в аудиторской команде зависит получение надлежащих аудиторских доказательств при последующем формировании профессионального мнения, а также достаточности аудиторских доказательств на том или ином аудиторском задании. Стоит отметить, что в числовом выражении отрыв от 1-го ранга на сотые доли, что позволяет формально отнести данный уровень к 1-му рангу.

Еще ниже в иерархии количества функционала стоят Аудитор-контролер (Контролер качества, Старший (ведущий) контролер, Специалист по управлению рисками, Менеджер по управлению рисками) что тоже объяснимо и прогнозируемо. Именно на контролеров качества ложится существенная (фактически, двойная) нагрузка с точки зрения профессиональных требований, компетенций, функционала, а также контроль качества аудиторских услуг.

На основании проведенного исследования, показатель $IQ_{АФ}$ в общем виде может быть рассчитан как:

$$IQ_{АФ} = \frac{(8,84x(a_1 + a_n)) + (17,69x(b_1 + b_n)) + (17,91x(c_1 + c_n)) + (14,97x(d_1 + d_n)) + (10,66x(e_1 + e_n)) + (12,02x(f_1 + f_n)) + (17,91x(g_1 + g_n))}{100} \quad (8)$$

где $IQ_{АФ}$ – потенциал АФ;

Значения 8,84; 17,69; 17,91; 14,97; 10,66; 12,02; 17,91 – свободные члены, соответствующие удельному весу должности в $IQ_{АФ}$ (Таблица 2.3.2, столбец «удельный вес, в %»);

$(a_1 + a_n)$ – количество Помощников аудитора (Ассистентов аудитора или Специалистов) в АФ;

$(b_1 + b_n)$ – количество Аудиторов (Экспертов) в АФ;

$(c_1 + c_n)$ – количество Старших аудиторов (Ведущих аудиторов; Руководителей проекта; Менеджеров проекта) в АФ;

$(d_1 + d_n)$ – количество Аудиторов-контролеров (Контролеров качества; Старших (ведущих) контролеров; Специалистов по управлению рисками; Менеджеров по управлению рисками) в АФ;

$(e_1 + e_n)$ – количество Аудиторов-методологов (Методологов; Старших (ведущих) методологов) в АФ;

$(f_1 + f_n)$ – количество Начальников отделов (подразделений, департаментов) в АФ;

$(g_1 + g_n)$ – количество Партнеров (Генеральных директоров, Директоров, Управляющих (исполнительных) директоров) в АФ.

Таблица 2.3.3 – Предельные границы значений величины $IQ_{АФ}$

Значение величины $IQ_{АФ}$	Оценка значения
$\leq 0,3$	Неудовлетворительная
$\leq 0,5$	Удовлетворительная
$0,5 \geq$	Средняя
$1 \geq$	Высокая

Источник: составлено автором на основании [234]

Наиболее оптимистичные значения $IQ_{АФ}$ от 0,5 и выше (Таблица 2.3.3). Только в этом случае можно с уверенностью утверждать, что АФ обладает достаточно квалифицированным персоналом, а также полностью соблюдает требования закона 307-ФЗ и ПСА. Формула расчета $IQ_{АФ}$ позволяет определить количество профессионально вовлеченных и подтвердивших свою квалификацию специалистов в работе аудиторской организации.

Подход ПСА в части формирования профессиональных требований способствует значительному выравниванию $IQ_{АФ}$ больших и малых аудиторских фирм.

Такой подход с одной стороны позволяет большим фирмам снизить затраты на проведение аудита, ввиду привлечения специалистов различного квалифицированного уровня, а с другой стороны, вызывает ряд профессиональных рисков, т.к. существует вероятность возникновения «дефектов

аудиторских процедур» в части недостаточной профессиональной квалификации персонала.

Частным случаем оценки потенциала АФ может выступать наличие специальной лицензии на осуществление аудита предприятий, имеющих сведения, составляющие государственную тайну [14; 15; 373], что особо актуально для аудита государственных корпораций, таких как аудит государственной корпорации «Росатом» [115; 309; 352]. Общие виды деятельности, требующие специального лицензирования, представлены в таблице 2.3.4.

Таблица 2.3.4 – Общие виды деятельности, требующие лицензирования (для юридических лиц)

Вид деятельности	Регулирующий документ
Осуществление работ, связанных с использованием сведений, составляющих государственную тайну	1) Закон № 5485-1 «О государственной тайне». 2) Постановление Правительства № 333 «О лицензировании деятельности предприятий, учреждений и организаций по проведению работ, связанных с использованием сведений, составляющих государственную тайну, созданием средств защиты информации, а также осуществлением мероприятий и (или) оказанием услуг по защите государственной тайны».
Деятельность, связанная с созданием средств защиты информации, содержащей сведения, составляющие государственную тайну	1) Закон № 5485-1 «О государственной тайне». 2) Постановление Правительства № 333 «О лицензировании деятельности предприятий, учреждений и организаций по проведению работ, связанных с использованием сведений, составляющих государственную тайну, созданием средств защиты информации, а также осуществлением мероприятий и (или) оказанием услуг по защите государственной тайны».
Осуществление мероприятий и (или) оказание услуг в области защиты государственной тайны	1) Закон № 5485-1 «О государственной тайне». 2) Постановление Правительства № 333 «О лицензировании деятельности предприятий, учреждений и организаций по проведению работ, связанных с использованием сведений, составляющих государственную тайну, созданием средств защиты информации, а также осуществлением мероприятий и (или) оказанием услуг по защите государственной тайны».
Деятельность по разработке, производству, реализации и приобретению в целях продажи специальных технических средств, предназначенных для негласного получения информации	1) № 99-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности».
Деятельность по выявлению электронных устройств, предназначенных для негласного получения информации	1) № 99-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности». 2) Постановление Правительства № 314 «О лицензировании деятельности по выявлению электронных устройств, предназначенных для негласного получения информации».
Деятельность по разработке, производству, распространению шифровальных средств, информационных систем и телекоммуникационных систем, защищенных с использованием	1) № 99-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности». 2) Постановление Правительства № 313 «О лицензировании деятельности по разработке, производству, распространению шифровальных средств, информационных систем и телекоммуникационных систем, защищенных с использованием

Продолжение таблицы 2.3.4

Вид деятельности	Регулирующий документ
шифровальных средств, выполнению работ, оказанию услуг в области шифрования информации, техническому обслуживанию шифровальных средств, информационных систем и телекоммуникационных систем, защищенных с использованием шифровальных средств	шифровальных средств, выполнению работ, оказанию услуг в области шифрования информации, техническому обслуживанию шифровальных средств, информационных систем и телекоммуникационных систем, защищенных с использованием шифровальных». 3) Постановление Правительства № 333 «О лицензировании деятельности предприятий, учреждений и организаций по проведению работ, связанных с использованием сведений, составляющих государственную тайну, созданием средств защиты информации, а также осуществлением мероприятий и (или) оказанием услуг по защите государственной тайны».
Деятельность по разработке и производству средств защиты конфиденциальной информации	1) № 99-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности». 2) Постановление Правительства № 171 «О лицензировании деятельности по разработке и производству средств защиты конфиденциальной информации».

Источник: составлено автором на основании [12; 13; 14; 15; 26; 47; 373]

Опираясь на данные в таблице 2.3.4, формула (3) принимает частный вид, который может рассчитываться для АФ, имеющих допуск к компаниям, работающих с государственной тайной или необходимость в получении специализированных допусков или разрешений:

$$НМА_{АФ} = N_{\text{спец лиценз}} \times IQ_{АФ} \quad (9)$$

где $НМА_{АФ}$ – нематериальный актив АФ, проявляющийся в наличии специализированных лицензий и сертификатов на аудит компаний, имеющих отношение к государственной тайне или с правом получения специальных допусков на аудит.

$N_{\text{спец лиценз}}$ – количество специализированных лицензий, допусков, разрешений, которыми обладает весь персонал АФ.

$IQ_{АФ}$, из формулы (3), рассчитывается посредством перемножения удельного веса должности в АФ на величину персонала, занимающие ту или иную должность внутри АФ.

Для АФ наличие специализированных лицензий или допусков – вид нематериального актива, который повышает ее стоимость и престиж, а также является составляющей частью интеллектуального потенциала АФ.

Если предполагается, что в ПСА выделяется ряд должностей, персонал которых, могут выступать в качестве контролеров качества, то таким профессионалам должны быть вменены и специальные компетенции по ВККР, а также специальные варианты обязательного повышения квалификации и аттестации для того, чтобы претендовать на должность контролера качества, о чем в ПСА информации не содержится, соответственно, данное противоречие следует устранить, добавив для этих должностей список дополнительных профессиональных категорий, отличающих данные должности от остальных.

Следующий отрицательный аспект функционирования – ПСА подтверждает успешность управления АФ, но не качества аудита. При уменьшении объемов аудита вследствие демпинга цены, значительной мере уменьшаются нормируемые издержки, из-за чего чаще всего страдает профессиональное качество аудиторских услуг и кадровый потенциал АФ. В ходе проведенного анализа, выявлен ряд противоречий, связанных с обоснованием должностных обязанностей в ПСА для специальных категорий сотрудников. Рекомендуется устранить данные противоречия и разработать список дополнительных профессиональных компетенций для членов АК с повышенными квалификационными требованиями (пример - контролер качества).

Обоснование введения в данное исследование коэффициента усвоения знаний нацелено на выявление зависимости между обновлением нормативно-правовой базы аудиторской деятельности и степенью готовности оперативного реагирования на текущие изменения руководства и сотрудников АФ. Следует отметить, что подходы к исследованию степени и сроков усвоения нормативных изменений внутри АФ, применительно к аудиторской деятельности, в научной литературе ранее не рассматривались. Данные выводы могут быть обусловлены тем, что ранее нормативно-правовая база в России, в аудиторской отрасли, не менялась настолько глобально.

Для того, что оценить степень усвоения знаний, были избраны два подхода: оптимистический подход (период, равный одному календарному году 2017-2018 гг. для перехода на МСА, вмененный государственными органами) и использование трехлетнего адаптационного периода - «горизонт реформ» [223; 224], предложенного Лоренцом Э.

Опираясь на объективные реалии оптимистического подхода - переходного периода, а также используя альтернативный вариант оценки - «горизонт реформ», предложены варианты определения временного лага усвоения новых положений законодательства, в соответствии с уровнями аудиторского риска членов аудиторской команды и ранжирования компетенций согласно ПСА [42].

Математическая интерпретация динамики роста профессиональной квалификации работников аудиторской профессии, позволит получить обоснованные числовые показатели для уровней владения профессиональным знанием, что послужит основой планирования и организации накопления знаний в компании АФ [71].

Для объективной оценки зависимости аудиторского риска от должностного разряда сотрудника АФ, целесообразно использовать определение приемлемого аудиторского риска, равного 5 % [83; 100] (Таблица 2.3.5).

Таблица 2.3.5 – Зависимость аудиторского риска от должностного разряда сотрудника АФ

Должность	Уровень аналитического риска
Партнер, Генеральный директор, Директор, Управляющий (исполнительный) директор	0,1
Старший аудитор Ведущий аудитор Руководитель проекта Менеджер проекта	0,2
Аудитор Эксперт	0,3
Аудитор-контролер Контролер качества Старший (ведущий) контролер Специалист по управлению рисками Менеджер по управлению рисками	0,4

Продолжение таблицы 2.3.5

Должность	Уровень аналитического риска
Начальник отдела подразделения, департамента	0,5
Аудитор-методолог Методолог Старший (ведущий) методолог	0,6
Помощник аудитора Ассистент аудитора Специалист	0,95

Источник: составлено автором по [42; 83; 100]

При оптимистическом подходе (вмененная обязанность перехода на МСА за один год), опираясь на данные таблице 2.3.5, можно рассчитать срок усвоения знаний (переработка и усвоение нормативной информации) в ходе обновления нормативно-правовой базы по следующей формуле:

$$T = AR \times 12 \text{ мес}; \quad (10)$$

где AR – значение уровня аудиторского риска для каждого сотрудника, согласно профессиональным компетенциям в ПСА.

12 месяцев - вмененный государством срок усвоения знаний перехода на МСА.

При пессимистическом (альтернативном) подходе («горизонт реформ» - оптимальный период времени на подготовку и адаптацию – 2-3 года), опираясь на данные табл.2.2.5 можно рассчитать срок усвоения знаний в ходе обновления нормативно-правовой базы по следующей формуле:

$$T = AR \times 36 \text{ мес}; \quad (11)$$

где AR – значение уровня аудиторского риска для каждого сотрудника, согласно профессиональным компетенциям в ПСА.

36 месяцев - «горизонт реформ» период усвоения знаний, равный трем годам.

Срок усвоения знаний для оптимистического и пессимистического варианта изменений в нормативно-правовой базе, согласно должностям, из ПСА и [78], представлен в таблице 2.3.6.

Таблица 2.3.6 – Расчет периода усвоения знаний для персонала АФ в ходе обновления нормативно-правовой базы, в месяцах (мес.)

Должность	Период усвоения знаний (оптимистический вариант)	Период усвоения знаний, согласно «горизонту реформ»
1	2	3
Партнер, Генеральный директор, Управляющий директор, Директор	1,5 мес.	4 мес.
Старший аудитор Ведущий аудитор Руководитель проекта Менеджер проекта	2,5 мес.	7,5 мес.
Аудитор Эксперт	4 мес.	11 мес.
Аудитор-контролер Контролер качества Старший (ведущий) контролер Специалист по управлению рисками Менеджер по управлению рисками	5 мес.	14,5 мес.
Начальник отдела подразделения, департамента	6 мес.	18 мес.
Аудитор-методолог Методолог Старший (ведущий) методолог	7,5 мес.	22 мес.
Помощник аудитора Ассистент аудитора Специалист	11,5 мес.	35 мес.

Источник: предложено автором

В столбце 3 представлен расчет периода усвоения знаний для каждого члена аудиторской команды, опирающийся на определенный государством переходный период 2017-2018 гг., в ходе которого, все АФ и ИА обязаны за один календарный год подготовиться и проводить обязательные и инициативные аудиторские проверки, базирующиеся исключительно на МСА, а также разработать весь спектр АРД и ОРД, опираясь на требования текущего законодательства и МСА.

В столбце 3 предложен альтернативный расчет периода усвоения знаний для каждого члена аудиторской команды, по «горизонту реформ», согласно

которому рациональное обоснование внедрения МСА можно будет определить не ранее, чем через два-три года практического применения и апробирования.

Наименьший период времени необходим Партнёру или Генеральному директору АФ, который обработает, усвоит и сможет апробировать весь массив изменений в законодательстве за полтора месяца (оптимистический вариант) и четыре месяца («горизонт реформ»). Старший аудитор усвоит материал за два с половиной месяца (оптимистический вариант) и семь с половиной месяцев («горизонт реформ»). Срок усвоения нововведений Аудитора - четыре месяца (оптимистический вариант) и одиннадцать месяцев («горизонт реформ»).

Наибольшее количество времени потребуется Ассистенту аудитора – одиннадцать с половиной месяцев (оптимистический вариант) и два года одиннадцать месяцев («горизонт реформ»).

Графическая интерпретация полученных результатов представлена на рисунке 2.3.1.



Рисунок 2.3.1 – График временного лага усвоения знаний сотрудниками аудиторской фирмы

Источник: составлено автором на основании проведенного исследования

Полученные результаты свидетельствуют о скорости реагирования персонала АФ на частые изменения нормативно-правовой базы в аудиторской

профессии. На рисунке 2.3.1 представлена графическая интерпретация путей накопления и усвоения профессиональных знаний. Оптимистический вариант временного лага представлен синим цветом, и максимальный период составляет 11,5 месяцев; «горизонт реформ» представлен красной линией графика, и максимальный период составляет 35 месяцев. В ходе исследования установлено, что при оптимистическом прогнозе срок усвоения знаний вполнину меньше, чем при подходе «горизонта реформ», однако, второй подход является наиболее сбалансированным с точки зрения объективных качественных подходов. Сами выявленные противоречия свидетельствуют о потенциальных рисках эффективного оказания аудиторских услуг в переходном периоде (оптимистический вариант) вследствие отсутствия достаточного временного ресурса для подготовки персонала АФ, адаптации и необходимого апробирования нововведений.

Рассмотрение динамики накопления знаний внутри АФ отражает субъективный процесс совокупного роста знаний и не включает в себя объективную компоненту развития знаний. Процесс накопления знаний невозможен также без процесса устаревания знаний. Для различных областей научного и прикладного знания характерна своя скорость устаревания знаний, что обосновывает требование к постоянному обновлению знаний сотрудниками и совершенствованию требований к профессиональным компетенциям сотрудников.

С точки зрения математической интерпретации процесс усвоения и устаревания знаний, может быть представлен следующей зависимостью, которая применяется в случае соблюдения обязательности повышения квалификации, в зависимости от изменения тематики и государственных программ обучения (факторы изменения заданий, отраслевые особенности), без учета факторного влияния:

$$U(t) = \frac{U_0}{U_0 + a^{-t} (1 - U_0)} \times a^{-\delta t} \times ; \quad (12)$$

где $U_{(t)}$ – зависимость процесса усвоения знаний от степени устаревания знаний;

$U_{(0)}$ – минимальный объем знаний на начальном этапе;

a^{-t} – определенный объем накопления знаний в анализируемом периоде;

$a^{-\delta t}$ – коэффициент устаревания знаний.

Формула (12) отражает уровень владения знанием каждым сотрудником с учетом актуальности полученного и усвоенного знания. Поправка на коэффициент устаревания знаний позволяет совместить два процесса: рост знаний и скорость «устаревания» полученных знаний.

Стоит обратить внимание на знаковое событие, произошедшее в октябре 2018 г. – заседание Совета по аудиторской деятельности, на котором была одобрена новая трактовка понятия «деловой репутации аудитора» [47]. В основу новой трактовки легли наиболее успешные примеры соблюдения безупречной деловой репутации АФ, а окончательное оформление данного термина позволит не только повысить качество реализации процедур ВККР АФ и ИА, но и сформировать новый пул вопросов при сдаче квалификационного экзамена на получение профессионального аудиторского аттестата.

СРОА же, со своей стороны, при приеме в свои ряды новых АФ и ИА, теперь будут обязаны руководствоваться данным термином, для оценки деловой репутации новых членов.

Рассматривая эволюцию усвоения знаний в аудите, мы опираемся на тенденции развития науки в целом. В ходе проведенного анализа, фокус дальнейшего исследования направлен на развитие представленного инструментария через оценку степени усвоения знаний с последующей возможностью ее прогнозирования. Оценка степени усвоения знаний позволит учитывать временной лаг знаний для персонала АФ, а также спрогнозировать отставание конкретной АФ от текущего уровня развития знаний в аудиторской

индустрии и, в значительной степени, позволяющий расширить и дополнить прикладные возможности предложенного инструментария.

Основываясь на проведенной диагностике основных проблем контроля качества аудиторской деятельности в России, можно сделать следующие выводы по Главе 2:

1. Проведенный спектральный анализ рынка аудиторских услуг обусловил взаимосвязь проблем профессионального сообщества, связанное с изменениями динамики количества АФ, СРОА и качества оказания профессиональных аудиторских услуг.

2. В ходе анализа, исследована динамика количества проверок ВККР, осуществляемая регулятором и подконтрольными ему органами, определены и систематизированы основные виды нарушений в работе АФ и аудиторов, свидетельствующие о том, что качество аудита при реализации ВККР, рассматривается с позиции следования нормативно-правовой базы (закона 307-ФЗ, аудиторских стандартов, Кодекса этики и Правил независимости), что подразумевает выполнение аудитором набора аудиторских процедур, которые, в свою очередь, могут быть как качественно исполненными, так и содержать нарушения на любом этапе их реализации. Анализ приведенных нарушений, выявляемых при ВККР в работе АФ и аудиторов, показывает их разнообразие, а проанализированные меры дисциплинарного воздействия СРОА и регулятора на АФ и ИА в разрезе 2012-2017гг., позволяют определить проблемные зоны аудиторского рынка и профессиональных игроков, в части следования требований к качеству аудиторских услуг.

3. Определены подходы к оценке СВК АФ, сформированы проблемные зоны внедрения и функционирования СВК АФ, включая наиболее часто встречающиеся нарушения в СВК и классифицированы по этапам их возникновения.

4. Предложены методические решения при формировании позиций внутреннего контроля качества аудиторской деятельности, реализуемые посредством исполнения требований Профессионального стандарта «Аудитор» и

нормативно-правовой базы по аудиту. Определены минимальные профессиональные требования к квалификации и компетенции всех звеньев АФ, согласно требованиям ПСА; предложен расчет временного лага периода усвоения знаний для персонала АФ в ходе обновления нормативно-правовой базы, влияющий на кадровый потенциал любой АФ и проанализирована скорость адаптации профессиональных знаний к меняющимся требованиям профессиональной среды, в ходе которой выявлено, что не все члены АК смогут оперативно освоить и применять новые требования законодательства, существенно снижающие эффективность СВК АФ.

5. На основании результатов, наиболее часто встречающихся нарушений в работе АФ, мер дисциплинарной ответственности за такие нарушения, и подходов к внутреннему контролю качества работы аудиторских организаций, предлагается разработать практические приемы для оценки внешнего контроля качества работы аудиторских фирм и профессиональных организаций аудиторов, который бы определял успешные подходы к конструированию методических решений по качеству аудиторской деятельности на уровне АФ, СРОА и регулятора отрасли, которые будут рассмотрены в главе 3.

ГЛАВА 3 РАЗВИТИЕ МЕТОДОВ ОЦЕНКИ И КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА АУДИТОРОВ В РОССИИ

3.1 Разработка системы показателей оценки качества аудиторской деятельности

Переход количественных изменений в качественные – один из важнейших законов диалектики. Последовательные трансформации позиций качества аудиторских услуг означают, что накопление пошаговых количественных изменений в определенный момент, при возникновении неотложной необходимости, приводят к существенным качественным изменениям, что может трактоваться как переход от старого новому или как переход от одной научной парадигмы к другой [108; 112; 118]. Данные системные трансформации объясняют, посредством чего происходит движение и развитие аудита как института и науки [119; 124]. Использование принципов данного закона имеет место во всех процессах, в том числе он присущ и институту аудита. Развитие науки в различных отраслях знания, консолидация накопленного опыта, с сохранением предшествующих знаний и при возникновении новых – все это подтверждает и обогащает диалектическую теорию развития аудита как процесса качественных изменений, происходящих в результате изменений количественных изменений. Исследование становления и путей формирования института аудита показало, что аспект качественного оказания аудиторских услуг явился мотивирующей реакцией профессионального эгрегора на вызовы институциональной среды. Выявлена взаимосвязь эволюционных факторов: уровень потенциала качества аудиторских проверок находится в прямой зависимости от развития предпринимательства и требований социума.

Полиморфизм вопросов постановки и реализации процедур эффективного внешнего контроля качества аудита наиболее обширно представлены в трудах

отечественных авторов: Бычковой С. М. [80; 81; 82; 83; 84; 85; 86; 87], Итыгиловой Е.Ю. [140; 141; 142; 143; 144], Чая В.Т. [236; 237; 238; 239; 240; 241], а также экономико-статистических подходов к их оценке и анализу [138], [145], [162], [198], [204], [205], [206], [215].

При этом профессор Чая В.Т. [237], рассматривал требования, которым должны соответствовать системы контроля качества аудиторской деятельности, определяя вопросы формирования проблем контроля качества в России и предлагая варианты постановки и эффективного функционирования не только СВК, но и практические мероприятия для ВККР.

Одной из существенных проблем, влияющих на аудиторскую деятельность, по его мнению, [209], является отсутствие достаточных концептуальных основ для развития аудиторской деятельности, а также отсутствие концепции развития аудиторской деятельности на долгосрочную перспективу.

Представители СРОА ААС [239], определяют ряд ключевых задач, направленных на борьбу с уклонениями от внешнего контроля качества работы, среди которых: формирование общих критериев уклонения; координация СРОА и регулятора в борьбе с уклонениями и др.

Предлагаемый технический переход количественных изменений в качественные, подтверждается в работах профессора Чая В.Т. [238; 240; 241] а также Гайдарова К.А. и Вахрамеевой О.Л. [155], где определено, что только совокупный массив факторов может показать способность и заинтересованность аудитора в проведении качественных аудиторских проверок [104; 105; 121; 329; 355].

Авторами [186] предлагается решение ряда проблем, связанных с ВККР, среди которых: определение форм и методов контроля качества; унификация подходов к документации СРОА по результатам ВККР; унификация подходов к отбору экспертов СРОА для ВККР; разработка единой системы требований к АФ и ИА для успешного прохождения ВККР, а также формы и методы надзора за контролерами качества; определение процедуры признания расходов на реализацию ВККР и др. Перечисленные меры нацелены на систематизацию

процедур ВККР и упрощение их понимания АФ и ИА, с которыми в обязательном порядке они сталкиваются.

В работах [237; 238] прослеживается необходимость функционирования СРО аудиторов как рупоров саморегулирования рынка. Придерживаясь концепции рационализма и снижения числа контрольных мероприятий, автор настаивает на упрощении бюрократии ввремя ВККР, не снижая качества его реализации.

Профессоры Бычкова С.М. и Итыгилова Е.Ю. [82; 83; 84; 85; 86; 87; 110] делают вывод о том, что качество аудиторской услуги зависит от профессиональных компетенций исполнения, его профессиональный опыт, эрудиция, аналитические навыки; при этом контроль качества работы аудиторов, является своеобразным барьером для появления недобросовестных исполнителей аудиторских проверок. Авторы выделяют ряд заинтересованных сторон, влияющих на качество аудита, среди которых: государственные органы, регулятор и СРОА; пользователи финансовой информации. Данные группы заинтересованы в предоставлении качественной информации о бухгалтерской (финансовой) отчетности и, исходя из своих приоритетов, предъявляют к аудиту высочайшие требования.

В ходе рассмотрения позиции качество аудита, профессоры Бычкова С.М. и Итыгилова Е.Ю. [82; 83; 84; 85; 86; 87; 110] затрагивают вопросы доверия к результатам аудита, с позиции их соответствия профессиональным нормам, а также возможности удовлетворить потребности предполагаемого круга пользователей результатов аудита, выступающих в роли показателей восприятия качества аудита. В работах [85; 87] прослеживается неразрывная связь качества предоставления профессиональных аудиторских услуг с институтом аудита и институциональным восприятием экономики.

Профессор Итыгилова Е.Ю. определяет независимых аудиторов, как «причастную к аудиту сторону» [142, с.37], что исходит из логики независимой аудиторской проверки [85], признавая тем самым, проблему обеспечения качества аудита. Сложность поиска действенных решений в области ВККР опирается в

специфичность оказания аудиторских услуг, в основе которых лежит интеллектуальная деятельность всего персонала АФ [158; 159], увязывается с логикой исследования в части $IQ_{АФ}$, где рассматриваются подходы к определению понятия «качество аудита», а также разрабатывается практический механизм обеспечения качества аудиторской деятельности [159].

Обеспокоенность аудиторского сообщества в должном уровне оказания профессиональных аудиторских услуг, заложена в профессиональной миссии аудита, принятой в Международном аудиторском сообществе [344]. В ситуации, когда качество аудиторских услуг должно отвечать самым жестким требованиям и являться гарантом безупречной деловой репутации не только клиента, но и аудиторской организации, возможные риски профессиональной деятельности, их избегание и возможное прогнозирование являются, существенными аспектами, требующими всестороннего рассмотрения и анализа.

В ходе анализа структуры и интеллектуального потенциала АФ, определено, что на качество аудиторской деятельности влияет заинтересованность каждого аудитора в качественном проведении аудиторской проверки и выполнении надлежащих аудиторских процедур. Тогда мотивирующей силой для качества профессиональной деятельности со стороны АФ могут выступать:

- опыт работы АФ в отрасли;
- опыт работы аудиторской команды;
- скорость реагирования на запросы заказчиков и потенциальных партнеров;
- соответствие нормативно-правовым требованиям и стандартам;
- должный уровень профессиональных компетенций и квалификации персонала и руководства АФ;
- соответствие АФ правилам независимости;
- надлежащий уровень выполнения работ.

Участники рынка аудиторских услуг имеют свои определенные цели и ожидания в отношении имеющихся возможностей и спектра оказываемых услуг, которые связаны с ключевыми профессиональными характеристиками: качество, безопасность информации, конфиденциальность, экономичность, надежность, полезность, сопоставимость, результативность и эффективность от профессиональной деятельности.

Одним из эффективных инструментов оценки экономической деятельности и разработки детальных прогнозов является экономическое прогнозирование, основанное на общенаучных методах познания экономических явлений и процессов, для которого характерно использование всей совокупности методов, средств и способов экономической статистики.

Вопросы прогнозирования проблем качества аудиторской деятельности и экономических явлений в целом, уделяется существенное место в публикациях российских авторов: Воробьева А. Г. [203], Городилова М.А. [100], Казаковой Н.А. [61; 70], Карагода В.С. [68; 69], Когденко В.Г. [150; 151; 152; 153; 154], Орехова С.А. [247], Путилова А.В. [203], Фоминой Д.С. [230] и других признанных ученых [98; 136; 193; 215; 220; 229].

Основной задачей экономического прогнозирования для аудиторской деятельности является планирование и выявление типичных ошибок, последствие – снижение рисков в аудите, избежание нарушения основных принципов аудиторской деятельности и снижение возникающих внешних и внутренних угроз.

Президент Российской Федерации [6], Минфин России [328] и подконтрольные ему исполнительные органы [104; 105; 318; 320; 321; 346], и Банк России пытаются вывести рынок аудита из существующего кризиса, стабилизировав отрасль [112; 126; 319; 320; 321; 324; 369].

Среди антикризисных мер, можно выделить: скорейшее принятие новой редакции закона 307-ФЗ; создание АФ, допущенных к аудиту ОЗО, что может повысить конкурентоспособность таких АФ; повышение качества профессиональных стандартов, включающий риск-ориентированный подход с

описанием и предложением разработать конкретного методического инструментария ВККР, направленного на апробирования методик внутри различных по размерам АФ; активное стимулирование аудиторской отрасли в попытках интеграции к подходам стратегии «Цифровая экономика», что сделает деятельность АФ более прозрачной и доступной для заинтересованных пользователей.

Изменения в содержании закона 307-ФЗ затронут и существующий стандарт по качеству МСКК1 [38], который планируется заменить на стандарт МСУК 1 [37] в части обеспечения подходов к качеству аудита, при этом вектор трансформации стандарта МСКК 1 представлен на рисунке 3.1.1.



Рисунок 3.1.1 – Вектор трансформации в стандарте МСКК 1 «Управление качеством на уровне аудиторской организации»

Источник: составлено автором на основании [37; 38]

Основная цель реформирования МСКК 1, ожидающегося в декабре 2018 г. – повышение качества профессиональных стандартов. В анализ стандартов включается новый подход к оценке качества, через введение дополнительного стандарта – МСУК 2 [37], полностью увязываемого с новой редакцией закона 307-ФЗ.

Проекты данных стандартов находятся в стадии обсуждения, тем не менее, считаем целесообразным остановиться на содержании изменения в стандартах, требования которых впоследствии можно будет использовать в качестве основы для разработки показателей качества аудиторской отрасли (Таблица 3.1.1).

Таблица 3.1.1 – Новые подходы к качеству аудиторских услуг в рамках введения стандартов МСУК 1 и МСУК 2

Изменение	МСУК 1	МСУК 2
Обязанности компании	Установление процедур и регламентов для проверки качества выполнения заданий и	Назначение и полномочия ответственных лиц
		Критерии оценки полномочий, назначенных на проверку качества лиц
		Документирование
	Наличие соответствующих полномочий у назначенных на проверку качества лиц	Обязанности партнера АФ при проверке качества
Оценка возникающих угроз, включая угрозу объективности		
Должный уровень коммуникации и передачи необходимой информации		
Нацеленность на выделение организационных, интеллектуальных и репутационных капиталов	Дополнение и расширение принципов интеллектуального капитала (человеческих ресурсов)	Повышение требований к лицам, осуществляющим мониторинг качества
	Обязательное внедрение в АФ информационной системы в рамках цифровой экономики	Разработка новой системы мониторинга и оценки качества проверок качества, включая оценку прочей информации
	Внешняя коммуникация, нацеленная на поддержание интеллектуального и репутационного капиталов АФ	Руководство АФ должны оценивать меры и процедуры по устранению недостатков, выявленных в ходе мониторинга
Введение термина «Высокая общественная значимость»	Для ОЗО, которые относятся к компаниям, подверженным обязательному аудиту	Введение принципов масштабирования заданий, целей и объемов проверок

Источник: составлено автором на основании [37; 38]

На основании вышеперечисленных мер, Совет по качеству планирует усовершенствовать подходы, используемые при организации и проведении контроля качества для АФ, а также расширить соответствующий методический инструментарий по качеству. Проведенный в параграфе 2.1. структурный анализ нарушений в работе АФ, по данным отчетов Минфина России, РФН и Федерального казначейства, за период 2000-2018 гг. (Таблицы 2.1.8 и 2.1.9), их сопоставление и сверка, а также анализ количества нарушений, позволяет сгруппировать типичные нарушения АФ и ИА по четырем видам: нарушения закона 307-ФЗ, нарушение аудиторских стандартов, нарушения закона «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» и другие нарушения, а также выбрать исследуемый для анализа диапазон значений. Проведенная перекрестная сверка данных по различным авторитетным источникам [306; 315; 327; 328; 366; 367], и

по количеству приведенных в них видов нарушений, позволяет принять допущение о достоверности приведенного массива данных, а также использовать их для проведения расчетов. На рисунке 3.1.2 определен удельный вес всех перечисленных нарушений.

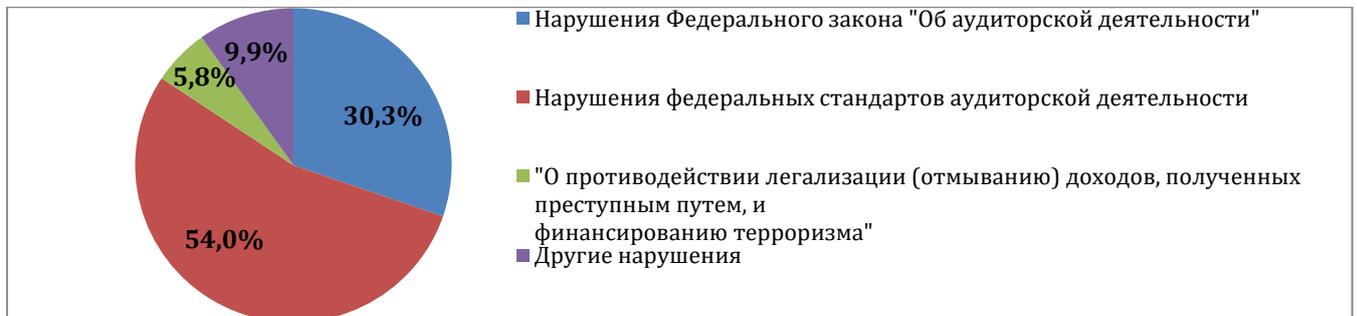


Рисунок 3.1.2 – Группировка наиболее часто встречающихся нарушений в работе АФ, выявленных в ходе ВККР, в %

Источник: рассчитано автором [315; 328; 367]

В динамике реализованных проверок качества, количество нарушений АФ и ИА ежегодно растет. Появляется все больше нарушений, что свидетельствует об ухудшении качества услуг. Наиболее часто встречающееся нарушение во всех СРОА – нарушение требований федеральных стандартов; в половину меньше нарушений приходится на требования закона «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ. Наименьшее количество нарушений приходится на позиции нарушения закона «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма». Наибольшее количество нарушений – нарушение федеральных стандартов аудиторской деятельности – свыше 54 %; нарушение закона «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ – 30,3 %; нарушение закона «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» – 5,8 %; на другие нарушения - 9,9 %.

Нарушения требований аудиторских стандартов влекут за собой снижение прозрачности аудиторского бизнеса и нарушение принципов контроля качества деятельности АФ и ИА, о чем свидетельствует проведенная встречная проверка и

анализ отчетов Минфина России [315; 328], РФН [108; 111; 320; 323; 324], Федерального казначества [104; 105] и СРОА [125; 126] в 2015-2017 гг.

Для того чтобы избежать рост численности нарушений и проанализировать влияние снижения численности СРОА на состоянии аудиторского рынка, были сформулированы и определены две гипотезы, требующие доказательства:

Наличие зависимости численности нарушений законодательства со стороны АФ и количества АФ на рынке. Для подтверждения выдвинутой гипотезы, используем метод построения уравнения линейной регрессии, показывающей зависимость нескольких факторов и результирующего показателя. В качестве выборки данных используем аудиторские нарушения, систематизированные по 4-м видам. Так как при построении линейной регрессии используются 16 значений (16 показателей нарушений), то такая выборка относится к средним. В таблице 3.1.2 представлены исходные данные для расчета коэффициента зависимости системы качества АФ и численности нарушений.

Таблица 3.1.2 – Исходные данные для расчета прогнозного коэффициента зависимости

ГОД	Нарушения Федерального закона «Об аудиторской деятельности» (X_1)	Нарушения федеральных стандартов аудиторской деятельности (X_2)	«О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» (X_3)	Другие нарушения (X_4)	Количество АФ (Y_1)
2000	4	7	0	0	7500
2001	3	6	0	0	7300
2002	5	9	0	0	6200
2003	5	9	0	0	6300
2004	4	7	0	0	6500
2005	5	9	0	0	6100
2006	4	16	0	0	6600
2007	5	9	0	0	7100
2008	5	9	0	0	6200
2009	14	10	0	0	3700
2010	14	8	0	0	5200
2011	8	9	0	0	6100
2012	19	43	11	1	6200
2013	15	51	10	1	5500
2014	32	74	11	26	5300
2015	6	7	1	3	5100
2016	24	24	0	25	5200

Источник: рассчитано автором на основании сгруппированных данных из различных источников, по видам нарушений, встречающихся в работе АФ [306; 315; 327; 328; 366; 367]

Представленные столбцы:

X_1 – динамика нарушений Федерального закона «Об аудиторской деятельности»;

X_2 – динамика нарушений федеральных стандартов аудиторской деятельности;

X_3 – динамика нарушений Закона «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма»;

X_4 – динамика других нарушений;

Y_1 - количество АФ в динамике 2000-2016 гг.

Все значения показателей $X_1 - X_4$ и Y_1 приведены в динамике 2000-2016 гг.

Для того чтобы рассчитать коэффициент зависимости системы качества АФ и численности нарушений, в качестве x_1-x_4 (уровни факторов) примем значения, соответствующие видам выявленных нарушений действующего законодательства, а в качестве y (математическое ожидание) – количество АФ в динамике 2000-2016 гг.

Общий вид модели линейной регрессии [335]:

$$k = a_0 + a_1 x_1 + a_2 x_2 + \dots + a_n x_n; \quad (13)$$

где a – коэффициенты регрессии, $x_1 - x_n$ – влияющие переменные, n – число факторов.

Для упрощения построения уравнения линейной регрессии и снижения объемов расчетных данных, применим возможности компьютеризованного расчета данных посредством применения функции «анализ данных» программы Microsoft Excel. Полученные результаты анализа позволяют выделить

приоритетные области, над которыми регулятору и СРОА следует усилить контроль.

Полученные значения, представленные в Приложении Л, можно интерпретировать следующим образом:

Дисперсионный анализ - оценивается общее качество полученной модели: ее достоверность по уровню значимости критерия Фишера – p .

R^2 - коэффициент детерминации - описывает степень точности описания процесса предложенной моделью.

Определяем значения коэффициентов модели из таблицы в столбце коэффициенты - в строке y - пересечение = 7352,4 (количество АФ) - свободный член, в строках соответствующих переменных - значения коэффициентов при всех остальных факторах равных нулю. То есть на значение анализируемого параметра влияют и другие факторы, не описанные конкретной моделью.

В столбце p - значение - приводится достоверность.

В случае, когда значения ($X_1 - X_4$) в столбце $p > 0,05$, коэффициент может считаться нулевым - соответствующая независимая переменная практически не влияет на зависимую переменную и коэффициент является несущественным.

В результате приведенного расчета:

$R^2 = 0,553$ (55,3%) - точность описания процесса представленной моделью - свыше 55,3% - точность аппроксимации (модель нормально описывает процесс, т.к. 55,3% > 50% - минимально допустимого значения). Это означает, что расчетные параметры предложенной модели на 55,3% объясняют зависимость между параметрами нарушения и численность АФ на рынке.

Достоверность по уровню значимости критерия Фишера (Значимость F) – 0,035 значительно меньше 0,05, можно сделать вывод о значимости модели.

p - значение для коэффициентов:

$X_1 = 0,005 < 0,05$ - коэффициент может считаться ненулевым; показывает весомость переменной X_1 на Y_1 . Знак «-» указывает на отрицательное влияние данного фактора, проявляющийся в зависимости: чем больше нарушений

требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности» [25], тем меньше АФ на профессиональном рынке, что довольно обоснованно.

$X_2 = 0,933 > 0,05$ - коэффициент может считаться нулевым;

$X_3 = 0,403 > 0,05$ - коэффициент может считаться нулевым;

$X_4 = 92 > 0,05$ - коэффициент может считаться нулевым;

Y_1 - пересечение - значение свободного члена - 7352,4.

Коэффициент 7352,4 показывает, каким будет Y_1 , если все переменные в рассматриваемой модели будут равны 0, т.е. на значение анализируемого параметра влияют и другие факторы, не учитываемые в предлагаемой модели.

Следовательно, коэффициенты p ($X_2 - X_4$) не являются значимыми и не используются при выявлении зависимости.

Основываясь на интерпретации полученных результатов, составим модель линейной регрессии - коэффициент зависимости системы качества стороны АФ и численности нарушений с достоверностью $R^2 = 55,3\%$ равен:

$$K_{\text{завис}} = -188 X_1 + 7352,4;$$

где $K_{\text{завис}}$ – коэффициент зависимости системы качества стороны АФ и численности нарушений;

X_1 - нарушение закона «Об аудиторской деятельности»;

Y_1 - свободный член.

При достижении отрицательного результата в расчетах, можно предположить, что влияние параметров X_1 - нарушение закона «Об аудиторской деятельности» на зависимую переменную (y) существенное. Знак «-» указывает на отрицательное влияние: чем больше нарушений системы качества со стороны АФ, тем меньше АФ остается на рынке, то есть число нарушений в пределах данной модели влияет на количество АФ на рынке с весом – 188 (весомая степень влияния).

Данную формулу можно трансформировать следующим образом:

$$K_{\text{завис}} = q \times X_1 - p; \quad (14)$$

где q – константа = -188 ;

X_1 - количество нарушений закона 307-ФЗ;

p - свободный член, равный 7352, 4.

Предполагается, что количество нарушений будет рассчитываться по совокупным данным для каждой АФ за 3 года (т.к. общий срок исковой давности согласно Ст. 196, ГК РФ [2] 3 года), опираясь на ВККР со стороны СРОА и данных регулятора.

Представленная зависимость нашла свое подтверждение, т.к. уровень надежности уравнения ($R^2 = 0,553$ (55,3 %)) является достаточной и точно описывает аудиторский рынок.

При изменении количества и структуры ошибок, можно вводить дополнительные коэффициенты и их числовые значения, что делает гипотезу выявления зависимости численности нарушений законодательства со стороны АФ и количества АФ на рынке, простой в расчетах и доступной для понимания и анализа. Для разработки данного метода использовались данные ФПСАД и ФСАД, однако, при накоплении достаточного массива статистики, методика применима и для МСА. Необходимость введения метода построения уравнения линейной регрессии, показывающей зависимость факторов и результирующего показателя, обусловлена краткосрочным и долгосрочным планированием качества аудиторской деятельности в целеполагании избегания потенциальных нарушений нормативной базы, регулирующей аудиторскую деятельность, а также снижении издержек СРОА и регулятора в части реализации внеплановых ВККР, т.к. прогнозные результаты могут быть рассчитаны в текущих периодах на будущие периоды, тем самым ограничить объемы плановых и внеплановых ВККР.

Выявлена вторая зависимость: чем меньше численность СРОА, тем равномернее распределение ошибок и нарушений по выдаче аудиторских заключений («дефектов аудиторских процедур») среди членов СРОА (АФ).

Оценку взаимосвязи снижения численности СРОА и ее влияния на

аудиторский рынок, проанализируем посредством оценки количества отозванных лицензий у банков и кредитных организаций в 2017-2018 гг. (т.к. с 01.01.2017 г. на рынке существуют только два СРО – ААС и РСА, удовлетворяющие требованиям закона 307-ФЗ [25]) в таблицах 3.1.3. и 3.1.4.

Таблица 3.1.3 – Фрагмент количество банков с отозванными лицензиями в 2017-2018 гг. (на 15.03.2018 г.)

Дата отзыва лицензии	Банк	Аудитор (АФ)	СРОА	Проходила ли АФ ВКР в 2017-2018гг.
15.03.2018	АО «Вэлтон Банк»	АО АК «Арт-Аудит»	ААС	Нет
15.03.2018	ООО «Коммерческий банк «Кредит Экспресс»	Риан-Аудит	РСА	Да,2017г., в плане проверок есть, результаты проверки отсутствуют
02.03.2018	ООО «Коммерческий банк «Алжан»	ООО АК «Коллегия аудиторов»	ААС	Да,2017г., в плане проверок есть, результаты проверки отсутствуют
28.02.2018	АО «Акционерный Коммерческий Банк «Хованский»	Риан-Аудит	РСА	Да,2017г., в плане проверок есть, результаты проверки отсутствуют
20.02.2018	ОАО «Акционерный Коммерческий Банк «Мастер-Капитал»	Современные технологии аудита	ААС	Нет
15.02.2018	ООО «Коммерческий банк «Уральский капитал»	Листик и партнеры	ААС	Да,2017г., вынесено предупреждение
12.02.2018	ООО «Коммерческий банк «Финансово-Промышленный Капитал»	КНК (Коллегия налоговых консультантов)	ААС	Да,2017г., вынесено предупреждение
06.02.2018	ООО «Сибирский банк реконструкции и развития»	Листик и партнеры	ААС	Да,2017г., вынесено предупреждение
02.02.2018	АО «ПартнерКапиталБанк»	Современные технологии аудита	ААС	Нет
02.02.2018	ООО «Расчетно-Кредитный Банк»	КНК (Коллегия налоговых консультантов)	ААС	Да,2017г., вынесено предупреждение
25.01.2018	ООО «Коммерческий Банк «Стар Альянс»	Риан-Аудит	РСА	Да,2017г., в плане проверок есть, результаты проверки отсутствуют
19.01.2018	АО «Акционерный Коммерческий Банк «АлтайБизнес-Банк»	Алтай-аудит-консалтинг	РСА	Нет
01.01.2018	ПАО «Банк ВТБ 24»	Эрнст энд Янг	РСА	Да,2018г., протокол об административном правонарушении + исключение филиала АФ из плана проверок
29.12.2017	АО «Коммерческий банк «Северный Кредит»	Листик и партнеры	ААС	Да,2017г., вынесено предупреждение
22.12.2017	ООО «Коммерческий банк «Преодоление»	КНК (Коллегия налоговых консультантов)	ААС	Да,2017г., вынесено предупреждение
15.12.2017	АО «Банк профсоюзной солидарности и социальных инвестиций «Солидарность»	Интерком-Аудит БКР	ААС	Да,2017г., меры воздействия нет
13.12.2017	ООО «Коммерческий Банк «Канский»	Листик и партнеры	ААС	Да,2017г., вынесено предупреждение
04.12.2017	ООО «Коммерческий банк «Новопокровский»	Листик и партнеры	ААС	Да,2017г., вынесено предупреждение
04.12.2017	ООО «Коммерческий банк «Европейский Стандарт»	АО «АКФ «МИАН»	РСА	Да,2017г., предписание устранить нарушения

Источник: составлено автором на основании [107; 304]

Таблица 3.1.4 – Количество кредитных организаций с отзывными лицензиями в 2017- 2018 гг. (на 15.03.2018 г.)

Дата отзыва лицензии	Банк	Аудитор (АФ)	СРОА	Проходила ли АФ ВККР в 2017-2018гг.
14.11.2017	АО «Небанковская кредитная организация «Платежный Клиринговый Дом»	Современные технологии аудита	ААС	Нет
19.06.2017	Фидбэк	Импульс-аудит	ААС	Нет
29.05.2017	НКО «ИР-Кредит»	КНК (Коллегия налоговых консультантов)	ААС	Да, 2017г., вынесено предупреждение

Источник: составлено автором на основании [107; 304]

Анализ количества АФ, выдавших заключения по банкам, у которых отзываны лицензии в 2017–2018 гг. и соотнесения их с данными Минфина России и Федерального казначейства, позволил сделать следующие выводы: наибольшее количество аудируемых лиц, у которых отзываны лицензии проверялись АФ «Листик и партнеры», прошедшие ВККР в 2017 г., с вынесением предупреждения, что может свидетельствовать об отсутствии контроля со стороны надзорных органов, т.к. ВККР без соответствующих жалоб, ежегодно никто проводить не будет; ряд АФ, у чьих клиентов отзываны лицензии, не проходили ВККР в указанный период, что может означать с одной стороны – повышенное внимание контролирующих органов к таким АФ, а с другой – вероятность смены СРО аудиторов, вместе с «историей» АФ; выявлено несколько АФ, по которым не вынесено никаких решений, их исключили из плана проверок ввиду отсутствия нарушений.

Наиболее ярким примером снижения доверия к профессии, послужил скандал с отзывом Банком России лицензии у банка «Югра» после положительного заключения аудитора «БДО Юником» (СРОА РСА) и внеплановая проверка качества работы аудитора [301; 374]. По данным Федерального казначейства, в ходе ВККР, нарушения не были выявлены, что свидетельствует о формализме в отношении ВККР со стороны регулятора, так как, если бы аудитор выполнил свою работу на требуемом уровне, аудиторское заключение должно было быть модифицированным, или отказ от выражения

мнения. В анализируемом случае заключение было положительным, а на фоне многочисленных жалоб на действия аудитора, можно говорить о дискредитации профессии и поверхностном отношении к этому контролирующим органов. Приведенные свидетельства в своем большинстве свидетельствуют в пользу недоверия к аудиту и подрыва авторитета аудиторов, когда АФ выдают заключения, а по результатам деятельности, у клиента отзывают лицензию. Также здесь встает вопрос о достаточности контроля за АФ со стороны СРОА, если их члены рискуют не только своей деловой репутацией, но и репутацией СРОА.

Исходя из количества отозванных лицензий у финансово - кредитных организаций и т.д. по каждой АФ, входящих в состав СРОА, можно определить уровень надежности АФ, проявляющееся в процентном выражении количества сомнительных (или недобросовестных) аудиторских заключений:

$$U_{\text{НАФ}} = \frac{N_{\text{лицензий}}}{N_{\text{заключений}}} \times 100\%; \quad (15)$$

где $U_{\text{НАФ}}$ – уровень надежности АФ;

$N_{\text{лицензий}}$ – общее количество отозванных у аудируемых лиц лицензий, с момента выдачи аудиторского заключения;

$N_{\text{заключений}}$ – общая величина выданных аудиторских заключений за анализируемый год по каждой АФ.

Оценив процентное выражение нарушений со стороны АФ, можно оценить объемы недоработок по качеству со стороны СРОА. Обобщенным показателем в данном случае может выступать уровень надежности внутреннего контроля СРОА:

$$U_{\text{Н СРОА}} = \frac{N_{\text{лицензий}}}{N_{\text{АФ в СРОА}}} \times 100\%; \quad (16)$$

где $U_{\text{Н СРОА}}$ - уровень надежности внутреннего контроля СРОА;

$N_{\text{лицензий}}$ - общее количество АФ, у чьих аудируемых лиц были отозваны лицензии после выдачи аудиторских заключений;

$N_{\text{АФ в СРОА}}$ – общее количество АФ в СРОА, согласно реестру.

Рекомендация по введению данной формулы обусловлена необходимостью объективной оценки деятельности СРОА, при этом регулятор будет оперировать объективными показателями качества СРОА и его представителей, что может являться одним из факторов в пользу увеличения или сокращения численности саморегулируемых организаций аудиторов, что является актуальным вопросом по различным точкам зрения.

В данном случае, используя данные из таблиц 3.1.3 и 3.1.4, а также реестры СРО ААС [337] и СРОА РСА [342], уровень надежности внутреннего контроля СРОА, по результатам 2017- начала 2018 гг. можно рассчитать, как:

$$U_{\text{н СРОА(ААС)}} = \frac{41+3}{2176} \times 100\% = 2,02\%;$$

$$U_{\text{н СРОА(РСА)}} = \frac{30+1}{2029} \times 100\% = 1,53\%;$$

По итогам проведенных расчетов, можно констатировать, что процент нарушений АФ, являющихся членами СРОА, не превышает 2,0%; такой результат можно трактовать как оптимистический, тем не менее, если у финансово-кредитных организаций отзываются лицензии, а выданные аудиторские заключения были немодифицированными или модифицированными, но в них не указаны потенциальные риски и угрозы деятельности, вина за такие нарушения должна полностью лежать на АФ и контролирующей СРОА.

Выдвинутая зависимость находит свое подтверждение, т.к. наблюдается равномерное распределение АФ, выдавших аудиторские заключения по банковским организациям среди СРОА (ААС – 58 %, РСА – 42 %); тогда как по кредитным организациям (75% – ААС, 25% – РСА). А степень нарушений со стороны СРОА не превышает 2,1 % от общего количества АФ в СРОА. Стоит подчеркнуть, что итоговые данные по отзывам лицензий и причастным АФ будут подведены только к концу года.

Из-за увеличивающегося перечня нарушений принципов аудиторской деятельности АФ, среди пользователей финансовой отчетности и пользователей аудиторских услуг растет степень неудовлетворенности профессиональной деятельностью аудиторов, а также сомнения на счет деловой репутации АФ и контролирующих их СРОА.

Параллельно с исследованиями в области экономического прогнозирования проводились и исследования в области анализа рисков, присущих аудиторской деятельности и экономических рисков как глобального элемента качества в публикациях: профессора Бурцева В.В. [55], профессора Городилова М.А. [100], профессора Когденко В.Г. [151; 152], профессора Мельник М.В. [171; 172], а также профессора Суйца В.П. [220], которые подчеркивают, что теория изучения рисков является одной из наиболее существенных областей в аудите.

Теория изучения рисков позволяет предложить для расчета коэффициент неудовлетворенности аудиторской деятельностью, который можно представить в виде следующей формулы:

$$K_{\text{неуд АФ}} = \frac{N_{\text{модиф.заклучений}}}{N_{\text{заклучений за 1 г.}}} \times 100\%; \quad (17)$$

где $K_{\text{неуд АФ}}$ – коэффициент неудовлетворенности;

$N_{\text{модиф.заклучений}}$ – количество модифицированных (спорных, ошибочных) аудиторских заключений по итогам годовой работы АФ;

$N_{\text{заклучений за 1 г.}}$ – общее количество выданных за год аудиторских заключений.

Коэффициент неудовлетворенности обосновывает, насколько каждая конкретная АФ удовлетворяет своему профессиональному призванию - предоставляет качественные аудиторские услуги. За основу берется общее количество аудиторских заключений, при этом формула представляет собой отношение модифицированных (спорных, ошибочных) аудиторских заключений к общему количеству выданных аудиторских заключений за год.

Прослеживается следующая закономерность: чем выше степень неудовлетворенности АФ, тем слабее методологическая основа и конечный методологический инструментарий в аудиторской организации. На основании данной закономерности, можно рассчитать величину достаточности методического и методологического инструментария АФ:

$$D_{\text{ми}} = \frac{N_{\text{разработанных регламентов}}}{N_{\text{нормативной базы}}} \times 100\%; \quad (18)$$

где $D_{\text{ми}}$ – достаточность методического и методологического инструментария;

$N_{\text{разработанных регламентов}}$ – количество разработанного и внедренного в АФ методического инструментария, и внутренних регламентов;

$N_{\text{нормативной базы}}$ – общее количество нормативно-правовой основы, которая впоследствии является основой для разработки внутрифирменных стандартов аудита.

На основании предложенной формулы, можно оценить, насколько АФ обеспечена методологической поддержкой, насколько эффективно функционирует отдел методологии, а также оценить, насколько успешно применяются методологические разработки на практике. Оценив величину эффективности отдела методологии, формируется конечная задача - решение вопросов достаточности методического и методологического инструментария, реализуемая путем снижения затрат на ее реализацию, не уменьшая ее качества и эффективности.

На основании оценки методологического инструментария, оценки коэффициента неудовлетворенности АФ, можно рассчитать объем претензий и жалоб, поступающий в адрес АФ, а также проанализировать эффективность работы АФ с поступающими в ее адрес жалобами и претензиями, реализуемый как коэффициент брака АФ:

$$K_{\text{брака}} = \frac{N_{\text{претензий и жалоб по проекту}}}{N_{\text{общ}}} \times 100\%; \quad (19)$$

где $K_{\text{брака}}$ – коэффициент брака в работе АФ;

$N_{\text{претензий и жалоб по проекту}}$ – количество полученных претензий и жалоб по конкретному (текущему) проекту;

$N_{\text{общ}}$ – общее количество полученных претензий и жалоб за анализируемый год внутри АФ.

Показатель претензий и жалоб рассчитывается как отношение количества претензий и жалоб по одному конкретному проекту к общему количеству претензий и жалоб, поступивших в адрес АФ за календарный год. Для расчета величины поступивших в динамике жалоб, рекомендуется сравнивать показатели за отчётный год с базисным годом. Анализируя полученные данные, можно отследить насколько эффективно АФ работает с поступающими жалобами и претензиями, а также увеличивается или уменьшается общий объем жалоб в динамике, проанализировать степень повторения жалоб по их видам, тем самым спрогнозировать проблемные поля в деятельности АФ и оценить степень повторения нарушений со стороны АФ.

Отдельным блоком предлагается рассчитать показатели, вводимые для оценки степени обеспеченности АФ информационно-технической базой, без которой невозможно успешное функционирование ни одной аудиторской компании. За основу предлагается взять расчет коэффициента информационного обеспечения:

$$K_{\text{ИТАФ}} = \frac{N_{\text{процессов с ИТ}}}{N_{\text{общ}}} \times 100\%; \quad (20)$$

где $K_{\text{ИТАФ}}$ – коэффициент информационного обеспечения АФ;

$N_{\text{процессов с ИТ}}$ – количество процессов внутри АФ, требующих информационной (ИТ-поддержки);

$N_{\text{общ}}$ – общее количество процессов внутри АФ.

Коэффициент информационного обеспечения представляет собой отношение количества процессов с использованием информационного обеспечения (технических, специальных ИТ- программ) к общему количеству процессов, протекающих внутри АФ и требующих технического документирования или технического обеспечения. Он позволит оценить, насколько обоснованы затраты АФ на ИТ- поддержку и техническое обеспечение компании, насколько оптимизирована работа с документами и файлами в АФ, а также выявить приоритетные направления для модернизации АФ и повышения $IQ_{\text{АФ}}$ в части ИТ-технологий.

В рамках соблюдения Программы «Цифровая экономика Российской Федерации» [17], а также для совершенствования качества аудиторской деятельности, предлагается ввести систематизацию показателей, которые будут рассчитываться для повышения качества рынка аудиторских услуг и рекомендуемых к публикации на информационных сайтах АФ и СРОА. (Таблица 3.1.5).

Таблица 3.1.5 – Система показателей для публичного мониторинга качества аудита

Название показателя	Расчетная формула	Критерии оценки
Коэффициент зависимости системы качества АФ и численности нарушений	$K_{\text{завис}} = q \times X_1 - p;$ $q - \text{константа} = -188;$ $X_1 - \text{количество нарушений закона 307 - ФЗ};$ $p - \text{свободный член}$	$\leq 30\% - 0\%$
Уровень надежности АФ, в %	$U_{\text{НАФ}} = \frac{N_{\text{лицензий}}}{N_{\text{заключений}}} \times 100\%;$	$\geq 50\% - 100\%$
Уровень надежности внутреннего контроля СРОА, в %	$U_{\text{н СРОА}} = \frac{N_{\text{лицензий}}}{N_{\text{АФ в СРОА}}} \times 100\%;$	$\geq 50\% - 100\%$
Коэффициент неудовлетворенности АФ, в %	$K_{\text{неуд АФ}} = \frac{N_{\text{модиф.заключений}}}{N_{\text{заключений за 1 г.}}} \times 100\%;$	$\leq 30\% - 0\%$
Достаточность методологического	$D_{\text{ми}} = \frac{N_{\text{разработанных регламентов}}}{N_{\text{нормативной базы}}} \times 100\%;$	$\geq 50\% - 100\%$

Продолжение таблицы 3.1.5

Название показателя	Расчетная формула	Критерии оценки
инструментария АФ, в %		
Коэффициент брака АФ, в %	$K_{\text{брака}} = \frac{N_{\text{претензий и жалоб по проекту}}}{N_{\text{общ}}} \times 100\%$	$\leq 30\% - 0\%$
Коэффициент информационного обеспечения АФ, в %	$K_{\text{ИТАФ}} = \frac{N_{\text{процессов с ИТ}}}{N_{\text{общ}}} \times 100\%$	$\geq 50\% - 100\%$
*Обозначения	<p>$K_{\text{завис}}$ – коэффициент зависимости; q – константа; X_1 – количество нарушений закона 307-ФЗ; p – свободный член; $U_{\text{НАФ}}$ – уровень надежности АФ; $N_{\text{лицензий}}$ – общее количество отозванных у аудируемых лиц лицензий, с момента выдачи аудиторского заключения; $N_{\text{заключений}}$ – общая величина выданных аудиторских заключений за анализируемый год по каждой аудиторской фирме; $U_{\text{н СРОА}}$ – уровень надежности внутреннего контроля СРО аудиторов; $N_{\text{лицензий}}$ – общее количество АФ, у чьих аудируемых лиц были отозваны лицензии после выдачи аудиторских заключений; $N_{\text{АФ в СРОА}}$ – общее количество АФ в СРОА, согласно реестру; $K_{\text{неуд АФ}}$ – коэффициент неудовлетворенности; $N_{\text{модиф.заключений}}$ – количество модифицированных (спорных, ошибочных) аудиторских заключений по итогам годовой работы АФ; $N_{\text{заключений за 1 г.}}$ – общее количество выданных за год аудиторских заключений; $D_{\text{ми}}$ – достаточность методического и методологического инструментария; $N_{\text{разработанных регламентов}}$ – количество разработанного и внедренного в АФ методического инструментария и внутренних регламентов; $N_{\text{нормативной базы}}$ – общее количество нормативно – правовой основы, которая впоследствии является основой для разработки внутрифирменных стандартов аудита; $K_{\text{брака}}$ – Коэффициент брака в работе АФ; $N_{\text{претензий и жалоб по проекту}}$ – количество полученных претензий и жалоб по конкретному (текущему) проекту; $N_{\text{общ}}$ – общее количество полученных претензий и жалоб за анализируемый год внутри АФ; $K_{\text{ИТАФ}}$ – коэффициент информационного обеспечения АФ; $N_{\text{процессов с ИТ}}$ – количество процессов внутри АФ, требующих информационной (ИТ-поддержки); $N_{\text{общ}}$ – общее количество процессов внутри АФ.</p>	

Источник: предложено автором

Для коэффициентов уровня надежности АФ, уровня надежности внутреннего контроля СРОА, достаточности методического инструментария АФ и коэффициента информационного обеспечения, основываясь на общедоступных подходах, минимальным пороговым значением может считаться 50 %; для коэффициентов неудовлетворенности АФ и коэффициента брака максимальный допустимый предел – 30 %. Основное предназначение расчета предложенной системы показателей состоит в обеспечении качества предоставляемых аудиторских услуг, поддержании профессиональной миссии аудита и престижа аудиторской профессии.

Для СРОА выполнение условий в данных коэффициентах будет означать снижение дополнительных бюрократических барьеров, постоянный мониторинг за деятельностью АФ и ИА, а также отсутствие большого числа внеплановых внешних проверок качества работы АФ и ИА, что приведет к дополнительным финансовым, трудовым и временным издержкам.

Для регулятора – Минфина России и потенциального регулятора – Банка России, введенные коэффициенты будут означать проведение постоянного мониторинга рынка, снижение издержек, связанными с проведением внеплановых ВККР.

Для государства, в целом, предложенные меры будут способствовать увеличению качества аудиторской деятельности, снижению дисбаланса отрасли, снижению совокупных издержек на бюрократические процедуры и внеплановые проверки качества, а также подъему отрасли в экономике.

На основании проведенного исследования, а также проведенной оценки нарушений требований законодательства РФ в части регулирования аудиторской деятельности, предлагается вариант методического инструментария по обеспечению качества аудиторской деятельности, основывающийся на разработке комплексного показателя качества. Рассмотрев требования и контрольные показатели качества, влияющие на достоверность и эффективность аудиторской деятельности, в дальнейшем мы определяем методики реализации внешнего контроля качества, которые будут рассмотрены далее.

3.2 Методика организации внешнего контроля качества

Содержание данного параграфа фокусируется на поиске путей разрешения существующего конфликта общественных надежд, возлагаемых на проверку аудиторов и низкого качества её проведения. К сфере проведенного исследования

отнесены проблемы стандартизации аудиторской деятельности в международном сообществе и степень исполнения аудиторских стандартов в России.

Постановкой и рассмотрением вопросов организации и выработки рекомендаций по внешнему контролю качества работы АФ занимались многочисленные отечественные ученые: профессор Бычкова С.М. [80; 81; 82; 83; 84; 85; 86; 87], профессор Итыгилова Е.Ю. [140; 141; 142; 143; 144], профессор Карагод В.С. [68; 69; 96; 146; 98; 99; 100; 113; 129; 132; 133; 202; 259; 260; 261; 262; 263], профессор Казакова Н.А. [61; 70; 145], профессор Чая В.Т. [236; 237; 238; 239; 240; 241] и др.

В данном параграфе предложены подходы, которые могут быть использованы в ходе реализации процедур внешнего контроля качества (ВККР) регулятором (Минфином России или Центральным банком России), а также со стороны СРОА. Рассмотренные подходы могут быть как общей системой оценки, включающей совокупность нескольких подходов, в ходе чего производится интегрированная оценка показателей качества, так и реализовываться отдельно – в ходе анализа каждого отдельного показателя в деятельности АФ.

Анализ существующих методик двух СРОА по ВККР в отношении своих членов, заключается в последовательном исполнении нескольких этапов:

- на первом этапе - СРОА составляет план ВККР и список АФ, попадающих в него. В ходе планирования анализируется степень обеспеченности СРОА ресурсами, наличие достаточного количества контролеров качества, соблюдение нормативно-правовой базы и т.д.;
- второй этап посвящен подготовке ВККР. Здесь всесторонне анализируется объект ВККР, подконтрольная АФ проходит анкетирование и готовит соответствующие документы;
- на третьем этапе, используя выборку, СРОА просит предоставить весь пакет документов по аудиторской проверке, включая процедуры документирования и т.д. как по результатам аудиторской деятельности, так и в ходе оказания сопутствующих аудиту услуг. В конечном результате СРОА готовит отчет о прохождении ВККР, который может как не содержать замечаний

и не включать меры дисциплинарной ответственности, так и содержать рекомендации по устранению замечаний и включать меры дисциплинарной ответственности для аудиторской организации. Применяемые СРОА методики не предусматривают всесторонний анализ состояния АФ и оказываемых ею услуг, в связи с этим, предложен алгоритм совершенствования аспектов качества аудита, и разработаны рекомендации по организации, методике и технологии получения оценочного показателя качества, доступного для широкого круга пользователей. Принципиальное отличие предлагаемой методики – простота расчетов, доступность и минимальный объем финансовых, интеллектуальных и временных затрат на проведение расчетов, а также непредвзятость и достоверность полученных результатов, что на данный момент, полностью отсутствует в практике СРОА. Необходимое оборудование при проведении таких расчетов – ПК с доступом к сети «Интернет» и пакет программ Ms Excel и Word, предлагаемые расчеты могут исключить «физическое присутствие» представителей СРОА и регулятора на территории проверяемой АФ.

Со стороны ФК, ВККР реализуется через плановые и внеплановые проверки качества [366]. Плановые проверки качества реализуются согласно заранее сформированному плану проверок, в отличие от внеплановых – которые реализуются из-за поступивших в адрес ФК жалоб, несвоевременного устранения ранее вынесенных предписаний и повторения АФ ранее выявленных нарушений. Плановые проверки строятся на основании риск-ориентированного подхода, с целью минимизировать риски несоблюдения действующего законодательства и регламентов для АФ и ИА. По результатам проведенных проверок сотрудниками ФК составляются соответствующие акты. Наиболее прогрессивными мерами в 2018 г., ходе реализации ВККР со стороны ФК, явился переход от формального подхода к проверкам, к контролю по существу и применение риск-ориентированного подхода для оценки АФ и ИА. В целях предупреждения возможных нарушений в сфере аудиторской деятельности, ФК сформирован перечень мер, направленных на недопущение данных нарушений. Методика

организации и построения ВККР со стороны ФК базируется на оценке исполнения следующих ключевых позиций законодательства, рисунок 3.2.1.

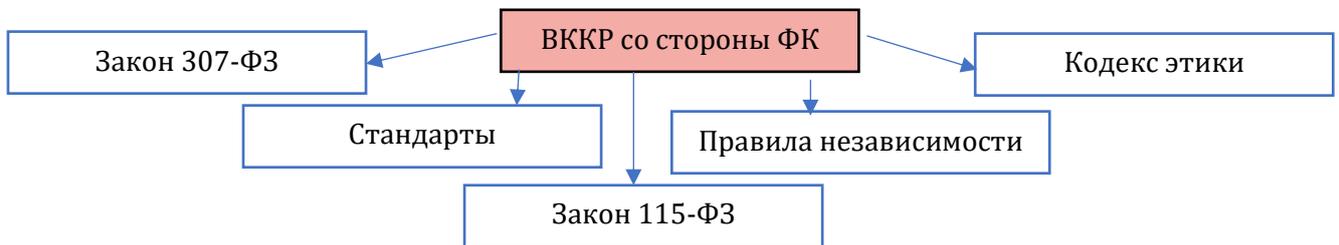


Рисунок 3.2.1 – Методика организации и построения ВККР со стороны
Федерального казначейства

Источник: составлено автором на основании [366]

Целью эффективного и беспристрастного проведения ВККР со стороны ФК служит исполнение действующих методических рекомендаций, направленных на формирование единых подходов к оценке и отбору для ВККР АФ и ИА на основе риск-ориентированного подхода. На основании проведенной оценки рисков, со стороны ФК составляется рейтинг АФ, которым присваиваются соответствующие баллы. В первую очередь включению в план ВККР подлежат АФ, о которых поступила информация о выявленных широким кругом заинтересованных сторон нарушений, во вторую очередь – АФ с наибольшей балльной оценкой рисков.

На основании проведенного исследования практик реализации ВККР со стороны СРОА и ФК, предлагается алгоритм оценки подходов к качеству аудиторской деятельности, опираясь на который, мы стремимся к определению оценочного показателя, интегрирующего позиции исполнения стандартов и уровня исполнения ВККР членами СРОА. Предполагается, что алгоритм позволяет повысить прозрачность методического обеспечения качества аудита для АФ. Качественное оказание аудиторских услуг и честное служение обществу, безусловно, является очень важным для аудиторского сообщества, СРОА и регулятора, а развитие методик оценки качества аудита будет способствовать разносторонним подходам к осуществлению ВККР, позволит избежать

формализма в проверках и существенно сократит объемы запросов со стороны СРОА в адрес АФ. В основу разработанного алгоритма закладываются следующие позиции (Рисунок 3.2.2): – объект – сфера обеспечения контроля качества для АФ и ИА; исходя из объекта анализа, формируются цели исследования:

- а) определение степени согласованности требований СРОА по качеству;
- б) параметры соотношения качественных и количественных показателей;
- в) оценка кадрового потенциала АФ или ИА ($IQ_{АФ}$);
- г) формирование результирующего показателя качества.

– цели исследования обусловлены задачами, которые необходимо решить:

- а) определение признаков уровней качественных характеристик аудиторских услуг;
- б) определение количества регламентирующих показателей;
- в) определение «дефектов аудиторских процедур».

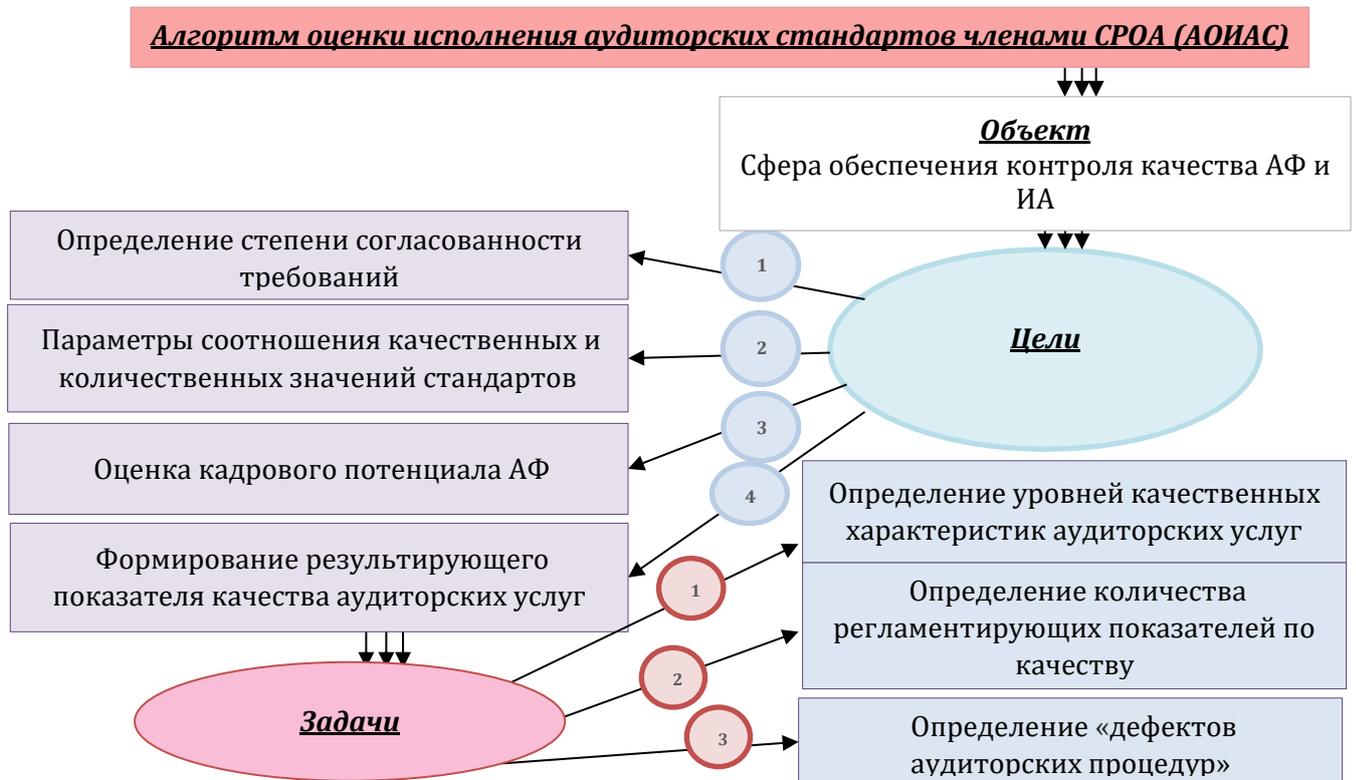


Рисунок 3.2.2 – Алгоритм оценки исполнения аудиторских стандартов членами СРОА (АОИАС)

Источник: предложено автором на основании проведенного исследования

Действие предложенного алгоритма предусматривает исполнение четырех последовательных этапов.

Этап 1 – Оценка степени согласованности экспертов по качеству.

Оценку степени согласованности экспертов и достоверности полученных оценок целесообразно провести с использованием коэффициента конкордации (W) или коэффициента согласованности (коэффициент конкордации Кэндалла).

Коэффициент конкордации представляет собой интегральный коэффициент схожести совокупности ранжированных рядов. Коэффициент конкордации Кэндалла (Коэффициент множественной ранговой корреляции) применим для того, чтобы выявить согласованность мнений по нескольким анализируемым критериям – в данном случае - согласованность мнений членов СРОА по ключевым факторам позиций ВККР.

Для того чтобы определить степень согласованности СРОА по отношению к требованиям к качеству аудиторских услуг, отберем наиболее значимые, показатели, характеризующие профессиональную деятельность, а также произведем расчет коэффициента конкордации Кэндалла. (Таблица 3.2.1).

Таблица 3.2.1 – Расчет коэффициента конкордации Кэндалла на основании данных СРО аудиторов с позиции внешнего контроля качества

СРО аудиторов	Наличие документа по соблюдению качества	Наличие документа по контролерам качества от СРО	Наличие и ведение реестра уполномоченных экспертов по качеству	Правила организации и осуществления ВККР	Наличие опыта работы в сфере бухгалтерского учета или аудита	Наличие прав и обязанностей уполномоченных экспертов	Наличие планирования ВККР	Подготовка ВККР	Документирование и сбор доказательств	Мера ответственности за уклонение от ВККР
РСА	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
ААС	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
Сумма	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10
Квадрат суммы	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Источник: выполнено автором⁸

⁸ Расчет коэффициента конкордации Кэндалла на основании данных СРО аудиторов с позиции внешнего контроля качества по пяти СРО 31.12.2016 г. представлено на С. 222, Приложение Н.

Так как с 1 января 2017 г. На аудиторском рынке осталось всего лишь два СРОА – ААС и РСА, анализ согласования требований проведем по данным этих двух СРОА (в Приложении Н содержится расчет степени согласованности показателей по пяти СРОА для сравнения).

Способ расчета коэффициента конкордации Кендалла для степени согласованности СРОА по качеству аудиторских услуг.

$$W = \frac{12S}{q^2(f^3-f)}; \quad (21)$$

В СРО аудиторов – q , а основные анализируемые требования по контролю качества для СРОА – факторы – f ;

при этом S – сумма квадратов разностей рангов (отклонений от среднего);

где $q = 2, f = 10$.

Рассчитаем сумму квадратов рангов (S).

$$S = \sum_{j=1}^f (\sum_{i=1}^q A_{ij} - \frac{1}{2} q(f+1))^2; \quad (22)$$

Для дальнейших расчетов находим среднее значение, S .

$$S = 400 - \frac{40^2}{10} = 240;$$

По формуле (21) рассчитаем сумму квадратов рангов (S).

$$W = \frac{12*240}{((2^2*((10^3)-10))} = 0,7;$$

Предельные значения коэффициента Конкордации для интерпретации полученного значения приводятся в таблице 3.2.2.

Таблица 3.2.2 – Предельные границы значений коэффициента Конкордации

Значение	Нижний предел значения	Верхний предел значения	Оценка значения
Общие пределы значений $0 \leq W \leq 1$			
0,3	$\leq W$		Неудовлетворительная согласованность мнений экспертов
0,3	$\leq W$	0,7	Средняя степень согласованность мнений экспертов
	$W \geq$	0,8	Высокая степень согласованность мнений экспертов

Источник: составлено автором на основании [234]

Полученное значение $W = 0,7 = 0,7$, предполагается, что между СРОА и их требованиями по качеству существует средняя степень согласованности.

Отдавая должное уважение вкладу представителей СРО ААС и РСА в выработку общности аспектов качества ВККР, невозможно не обратить внимание на полученный коэффициент согласованности (0,7), подчеркивающий среднюю степень взаимодействия СРОА между собой в части разработки всесторонних подходов к реализации ВККР и формированию общих требований к своим членам. Ключевая рекомендация, на которую необходимо сослаться - решение вопроса отсутствия согласованного списка обязательной информации о деятельности членов СРОА в сети «Интернет», что является рекомендацией к требованию закона 307-ФЗ с 2018г. Средняя степень согласованности методик СРОА обусловлена тем, что при наличии общих черт в подходах к требованию ВККР, существуют и персонифицированные методики, и принципы, отличающиеся друг от друга. В ходе анализа подходов к согласованию требований по ВККР со стороны СРОА, опирающиеся на единый массив государственных регламентов и нормативно-правовой базы профессиональной деятельности, предполагалось, что при сокращении численности СРОА до двух, данный показатель мог бы быть более высоким и составлять 80-90 %.

Из-за укрупнения СРОА (вместо пяти СРОА в 2016 г., к началу 2017 г. осталось только две), трудно оценить уровень подготовки специалистов по

качеству, т.к. при реорганизации СРОА актуальный ВККР еще не проводился в достаточном объеме - фактическое отсутствие временной апробации.

В ходе проведенного анализа требований СРОА к контролерам качества, выявлены слабые позиции, касающиеся исполнения требований закона 307-ФЗ, в части профессиональных компетенций контролеров качества в СРОА. Несмотря на то, что на официальных сайтах СРОА, в Правилах ВККР СРО аудиторов, как правило, содержится информация о профессиональных компетенциях контролеров качества [336; 341], нередки случаи присутствия на проверках непрофессионалов с недостаточной квалификацией и профессиональными компетенциями, в связи с обязательностью исполнения нормативных документов по ВККР и регламентов СРОА, а так как численные критерии необходимо соблюдать, порой контролеры качества не обладают необходимыми профессиональными компетенциями. В связи с этим рекомендуется ужесточить требования СРОА к своим контролерам качества, публично обозначать критерии, предъявляемые к контролерам СРО, как минимум, в виде обязательности наличия профессионального аттестата аудитора и наличия профессионального стажа работы по специальности.

Этап 2 – оценка регламентирующих указаний с количеством обнаруженных (или вероятных) ошибок по качеству.

При этом необходимо учитывать типы ошибок и их характер, приведенных в таблице 3.2.3.

Таблица 3.2.3 – Виды ошибок аудиторской деятельности

Вид ошибки	Причинность
Непреднамеренные ошибки	Недостаточная квалификации работников, их недосмотр, рассеянность, забывчивость, невнимательность
Преднамеренные ошибки (искажения)	Являются результатом действия (или бездействия) работников, направленного на достижение какой-либо цели Цель может быть корыстной либо не содержащей личной корысти

Источник: составлено автором

Анализируя возможные ошибки, а также их последствия, можно определить количество регламентирующих указаний по качеству, основываясь на аудиторских стандартах серии МСА (Приложение П).

Следующий блок действий лежит в плоскости определения количества регламентирующих указаний по качеству, описанных в аудиторских стандартах. Выполнен анализ содержания МСА (экстраполяция стандарта МСКК1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг» [38] (далее - МСКК1) через остальные международные стандарты) в разрезе этапов аудита и количества применяемых аспектов качества по ним [39]. При суммировании количества регламентирующих указаний по всем этапам, получаем результирующее значение; далее ранжируем стандарты в порядке убывания значений.

Для оценки величины возможных дефектов аудиторских процедур, применим базовый принцип распределения эффективности. Данный принцип может использоваться как базовая установка в анализе эффективности любой деятельности и оптимизации её результатов, в том числе допустимо его применение и для оценки качества аудита.

В данном случае выявлено, что 80% нарушений аудиторских стандартов являются следствием 20% наиболее существенных «дефектов аудиторских процедур». Основываясь экспериментальном и эмпирическом опыте, было принято решение выделить отдельно стандарт МСКК1 [38] и использовать его в виде основополагающего для анализа возникающих «дефектов аудиторских процедур». Для определения количества регламентирующих указаний по данному стандарту, соотнесем пункты содержания МСКК1 [38] со всеми остальными МСА [37], исключая самого себя, т.к. получим 100 % соотношение, что не будет являться достоверным.

С декабря 2018 г. вместо стандарта МСКК 1 [38] будет применяться МСУК 1 [37], в качестве основополагающего стандарта по качеству, который

будет принят за основу для анализа возникающих «дефектов аудиторских процедур».

Для дополнительного повышения качества аудиторских услуг будет применяться МСУК 2 [37], который после внедрения также дополнительно можно будет использовать при анализе стандартов. Так как о введении новых стандартов еще публично не объявлено, то для анализа используем действующий стандарт МСКК1 [38].

В приложении П.2 рассчитаем удельный вес каждого стандарта, а также присвоим ему ранг, используя полученные данные, составим диаграмму распределения (Рисунок 3.2.3).

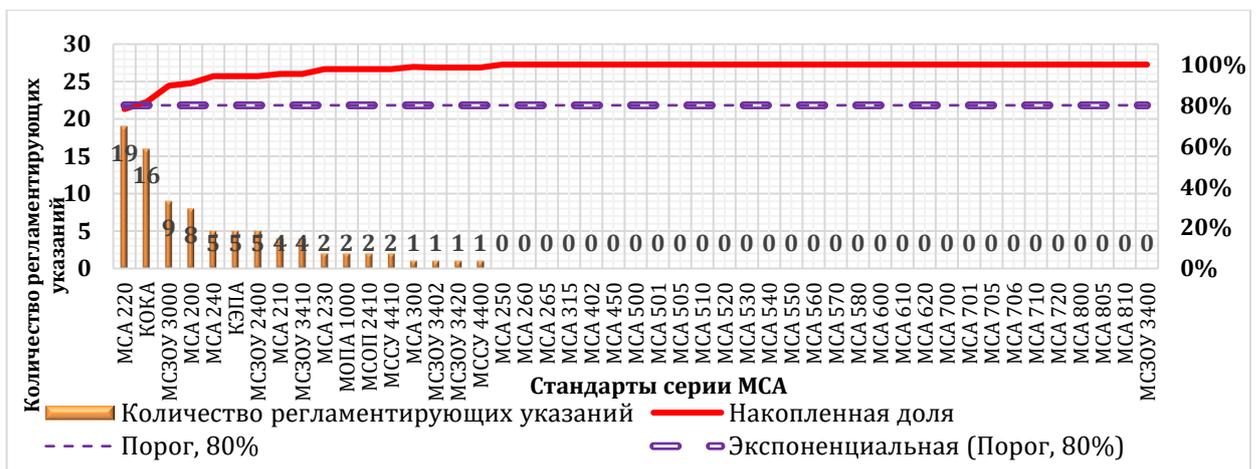


Рисунок 3.2.3 – Диаграмма распределения дефектов аудиторских процедур

Источник: предложено автором

Рекомендуется использовать графическую интерпретацию «дефектов аудиторских процедур», отображающую неравномерность распределения вероятностей. На изображенной диаграмме возможные «дефекты аудиторских процедур» (или ошибки) упорядочиваются столбцами по нисходящей линии, где высота столбцов показывает вероятность возникновения дефектов. В менеджменте качества применение этого правила показывает, что 80% несоответствий и «дефектов аудиторских процедур» возникает из-за 20% существенных причин - нарушения Международных стандартов аудита.

Приведённая диаграмма используется при выявлении наиболее значимых и существенных факторов, влияющих на возникновение несоответствий или дефектов аудиторских процедур. Это дает возможность установить приоритет действиям, необходимым для решения проблемы предоставления качественных аудиторских услуг. Определены позиции наиболее важных аудиторских стандартов в части качества аудита, на соблюдение которых рекомендуется обратить существенное внимание при реализации ВККР. Также диаграмма позволяет выделить наиболее важные аудиторские стандарты в части выполнения процедур качества аудита и отделить их от всего массива существующих МСА, усилив контроль, персонифицировано на них.

Плановое изменение стандарта МСКК1 и ведение в 2018-2019 гг. стандартов МСКК2, а также МСУК 1 и МСУК 2 потребуют дополнительных, но не существенных корректировок в анализе и расчетах, т.к. приведенные стандарты будут детализировать существующие в МСКК1 подходы к качеству на различных уровнях.

Этап 3 – определение весового значения некачественных аудиторских процедур.

«Дефекты аудиторских процедур» [265; 266; 267; 289] - возникающие ошибки, связанные с установленными или выявленными нарушениями, а также существующими вероятностями рисков профессиональной деятельности. Примеры возможных нарушений, представленные в отчетах Минфина России, представлены в таблице 3.3.4.

Среди таких нарушений могут быть: отклонение от требований МСА при формировании внутрифирменных стандартов; наличие различных отклонений, как в сроках повышения квалификации, так и в сроках исполнения программ и плана проверки, нарушение требований регламентов на уровне интеллектуального потенциала АФ в проекции ПСА и другие.

Таблица 3.2.4 – Возможные «дефекты» аудиторских процедур

Описание дефекта аудиторских процедур	Значения показателя	Регулирующий документ
Отклонения от требований МСА и внутрифирменных стандартов – АРД и ОРД	0,25	МСКК 1(с 2018-2019гг. - МСКК2, МСУК, МСУК2)
Отклонения от календарного плана повышения квалификации аттестованных аудиторов и др. сотрудников ⁹	0,225	Закон 307-ФЗ (финальная версия, 2019гг.)
Наличие отклонений в сроках выполнения программ и плана проверки	0,2	План и программа проверки
Отсутствие в перечне документов профессионального стандарта «Аудитор»	0,175	Профессиональный стандарт «Аудитор»
Потеря клиентов (число n) ¹⁰	0,15 X n	-
Сумма:	1,0	-

Источник: рассчитано автором на основании данных Минфина России [328; 329]

Предложенные значения показателя дефекты процессов являются сбалансированными с точки зрения, наиболее часто упоминаемых в практике ВККР, реализуемых Минфином России и подконтрольных ему субъектов.

Проанализированные дефекты аудиторских процедур не являются аксиомами, их можно трансформировать в зависимости от потребностей различных уровней управления аудиторской деятельностью и потребностям АФ. Измерение показателя «дефект аудиторских процедур» реализуется посредством перемножения вида дефекта аудиторских процедур из таблицы 3.2.4 на количество тех или иных дефектов аудиторских процедур, выявленных в ходе ВККР по работе АФ.

Дефекты аудиторских процедур измеряются исходя из количества и вида выявленных нарушений в работе АФ, по результатам ВККР (например, нарушение закона 307-ФЗ, в части обязательного повышения квалификации аудиторов по трем статьям – выявлено 3 дефекта аудиторских процедур, соответствующих п.2 из таблицы 3.2.4) и т.д. Чем меньше величина и количество

⁹ Данный показатель не является абсолютным, и может быть пересмотрен с точки зрения наиболее часто встречающихся нарушений в новой редакции закона 307-ФЗ и МСА в ходе их применения.

¹⁰ Число потерянных клиентов не включает: разорившихся, не попадающих под действие требования об обязательности аудита, инициативный аудит.

выявленных нарушений по итогам ВККР (дефектов аудиторских процедур), тем лучше АФ соблюдает требования к качеству профессиональной деятельности.

Этап 4 – основываясь на величине «дефектов аудиторских процедур», предложен расчет коэффициента качества аудиторской организации.

$$K_{\text{качества}} = W \times P \times (n \times D_{\text{дефект}}); \quad (23)$$

где W – коэффициент Конкордации;

P – порог значений (80% или 0,8);

n – количество дефектов;

D – дефект аудиторских процедур.

Последовательно перемножая коэффициент согласованности экспертов, порог значений, равный 0,8 (80 %) вес того или иного дефекта аудиторских процедур, получаем общий коэффициент качества для любой АФ. Расчет данного показателя позволит оценить степень исполнения требований профессиональных стандартов, членами СРОА.

Определено, что показатель качества позволяет при минимальном объеме затрат (финансовых, интеллектуальных и временных) на проведение расчетов проверить эффективность качества аудита, включив наиболее важные показатели, характеризующие параметр «качество аудита».

При включении в формулу (23) показателя удельного веса каждой профессиональной компетенции, согласно ПСА ($IQ_{\text{АФ}}$, таблица 2.3.2), получаем вариант комплексной оценки показателя качества степени исполнения требований профессиональных стандартов, членами СРОА.

$$K_{\text{комплекс}} = W \times P \times (n \times D_{\text{дефект}}) \times IQ_{\text{АФ}}; \quad (24)$$

где W – коэффициент Конкордации;

P – порог значений (80%);

n – количество дефектов;

D – дефект аудиторских процедур;

$IQ_{АФ}$ – величина IQ- потенциала АФ.

Для повышения качества АФ, имеющих отношение к аудиту государственных корпораций со специальными системами допуска к государственной тайне (на примере, государственной корпорация «Росатом»), формулу (24) можно модифицировать следующим образом:

$$K_{\text{комплекс}} = W \times P \times (n \times D_{\text{дефект}}) \times IQ_{АФ} \times НМА_{АФ}; \quad (25)$$

где W – коэффициент Конкордации;

P – порог значений (80 %);

n – количество дефектов;

D – дефект аудиторских процедур;

$IQ_{АФ}$ – величина IQ-потенциала АФ;

$НМА_{АФ}$ – нематериальный актив АФ, проявляющийся в наличии специализированных лицензий и сертификатов на аудит компаний, имеющих отношение к государственной тайне.

Рекомендуется ввести обязательный расчет комплексного коэффициента качества для всех членов СРОА, который мог бы быть представлен в открытом доступе – в сети интернет – на официальном сайте АФ.

Разработанный комплексный показатель качества позволяет, при минимизации объема затрат (финансовых, интеллектуальных и временных) на проведение расчетов, объективно оценить качество АФ, снижая величину «дефектов аудиторских процедур» и включив наиболее важные показатели, характеризующие параметр «качество аудита».

Предполагается, что комплексный показатель качества АФ будет рассчитываться в период между обязательным прохождением ВККР для членов

СРОА (согласно ст. 10, п.8, ч. 1 закона 307-ФЗ [25], не чаще одного раза в год), когда АФ не подлежит обязательному ВККР со стороны СРОА и регулятора.

Планируется, что расчет комплексного коэффициента качества должен быть вменен в обязанность СРОА, посредством предоставления отчетных данных от АФ, и при реализации ВККР проверяться регулятором (Минфином России или Банком России). В качестве основного отчетного документа, в котором должно быть рассчитано значение данного показателя и во избежание внедрения лишних форм отчетности, предлагается учитывать значение комплексного показателя качества АФ в форме № 2-аудит или частично модифицируя данный документ под данный показатель.

Обязательное введение данного комплексного показателя качества для АФ благотворно скажется на рынке аудиторских услуг так как:

- появится возможность объективно оценить каждую функционирующую АФ и ИА;
- введение данного коэффициента упрочит позиции одних АФ и понизит положение других АФ, не отвечающим критериям качества, что повысит конкуренцию в отрасли, а также помешает нарушению важнейших принципов аудиторской деятельности;
- упростит задачу Минфина России (Банка России) в части ВККР, так как ежегодное подтверждение данных для расчета данного коэффициента;
- снизит риск нарушений профессиональных стандартов аудита;
- минимизирует риск аудиторской деятельности в части возникновения ошибок или дефектов аудиторских процедур;
- введение данного коэффициента не потребует никаких дополнительных затрат (финансовых, интеллектуальных, временных), а также введения дополнительных отчетных документов и регистров учета, что делает его максимально эффективным и оптимальным при простоте расчетов;
- приведенный перечень критериев может систематически дополняться (например, при окончательном формировании МСА, может быть введены условия

оценки аудита как услуги, что расширит изначальный перечень показателей и позволит всесторонне оценить АФ).

Несмотря на широкий перечень доступного методического инструментария ВККР, не все члены СРОА в равной степени отражают реализованные мероприятия в открытом доступе для всех заинтересованных сторон.

Сложившаяся тенденция может быть серьезной проблемой на пути к совершенствованию аудиторской деятельности, так как снижается прозрачность бизнеса, тем самым снижая доверие не только к АФ и ИА, но и к СРО аудиторов, а также способствуют повышению недоверия со стороны регулятора и государства.

Проведенное исследование доказало, что существует прочная связь между инструментарием качества аудиторской проверки и уровнем развития предпринимательства. Тем самым переход на МСА в России следует считать логически обоснованным, не смотря на некоторые трудности и риски, возникающие из-за форсирования регулятора. Предложенный комплексный подход к формированию транспарентного показателя качества, который будет определяться в ходе внешних проверок аудиторских фирм со стороны общественных аудиторских организаций и (или) государственного регулятора. Размещение этого показателя качества на официальных сайтах АФ должно послужить ориентиром выбора для пользователей аудиторских услуг, повысить мотивацию достижения качества аудиторскими организациями, сделать процессы контроля качества проведения аудита прозрачным для общественности.

3.3 Методические рекомендации по обеспечению согласованности системы контроля качества аудита на всех уровнях управления

Аудит как форма социально-ответственного ведения бизнеса, всецело призвана решать существующие проблемы и вызовы бизнес-сообщества, а также принимать эффективные управленческие решения, становясь универсальным методом диагностики текущего и ретроспективного положения компаний.

При широком разнообразии и сложности проблем, решаемых в ходе аудита, он прогнозирует положительные и отрицательные стороны бизнеса клиента, давая практические рекомендации по устранению нарушений. Активная критика Минфина России и Банка России по отношению к СРОА и саморегулированию отрасли обоснована, так как в текущей модели регулирования государство играет одну из ключевых ролей. Предложенные подходы к формированию методического инструментария, направленные на минимизацию рисков профессиональной деятельности, связанные с нарушением принципов ВККР членами СРОА, а также упрощению объема методологической работы в разрезе АФ и СРОА по качеству предоставляемых аудиторских услуг, нацелены на сглаживание существующих барьеров профессионального функционирования института аудита и подтверждения самодостаточности саморегулируемой модели аудиторской деятельности в России.

Следует отметить, что особое внимание российских теоретиков и практиков аудита [182; 246; 355] уделяется отсутствию долгосрочной концепции развития аудиторской деятельности. Существующая с 2014 г. Государственная программа Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков» [16] косвенно затрагивает рынок аудиторских услуг, как составляющей подраздела финансовых рынков, в части АФ, проводящих аудит ОЗО, при этом, решение структурных проблем аудиторов, работающих с ОЗО возлагается на Банк России:

- формирование соответствующей программной задачи по ВККР АФ;
- повышение качества предоставляемых аудиторских услуг и уровня доверия к субъектам ВККР АФ;
- стабилизация рынка аудиторских услуг и повышение конкурентоспособности российских АФ на международном уровне;
- эффективное функционирование систем бухгалтерского учета и аудита, повышение роли института аудита в мировой системе финансового контроля, а также в обеспечении конкурентоспособных преимуществ инфраструктуры финансового рынка;
- совершенствование методологической базы осуществления ВККР АФ;
- повышение качества проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- внедрение специализированных показателей и индикаторов профессиональной деятельности;
- повышение результативности ВККР;
- оценка АФ, проводящих аудит в соответствии с МСА;
- нормативно-правовое и методическое обеспечение развития внутреннего финансового контроля и аудита и введение адекватной ответственности за выдачу аудиторских заключений;
- снижение численности недобросовестных участников рынка аудиторских услуг;
- адаптация мировых аудиторских практик с российскими практиками оказания аудиторских услуг.

Профессиональная [182; 226; 246] и научная [203; 204; 206; 207; 233; 244; 245; 246] общественность последовательно привлекала внимание регулятора к внутренним проблемам аудиторского эгрегора и потенциальным рискам агентских отношений рынка аудиторских услуг. Цитируя мнение Самойлова Е.И., партнера компании «Бейкер Тилли Россия»: - «Аудит не представляет никакой ценности для государства, он ему не нужен. Никто в государстве не

заинтересован в том, чтобы у компаний, которыми оно владеет, была достоверная отчетность. Нет ни штрафных санкций, ни ответственности за предоставление недостоверной отчетности» [355]. «Аудит – это не дополнительная финансовая нагрузка, а необходимость в обеспечении развития бизнеса, — отмечает член Правления НП «Опора России» Журавлёв И.В. – «Если предпринимательство в России идет по пути выживания, то его необходимо освободить от аудита и желательно заодно и от налогов, если же по пути развития — аудит необходим» [88]. Состояние дискомфорта – основное стойкое ощущение всех участников аудиторского рынка, не исчезающее даже в преддверии грядущих реформ, инициатором которых стал не регулятор аудиторской деятельности – Минфин России, а Президент Российской Федерации Путин В.В. В своём Поручении от 19 декабря 2015 г. Председателю Правительства России Медведеву Д.А. [6], определил основные направления необходимых изменений: повышение роли института аудита и уровня востребованности его результатов; определение приоритетных направлений дальнейшего развития аудиторской деятельности в стране; формирование условий, обеспечивающих конкурентоспособность отечественных аудиторов, в том числе, на международных рынках аудиторских услуг; повышение результативности и качества обязательного аудита.

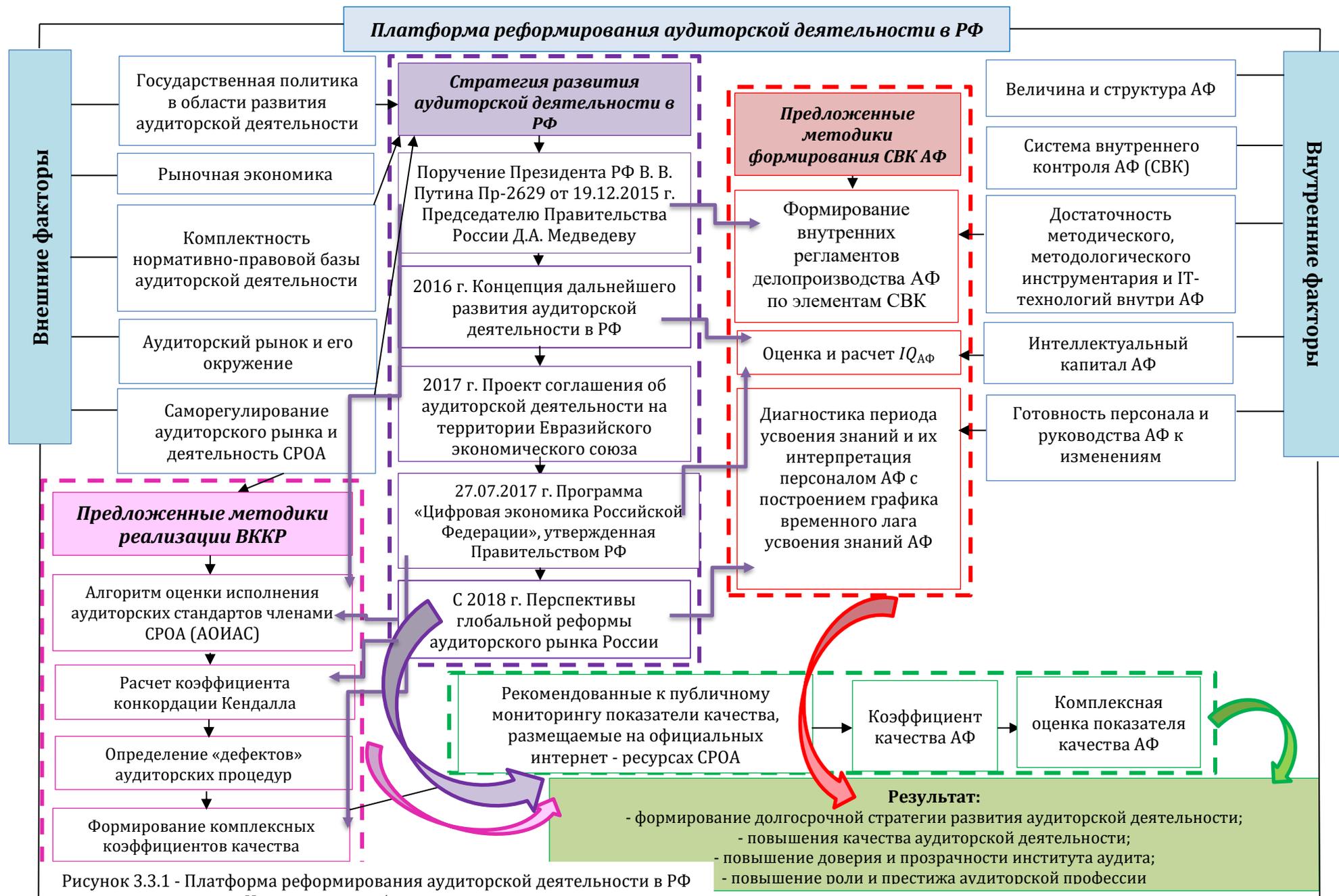
Опираясь на мнение научной элиты и ведущих практиков [88; 98; 182; 203; 204; 206; 207; 226; 233; 244; 245; 246; 261; 262], можно констатировать, что озвученные изменения еще до конца не проработаны: аудиторское сообщество больше года ждет актуальный вариант закона 307-ФЗ; МСА, введенные в 2017 г. с существенным отставанием, по сравнению европейским и американским АФ, к тому же, содержание МСА уже подлежит пересмотру. На наш взгляд факторов, влияющих на снижение престижности профессии аудитора в России на много больше, чем озвученные ранее: здесь и постоянное повышение квалификации, работа, сопряженная с сезонностью и командировками, отсюда ненормированный рабочий день при работе на проекте и т.д. Принятая в 2015 г. «Концепция совершенствования механизмов саморегулирования» предлагает использовать трехуровневую модель, где высшим органом саморегулирования будет

Национальное объединение СРО. Оно должно обеспечивать единые подходы к контролю деятельности субъектов рынка аудиторских услуг и применению мер воздействия в случаях выявления нарушений.

Данное решение предполагает возможность отказа от искусственного регулирования количества профессиональных общественных объединений и включение рыночных механизмов регулирования.

Эти направления должны обеспечить модернизацию модели отечественного аудита в векторе соответствия целям государственной политики. Разработанная на основе этих направлений Концепция дальнейшего развития аудиторской деятельности в Российской Федерации с планом реализации на период 2018-2019 гг. [56] и гарантирующая эффективную модель регулирования аудиторской деятельности, на самом деле имеет элемент новизны только в назначении регулятором аудиторской деятельности Центрального Банка России.

Основной массив направлений развития и целей не изменен. Исходя из логики преемственности, сглаживании ярко выраженных противоречий, раздвигающих качественные барьеры аудиторской профессии и научного приращения не только знаний, но и методического инструментария качества аудита в Российской Федерации, а также выявления взаимосвязи со стратегическим развитием аудиторской деятельности, сформируем «Платформу реформирования аудиторской деятельности в Российской Федерации», которая бы надежно сочетала в себе существующие требования к аудиторской отрасли с позиции различных уровней регулирования отрасли, нормативно-правовой базы аудиторской отрасли, а также практических подходов и методических рекомендаций, сформированных в ходе проведения и разработок данного исследования (Рисунок 3.3.1).



Предполагается, что за основу «Платформы реформирования аудиторской деятельности в Российской Федерации» принимается стратегия развития аудиторской деятельности в РФ, состоящая из ключевых шагов со стороны государства и государственных органов. Для более детального обоснования, разобьем «Платформу реформирования аудиторской деятельности в Российской Федерации» на фрагменты и обоснуем их содержание на рисунке 3.3.2.



Рисунок 3.3.2 – Фрагмент «Платформы реформирования аудиторской деятельности в РФ» в части стратегии развития аудиторской деятельности в РФ
Источник: составлено автором

Ключевыми элементами стратегии развития аудиторской деятельности со стороны государственных органов и руководства страны являются:

- Поручение Президента Российской Федерации Путина В.В. Пр-2629 от 19.12.2015 г. Председателю Правительства России Медведеву Д.А. [6];
- 2016 г. Концепция дальнейшего развития аудиторской деятельности в РФ;
- 2017 г. Проект соглашения об аудиторской деятельности на территории Евразийского экономического союза [58];
- 27.07.2017 г. Программа «Цифровая экономика Российской Федерации», утвержденная Правительством РФ [17];
- с 2018 г. перспективы глобальной реформы аудиторского рынка России, связанные с изменением текущей редакции закона 307-ФЗ, перестановками в Правительстве, а также перераспределением регулятивных полномочий в отрасли.

Предполагается, что предложенные государством практические шаги будут оптимистично восприняты профессиональным сообществом, что позволит сформировать и логически выстроить все элементы системы контроля качества аудиторской деятельности и целиком всю структуру аудиторской деятельности в России. Однако можно констатировать, что ряд документов в корне противоречит друг другу и не предлагает практические пути для выхода аудиторской отрасли из затяжного кризиса качества предоставления профессиональных услуг. На структуру и качество платформы реформирования аудиторской деятельности также оказывают влияние внешние и внутренние факторы (Рисунок 3.3.3).

Внешние факторы являются внешними условиями функционирования аудиторской деятельности, чаще всего не зависят от конкретной АФ или СРОА:

- государственная политика в области развития аудиторской деятельности – частный случай мер государственного влияния на институт аудита, который проявляется через законотворческую и нормативно-правовую деятельность, конкретизирующую глобальную стратегию развития аудиторской отрасли

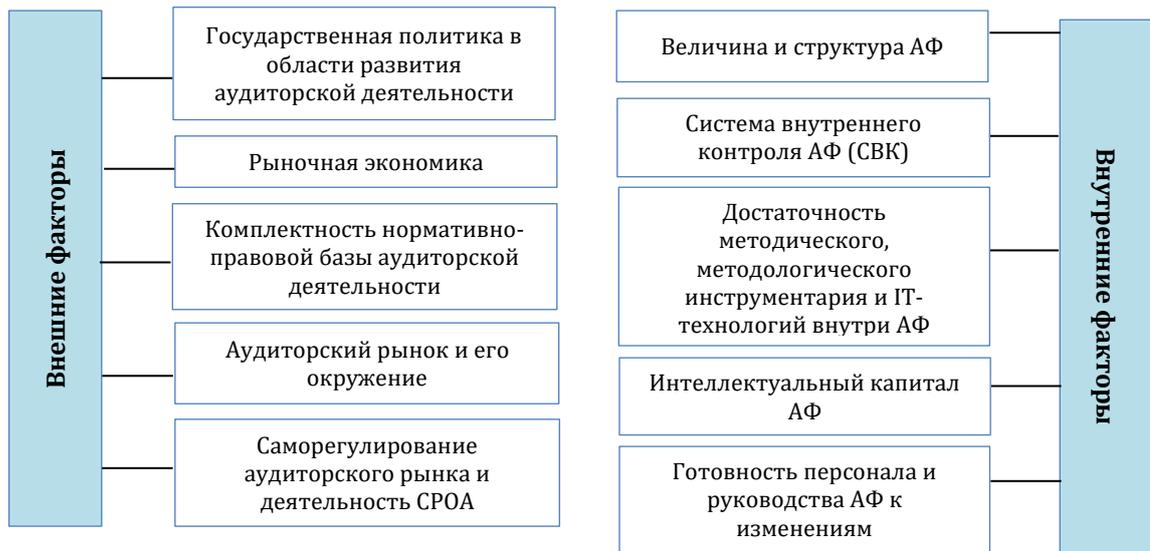


Рисунок 3.3.3 – Фрагмент «Платформы реформирования аудиторской деятельности в РФ» в части влияния внешних и внутренних факторов

Источник: составлено автором

- рыночная экономика – рыночная ситуация не только в стране, но и во всем мире; желание получить максимальную прибыль и понести минимальные издержки – все это сказывается на потенциальном качестве оказания аудиторских услуг;
- комплектность и достаточность нормативно-правовой базы аудиторской деятельности, которую обеспечивает регулятор отрасли, а также государство. От своевременности изменения нормативной базы, а также применения унифицированных и общемировых подходов к аудиту будет зависеть не только качество оказываемых услуг, но и открытость отечественного рынка для зарубежных аудиторских фирм и наоборот - возможность российских компаний работать на международном аудиторско-консалтинговом рынке;
- аудиторский рынок и его окружение – структурная, количественная и качественная составляющая аудиторского рынка, конкурентоспособность отечественных АФ, возможность гибкого реагирования не только на изменения среды функционирования и окружения, но и потенциальные глобальные угрозы со стороны других стран (санкции, дефолты и т.д.);

– саморегулирование аудиторского рынка и деятельность СРОА – стратегия института аудита в РФ, соблюдение ключевых принципов саморегулирования отрасли, возможность для маневров со стороны АФ и ИА, а также свобода конкуренции не только для АФ, но и для СРОА на рынке, что никаким образом не должно противоречить требованиям саморегулирования и Конституции РФ.

Внутренние факторы, влияющие на АФ, чаще сосредоточены на качественном функционировании самой АФ:

– величина и структура АФ – от величины и структуры АФ зависит степень влияния такой АФ на рынок, возможность доступа к государственным закупкам (тендеры на аудиторско-консалтинговые услуги), а также структурная иерархия АФ, которая влияет всецело на структуру внутреннего контроля АФ;

– система внутреннего контроля АФ – без надежной СВК ни одна АФ не может функционировать, так как может быть подвержена различного рода рискам, которые могут полностью парализовать деятельность АФ, а также существенным образом снизить качество предоставляемых профессиональных услуг;

– достаточность методического, методологического инструментария и ИТ-технологий внутри АФ, от которого зависит все инновационное и ИТ-технологическое обеспечение АФ, возможные патенты, «ноу-хау» и ключевые разработки, влияющие на скорость и качество проведения аудиторских проверок, сказывающиеся на качественном делопроизводстве и документообороте внутри АФ, а также на последующем архивировании и архивном хранении документов;

– интеллектуальный капитал АФ – обладание АФ наиболее перспективными и ведущими отраслевыми специалистами, консультантами, юристами и методологами; максимальная степень интеграции и апробации новых знаний и их изменений; возможность повышения деловой репутации АФ, в том числе посредством своевременного обучения персонала новейшим программам, системам и использование в работе суперсовременных профессиональных технологий;

– готовность персонала и руководства АФ к изменениям, касающихся различных направлений: нормативно-правовые изменения, влияние рынка и конкурентов, а также своевременное реагирование на такие изменения.

При влиянии внутренних факторов, влияющих на институт аудита и аудиторскую деятельность в целом, используя государственную стратегию развития аудиторской деятельности в РФ, обобщим и выделим предложенные методики формирования СВК АФ, обосновав тем самым практическое применение предложенных методик формирования СВК АФ и государственной стратегии развития аудиторской деятельности в России (Рисунок 3.3.4).

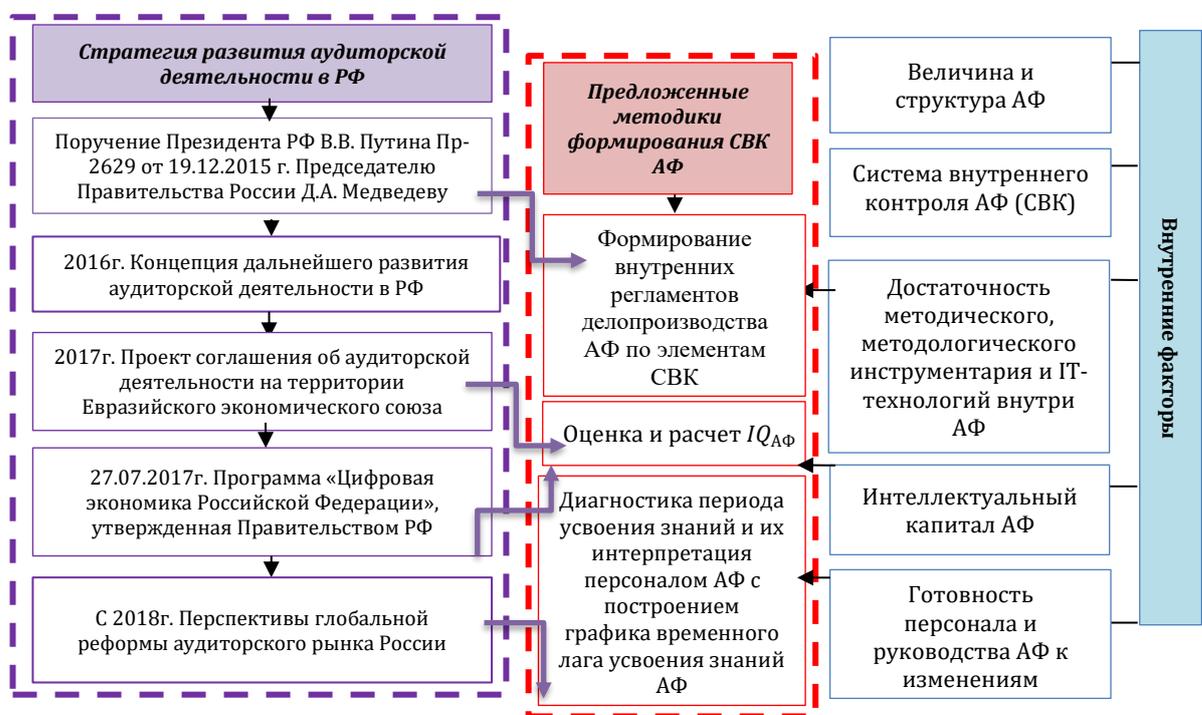


Рисунок 3.3.4 – Фрагмент «Платформы реформирования аудиторской деятельности в РФ» в части предложенных методик формирования СВК

Источник: составлено автором

Предложенные методики формирования СВК АФ заключаются в следующем:

1) Формирование внутренних регламентов делопроизводства АФ по элементам СВК, посредством которых любая АФ сможет организовать

эффективную систему делопроизводства, а также документооборота. Предлагаемая система внутренних регламентов позволит не только оценить качество делопроизводства внутри АФ, но и сформировать одну из составляющих СВК АФ в части надежной системы делопроизводства.

2) Оценка и расчет $IQ_{АФ}$ – учитывает весь массив требований и рекомендаций, учрежденной в 2016 г., Концепции дальнейшего развития аудиторской деятельности в РФ, Программы «Цифровая экономика Российской Федерации», утвержденной Правительством РФ в 2017 г., и влияния внутренних факторов - качества и структуры интеллектуального капитала АФ, проявляющийся посредством повышения конкурентоспособности АФ с интеллектуальным и кадровым потенциалом.

3) Диагностика периода усвоения знаний и их интерпретация персоналом АФ с построением графика временного лага усвоения знаний АФ тесно связана с текущими и последующими перспективами глобальной реформы аудиторского рынка России с 2018 г., после модернизации закона 307-ФЗ, смены кабинета министров (2018 г.) и такого внутреннего фактора, как готовность персонала и руководства АФ к изменениям, что подтверждает свою актуальность в связи с многочисленными отраслевыми и рыночными изменениями (Рисунок 3.3.5).

Взаимосвязь системы внешних факторов, влияющих на аудиторскую деятельность, стратегии развития аудиторской деятельности в РФ и предложенных методик реализации ВККР проявляется посредством:

1) внедрения Алгоритма оценки исполнения аудиторских стандартов членами СРОА (АОИАС), разработка которого позитивно повлияет на качество аудиторской деятельности в части сохранения вектора глобальной реформы аудиторского рынка России и влияния внешних факторов, среди которых можно выделить: профессиональную деятельность саморегулируемых организаций аудиторов и регулирование отрасли со стороны СРО аудиторов [78].



Рисунок 3.3.5 – Фрагмент «Платформы реформирования аудиторской деятельности в РФ» в части предложенных методик реализации ВККР

Источник: составлено автором

2) Расчета коэффициента конкордации Кендалла, что актуально для глобальной реформы аудиторского рынка России.

3) Определение видов «дефектов» аудиторских процедур также выполнена в требованиях к глобальной реформе аудиторского рынка и избегания существенного влияния внешних факторов.

4) Составляющая часть АОИАС, а также самостоятельный элемент внешнего контроля качества – формирование комплексных коэффициентов качества, выполняющих требования Программы «Цифровая экономика Российской Федерации», а также минимизация влияния внешних факторов (Рисунок 3.3.6).

Конечной целью разработки практического методического инструментария явились обозначенные Президентом РФ и государственными органами приоритетные результаты деятельности стратегии развития аудиторской отрасли в РФ:

- ✓ формирование долгосрочной стратегии развития аудиторской деятельности;
- ✓ повышения качества аудиторской деятельности;
- ✓ повышение доверия и прозрачности института аудита;
- ✓ повышение роли и престижа аудиторской профессии.

Обоснование применения предлагаемого методического инструментария подтверждается формированием практической полезности для всех уровней контроля участников аудиторского рынка: на уровне АФ, на уровне СРОА, на уровне регулятора и государства в целом.

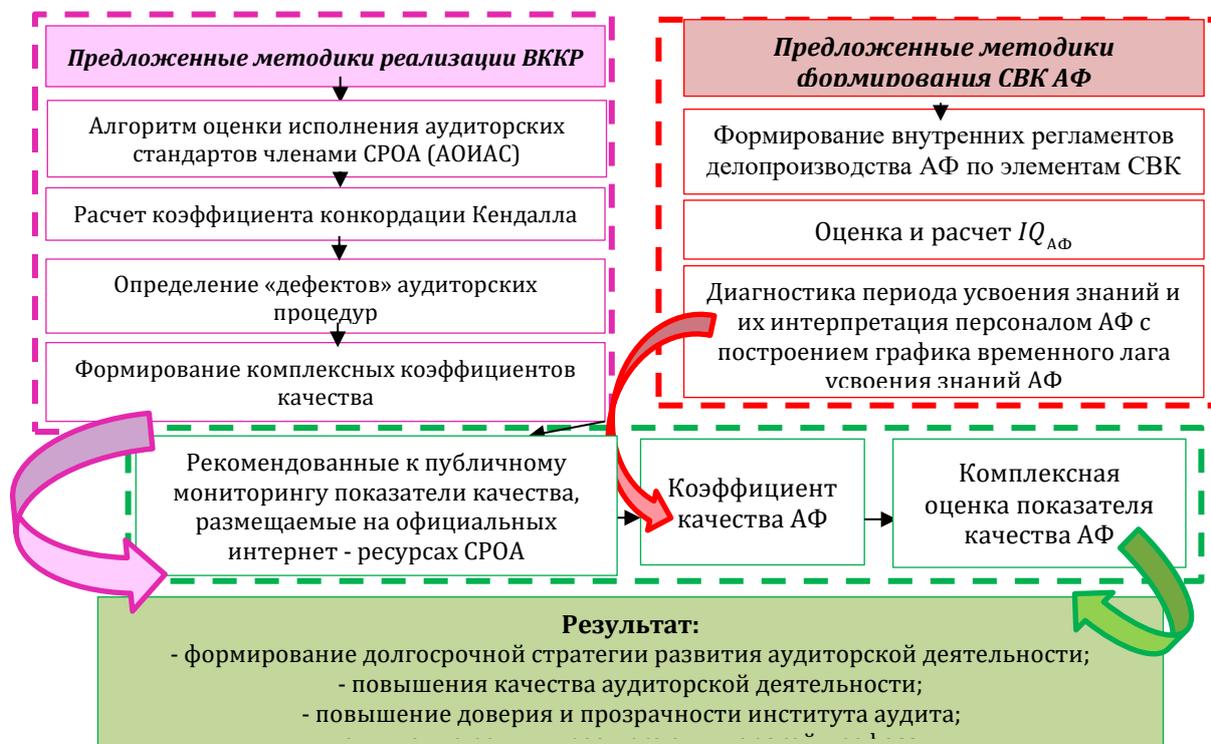


Рисунок 3.3.6 - Фрагмент «Платформы реформирования аудиторской деятельности в РФ» в части предложенных методик формирования СВК АФ и реализации ВККРРФ

Источник: разработано автором

Практическая значимость приведенных методических рекомендаций и разработок для различных уровней регулирования и контроля аудиторской

деятельности обусловлена наличием обоснованных расчетов и практической полезностью.

Предложенные рекомендации являются универсальными, доступными и применимыми для всех участников аудиторского рынка, подчеркивая сильные стороны института аудита и декларируя повышение доверия к аудиторским проверкам.

Для регулятора отрасли (нового или старого) предложенные разработки способны сократить текущие и планируемые затраты на реализацию плана ВККР, обеспечить постоянный срез рынка АФ и ИА, повысить отдачу от мониторинга и эффективности мер дисциплинарного воздействия, а также сократить численность внеплановых проверок ВККР в ходе неправомерных действий или бездействия членов СРОА.

Для СРО аудиторов предложенные методические решения способны обосновать необходимость саморегулирования аудиторской отрасли и обусловить снижение государственного вмешательства в аудиторскую деятельность, не снижая ее эффективности, а также обосновать отсутствие необходимости в дальнейшем перераспределении АФ по СРОА или окончательной дереликции СРО аудиторов в пользу какой-то одной СРОА.

Внедрение предложенных разработок для АФ способно обосновать необходимость выработки государственной стратегии по продвижению и поддержке аудиторской отрасли, а также сократить монополизацию института аудита международными компаниями и повышением степени доверия и к исконно русским аудиторским фирмам. Предполагается, что предложенный массив методического инструментария, как результат научного приращения знаний в области аудиторской деятельности, позволит оптимизировать затраты на внедрение предлагаемой концепции и обусловит формирование среднесрочной стратегии развития аудиторского рынка, а также позволит сформировать и практически обосновать престиж и имидж аудиторской профессии как элемента ведения социально- ответственного бизнеса.

Всесторонне анализируя перспективы от введения предлагаемого инструментария, невозможно оставить без внимания и потенциальные недостатки, связанные с внедрением данных показателей. Для того чтобы наиболее комплексно рассмотреть не только сильные стороны, но и слабые стороны от внедрения предложенных методик, рассмотрим негативные аспекты приведенных методических рекомендаций и разработок для различных уровней регулирования и контроля аудиторской деятельности. Негативные аспекты от расчета и публикации на официальных интернет - сайтах АФ информации о приведенных методических рекомендациях и разработок для различных уровней регулирования и контроля аудиторской деятельности в общем виде могут затронуть следующие аспекты:

- возможная фальсификация данных предлагаемых для расчета коэффициентов со стороны АФ и СРОА;
- наличие недобросовестных АФ и ИА;
- передел аудиторского рынка с точки зрения членства в СРОА и мотивировании СРОА к своим членам;
- невнимательность СРОА и регулятора, при проверке полученных результатов от АФ и ИА;
- снижение численности АФ из-за низких значений предлагаемых коэффициентов;
- угроза несоответствия СРОА предъявляемым количественным критериям численности из-за действий АФ и ИА;
- недоверие к аудиторскому рынку в связи с нарушениями и дефектами аудиторских процедур.

Проведенный анализ слабых сторон методических рекомендаций и разработок для различных уровней регулирования и контроля аудиторской деятельности иллюстрирует, что негативных аспектов от внедрения методического инструментария существенно меньше. Предложенный методический инструментарий не сказывается отрицательным образом на общем

состоянии рынка аудиторских услуг, а также не затрагивает приоритетные интересы СРОА и регулятора рынка. В связи проведенной процедурой оценки сильных и слабых сторон предлагаемых методических рекомендаций и разработок и основании проведенного исследования, предлагается разработать среднесрочную концепцию развития института аудита и аудиторской деятельности, которая будет способствовать повышению доверия к российскому аудиту, а также позволит сформировать и практически обосновать престиж и имидж аудиторской профессии для социально- ответственного общества, включив в нее составляющие аспекты диссертационного исследования. Подводя итоги поступательного рассмотрения позиций реформирования аудиторской отрасли в 2000-2021 гг., мы приходим к выводу, что ключевыми направлениями государственной политики в сфере аудита являются эффективное исполнение институтом аудита его функций – повышение доверия к результатам аудиторской деятельности. Государственная стратегия нацелена на развитие национального рынка аудита, на повышение его эффективности и формирование потенциала развития. Остается актуальной разработка унифицированных показателей качества аудита, определение методик ее оценки и разработка программ повышения квалификации для АФ, отвечающим мировым рыночным условиям. На основании проведенного исследования и практического обоснования предложенного методического инструментария, сделаны соответствующие выводы.

Исследование развития методов оценки внешнего контроля качества работы аудиторов, позволяют сформулировать следующие выводы по Главе 3:

1. Рассмотрен технический переход количественных изменений в качественные, а также подходы к постановке и решению вопросов качества аудиторской деятельности и процедур ВККР в динамике. Проанализированы сплошным методом отчеты Минфина России, Федерального казначейства и Банк России в 2000-2016 гг., в части количества и видов нарушений в работе АФ, систематизированных в четыре основные группы.

2. Определено и проанализировано количество отзыванных лицензий у финансово-кредитных организаций, АФ, чьи клиенты попали под санкции Банк России, а также предпосылки выдачи недостоверных аудиторских заключений со стороны АФ, негативно влияющее на доверие к аудиторскому сообществу и профессии аудитора в целом.

3. Сформирована система показателей, характеризующих качество аудиторской деятельности на разных уровнях управления. Введение данных коэффициентов будет означать снижение дополнительных бюрократических барьеров, постоянный мониторинг за деятельностью АФ и ИА, а также отсутствие большого числа внеплановых внешних проверок качества работы АФ и ИА.

4. Применяемые СРОА методики ВККР не предусматривают всесторонний анализ состояния АФ и качества ее услуг, в связи с этим, предложен алгоритм совершенствования аспектов качества аудита, и разработаны рекомендации по организации, методике и технологии получения оценочного показателя качества, доступного для широкого круга пользователей. Принципиальное отличие предлагаемой методики – простота расчетов, доступность и минимальный объем финансовых, интеллектуальных и временных затрат на проведение расчетов, а также непредвзятость и достоверность полученных результатов, что на данный момент, полностью отсутствует в практике СРОА. Предложена и обоснована необходимость введения комплексной оценки показателя качества членами СРОА, а также представлено практическое обоснование методических рекомендаций и разработок. На основании проведенного исследования, а также проведенной оценки нарушений требований законодательства РФ в части регулирования аудиторской деятельности, предлагается вариант методического инструментария по обеспечению качества аудиторской деятельности, основывающийся на разработке комплексного показателя качества, доступного для широкого круга заинтересованных сторон.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Исследование развития института аудита определило, что обеспечение качества оказания аудиторских услуг явилось мотивирующей ответной реакцией профессионального сообщества на влияющие факторы институциональной среды, среди которых: возникновение общественной потребности контроля учета и отчетности в фактах хозяйственной жизни, соответствие уровню развития предпринимательства, а также степени регулирования со стороны государства.

Перед национальным бизнесом стоят задачи обеспечения прочных позиций во внутренней и внешней экономике, что создает основу устойчивого развития страны. В условиях глобализации и открытости рынков такие возможности в значительной мере зависят от уровня конкурентоспособности российских аудиторских компаний. Конкурентоспособность сегодня определяется эффективностью использования не только производственных активов и денежных ресурсов, но и нематериальных активов компаний, качеством управления нефинансовыми рисками, кадровым потенциалом и интеллектуальным капиталом компаний во всех сферах. На качество профессиональной аудиторской деятельности влияют финансовые и нефинансовые показатели, отражающие широкий круг социально-значимых вопросов, среди которых: качество менеджмента, этика делового поведения и общения, структура и результативность социальных инвестиций в кадровые резервы и интеллектуальный капитал АФ, карьерное развитие персонала, степень апробации нововведений и готовность не только к кадровым, но и законодательным изменениям. Все эти факторы, определяя не только выручку, но и общественный взгляд на АФ, в большей степени влияют на формирование ее деловой репутации, что имеет под собой определенные экономические последствия, заключающиеся в узнаваемости бренда АФ, желании работать с такой АФ или противоположное – нежелание сотрудничества с такой аудиторской организацией, опасения влияния

недальновидности руководства АФ и негативной деловой репутацией АФ на профессиональном рынке.

Следует констатировать, что процесс формирования аудиторской профессии проходил во всех странах Западной Европы по неформальным правилам, в основу которых был положен традиционный жизненный уклад. Оформление аудита как вида профессиональной деятельности состоялось в середине XIX века, когда появляются первые аудиторские организации.

Однако в России, только на первый взгляд, процессы становления аудита соответствуют основным характеристикам международной периодизации. Развитие института аудита в России имеет свои принципиальные особенности, связанные со спецификой историко-графического развития нашей страны, протекающие по формальным правилам, связанным с образованием аудиторской профессии сверху, со стороны государства. Формирование и становление института аудита находится в прямой зависимости от необходимости решения конкретно сформированных государственных задач, которые определяются обществом и государственным аппаратом в тот или иной период времени. Рыночные изменения, скрытые ожидания пользователей аудиторских услуг формируют специфическую среду, в которой аудиторские фирмы вынуждены постоянно принимать решения в отношении минимизации возникающих рисков: между снижением цены за оказание профессиональных услуг и качеством проведения аудиторских проверок. Для избегания потери старого клиента или подписания новой сделки, а также повышения своей конкурентоспособности на рынке, аудиторы идут на сокращение процедур проверки, указанных в профессиональных аудиторских стандартах, тем самым усугубляя потенциальные риски собственников и инвесторов, полагающихся на сомнительные гарантии. Такие решения иллюстрируются массовыми отзывами банковских лицензий по итогам проаудированной отчетности в финансово-кредитных секторах экономики.

Основной целью современного института аудита выступает подтверждение достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, что способствует

принятию экономических решений заинтересованными (третьими) лицами, а также выступает незаменимым инструментом диагностики текущего и перспективного состояния участников экономического рынка. При широком разнообразии и сложности проблем, решаемых в ходе аудита, он гарантирует выражение независимого профессионального аудиторского мнения о достоверности отчетности клиента и, связанных с такой отчетностью, протекающих в организации, бизнес- процессов, выявляя ошибки и нарушения, что для собственников и руководства аудируемого лица, выступает гарантом при принятии стратегических решений.

В ходе выполнения диссертационного исследования, выявлен новый уровень институциональной дисфункции российского аудита, что в корне отличает российский аудит, и составляет его эндемичную особенность, по сравнению с другими странами, а также определяет ключевой выбор государственной стратегии и путей реформирования аудиторской отрасли на среднесрочную и долгосрочную перспективы.

Проведенный спектральный анализ рынка аудиторских услуг, позволил выделить ряд ключевых отраслевых проблем, требующих оперативного исследования и последующего разрешения:

- неравномерность концентрации аудируемых лиц, отсутствие достаточной транспортной и логистической доступности регионов РФ и, как следствие неоднородность географического присутствия АФ по территории РФ;
- подверженность сезонному характеру аудиторской деятельности;
- ценовая политика зарубежных аудиторско-консалтинговых групп и протекционистское влияние государства на деятельность «большой четверки», и в результате усугубление монополизации рынка транснациональными аудиторско-консалтинговыми группами;
- в связи с реформированием главного аудиторского закона 307-ФЗ, сформируется реестр АФ, проводящих аудит ОЗО и подконтрольных Банку России, а также введение численных критериев соответствия аудиторов по основному месту работы, что потенциально может привести к отнесению к ОЗО

компаний, с бюджетными средствами, нацеленное на недопущение неэффективного расходования средств бюджета;

– в связи с тем же реформированием аудиторской отрасли критическое удорожание профессиональных аудиторских услуг, существенное повышение стоимости тендерных контрактов, повышение стоимости на прохождение обязательного повышения квалификации и обучения персонала, существенное повышение требований и расходов к членству в СРОА и как следствие удорожание самих аудиторских и сопутствующих услуг.

В качестве мер, предупреждающих профессиональный отраслевой кризис, предлагается следующие подходы, применимые к аудиторским организациям:

❖ обоснованное определение ценовой стратегии АФ по оказанию профессиональных услуг, мониторинг спроса и предложений на профессиональном рынке, включая ценовой мониторинг отраслевых конкурентов и компаний «большой четверки»;

❖ максимальное расширение спектра оказываемых услуг, а при необходимости – привлечение экспертов для специфических областей аудита и сопутствующих услуг, не снижающих показателей качества профессиональных услуг;

❖ стремление к занятию стабильной ниши на аудиторском рынке за счет сроков и качества предоставляемых услуг, что позволит реализовать перераспределение потенциальных заказчиков;

❖ избегание сговора игроков на профессиональном рынке, своевременное обращение в государственные органы для избегания картельных сделок или лоббирования интересов меньшинства, снижение влияния протектората компаний «большой четверки»;

❖ надзор регулятора и СРОА за эффективным прохождением ВККР и введение обязательных критериев качества для всех АФ и ИА;

❖ выделение существенных расходов в АФ на профессиональное повышение квалификации сотрудников и дополнительная мотивация персонала в

повышении интеллектуального капитала работодателя, что повышает и уверенность в «надежности» работодателя и «успешности» функционирования такой АФ.

Отдавая должное уважение вкладу научной элиты в разработку вопросов построения эффективных систем внутреннего контроля, рассмотрению качественных аспектов аудита и аудиторских проверок, достаточности методического инструментария, а также прогнозированию экономических явлений в широком понимании, необходимо отметить, что совершенствовании теоретико-методологических подходов к оценке качества аудита и разработке методического обеспечения оценки качества аудита на всех уровнях регулирования недостаточно исследован, что обосновало цель и задачи проведенного исследования.

В ходе реализации диссертационного исследования, проанализированы теоретические и практические аспекты внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, в части развития методов оценки качества аудита на организационном, профессионально-общественном и государственном уровнях регулирования, а также системы их показателей и критериев их оценки.

Ставя перед собой цель в совершенствовании теоретической базы и методического обеспечения оценки качества аудита, с учетом специфики уровня контроля качества аудиторской деятельности, включающее развитие методов системы показателей и критериев их оценки. В рамках поставленной цели были определены и решены следующие исследовательские задачи:

- обобщены и проанализированы этапы аудиторской деятельности с позиции развития ее качественных характеристик и научно-практических подходов к оценке качества аудита, определено влияние институциональной среды на качество аудиторских услуг;

- усовершенствованы теоретические основы аудита в их единстве как науки и области профессиональной деятельности через развитие понятия аудиторских стандартов;

- раскрыты особенности формирования институциональной модели российского аудита с учетом ее специфических характеристик и оценки качества аудита;
- предложен методический подход и расчетный инструментарий для формирования оптимальной структуры аудиторской организации, позволяющий учитывать требования Профессионального стандарта «Аудитор» к стажу и компетенциям сотрудников аудиторских организаций;
- сформирована система показателей оценки качества аудита с включением ее в статистическую отчетность аудиторских организаций и согласованную на различных уровнях управления аудиторской деятельностью;
- разработана процедура оценки качества аудита и методические рекомендации по ее проведению для внутреннего и внешнего контроля качества аудиторской деятельности.

Сформулированные практические предложения обуславливают профессиональные умозаключения об опыте и индивидуальных компетенциях каждого члена аудиторской команды, скрытые от заинтересованных пользователей, что не позволяет им отличить неглубокий, поверхностный аудит от добросовестно и тщательно проведённого аудита. Сомнения и недоверие пользователей аудиторских услуг – предмет долгосрочной активной полемики аудиторского сообщества во всем мире.

Потребность в предоставлении качественных аудиторских услугах ежегодно возрастает, особенно по отношению к обязательному аудиту и аудиту общественно-значимого бизнеса, что способствует стимулированию спроса на проведение инициативного аудита и сопутствующих аудиту услуг. Совершенствование подходов к контролю качества, с использованием комплексных методов оценки качества, в условиях цифровой экономики, и программно-технологическая трансформация аудиторской деятельности, обусловили актуальность исследования.

Специфической чертой современного глобального института аудита является то, что он трансформируется как одно из направлений ведения социально-ответственного бизнеса, как социально значимую профессию, подтверждающее качество предоставляемой бухгалтерской (финансовой) отчетности и репутацию профессиональных аудиторских организаций для всех заинтересованных сторон, обуславливая принятие эффективных управленческих решений.

В современном векторе развития аудиторской отрасли закладывается основа для объективной оценки деятельности все большего массива компаний, руководствующихся в своей деятельности принципами не только РСБУ и МСФО, но и формирования публичной нефинансовой отчетности, что характерно не только для коммерческих организаций, но и для отечественных государственных корпораций.

В связи с полученными результатами и, основываясь на повышении степени прозрачности бизнеса, опирающиеся на введенную программу «Цифровая экономика Российской Федерации», [17], утвержденную Правительством РФ, а также для поддержания должного престижа аудиторской профессии, в рамках редакции закона 307-ФЗ [25], были сформулированы и доказаны следующие позиции научной новизны исследования:

Научная новизна заключается в совершенствовании теоретических положений аудита и разработке практических подходов к оценке и контролю качества аудита в Российской Федерации, с использованием спектра процедурных методов для различных уровней регулирования аудиторской деятельности.

Результаты исследования, обладающие научной новизной, состоят в следующих положениях:

1. На основании среза аналитического массива фактов накопления методов и подходов обеспечивающих увеличение дефиниции качества в аудите сделаны следующие выводы: 1) аудит как экономическая наука, развивалась на основе изучения объективной реальности, абстрагируясь от нормативных суждений, т.е. первичности значения научного отражения и вторичности

нормативной составляющей, что соответствует институциональной модели аудита; 2) ароморфоз приращения научного знания в аудите ознаменован весомостью вклада в решение методических и организационных проблем обеспечения качества проверочных процедур, в зависимости от инверсии временных, технологических и общественных потребностей. В результате чего впервые обоснованы подходы смыслового соответствия реагирования инструментов аудита в двух различных проекциях: согласно уровню развития производственных сил и уровню развития производственных отношений XX века.

2. Автором предложена трактовка понятия «аудиторские стандарты», отсутствующая в научно-методической литературе. Подход к уточнению данного понятия основан на первичном элиминировании внутригрупповых признаков, наиболее часто встречающихся в российских учебниках. В результате сохранены основополагающие признаки, характеризующие известные в научной среде многоуровневые трактовки понятия «аудиторские стандарты», что способствует развитию теоретической базы оценки качества аудита в Российской Федерации.

3. Основываясь на анализе существующих подходов к формированию модели аудита в России, сформирована развернутая институциональная модель российского аудита, сочетающая в себе три проекции. На основании данной модели выявлены новые дисфункциональные характеристики аудита в России, расширяющие и дополняющие существующие подходы к определению институциональной дисфункции аудита.

4. Сформировано методическое решение по оценке степени реагирования персонала и руководства аудиторской фирмы на изменения нормативно-правовой базы, через пронацию обновления концептуальных положений массива нормативных документов, а также предложена формула расчета периода усвоения профессиональных знаний в аудиторской деятельности для различных должностей внутри аудиторской фирмы, согласно штатному расписанию и уровню компетенций персонала.

5. Разработана публичная система многоуровневого мониторинга оценки качества аудиторской деятельности, через разработку системы показателей

качества, включающая как единичную оценку на уровне аудиторской организации, так и системную, когда уровень качества СРОА оценивается через поведение подконтрольных аудиторских фирм, что повышает степень прозрачности аудиторского рынка для всех заинтересованных пользователей.

б. Предложено методическое решение по определению оценочного показателя качества аудита для всех аудиторских организаций, которое базируется на соблюдении ключевых нормативно-правовых документах, регулирующих аудиторскую отрасль, способного удовлетворить требование к предоставлению качественных аудиторских услуг на всех уровнях регулирования аудиторской отрасли.

По результатам проведенного исследования, выявлено, что в РФ присутствует противоречивая концепция развития аудиторской деятельности, инициирование реформ не всегда происходит регулятором отрасли. В связи с этим, предлагается рассмотреть возможность формирования «Платформы реформирования аудиторской деятельности в РФ», которая бы включала в свою основу государственную стратегию развития в области аудиторской деятельности, учитывала бы влияние внешних и внутренних факторов, а также тесно связывала практические разработки, полученные в ходе выполнения диссертационного исследования, с текущими государственными и отраслевыми потребностями в реформировании и модернизации профессиональной аудиторской отрасли.

Значение полученных соискателем результатов исследования для практики подтверждается тем, что научные положения и результаты исследования использованы:

– в учебном процессе ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г.В. Плеханова» при чтении лекций и проведении семинарских занятий по магистерской программе «Бизнес-аналитика в экономике и управлении» по дисциплине «Аналитические процедуры в аудите и экспертизе»;

– в учебном процессе ФГАОУ ВО «Российский университет дружбы народов» при чтении лекций и проведении семинарских занятий по программам

бакалавриата и магистратуры направления «Экономика» и «Бухгалтерский учет, внутренний контроль и аудит»;

– в проектах ООО «Международный центр «Креативные технологии консалтинга» (г. Москва), использована методика оценка качества аудита;

– в работе аудиторской компании ООО «Универсал бизнес экспертиза», входящей в СРО «Аудиторская ассоциация «Содружество» (г. Екатеринбург), использовалась методика оценки качества аудита и методика оценки интеллектуального потенциала аудиторской организации;

– разработки в области развития методов оценки качества аудита отмечены Минфином России «за совершенствование правового регулирования аудиторской деятельности» (2016 г.), а также заняли 3-е место в III Международном профессиональном конкурсе преподавателей вузов «Формирование компетенций в профессиональном образовании – 2018» (г. Москва, 2018 г.).

Предложенный автором перечень контрольных процедур и мероприятий, а также развитие теоретических положений и разработке методического инструментария оценки качества аудита, включая методы и процедуры контроля качества на различных уровнях управления аудиторской деятельности (организационном, профессионально-общественном и государственном), не являются исчерпывающими, но в своем единообразии нацелены на обеспечение качества оказываемых профессиональных услуг, а также избегания дискредитирования рынка аудита, с точки зрения проекции ведения социально-значимого бизнеса и осознания социальной значимости аудиторской профессии, что послужит вектором дальнейшего исследования.

Список сокращений

Big 4, «большая четверка»	Большая аудиторская четверка (Эрнст энд Янг, Делойт энд Туш, КПМГ, ПВК)
FI.	Флинт Д.
<i>IQ</i>_{АФ}	Интеллектуальный потенциал аудиторской фирмы
L.	Ли Т.
M&Sh.	Мауц Р. и Шараф Х.
АК	Аудиторская команда
АОИТАС	Алгоритм оценки исполнения требований аудиторских стандартов членами СРОА
ААС	Аудиторская ассоциация «Содружество»
АПР	Аудиторская палата России
АРД	Административно-распорядительный документ
АФ	Аудиторская фирма
ВККР	Внешний контроль качества работы
ИА	Индивидуальный аудитор
ИПАР	Институт профессиональных аудиторов
КПЭА	Кодекс профессиональной этики аудиторов
МоАП	Московская аудиторская палата
МСА	Международные стандарты аудита
МСФО	Международные стандарты финансовой отчетности
НП	Некоммерческое партнерство
ОЗО	Общественно-значимые организации
ОРД	Организационно-распорядительный документ
ПСА	Профессиональный стандарт «Аудитор»
РКА	Российская коллегия аудиторов
РСА	Российский союз аудиторов
РФН	Росфиннадзор
С.	Соколов Я.В.
САД	Совет по аудиторской деятельности
СВК	Система внутреннего контроля
СРО	Саморегулируемая организация аудиторов
СРОА	Саморегулируемая организация аудиторов
ФЗ	Федеральный закон
ФК	Федеральное казначейство
ФПСАД/ФСAD	Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности / Федеральные стандарты аудиторской деятельности

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Законодательные и нормативно-правовые акты:

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) [с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 N 6-ФКЗ, от 30.12.2008 N ФКЗ, от 05.02.2014 N 2-ФКЗ, от 21.07.2014 N 11-ФКЗ]: [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28399/ (дата обращения: 28.10.2017).

2. Гражданский Кодекс Российской Федерации (в четырех частях) [принят Государственной Думой 21 октября 1994 г.]: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/ (дата обращения: 28.10.2017).

3. Налоговый кодекс Российской Федерации часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ и часть вторая от 5 августа 2000 г. N 117-ФЗ [принята Государственной Думой 16 июля 1998 года и одобрена Советом Федерации 17 июля 1998 года]: [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://base.garant.ru/10900200/> (дата обращения: 03.08.2017).

4. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 N 63-ФЗ [принят Государственной Думой 24 мая 1996 года и одобрен Советом Федерации 5 июня 1996 года]: [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10699// (дата обращения: 25.10.2017).

5. Кодекс профессиональной этики аудиторов (ред. От 18.12.2014) [одобрен Советом по аудиторской деятельности 22.03.2012, протокол N 4] [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://npet.permarea.ru/upload/versions/16690/temp1504839590/Kodeks_professionalnoj_etiki_auditora.PDF (дата обращения: 28.10.2017).

6. Поручение Президента РФ В.В. Путина Пр-2629 от 19 декабря 2015 г. Председателю Правительства России Д.А. Медведеву [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://base.garant.ru/57726860/> (дата обращения: 18.01.2018).
7. Указ Президента от 22 декабря 1993 г. № 2263 «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации» [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/CGI/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=2868> (дата обращения: 22.05.2016).
8. Постановление Правительства РФ от 6 мая 1994 г. N 482 «Об утверждении документов по регулированию аудиторской деятельности в Российской Федерации» [утвержден Постановлением Правительства Российской Федерации от 6 мая 1994 г. N 482. Утратило силу Постановлением Правительства Российской Федерации от 29 декабря 2010 г. N 1192]: [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_3656/ (дата обращения: 22.05.2016).
9. Постановление Правительства РФ от 7 декабря 1994 г. N 1355 «Об основных критериях (системе показателей) деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке» [утратило силу Постановлением Правительства Российской Федерации от 30.11.2005 N 706]: [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5158/ (дата обращения: 22.05.2016).
10. Постановление Правительства РФ от 27 апреля 1999 г. N 472 «Положение о лицензировании отдельных видов аудиторской деятельности» [утверждено Постановлением Правительства РФ от 27 апреля 1999 г. N 472. Утратило силу Постановлением Правительства Российской Федерации от 29 марта 2002 г. N 190]: [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://base.garant.ru/12115430/> (дата обращения: 22.05.2016).
11. Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 N 696 (ред. От 22.12.2011) «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности [утверждено Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 N

696. Утратило силу Постановлением Правительства Российской Федерации от 23.10.2017 N 1289.]: [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_38848/ (дата обращения: 03.03.2016).

12. Постановление Правительства РФ от 24.03.2017 N 333 «О внесении изменений в постановление Совета Министров - Правительства Российской Федерации от 23 октября 1993 г. N 1090» [утверждены Постановлением Правительства Российской Федерации от 24 марта 2017 г. N 333]: [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_21440_02/ (дата обращения: 12.12.2017).

13. Постановление Правительства РФ от 16.04.2012 N 313 (ред. от 18.05.2017) «Об утверждении Положения о лицензировании деятельности по разработке, производству, распространению шифровальных (криптографических) средств, информационных систем и телекоммуникационных систем, защищенных с использованием шифровальных (криптографических) средств, выполнению работ, оказанию услуг в области шифрования информации, техническому обслуживанию шифровальных (криптографических) средств, информационных систем и телекоммуникационных систем, защищенных с использованием шифровальных (криптографических) средств (за исключением случая, если техническое обслуживание шифровальных (криптографических) средств, информационных систем и телекоммуникационных систем, защищенных с использованием шифровальных (криптографических) средств, осуществляется для обеспечения собственных нужд юридического лица или индивидуального предпринимателя)» [утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 16 апреля 2012 г. N 313]: [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_128739/ (дата обращения: 12.12.2017).

14. Постановление Правительства РФ от 16.04.2012 N 314 «Об утверждении Положения о лицензировании деятельности по выявлению электронных устройств, предназначенных для негласного получения информации

(за исключением случая, если указанная деятельность осуществляется для обеспечения собственных нужд юридического лица или индивидуального предпринимателя)» [утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 16 апреля 2012 г. N 314]: [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_128740/ (дата обращения: 12.12.2017).

15. Постановление Правительства Российской Федерации от 3 марта 2012 г. N 171 «О лицензировании деятельности по разработке и производству средств защиты конфиденциальной информации» [утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 3 марта 2012 г. N 171]: [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://fstec.ru/litsenzionnaya-deyatelnost/tekhnicheskaya-zashchita-informatsii/75-postanovleniya/224-postanovlenie-pravitelstva-rossijskoj-federatsii-ot-3-marta-2012-g-n-171/> (дата обращения: 12.12.2017).

16. Постановление Правительства РФ от 15.04.2014 N 320 (ред. от 30.03.2017) «Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков» [утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 15.04.2014 N 320]: [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_162186/ (дата обращения: 18.09.2017).

17. Правительство Российской Федерации. Распоряжение утвердить программу «Цифровая экономика Российской Федерации» [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://static.government.ru/media/files/9gFM4FHj4PsB79I5v77yLVuPgu4bvR7M0.pdf> (дата обращения: 02.04.2018).

18. Закон РСФСР от 25.12.1990 N 445-1 «О предприятиях и предпринимательской деятельности» [утратил силу с принятием Федерального закона от 30.11.1994 N 52-ФЗ]: [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40/fe58e4c484d58073a751af7920ec463f64e9309b/ (дата обращения: 22.05.2016).

19. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 18.07.2017) «О бухгалтерском учете» [принят Государственной Думой 22 ноября 2011 года. Одобрен Советом Федерации 29 ноября 2011 года]: [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения: 27.10.2017).

20. Федеральный закон от 25.12.2008 N 273-ФЗ (ред. от 03.04.2017) «О противодействии коррупции» [принят Государственной Думой 19 декабря 2008 года. Одобрен Советом Федерации 22 декабря 2008 года]: [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_82959/ (дата обращения: 23.09.2017).

21. Федеральный закон от 07.08.2001 N 115-ФЗ (ред. от 29.07.2017) «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» [принят Государственной Думой 13 июля 2001 года. Одобрен Советом Федерации 20 июля 2001 года]: [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_32834/ (дата обращения: 23.09.2017).

22. Федеральный Закон РФ «Об акционерных обществах» от 26.12.1995. № 208-ФЗ [принят Государственной Думой 24 ноября 1995 года]: [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_law_8743/ (дата обращения: 10.02.2016).

23. Федеральный закон РФ от 07.08.2001 N 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [принят Государственной Думой 13 июля 2001 года. Одобрен Советом Федерации 20 июля 2001 года. Документ утратил силу с 1 января 2011 года в связи с принятием Федерального закона от 30.12.2008 N 307-ФЗ]: [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=32838> (дата обращения: 23.11.2016).

24. Федеральный Закон РФ от 1 декабря 2007 г. N 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях» [принят Государственной Думой 16 ноября 2007 года. Одобрен Советом Федерации 23 ноября 2007 года]: [Электронный

ресурс] – Режим доступа: <http://base.garant.ru/12157433/> (дата обращения: 23.11.2016).

25. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 N 307-ФЗ [принят Государственной Думой 24 декабря 2008 года. Одобрен Советом Федерации 29 декабря 2008 года]: [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/ (дата обращения: 18.09.2017).

26. Закон от 21.07.1993 N 5485-1 (ред. от 08.03.2015) «О государственной тайне» [утверждено Президентом Российской Федерации 21 июля 1993 года N 5485-1]: [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_2481/ (дата обращения: 12.12.2017).

27. Федеральный закон от 3 июля 2016 г. № 360-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_200729/ (дата обращения: 18.09.2017).

28. Федеральный закон «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» от 26.12.2008 N 294-ФЗ [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83079/ (дата обращения: 01.02.2018).

29. Временные методические рекомендации и программа проведения аккредитованными при Минфине России профессиональными аудиторскими объединениями проверки качества аудиторских услуг [одобренены САД 26.05.2005г протокол № 36]: [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/arhiv/standarts/metodik/?id_4=58339&page_id=2104&popup=Y&area_id=4 (дата обращения: 23.11.2016).

30. Методические рекомендации по внутреннему контролю качества аудита [одобренены Советом по аудиторской деятельности Минфина России 29 мая 2008 г., протокол № 66]: [Электронный ресурс] – Режим доступа:

<http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/12071614/> (дата обращения: 23.11.2016).

31. Методические рекомендации по организации внутрифирменного контроля качества аудиторских услуг. [одобрены Советом по аудиторской деятельности при Минфине России, протокол № 18 от 21-22 октября 2003 года]: [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/arhiv/standarts/metodik/?id_4=58339&page_id=2104&popup=Y&area_id=4 (дата обращения: 23.11.2016).

32. Методические рекомендации по организации и осуществлению внутреннего контроля качества работы аудиторской организации [одобрены Советом по аудиторской деятельности Минфина России 26 ноября 2009 г., протокол № 80]: [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/arhiv/standarts/metodik/?id_4=58339&page_id=2104&popup=Y&area_id=4 (дата обращения: 23.11.2016).

33. Минфин России, реестр АФ и аттестованных аудиторов [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://minfin.ru/ru/performance/audit/reestr_audit/auditor_org/, http://minfin.ru/ru/performance/audit/reestr_audit/auditors/ (дата обращения: 06.03.2017).

34. Письмо Минфина России от 29.01.2016 № 07-04-27/4007 «О предоставлении Сведений об аудиторской деятельности (форма №2 –аудит)» [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.minfin.ru/ru/performance/audit/basics/audit_deyat/# (дата обращения 02.02.2016).

Приказ Минфина России от 18 декабря 2015 г. N 203н «Об утверждении Положения о принципах осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требованиях к организации указанного контроля» [Зарегистрировано в Минюсте РФ 22 марта 2016 г. Регистрационный № 41502. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.garant.ru/hotlaw/federal/705427/> (дата обращения 08.06.2016).

35. Приказ Минфина России от 30 октября 2009 года № 111н «Об утверждении положения о порядке ведения реестра аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов и контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемых организаций аудиторов» [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.minfin.ru/ru/performance/audit/reestr_audit/##ixzz3yuBs2Nqp (дата обращения: 18.04.2016).

36. Международные стандарты аудита. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://minfin.ru/ru/performance/audit/standarts/international/documents/> (дата обращения: 09.04.2017).

37. Международный стандарт контроля качества 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг» [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://minfin.ru/ru/performance/audit/standarts/international/documents/> (дата обращения: 22.10.2017).

38. Международный стандарт аудита 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» [введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.11.2016 N 207н]: [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_207299/ (дата обращения: 18.09.2017).

39. Международный стандарт интегрированной отчетности [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IRFRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf (дата обращения: 12.12.2017).

40. Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3000 (пересмотренный) «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов» [введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина

России от 24.10.2016 N 192н]: [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_207120/ (дата обращения: 10.12.2017).

41. Профессиональный стандарт «Аудитор» - утвержден Приказом Минтруда России от 19.10.2015 N 728н [зарегистрирован в Минюсте России 23.11.2015 N 39802]: [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.nbchr.ru/virt_prof/profstandart/auditor.pdf (дата обращения: 01.12.2015).

42. Законопроект № 134557-7О внесении изменений в статьи 7-1 и 7-3 Федерального закона «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» и статью 13 Федерального закона «Об аудиторской деятельности»(в части приведения законодательства Российской Федерации, затрагивающего вопросы осуществления аудиторской деятельности, в соответствие с Рекомендацией ФАТФ [Электронный ресурс] – Режим доступа: [http://asozd.duma.gov.ru/main.nsf/\(Spravka\)?OpenAgent&RN=134557-7](http://asozd.duma.gov.ru/main.nsf/(Spravka)?OpenAgent&RN=134557-7) (дата обращения: 20.10.2017).

43. Об утверждении Положения о принципах осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требованиях к организации указанного контроля [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://regulation.gov.ru/FileDialog/GetDocContent/df046321-bd2c-4c45-a43a-d4830a263d1e> (дата обращения: 01.02.2016).

44. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации (в части установления ответственности за выдачу заведомо ложного аудиторского заключения) [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://regulation.gov.ru/projects#nra=51024> (дата обращения: 10.04.2017).

45. О проекте федерального закона N 1017530-6 «О внесении изменений в Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и в отдельные законодательные акты Российской Федерации» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://docs.cntd.ru/document/456036268> (дата обращения: 01.02.2018).

46. Основные нормативные акты и документы, регулирующие аудиторскую деятельность в Российской Федерации [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_71765/ (дата обращения: 23.09.2017).

47. О проекте федерального закона N 1017530-6 «О внесении изменений в Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и в отдельные законодательные акты Российской Федерации» [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://docs.cntd.ru/document/456036268> (дата обращения: 01.02.2018).

48. Постановление Конституционного Суда РФ от 01.04.2003 N 4-П «По делу о проверке конституционности положения пункта 2 статьи 7 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» в связи с жалобой гражданки И.В. Выставкиной» [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_41681/ (дата обращения: 01.02.2018).

49. Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций [одобрены Советом по аудиторской деятельности 20.09.2012, протокол N 6]: [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_135756/ (дата обращения: 07.02.2016).

50. Проект Концепции дальнейшего развития аудиторской деятельности в Российской Федерации [одобрен Советом по аудиторской деятельности 23.06.2016]: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.minfin.ru/common/upload/library/2016/06/main/proj_concep_ot_230616.pdf (дата обращения: 23.06.2016).

51. Письмо Росстата от 16.02.2016 N 13-13-2/28-СМИ «Об административной ответственности за непредставление бухгалтерской (финансовой) отчетности и аудиторского заключения» [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_194586/ (дата обращения 03.06.2016).

52. Протокол заседания Совета по аудиторской деятельности от 19.06.2014 г. №13 [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/council/protocols/> (дата обращения: 18.01.2018).

53. Протокол заседания Совета по аудиторской деятельности от 19 сентября 2013 г. № 10 [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/council/protocols/> (дата обращения: 18.01.2018).

54. Протокол заседания Совета по аудиторской деятельности от 22 сентября 2016 г. № 26 [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/council/protocols/> (дата обращения: 18.01.2018).

55. Примерный план Концепции дальнейшего развития аудиторской деятельности в Российской Федерации [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/legislation/##ixzz54iYczLLG> (дата обращения: 18.04.2018).

56. Серия стандартов ISO 9000 – Менеджмент качества [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.iso.org/ru/iso-9001-quality-management.html> (дата обращения: 18.04.2018).

57. Соглашение об аудиторской деятельности на территории Евразийского экономического союза [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://docs.eaeunion.org/ria/ru-ru/0101854/ria_02022017 (дата обращения: 18.04.2018).

Источники на русском языке:

58. Азарская, М. А. Институциональная модель аудита / М. А. Азарская // Экономические науки. – 2015. – № 6 (127). – С. 130-133.

59. Азарская, М. А. Система внутреннего контроля в управлении организаций / М. А. Азарская [Электронный ресурс] // Инновационное развитие экономики. - Режим доступа: https://elibrary.ru/download/elibrary_21566856_53668954.pdf (дата обращения: 06.09.2017).

60. Анализ и прогнозирование тенденций добавленной стоимости в обрабатывающей промышленности Калининградской области / Казакова Н. А., Болвачев А. И., Гендон А. Л., Голубева Г. Ф. // – М. : Федеральное государственное бюджетное учреждение науки Институт народнохозяйственного прогнозирования Российской академии наук. – 2017. – 2 (61). – С. 53-64.

61. Анисимова, О. Н. Управление развитием интеллектуального потенциала в процессе адаптации промышленных предприятий к мировому рынку / О. Н. Анисимова. – Проблемы экономики. – 2012. – № 1. – С. 59-64.

62. Ансофф, И. Новая корпоративная стратегия / И. Ансофф. – СПб.: Питер Ком, 1999. – 416 с.

63. Антонова, О. А. Интеллектуальный потенциал работника предприятия / О. А. Антонова // Челябинский гуманитарий. Челябинск: ООО Центр интеллектуальных услуг Энциклопедия – 2015. – №3 (32). – С. 6-15.

64. Аренс, А., Лоббек, Дж. Аудит: Пер. с англ.; Гл. редактор серии проф. Я. В. Соколов / А. Аренс, Дж Лоббек. – М.: Финансы и статистика, 2001 – 560 с: ил.

65. Аудит: учебник / В. И. Подольский, А. А. Савин. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2011. – 605 с.

66. Аудит и консалтинг в России – 2015 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://gaap.ru/articles/Audit_i_konsalting_v_Rossii_2015/?utm_campaign=email&utm_source=31_05_2016&utm_medium=news (дата обращения 31.05.2016).

67. Аудит: теория и практика: учебник для студентов, обучающихся по специальности 08019 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / В. С. Карагод, О. А. Воропаева, Ф. В. Голубев и др. / Под ред. проф. В. С. Карагода. – М. : РУДН, 2010. – 694 с.

68. Аудит: учебник для бакалавриата и магистратуры / Под ред. Карагода В. С. – 3-е изд. переработ. и доп. – М. : Изд-во Юрайт, 2017. – 513 с.

69. Аудит для магистров по российским и международным стандартам. Сер. Магистратура / Н. А. Казакова, Е. А. Ефремова, А. Н. Петров, А. Б. Плисова,

Э. И. Белякова, Т. П. Кривецкая, В. Б. Лаврушина, М. И. Городецкая. – М. Издательский Дом «Инфра-М», 2017. – 345 с.

70. Баканова, С. А., Силкина, Г. Ю. Эволюция знаний: моделирование и прикладной анализ / С. А. Баканова, Г. Ю. Силкина // – СПб. : Научно-технические ведомости СПбГПУ. Экономические науки. – 2015. – № 6 (233). – С. 173-182.

71. Баранов, П. П. Научное наследие Теодора Лимберга: истоки международных стандартов аудита / П. П. Баранов [Электронный ресурс] // Коллективная монография. Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ». – Режим доступа: https://elibrary.ru/download/elibrary_29894537_75055215.pdf (дата обращения: 03.03.2016).

72. Баранов, П. П. Развитие концепции профессионального суждения в аудите: теория и методология: автореф. дис. ...д-ра экон. наук : 08.00.12 / Баранов Павел Петрович. – Новосибирск, 2013. – 47 с.

73. Баранов, П. П. Развитие концепции профессионального суждения в аудите: теория и методология – дисс. ... д-ра экон. наук: 08.00.12. / Баранов Павел Петрович. – Новосибирск, 2013. – 374 с.

74. Баранов, П. П., Шапошников, А. А. Теория аудита в контексте науки и учебного процесса / П. П. Баранов, А. А. Шапошников // Актуальные проблемы экономики и управления в XXI веке: сб. науч.стат., Сиб.гос. индустр. ун-т. – Новокузнецк. – 2015. – Ч. 2. – С. 4-10.

75. Булыга, Р. П. Ужесточение правил внешнего контроля как основной вектор реформирования института аудита в посткризисный период / Р. П. Булыга // Аудитор. – 2013. – № 11 (225) – С.17-29.

76. Булыга, Р. П., Терина, С. Н. Концепция интеллектуального капитала: структура и ключевые показатели / Р. П. Булыга, С. Н. Терина // Аудиторские ведомости. – 2011. – № 11. – С. 3-13.

77. Булыга, Р. П., Мельник, М. В., Ветрова, И. Ф., Королев, О. Г. Совершенствование оценки эффективности деятельности подведомственных Правительству Российской Федерации образовательных и научных учреждений / Р. П. Булыга, М. В. Мельник, И. Ф. Ветрова, О. Г. Королев / Под редакцией д.э.н., проф. Р. П. Булыги. – М., 2014. – 192 с.

78. Булыга, Р. П. Трансформация профессий бухгалтера и аудитора под влиянием «фактора информатизации» / Р. П. Булыга // Учет. Анализ. Аудит. – 2017. – № 1. – С. 6-23.

79. Бычкова, С.М. Международные стандарты аудита / СПб.: Издательский дом БИНФА. – 2009. - 384 с.

80. Бычкова, С. М., Итыгилова, Е. Ю. Связь международных стандартов аудита с национальными нормативами документами, регулирующими аудиторскую деятельность / С. М. Бычкова, Е. Ю. Итыгилова [Электронный ресурс] // МСФО и МСА в кредитной организации. – Режим доступа: <https://www.lawmix.ru/bux/39125> (дата обращения: 03.05.2016).

81. Бычкова, С. М., Итыгилова, Е. Ю. Качество в аудите / С. М. Бычкова, Е. Ю. Итыгилова // Аудитор. – 2014. – № 8. – С. 14-27.

82. Бычкова, С. М. Методы оценки аудиторских рисков / С. М. Бычкова [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://gaap.ru/articles/metody_otsenki_auditorskikh_riskov_id_49647/ (дата обращения: 15.10.2017).

83. Бычкова, С. М., Макарова, Н. И. Бухгалтерское дело / С. М. Бычкова, Н. И. Макарова [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.nnre.ru/delovaja_literatura/buhgalterskoe_delok/p3.php#metkadoc2 (дата обращения: 28.01.2016).

84. Бычкова, С. М., Итыгилова, Е. Ю. Качество в бухгалтерском учете и отчетности / С. М. Бычкова, Е. Ю. Итыгилова. – 2014. – № 6 (232) – С. 33-45.

85. Бычкова, С. М., Итыгилова, Е. Ю. Этапы возникновения и развития контроля качества аудиторской деятельности в России / С. М. Бычкова, Е. Ю.

Итыгилова [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://elibrary.ru/item.asp?id=23310011> (дата обращения: 17.10.2017).

86. Бычкова, С. М., Итыгилова, Е. Ю. О критериях качества бухгалтерской финансовой информации в контексте аудита / С. М. Бычкова, Е. Ю. Итыгилова [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://elibrary.ru/download/elibrary_21636476_39088723.pdf (дата обращения: 17.10.2017).

87. Вестник СРО ААС №11 от 26 июня 2017 [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://auditorsro.org/files/pc/Vestnik/2017/06/vestnik_sro_aas_11_ot_26062017.pdf (дата обращения: 17.10.2017).

88. Войнов, Д. А., Развитие интеллектуального потенциала коммерческой организации как ключевого фактора конкурентоспособности: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05 / Войнов Денис Александрович. – М., 2004. – 188 с.

89. Гайдаров, К. А. Сравнение федеральных стандартов аудиторской деятельности и МСА. Аудиторские доказательства / К. А. Гайдаров. – 2014. – № 11. – С. 36-42.

90. Гайдаров, К. А. Сравнительный анализ федеральных стандартов аудиторской деятельности и МСА. Общие принципы проведения аудита / К. А. Гайдаров. – 2014. – № 8. – С. 34-36.

91. Гайдаров, К.А. Сравнительный анализ федеральных стандартов аудиторской деятельности и МСА: вопросы контроля качества аудиторских организаций / К. А. Гайдаров. – 2014. – № 6. – С. 12-17.

92. Гапоненко, А. Л. Интеллектуальный потенциал организации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://management-garon.blogspot.ru/2012/08/blog-post_5838.html (дата обращения: 14.08.2017).

93. Гетьман, В. Г. Бухгалтерский учет в России: проблемы совершенствования его концептуальных основ и подготовки кадров / В. Г. Гетьман [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/buhgalterskiy-uchet-v-rossii-problemysovershenstvovani>

ya-ego-kontseptualnyh-osnov-i-podgotovki-kadrov (дата обращения: 10.04.2017).

95. Гетьман, В. Г., Мельник, М. В. Требования к подготовке бухгалтерско-аналитических кадров в современных условиях / В. Г. Гетьман, М. В. Мельник [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/trebovaniya-k-podgotovke-buhgaltersko-analiticheskikh-kadrov-v-sovremennyh-usloviyah> (дата обращения: 10.04.2017).

96. Голубева, Н. А., Карагод, В. С. Проектирование подходов аудиторской верификации корпоративной социальной отчетности / Н. А. Голубева, В. С. Карагод. – М. : РУДН, 2012. – 179 с.

97. Голубева, Н. А., Ерохина, Е. И. Пути построения эффективной системы внутреннего контроля аудиторской фирмы / Н. А. Голубева, Е. И. Ерохина // Конкурентоспособность в глобальном мире: экономика, наука, технологии. – 2017. – № 8 (ч 2). – С. 38-43.

98. Голубева, Н.А. Аудит: система верификации корпоративной социальной отчетности: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Голубева Наталья Андреевна. – М., 2012. – 223 с.

99. Горегляд, В. П. Современный аудит: проблемы и перспективы / В. П. Горегляд [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://www.cbr.ru/publ/MoneyAndCredit/goreglyad_02_17.pdf (дата обращения: 14.03.2018).

100. Городилов, М. А. Идентификация и оценка рисков существенного искажения / М.А. Городилов [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.cfin.ru/finanalysis/risk/material_misstatement.shtml (дата обращения: 15.10.2017).

101. Гутцайт, Е. М. Анализ состояния российского рынка аудиторских услуг / Е. М. Гутцайт. – 2012. – № 2. – С. 32-40.

102. Гутцайт, Е.М. Обязательна ли независимость аудитора? / Е. М. Гутцайт [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://gaap.ru/articles/Obyazatelna_li_nezavisimost_auditora/ (дата обращения: 01.05.2016).

103. Даудов, С. Д., Ковалева, О. Н. Оценка системы внутреннего контроля внутренним аудитом как метод повышения эффективности бизнес-процессов организации / С. Д. Даудов, О. Н. Ковалева [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/v/otsenka-sistemy-vnutrennego-kontrolya-vnutrennim-auditom-kak-metod-povysheniya-efektivnosti-biznes-protsessov-organizatsii> (дата обращения: 05.03.2018).

104. Доклад об осуществлении Федеральной службой финансово-бюджетного надзора и ее территориальными органами внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, определенных Федеральным законом [Электронный ресурс] – Режим доступа: www.roskazna.ru/upload/iblock/e80/doklad_zh_2014_god.docx (дата обращения: 10.04.2017).

105. Доклад об осуществлении Федеральной службой финансово-бюджетного надзора и ее территориальными органами внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, определенных Федеральным законом [Электронный ресурс] – Режим доступа: www.roskazna.ru/upload/iblock/e80/doklad_zh_2014_god.docx (дата обращения: 10.04.2017).

106. Ерофеева, В. А., Пискунов, В. А., Битюкова, Т. А. Аудит: учебное пособие / В. А. Ерофеева, В. А. Пискунов, Т. А. Битюкова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Изд. Юрайт, 2011. – 638 с.

107. Ерохина, Е. И. Анализ проблем и перспектив рынка аудиторских услуг в 2000-2017 гг.: монография «Экономика России. Актуальные проблемы и вызовы» / Е. И. Ерохина, И. Г. Ушачев, Ю. Ф. Аношина, О. В. Жукова, Н. А. Мамедова и др. – М. : Издательство «Научный консультант», 2018. – С.67-96.

108. Ерохина, Е. И. Практика обеспечения качества оказания аудиторских услуг на основании рекомендаций Минфина за 2014 г. по аудиту / Е. И. Ерохина // Экономика и предпринимательство. – 2015. – № 3-2 (56). – С. 833-835.

109. Ерохина, Е. И. Обеспечение качества оказания аудиторских услуг на основании информации Министерства финансов № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых

фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» / Е. И. Ерохина // Экономика и предпринимательство. – 2015. – № 4-1 (57). – С. 503-507.

110. Ерохина, Е. И. Практические рекомендации по осуществлению аудиторской деятельности на основании существующих проектов документа «Профессиональный стандарт «Аудитор» / Е. И. Ерохина // Экономика и предпринимательство. – 2015. – № 4-1 (57). – С. 633–636.

111. Ерохина, Е. И., Карагод, В. С., Голубева, Н. А. Контроль качества работы аудиторских фирм и индивидуальных аудиторов по итогам отчетов Министерства финансов и докладов Росфиннадзора РФ по проверкам качества за 2013-2014 гг. / Е. И. Ерохина, В. С. Карагод, Н. А. Голубева // Экономика и предпринимательство. – 2015. – № 5 (ч. 1). – С. 736–741.

112. Ерохина, Е. И. Предложения по совершенствованию внешнего контроля качества членами СРОа / Е. И. Ерохина // Экономика и предпринимательство. – 2016. – № 2 (ч. 2). – С. 73–82.

113. Ерохина, Е. И., Карагод, В. С., Голубева Н. А. Контроль качества за аудиторской деятельностью после введения «Профессионального стандарта «Аудитор»: реалии и перспективы / Е. И. Ерохина, В. С. Карагод, Н. А. Голубева // Конкурентоспособность в глобальном мире: экономика, наука, технологии. – 2016. – №5 (17). – С. 79–85.

114. Ерохина, Е. И., Голубева, Н. А. Бифуркационные точки в аудиторской деятельности: анализ «барьеров» входа и выхода с аудиторского рынка / Е. И. Ерохина, Н. А. Голубева // Конкурентоспособность в глобальном мире: экономика, наука, технологии. – 2017. – № 6-4 (52). – С. 69–73.

115. Ерохина, Е. И. Основные проблемы и перспективы аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности (на примере Государственной корпорации «Росатом») / Е. И. Ерохина // Конкурентоспособность в глобальном мире: экономика, наука, технологии. – 2017. – № 12 (ч.7). – С. 810–816.

116. Ерохина, Е. И., Голубева, Н. А. Нормативно-правовое регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации. Сборник тестовых заданий самоконтроля для студентов, обучающихся по направлению «Экономика» профилями «Бухгалтерский учет, аудит» и «Финансы и кредит» / Е. И. Ерохина, Н. А. Голубева. – М. : Изд. Научный консультант, 2017. – 222 с.

117. Ерохина, Е. И., Голубева, Н. А. Аналитика «проблемных зон» аудиторского рынка в 2017-2019 гг. / Е. И. Ерохина, Н. А. Голубева // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2018. – Т. 1. – № 7. – С. 111–125.

118. Ерохина, Е. И., Голубева, Н. А. Обзор распространенных социально-ответственных практик публичной нефинансовой отчетности российских металлургических компаний / Е. И. Ерохина, Н. А. Голубева // Финансовая экономика. – 2018. – № 4. – Ч. 2. – С. 191–200.

119. Ерохина, Е. И. Формирование параметров оценки исполнения требований аудиторских стандартов членами СРО / Е. И. Ерохина. – София. Бял ГРАД-БГ ООД. – 2013. – С. 13-16.

120. Ерохина, Е.И. Структура проверки и оценки исполнения требований аудиторских стандартов членами саморегулируемых организаций аудиторов / Е. И. Ерохина. – М. : РУДН. – 2013. – С. 249-255.

121. Ерохина, Е. И. Социально-психологические аспекты бухгалтерского учета, аудита и анализа, влияющие на деятельность СРОа / Е. И. Ерохина // Сборник научных трудов по материалам I Международной конференции. – Волгоград : Изд. Научное обозрение. – 2014. – С. 58-62.

122. Ерохина, Е. И. Будущее российского рынка аудиторских услуг в условиях цифровой экономики / Е. И. Ерохина // Студенческая конференция по проблеме «Национальная безопасность как основа конкурентоспособности экономического роста страны». – М. : Изд. Научный консультант. – 2019. – С. 63-70.

123. Ерохина, Е. И., Голубева, Н. А. Пути построения эффективной системы внутреннего контроля аудиторской фирмы / Е. И. Ерохина, Н. А.

Голубева // Конкурентоспособность в глобальном мире: экономика, наука, технологии. – 2017. – № 8-2 (55). – С. 38–43.

124. Ерохина, Е. И. Анализ применяемых стандартов для обоснования качеств оказываемых аудиторских услуг / Е. И. Ерохина. – Economic science. Sheffield, Science and education ltd. – 2015. – Volume 3. – С. 26-35.

125. Ерохина, Е. И., Карагод, В. С., Голубева, Н. А. Российский рынок аудиторских услуг: особенности и проблемы [Электронный ресурс]. – М. : РусАльянс Сова, 2015. – 1 электрон. опт. диск. (CD-ROM).

126. Ерохина, Е. И. Российский рынок аудиторских услуг: последние тенденции. Научные идеи, прикладные исследования и проекты стратегий эффективного развития российской экономики / Е. И. Ерохина // Аудитор. – 2016. – С. 199-205.

127. Ерохина, Е. И., Голубева, Н. А. Проблемы и перспективы института российского аудита / Е. И. Ерохина, Н. А. Голубева // – М. : Изд. Научный консультант. – 2017. – С. 26-32.

128. Ерохина, Е. И., Карагод, В. С., Голубева, Н. А. Перспективы саморегулирования российского аудиторского рынка / Е. И. Ерохина, В. С. Карагод, Н. А. Голубева // – М. : Изд. Научный консультант. – 2017. – С. 195-203.

129. Ерохина, Е. И., Голубева, Н. А. История бухгалтерского учета с древнейших времен до Луки Пачоли: учебно-методическое пособие / Е. И. Ерохина, Н. А. Голубева. – М. : Изд. Научный консультант, 2018. – 252 с.

130. Ерохина, Е. И., Голубева, Н. А. Обзор актуальных изменений закона «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ, в части качества аудиторских услуг / Е. И. Ерохина, Н. А. Голубева // Научная дискуссия: вопросы экономики и управления: сб. ст. по материалам LVIII междунар. науч.-практ. конф. – М. : Изд. Интернаука. – 2017. – № 1 (57). – С. 107-110.

131. Ерохина, Е. И., Карагод, В. С., Голубева, Н. А. Переходный период российского аудита / Е. И. Ерохина, В. С. Карагод, Н. А. Голубева. – М. : Интернаука. – 2017. – № 7-2 (11). – С. 28-32.

132. Ерохина, Е. И., Карагод, В. С., Голубева, Н. А. Проблемы построения эффективной системы внутреннего контроля аудиторской фирмы / Е. И. Ерохина, В. С. Карагод, Н. А. Голубева. – М. : Изд. Научный консультант. – 2017. - № 3 (19). – С. 55-58.

133. Ерохина, Е. И., Голубева, Н. А. Проблемы и перспективы института российского аудита / Е. И. Ерохина, Н. А. Голубева // Перспективные направления социально-экономического развития России. IV ежегодная научно-практическая конференция. – М. : Изд. Научный консультант. – 2017. – С. 26-32.

134. Ершова, И. В., Ершов, А. А. Правовое регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации / И. В. Ершова, А. А. Ершов [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://alt-x-narod.ru/0312prad.htm> (дата обращения: 25.05.2016).

135. Ефимов, В. В. Управление качеством: учебное пособие / В. В. Ефимов. – Ульяновск: УЛГТУ, 2000. – 141 с.

136. Жарыгласова, Б. Г. Оценка аудиторского риска / Б.Г. Жарыгласова [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://gaap.ru/articles/otsenka_auditorskogo_riska/ (дата обращения: 26.04.2017).

137. Заварихин, Н. М., Парамонов, А. В. Аудит и консалтинг в России – 2011 / Н. М. Заварихин, А. В. Парамонов // Аудитор. – 2012. – № 5. – С. 30-42.

138. Зарова, Е. В. Актуальные вопросы статистической науки и статистического образования в выступлениях специалистов на 61-м Всемирном статистическом конгрессе / Е. В. Зарова // Вопросы статистики. – 2017. – № 8. – С. 91-92.

139. Итыгилова, Е. Ю. Институциональное и методологическое обоснование качества бухгалтерского учета и аудита: дис. ... д-ра. экон. наук: 08.00.12 / Итыгилова Елена Юрьевна. – СПб., 2015. – 444 с.

140. Итыгилова, Е. Ю. Институциональное и методологическое обоснование качества бухгалтерского учета и аудита: автореф. дис. ... д-ра. экон. наук: 08.00.12 / Итыгилова Елена Юрьевна. – СПб., 2015. – 39 с.

141. Итыгилова, Е. Ю., Бычкова, С. М. Качество в аудите [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://elibrary.ru/download/elibrary_21830001_15031411.pdf (дата обращения: 17.10.2017).

142. Итыгилова, Е. Ю. Методологическое соотношение категории качества бухгалтерского учета и аудита / Е. Ю. Итыгилова [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://elibrary.ru/download/elibrary_240086358_96641976.pdf (дата обращения: 17.10.2017).

143. Итыгилова, Е. Ю. Дисфункциональные проблемы института аудита на современном этапе его развития и пути их преодоления / Е. Ю. Итыгилова. – М.: ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика. – 2015. – С. 78-92.

144. Казакова, Н. А., Полисюк, Г. Б., Плисова, А. Б., Ефремова, Е. И. и др. АУДИТ. Учебник и практикум / Н. А. Казакова, Г. Б. Полисюк, А. Б. Плисова, Е. И. Ефремова и др. – 1-е изд. – Сер. 68 Профессиональное образование. – М. : Юрайт, 2016. – 385 с.

145. Карманов, М. В., Махова, О. А., Аракелян, С. М. Статистика как инструмент цифровизации / М. В. Карманов, О. А. Махова, С. М. Аракелян // – М. : Вестник кафедры статистики Российского экономического университета имени Г. В. Плеханова. – 2018. – С.174-178.

146. Карпова, Г. Г., Найденова, М. В., Осипова, О. Н. Организационные ценности и развитие человеческого потенциала как условие устойчивого развития предприятия / Г. Г. Карпова, М. В. Найденова, О. Н. Осипова [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://elibrary.ru/download/elibrary_25034273_53527505.pdf (дата обращения: 14.08.2017).

147. Касюк, Е. А. Внутренний контроль в системе управления хозяйствующего субъекта: современные методы и подходы к оценке и повышению его эффективности / Е. А. Касюк [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/v/vnutrenniy-kontrol-v-sisteme-upravleniyahoz-yaustvuyuschego-subekta-sovremennye-metody-i-podhody-k-otsenke-i-povysheniyu-ego> (дата обращения: 05.03.2018).

148. Кеворкова, Ж. А. Сапожникова, Н. Г. Об организации внутреннего контроля совместной деятельности / Ж. А. Кеворкова, Н. Г. Сапожникова // – М. : Учет. анализ. аудит. – 2017. – № 1. – С.72-82.
149. Керимов, В. Э. Организация внутрихозяйственного контроля рисков в экономических субъектах / В. Э. Керимов // Вестник российского экономического университета им. Г.В. Плеханова. – 2014. – № 4 (70). – С.44-51.
150. Когденко, В. Г. Развитие концепции внутреннего контроля / В. Г. Когденко. – М. : ООО «Издательский дом Финансы и кредит». – 2013. – № 15. – С. 41-51.
151. Когденко, В. Г. Экономический анализ, учебное пособие / В. Г. Когденко. – М. : Юнити, 2012. – 392 с.
152. Когденко, В. Г. Методика прогнозного анализа финансовой отчетности / В. Г. Когденко. – М. : Юнити, 2012. – 392 с.
153. Когденко, В. Г. Методология и методика экономического анализа в системе управления коммерческой организацией: монография / В. Г. Когденко. – М. : Юнити-Дата, 2008. – 544 с.
154. Количественные методы контроля качества аудита. Гайдаров, К. А., Вахрамеева, О. Л. / К. А. Гайдаров, О. Л. Вахрамеева // Аудитор – 2014. – № 12 (238). – С. 26-33.
155. Комиссарова, И. П., Белогина, Н. П. Декомпозиция дизайна внутреннего контроля холдинга на основе риск-ориентированного подхода / И. П. Комиссарова, Н. П. Белогина. – ВЕСТНИК УРФУ. Серия: Экономика и управление. – Екатеринбург: «Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б.Н. Ельцина». – 2015. – № 1.– С. 4-19.
156. Кондрашова, Н. Г. Институциональный подход к обеспечению и контролю качества аудита на уровне аудиторской организации: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Кондрашова Наталья Геннадьевна. – М., 2014. – 27 с.

157. Кондрашова, Н. Г. Рекомендации по функционированию системы внутреннего контроля качества аудиторской деятельности / Н. Г. Кондрашова. – М. : ООО «Издательский дом Финансы и кредит». – 2015. – № 8 (350). – С. 46-57.

158. Кондрашова, Н. Г. Контроллинг качества аудита: взаимосвязь управления и обеспечения качества в аудиторской организации / Н. Г. Кондрашова [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://elibrary.ru/download/elibrary_20866693_70942208.pdf (дата обращения: 17.10.2017).

159. Кондрашова, Н. Г. Качество аудита: понятие и обеспечение в российских аудиторских организация / Н.Г. Кондрашова [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://elibrary.ru/download/elibrary_17754347_19651162.pdf (дата обращения: 17.10.2017).

160. Кочинев, Ю. Ю. Аудит / Ю. Ю. Кочинев. – 3-е изд. – СПб. : Питер, 2005. – 400 с.

161. Кеворкова, Ж. А., Мамаева, Г. Н. Аудит (схемы, таблицы, комментарии). Учебное пособие / Ж. А. Кеворкова, Г. Н. Мамаева. – М. : ООО «Проспект», 2015. – 232 с.

162. Курочкина, И. П. Методология программно-ориентированного учета и анализа. Монография / И. П. Курочкина. – Йошкар-Ола : СТРИНГ, 2009. – 188 с.

163. Ланская, Д. В. Механизмы роста и трансформации человеческого и интеллектуального потенциалов в корпорации экономики знаний / Д. В. Ланская [Электронный ресурс]– Режим доступа: <http://ej.kubagro.ru/2013/10/pdf/39.pdf> (дата обращения: 04.10.2017).

164. Лукичева, Л. И. Методология управления интеллектуальным капиталом наукоемких предприятий: дис. ... д-ра. экон. наук: 08.00.05 / Лукичева Любовь Ивановна. – М., 2007. –148 с.

165. Малькова, Т. Н. Древняя бухгалтерия: какой она была? / Т. Н. Малькова. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 304 с.

166. Малькова, Т. Н. История бухгалтерского учета: учебное пособие / Т. Н. Малькова. – М. : Высшее образование, 2008. – 449 с.

167. Массарыгина, В. М. Закон об аудиторской деятельности: новая модель регулирования / В. М. Массарыгина [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.bugalteru.ru/article/audit/3616/> (дата обращения: 06.06.2016).

168. Медведева, О. В., Харченко, И. А. Методические подходы к оценке тестов системы внутреннего контроля на основе статистических методов / О. В. Медведева, И. А. Харченко [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/metodicheskie-podhody-k-otsenke-testov-sistemy-vnutrennego-kontrolya-na-osnove-statisticheskikh-metodov> (дата обращения: 05.03.2018).

169. Мельник, М. В. Система внутреннего контроля как фактор развития управленческого учета / М. В. Мельник. – Йошкар-Ола : «Научно-консалтинговый центр». – 2015. – № 2 (26). – С. 89-95.

170. Мельник, М. В., Когденко, В. Г. Экономический анализ в аудите. Учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Налоги и налогообложение» / М. В. Мельник, В. Г. Когденко. – М. : Юнити-Дата, 2007. – 542 с.

171. Мельник, М. В., Поздеев, В. Л. Экономический анализ. Учебник и практикум. / М. В. Мельник, В. Л. Поздеев. – 1-е изд. – Сер. 68. Профессиональное образование. – М. : Юрайт, 2017. – 261 с.

172. Минфин России. Доклад состоянии рынка аудиторских услуг в Российской Федерации в 2010 г. [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/audit_stat/AuditReport/?id_39=10255 (дата обращения: 05.03.2016).

173. Минфин России. Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации в 2010-2015 г. [Электронный ресурс] – Режим доступа:

http://minfin.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MainIndex/ (дата обращения: 05.04.2017).

174. Мировая практика. Внутренний аудит банка: регламентация и другие аспекты деятельности [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.rufaudit.ru/rusauditnews/?r730_id=1545 (дата обращения: 27.01.2016).

175. Миронова, О. А., Азарская, И. А. Аудит: теория и методология: учебное пособие: для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / О. А. Миронова, И. А. Азарская. – 3-е изд. испр. и доп. – М. : Омега-Л, 2007. – 248 с.

176. Миронова, О. А., Азарская, М. А. Развитие концепции аудита / О. А. Миронова, И. А. Азарская [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.lawmix.ru/bux/95455> (дата обращения: 02.05.2016).

177. Миронова, О. А., Азарская, М. А. Роль государства в регулировании аудиторской деятельности / О. А. Миронова, И. А. Азарская // Аудиторские ведомости. – 2007. – № 12. – С. 3-9.

178. Михалкина, Е. А., Кириллова, Н.А. Интеллектуальный потенциал бакалавра: его структура и развитие в процессе математической подготовки в вузе / Е. А. Михалкина, Н.А. Кириллова [Электронный ресурс] – Режим доступа: [http://globaljournals.ru/assets/files/journals/global-scientific-potential/55/g-n-p-10\(55\)-main.pdf](http://globaljournals.ru/assets/files/journals/global-scientific-potential/55/g-n-p-10(55)-main.pdf) (дата обращения: 04.10.2017).

179. Морозова, О. А. Формирование экономического механизма функционирования строительной организации на основе развития её интеллектуального потенциала: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05 / Морозова Ольга Александровна. – Ростов н/Д., 2014. – 24 с.

180. Никифоров, С. Л. Российский аудит: когнитивный диссонанс / С. Л. Никифоров. – Издание 2-е, дополненное [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.acg-pkf.ru/downloads/dwn1144> (дата обращения: 18.01.2018).

181. Никифоров, С. Л. Мы его теряем? (О перспективе российского аудита) / С. Л. Никифоров [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=5701> (дата обращения: 20.01.2018).
182. Никольская, Ю. П. Мерзликина, Е. М. Аудит : учебное пособие / Ю. П. Никольская, Е. М. Мерзликина. – М. : Издательство МГУП, 2000. – Ч. 1. – 144 с.
183. Новый вектор развития аудита. Голубева Н. А. / Н. А., Голубева. – *Moderní vymoženosti vědy. – Díl 8. Ekonomické vědy.* – 2013. – С. 60-61.
184. Нурхалиева, Д. М. Теория аудита: учебное пособие / Д. М. Нурхалиева. – Астана, 2009. – 179 с.
185. Основные показатели деятельности по осуществлению внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов в 2015 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.minfin.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MainIndex_monitoring/ (дата обращения: 14.10.2015).
186. Основные показатели деятельности по осуществлению внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов в 2013 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.minfin.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MainIndex_monitoring/ (дата обращения: 14.10.2015).
187. Основные показатели деятельности саморегулируемых организаций аудиторов в 2012-2015 гг. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://minfin.ru/ru/accounting/audit/basics/audit_stat/MainIndex_selfregulation/ (дата обращения: 14.10.2014).
188. Основные показатели деятельности саморегулируемых организаций аудиторов в 2013-2015 гг. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.minfin.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MainIndex_monitoring/ (дата обращения: 30.05.2016).
189. Основные показатели деятельности саморегулируемых организаций аудиторов в 2013 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа:

http://www.minfin.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MainIndex_monitoring/ (дата обращения: 30.05.2016).

190. Основы аудита: учебник для бакалавров / Под ред. проф. Булыги Р. П. / Р. П. Булыга. - Инфра – М. : – 2010. – 272 с.

191. Панков, В. В. Институциональная теория бухгалтерского учета и аудита: учебное пособие / В. В. Панков. – М. : «ИнформБюро», 2011. – 168 с.

192. Панков, В. В., Акаёмова, Н. В., Кожухов, В. Л. Институциональные механизмы регулирования аудиторской деятельности / В. В. Панков, Н. В. Акаёмова, В. Л. Кожухов [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.auditfin.com/fin/2011/1/2011_I_04_02.pdf (дата обращения: 28.05.2016).

193. Панков, В. В., Акаёмова, Н. В., Кожухов, В. Л. Обеспечение качества аудита: институциональный подход / В. В. Панков, Н. В. Акаёмова, В. Л. Кожухов // Аудиторские ведомости. – 2011. – № 2. – С.8.

194. Панкова, С. В. Сущность аудита и подходы к определению его качества / С. В. Панкова // Вестник Оренбургского государственного университета. – 2002. – № 2. – С. 8.

195. Петракова, Н. Г., Неизвестная, Е. А. Анализ препятствий в развитии отрасли аудиторских услуг / Н. Г. Петракова, Е. А. Неизвестная. – М. : Издат-во Научный консультант. – 2017. – С. 327-333.

196. Петрик, Е. А. Формирование и развитие современного аудита в Украине: институциональный подход / Е. А. Петрик [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://ir.kneu.edu.ua:8080/bitstream/2010/7051/1/%D0%9F%D0%B5%D1%82%D1%80%D0%B8%D0%BA%20%D0%B8%D0%BD%D1%81%D1%82%D0%B8%D1%82%D1%83%D1%82%20%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82%D0%B0.pdf> (дата обращения: 28.01.2016).

197. Петрик, О. А. Удосконалення постулатів аудиту як важливий напрям розвитку його теорії / О. А. Петрик. – Економічний вісник НГУ. – 2004. – № 3. – С. 95-101.

198. Пласкова, Н. С. Стратегический экономический анализ и оценка результативности деятельности коммерческих организаций – дисс. ... д-ра экон. наук: 08.00.12 / Пласкова Наталия Степановна. – 2008. – 453 с.

199. Подольский, В. И. Новый Федеральный закон об аудиторской деятельности / В. И. Подольский // Аудиторские ведомости. – 2009. – № 3. – С. 11-18.

200. Полисюк, Г. Б., Сухачева, Г. И. Аудит: технология проверки: учебное пособие для вузов / Г. Б. Полисюк, Г. И. Сухачева. – М. : Академический проспект, Трикста, 2005. – 176 с.

201. Полисюк, Г. Б., Корчагина, Л. М. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: проблема выявления искажения информации / Г. Б. Полисюк, Л. М. Корчагина // Экономический анализ: теория и практика. – 2012. – № 46. – С. 24-31.

202. Попова, С. А., Семенова, А. Н. Анализ современного состояния рынка аудиторских услуг в России / С. А. Попова, А. Н. Семенова [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://edrf.ru/article/11-02-17> (дата обращения: 17.01.2018).

203. Путилов, А. В., Воробьев, А. Г., Тимохин, Д. В., Разорёнов, М. Ю., Мякота, Е. А. Методы совершенствования прогнозирования развития энергоснабжения месторождений полезных ископаемых / А. В. Путилов, А. Г. Воробьев, Д. В. Тимохин, М. Ю. Разорёнов, Е. А. Мякота // Руда и металлы. – 2014. – С. 11-18.

204. Пятов, М. Л., Соловей, Т. Н. Аудит, анализ и экономическая безопасность: вызовы XXI века / М. Л. Пятов, Т. Н. Соловей // – М. : Издат-во Научный консультант. – 2017. – С. 75-80.

205. Рогуленко, Т. М. Аудит: учебник для бакалавров. Сер. 58 Бакалавр. Академический курс / Т. М. Рогуленко. – 5-е изд., пер. и доп. – М. : Юрайт, 2017. – 541 с.

206. Садовникова, Н. А. Вестник кафедры статистики российского экономического университета имени Г.В. Плеханова. Статистические

исследования социально-экономического развития России и перспективы устойчивого роста: материалы и доклады / Н. А. Садовникова. – под общ. ред. Садовниковой Н. А. – М. : Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова, 2018. – 388 с.

207. Серебрякова, Т. Ю. Международные стандарты аудита как объект исследования / Т. Ю. Серебрякова // Международный бухгалтерский учет. – 2015. - № 4 (346). – С. 37-49.

208. Система показателей качества аудита. Чая, В. Т., Носова, О. В., Кобозева, Н. В. / В. Т. Чая, О. В. Носова, Н. В. Кобозева // Аудит. – 2016. – № 2. – С. 12-16.

209. Скобара, В. В. Аудит: методология и организация: практ. пособие / В. В. Скобара. – М. : Дело и сервис, 1998. – 576 с.

210. Скопинцева, Н. А. Аудит: учебное пособие / Н. А. Скопинцева. – Томск: кафедра ТУ, ТУСУР, 2012. – 214 с.

211. Соколов, Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебн. пособие для вузов / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с: ил.

212. Соколов, Я. В., Соколов, В. Я. История бухгалтерского учета и аудита / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов. – М. : Бухгалтерский учет и статистика, 2004. – 272 с.

213. Соколов, Я. В., Соколов, В. Я. История бухгалтерского учета / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов. – учебник-2-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 288 с.

214. Соколова, Е. Н. Особенности применения сценарного прогнозирования в стратегическом аудите / Е. Н. Соколова [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://moluch.ru/archive/145/40713/> (дата обращения: 26.04.2017).

215. Соколова, Е. С. Мониторинг эффективности системы внутреннего контроля качества учетной информации в управленческом анализе / Е. С.

Соколова // Анализ и современные информационные технологии в обеспечении экономической безопасности бизнеса и государства. – 2016. – С. 367-372.

216. Сотникова, Л. В. Мошенничество с финансовой отчетностью: выявление и предупреждение / Л. В. Сотникова. – М. : Изд-во «Бухгалтерский учет», 2011. – 208 с.

217. Степанчук, С. А. Интеллектуальный потенциал предприятия. Значение. Структура. Оценка / С. А. Степанчук [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/v/intellektualnyy-potentsial-predpriyatiya-znachenie-struktura-otsenka> (дата обращения: 14.08.2017).

218. Суглобов, А. Е., Драчена, И. П., Музалев, С. В. Методологические и концептуальные основы стандартизации аудиторской деятельности в России / А. Е. Суглобов, И. П. Драчена, С. В. Музалев // Аудитор. – 2014. – № 12. – С. 1-14.

219. Суйц, В. П. Внутрипроизводственный контроль / В.П. Суйц. – Финансы и статистика, 1987. – 127 с.

220. Сунгатуллина, Р. Н., Гоголева, О. Л. Методические подходы к оценке системы внутреннего контроля в аграрных организациях / Р. Н. Сунгатуллина, О. Л. Гоголева [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://elibrary.ru/download/elibrary_23388438_55877206.pdf (дата обращения: 05.03.2018).

221. Тарасова, М. В. Аналитические процедуры как инструмент повышения качества аудиторской проверки / М. В. Тарасова [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://gaap.ru/articles/analiticheskie_protседury_kak_instrument_povysheniya_kachestva_auditorskoy_proverki/ (дата обращения: 22.10.2017).

222. Ткач, В. И., Графова, Т. О., Шумейко, М. В., Рудненко, Н. П. Бухгалтерский инжиниринг: концепция, теория и практика: монография / В. И. Ткач, Т. О. Графова, М. В. Шумейко, Н. П. Рудненко. – Ростов-на-Дону, 2009. – 144 с.

223. Ткач, В. И., Шумейко, М. В., Ткач, В. С. Бухгалтерский инжиниринг / В. И. Ткач, М. В. Шумейко, В. С. Ткач // Учет. Анализ. Аудит. – 2015. – С. 7-15.

224. Тодосийчук, А. В. Интеллектуальный потенциал общества, результативность науки и экономический рост / А. В. Тодосийчук [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.bim-bad.ru/docs/todosijchuk_intellectual_potencial.pdf (дата обращения: 14.08.2017).

225. Турбанов, А. В. Регулирование рынка аудиторских услуг / А. В. Турбанов // Деньги и кредит. – 2017. – №2. – С. 20-22.

226. Федеральное казначейство. Внешний контроль качества работы аудиторских организаций в 2016 г. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.roskazna.ru/kontrol/vneshniy-kontrol-kachestva-raboty-auditorskikh-organizatsiy/> (дата обращения: 26.02.2018).

227. Федеральное казначейство. Внешний контроль качества работы аудиторских организаций в 2017 г. [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://roskazna.ru/dokumenty/kontrol/vneshniy-kontrol-kachestva-raboty-auditorskikh-organizatsiy/analiticheskieaterialy/analiticheskimaterialy/1273122/?sphrase_id=1740983 (дата обращения: 26.02.2018).

228. Федоренко, И. В., Золотарева, Г. И. Развитие методологии аудита на основе использования матрицы целей и задач / И. В. Федоренко, Г. И. Золотарева [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.auditfin.com/fin/2010/6/04_07.pdf (дата обращения: 05.05.2016).

229. Фомина А. В., Батьковский А. М., Булава И. В., Мингалиев К. Н. Прогнозирование риска финансовой несостоятельности компаний оборонно-промышленного комплекса / А. В. Фомина, А. М. Батьковский, И. В. Булава, К. Н. Мингалиев // М: Центральный научно-исследовательский институт экономики, систем управления и информации «Электроника». – 2016. – С.108-120.

230. Фомина, Д. С. Регулирование и контроль качества в сфере аудиторской деятельности: реформа 2018-2019 гг. / Д. С. Фомина // Аудит. – 2017. – №11. – С. 13-19.

231. Фомина, Д. С. Аудит как наука и сфера практической деятельности: исторический аспект / Д. С. Фомина // Экономика и управление в XXI веке: тенденции развития. сборник материалов XXXVII Международной научно-практической конференции. – М.: «Центр развития научного сотрудничества». – 2017. – С. 99-110.

232. Фомина, Д. С. Формирование концептуальных основ системы контроля качества аудита в России / Д. С. Фомина // Вестник ИПБ. – М. : НП «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России». – 2018. – С. 28-35.

233. Харченко, М. А. Корреляционный анализ: учебное пособие для вузов / М. А. Харченко. – Воронеж.: Издательско-полиграфический центр Воронежского государственного университета, 2008. – 31 с.

234. Хорошкова, С. В. Проблемы развития внутреннего аудита в России / С.В. Хорошкова // Наука и образование. – 2016. – № 8 (75). – С. 32-35.

235. Чайковская, Л. А., Проданова, Н. А., Карпова, И. Ф., Малинина, Е. И., Бачурина, Л.И. Учетно-контрольные и аналитические процессы в условиях цифровизации экономики. Ч. 1 / Л. А. Чайковская, Н. А. Проданова, И. Ф. Карпова, Е. И. Малинина, Л.И. Бачурина. – М. : Изд. Кнорус, 2019 . – 450 с.

236. Чая, В. Т., Гогия, К.А. Концептуальные основы организации контроля и аудита / В. Т. Чая, К. А. Гогия [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.auditfin.com/fin/2011/4/2011_IV_04_02.pdf (дата обращения: 01.05.2016).

237. Чая, В. Т. Система контроля качества аудиторской деятельности: проблемы и решения / В. Т. Чая [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.auditfin.com/fin/2012/3/2012_III_04_06.pdf (дата обращения: 26.04.2017).

238. Чая, В. Т., Кобозева, Н. В. и Винидиктова, В. И. Система внешнего контроля качества работы аудиторов: результаты и перспективы [Электронный

ресурс] – Режим доступа: https://elibrary.ru/download/elibrary_21089521_34581582.pdf (дата обращения: 17.10.2017).

239. Чая, В.Т. Концептуальные основы развития аудиторской деятельности: задачи и некоторые решения / В. Т. Чая [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://elibrary.ru/download/elibrary_19135416_76115395.pdf (дата обращения: 17.10.2017).

240. Чая, В. Т. Развитие систем контроля качества аудиторской деятельности: проблемы и решения / В. Т. Чая // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 3. – С. 36-44.

241. Чурин, Е. «Есть ли перспективы аудиторского бизнеса в России?» [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.audit-it.ru/articles/audit/a105/832131.html> (дата обращения: 17.05.2015).

242. Шеремет, А. Д., Суйц, В. П. Аудит: учебник / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц. – 2-е изд., доп. и перераб. – М. : ИНФРА-М, 2001. – 352 с.

243. Шеремет, А. Д. Что делать для решения проблем аудиторской деятельности? / А. Д. Шеремет // Аудит. – 2016 – № 9. – С. 2-6.

244. Шеремет, А. Д. Проблемы воспроизводства аудиторов в России / А. Д. Шеремет // Аудит и финансовый анализ. – 2015. – № 1. – С. 199-206.

245. Шеремет А. Д. Некоторые проблемы развития аудита в России / А. Д. Шеремет // Аудит. – 2017. – № 1. – С. 4–6.

246. Эконометрика: учебное пособие в схемах и таблицах / Н. М. Гореева, Л. Н. Демидова и др. / Под ред. проф. С.А. Орехова. – М. : ЭКСМО, 2008. – 224 с.

247. Юдина, Г. А., Черных, М. Н. Основы аудита / Г. А. Юдина, М. Н. Черных [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://bizbook.online/audit_directora/ponyatie-vidyi-auditorskikh23646.html (дата обращения: 16.04.2016).

248. Юдин, Б. Г. Концепция человеческого потенциала / Б. Г. Юдин [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.zpu-journal.ru/gum/prospects/articles/2007Yudin/3/> (дата обращения: 14.08.2017).

249. Ястребова, Ю. В. Повышение качества управления интеллектуальным капиталом высокотехнологичных предприятий: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05 / Ястребова Юлия Валерьевна. – М., 2013 г. – 27 с.

Иностранные источники:

250. 10 Auditing Standards [Electronic source]. – Access mode: <https://quizlet.com/20004607/10-auditing-standards-flash-cards/> (access date: 18.04.2016).

251. 5 events in audit and a guarantee / Corporate financial reporting [Electronic source]. – Access mode: http://www.sagepub.in/upm-data/9687_011396Ch5.pdf (access date: 05.05.2016).

252. Almeida, B. J. M. The agency theory: the main Foundational base to explain the auditing in 237 conference investor-oriented firms / B. J. M. Almeida // British Journal of Economics, Management & Trade. – 2014. – № 4 (2). – P. 275-304.

253. Ante Pulic. Measuring the Performance of Intellectual Potential in Knowledge Economy [Electronic source] – Access mode: <https://www.google.ru/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwjXhPCWwJbXAhVJJpoKHTFOCUEQFggmMAA&url=https%3A%2F%2Fxa.yimg.com%2Fkq%2Fgroups%2F21741988%2F1414311172%2Fname%2Fpulic%2B1998.pdf&usg=AOvVaw2vCjsz4uqLx40M4SeAuK6q> (access date: 04.10.2017).

254. Antosova, M., Csikosova, A. Intellectual Capital in Context of Knowledge Management / M. Antosova, A. Csikosova [Electronic source] – Access mode: <https://www.intechopen.com/books/the-economic-geography-of-globalization/intellectuual-capital-in-context-of-knowledge-management> (access date: 04.10.2017).

255. Audit firm specific reports 2016 [Electronic source] – Access mode: <https://frc.org.uk/Our-Work/Audit/Audit-Quality-Review/Audit-firm-specific-reports/Audit-firm-specific-reports-2016.aspx> (access date: 17.01.2018).

256. Demchenko, N.V. Intellectual potential as the factor of competitiveness of the state in conditions of globalization / N. V. Demchenko [Electronic source] – Access mode: <http://global-national.in.ua/archive/14-2016/10.pdf> (access date: 04.10.2017).

257. Elwell, Frank W. Merton on Functional Analysis / Frank W. Elwell [Electronic source] – Access mode: <http://www.faculty.rsu.edu/~felwell/Theorists/Essays/Merton1.htm> (access date: 04.10.2017).

258. Erokhina, E. I., Karagod, V. S. Golubeva, N. A. Institute of Audit in Russia: Challenges and perspectives / E. I. Erokhina, V. S. Karagod, N. A. Golubeva // Journal of Advanced Research in Law and Economics. – Vol. 8. – Issue 1. – 1 March 2017. – P. 330–339.

259. Erokhina, E. I., Karagod, V. S., Golubeva, N. A. The Transparency of Quality Auditor Services / E. I. Erokhina, V. S. Karagod, N. A. Golubeva // Abstracts & Proceedings of INTCESS 2018-5th International Conference on Education and Social Sciences. – Istanbul, Turkey. – 2018. – P. 1106-1113.

260. Erokhina, E. I., Karagod, V. S., Golubeva N. A. The zones of turbulence in the Russian audit market / E. I. Erokhina, V. S. Karagod, N. A. Golubeva // Abstracts & Proceedings of INTCESS 2018-5th International Conference on Education and Social Sciences. – Istanbul, Turkey. – 2018. – P. 1102-1105.

261. Erokhina, E. I., Karagod, V. S., Golubeva, N. A. The review of the evolution of information in the public non-financial reports of Russian metallurgical companies / E. I. Erokhina, V. S. Karagod, N. A. Golubeva // IJASOS – International E-journal of Advances in Social Sciences. – Vol. IV. – Issue 11. – 2018. – P. 239-249.

262. Erokhina, E. I., Karagod, V. S., Golubeva, N. A. Retrospective of position and solution of the audit quality problem: from the profession to the institute of audit / E. I. Erokhina, V. S. Karagod, N. A. Golubeva // IJASOS – International E-journal of Advances in Social Sciences. – Vol. IV. – Issue 11. – 2018. – P.291-298.

263. Erokhina, E. I., Karagod, V. S., Golubeva, N. A. Towards on the way to the circular economic model / E. I. Erokhina, V. S. Karagod, N. A. Golubeva // IJASOS – International E-Journal of Advances in Social Sciences. – 2018. – Vol. IV. – Issue 12. – P. 823-829.

264. Erokhina, E. I., Karagod, V. S., Golubeva, N. A. Audit of the integrated reporting / E. I. Erokhina, V. S. Karagod, N. A. Golubeva // IJAEDU – International E-Journal of Advances in Education. – 2018. – Vol. IV. – Issue 12. – P. 263-277.

265. Erokhina, E.I. The problems of dysfunction the Russian audit institution / E. I. Erokhina // Евразийский союз ученых. – М. : ООО «Международный Образовательный Центр». – 2016. – С. 32-33.

266. Erokhina, E.I. The problems and prospects quality of audit services / E. I. Erokhina // Проблемы внедрения международных стандартов аудита и учета, практика их применения в странах СНГ: сб. статей Международной научно-практической конференции (26 февраля 2018 г.) – М.: РУДН. – 2018. – С. 21-25.

267. Erokhina, E.I. Reforming auditing activities in 2017-2021: legal regulation and quality control / E. I. Erokhina // Проблемы внедрения международных стандартов аудита и учета, практика их применения в странах СНГ: сборник статей Международной научно-практической конференции (26 февраля 2018 г.) – М. : РУДН. – 2018. – С. 16-20.

268. Fazlagic, Amir. Measuring the intellectual capital of a university / Amir Fazlagic [Electronic source]. – Access mode: <http://www.oecd.org/edu/imhe/35322785.pdf> (access date: 04.10.2017).

269. Harashchuk, O. Theoretical and methodological approaches to the formation and usage of intellectual potential of enterprises / O. Harashchuk [Electronic source]. – Access mode: http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/428/3/t10_1_2011_en.pdf (access date: 04.10.2017).

270. Hoppen, K. T. The Mid-Victorian Generation 1846-1886 year / K. T. Hoppen. – New Oxford History of England. – Oxford University Press, 2000. – 824 p.

271. International Auditing and Assurance Standards Board. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services. – Pronouncements: Edition, 2015. – Vol. 1, 2, 3. – IAASB. – 1153 p.

272. Gavkalova, N., Sevastyanov, S. The economic nature of intellectual capital / N. Gavkalova, S. Sevastyanov [Electronic source] // v, "Економіка розвитку". – Access mode: <http://www.repository.hneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/9097/1/D0%93%D0%B0%D0%B2%D0%BA%D0%B0%D0%BB%D0%BE%D0%B2%D0%B0.pdf> (access date: 04.10.2017).

273. Knechel, W. Robert. Audit quality and regulation / W. Robert Knechel [Electronic source] // Insights Melbourne Business and Economics. – Access mode: http://insights.unimelb.edu.au/vol15/09_knechel.html (access date: 10.06.2016).

274. Korovchenko, Tetiana, Mandys, Jan. Perspective development of intellectual potential of society / Tetiana Korovchenko, Jan Mandys [Electronic source] – Access mode: http://www.regionalnirozvoj.eu/sites/regionalnirozvoj.eu/files/03_korovchenko_mandys_perspective_development.pdf (access date: 04.10.2017).

275. Lee, Teck-Heang, Azham, Md. Ali. The evolution of auditing: An analysis of the historical development / Teck-Heang Lee, Md. Ali Azham // Journal of Modern Accounting and Auditing. – 2008. – Vol. 4. – № 12 (Serial № 43).

276. Leinfellner, V. Fundamentals of microeconomics including model of microeconomics of Marx / V. Leinfellner [Electronic source] – Access mode: <http://digitalcommons.unl.edu/tnas/406/> (access date: 06.06.2016).

277. Matthews, D. A. History of Auditing: The Changing Audit Process in Britain from the Nineteenth Century to the Present Day / D. A. Matthews // Routledge New Works. – 2013. – 208 p.

278. Mojseyenko, I. A study of intellectual potential of a micro-business / I. Mojseyenko [Electronic source] – Access mode: <http://jee.tneu.edu.ua/tags/enD0> (access date: 14.10.2017).

279. Nouri, H., Lombardi, D. Auditors' Independence: An Analysis of Montgomery's Auditing Textbooks in the 20th Century / H. Nouri, D. Lombardi [Electronic source] – Access mode: http://www.accountingin.com/accounting-historians-journal/volume-36-number-1/auditors-independence-an-analysis-of-montgomerys-auditing-textbooks-in-the-20th-century/ (access date: 04.03.2016).

280. Osadchy, E. A., Akhmetshin, E. M. The Intellectual Capital Importance and the Role of Organizations against the Backdrop of a Crisis: Innovation Vector / E.A. Osadchy, E.M. Akhmetshin [Electronic source] – Access mode: http://kpfu.ru/staff_files/F2107743717/01_05_Osadchy_E.A._Akhmetshin_E.M._Intellectual_Capital_TSS_2015_.pdf (access date: 14.10.2017).

281. Previts, G. J., Merino, B. D. History of Accountancy in the United States: The Cultural Significance of Accounting / G. J. Previts, B. D. Merino. – Series: HISTORICAL PERSP BUS ENTERPRIS. – Ohio State University Press; REV edition, 1998. – 577 p.

282. Polishchuk, I. V. Human potential development as a prerequisite of public policy efficiency / I. V. Polishchuk [Electronic source] – Access mode: <https://human-potential-development-as-a-prerequisite-of-public-policy-efficiency.pdf> (access date: 14.10.2017).

283. Standing advisory group meeting discussion – audit quality indicators [Electronic source]. – Access mode: https://pcaobus.org/News/Events/Documents/0515_2013_SAGMeeting/Audit_Quality_Indicators.pdf (access date: 14.10.2015).

284. Stukalova, I. B., Stukalova, A. A., Selyanskaya, G. N. Assessment of Effectiveness of Use of Intellectual Potential of a University: A Methodological Approach / I. B. Stukalova, A. A. Stukalova, G. N. Selyanskaya [Electronic source] // International Journal of Environmental and Science Education - IJESE. – Access mode: <http://www.ijese.net/makale/1016> (access date: 14.10.2017).

285. Toward, Jack, Krogstad L. A Methodology for Auditing / Jack Toward, L. Krogstad [Electronic source] // University of Nebraska-Lincoln. – Access mode: <http://digitalcommons.unl.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1460&context=tnas> (access date: 06.16.2016).

286. Vlasiuk, O., Ilyash, O., Olszewski, W., Osinska, M., Voloshyn, V. System transformations of the national economy: challenges and expectations / O. Vlasiuk, O. Ilyash, W. Olszewski, M. Osinska, V. Voloshyn [Electronic source] // Bydgoszcz – 2016. – Access mode: http://lv.niss.gov.ua/public/File/1/Monografiya_Iliash_Vlasiuk.pdf (access date: 14.10.2017).

287. Zeff, Stephen. A How the U.S. Accounting Profession Got Where It Is Today: Part I // Accounting Horizons. – 2003. – Vol. 17. – № 3 – P. 189-205.

288. Zvereva, L. I., Erokhina, E. I. The introduction of quality control review of the audit activities of the term “defect audit procedures” / E. I. Erokhina, L. I. Zvereva // Ekonomiczne nauki, Przemysl. Nauka I studia. – 2014. – Vol. 3. – P. 16-18.

Ресурсы сети «Интернет»:

289. COSO интегрированная модель [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.coso.org/documents/coso_erm_executivesummary_russian.pdf (дата обращения: 29.05.2016).

290. International Federation of Accountants [Electronic source] – Access mode: <https://www.ifac.org/> (access date: 29.05.2016).

291. SOX [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.gaap.ru/articles/vnutrenniy_audit_posle_sox/ (дата обращения: 29.05.2016).

292. The Law Society [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.lawsociety.org.uk/> (дата обращения: 29.05.2016).

293. Авдеев, Ю. Б. Российский аудит сделал решительный шаг вперед / Ю. Б. Авдеев [Электронный ресурс] // Бухгалтерский учет. Налоги. Аудит. – Режим доступа: <https://www.audit-it.ru/articles/audit/a105/934383.html> (дата обращения: 04.12.2018).

294. Аудиторско-консультационная фирма «МИАН» [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://akfmian.ru/news/2018/06/26/audit-26-06-18/> (дата обращения: 04.12.2018).

295. АСБ аудиторская компания [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.asbaudit.ru/> (дата обращения: 13.10.2017).

296. Аудиторская фирма «Конс-Аудит» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.kons-audit.ru/> (дата обращения: 13.10.2017).

297. Аудит регионов [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.auditregionov.ru/> (дата обращения: 13.10.2017).

298. Аудиторы наемкнули ЦБ на риски: лидеры отрасли предложили поправки к проекту закона [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.audit-it.ru/news/audit/922749.html> (дата обращения: 13.10.2017).

299. Аудиторам предлагается подписать петицию против передачи отрасли Банку России [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.audit-it.ru/news/audit/921787.html> (дата обращения: 13.10.2017).

300. Аудиторов посчитают по-новому. На фоне сокращения участников рынка число СРО может вырасти [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.kommersant.ru/doc/3541953> (дата обращения: 13.10.2018).

301. Аудитор «Югры» прошел проверку. Федеральное казначейство не нашло нарушений в работе «БДО Юникона» с банком [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.kommersant.ru/doc/3373071> (дата обращения: 04.12.2018).

302. «Большая четверка» не простила СРО [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.kommersant.ru/doc/3114794> (дата обращения 21.06.2017).

303. Banki.ru. Информационный портал [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.banki.ru/banks/memory/> (дата обращения 21.10.2017).

304. В Уголовном кодексе может появиться новая статья для аудиторов – за заведомо ложное АЗ [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.audit-it.ru/news/audit/903155.html> (дата обращения 21.06.2017).

305. В 2016 году аудиторские организации вдвое реже уклонялись от проверок со стороны ФК [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.audit-it.ru/news/audit/916626.html> (дата обращения 21.06.2017).

306. Виды нарушений аудиторов [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://buhguru.com/effektivniy-buhgalter/klassif-audit-narush.html> (дата обращения: 04.12.2018).

307. Гайдаровский форум 2019. Медведев предложил к февралю 2020 года снять избыточные требования к бизнесу [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://tass.ru/ekonomika/6000255> (дата обращения: 04.12.2018).

308. Глобальные стандарты аудита и профэтики приобретают общемировое признание [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.audit-it.ru/news/audit/948083.html> (дата обращения: 08.05.2018).

309. Государственная корпорация по атомной энергии «Росатом» [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.rosatom.ru/> (дата обращения: 12.12.2017).

310. Два консорциума аудиторов допущено к тендеру на аудит отчетности ЦБ за 2017 год [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.audit-it.ru/news/audit/928381.html> (дата обращения: 31.10.2017).

311. «Делойт» поставили на паузу: аудитору из большой четверки предписали месяц бездействия [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.audit-it.ru/news/audit/884861.html> (дата обращения: 12.10.2016).

312. Интернет - ресурс Аудит и консалтинг в России – 2015 [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://gaap.ru/articles/Audit_i_konsalting_v_Rossii_2015/?utm_campaign=email&utm_source=31_05_2016&utm_medium=news (дата обращения: 31.05.2016).

313. Интернет-ресурс - Audit.it. Бухгалтерский учет. Налоги. Аудит [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.audit-it.ru/sro/> (дата обращения: 31.05.2016).

314. Интернет-ресурс – Audit.it. Бухгалтерский учет. Налоги. Аудит. Минфин отчитался о состоянии рынка аудиторских услуг, деятельности СРО и о ВККР в 2015 году [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.audit-it.ru/news/audit/864460.html> (дата обращения: 31.05.2016).

315. Интернет-ресурс – Audit.it. Бухгалтерский учет. Налоги. Аудит, Реестр аудиторских фирм России [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.audit-it.ru/sro/> (дата обращения: 31.05.2016).

316. Интернет-ресурс – Audit.it. Бухгалтерский учет. Налоги. Аудит. На круглом столе в Петербурге аудиторы «выпустили пар» [Электронный ресурс] –

Режим доступа: <http://www.audit-it.ru/news/audit/838776.html> (дата обращения: 31.05.2016).

317. Интернет-ресурс – Audit.it. Бухгалтерский учет. Налоги. Аудит, Аудиторам не уйти от проверок – хождения по СРО ограничат [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.audit-it.ru/news/audit/839875.html> (дата обращения: 31.05.2016).

318. Интернет-ресурс - Audit.it. Бухгалтерский учет. Налоги. Аудит, 10 аудиторов – много или мало: обсуждаем новую инициативу РФН [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.audit-it.ru/news/audit/840664.html> (дата обращения 31.05.2016).

319. Интернет-ресурс – Audit.it. Бухгалтерский учет. Налоги. Аудит. В следующем году Росфиннадзор планирует проверить 260 аудиторских организаций [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.audit-it.ru/news/audit/849505.html> (дата обращения: 31.05.2016).

320. Интернет-ресурс - Audit.it. Основные показатели деятельности Саморегулируемых организаций аудиторов в 2015 г. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.audit-it.ru/news/audit/864460.html> (дата обращения: 31.05.2016).

321. Интернет-сайт ЗАО «ПВК» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://ru.wikipedia.org/wiki/PricewaterhouseCoopers> (дата обращения 31.05.2016).

322. Интернет-сайт Издательского дома «Коммерсантъ». Аудиторы попали в десятку [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.kommersant.ru/doc/2820454> (дата обращения: 29.09.2015).

323. История акционерного законодательства [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.allpravo.ru/library/rary/doc1785p0/instrum1786/item1928.html> (дата обращения: 29.09.2015).

324. История развития аудита [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://bukvi.ru/uchet/audit/istoriya-razvitiya-audita.html> (дата обращения: 29.09.2016).

325. Кодекс Российской Федерации «Об административных правонарушениях» от 30.12.2001 N 195-ФЗ (ред. от 27.12.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 16.01.2019) [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34661/ (дата обращения: 16.01.2016).

326. Концепция качества аудита: ключевые элементы, формирующие среду для обеспечения качества аудита [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://legalacts.ru/doc/kontseptsija-kachestva-audita-kliuchevye-elementy-formiruiushchie-sredu-dlja-obespechenija/> (дата обращения: 04.12.2018).

327. Министерство финансов Российской Федерации [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.minfin.ru/ru/> (дата обращения: 04.12.2018).

328. Министерство финансов Российской Федерации. Отчеты по реализации ВККР [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/monitoring/QualRep/> (дата обращения: 27.10.17).

329. Минфин прояснил, в каком виде передаст аудиторскую отрасль Банку России [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.audit-it.ru/news/audit/921332.html> (дата обращения: 27.10.2017).

330. Минфин изменил ряд правил, касающихся проверок в отношении СРО аудиторов. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.audit-it.ru/news/audit/922148.html> (дата обращения: 27.10.2017).

331. Минфин решит, какие полномочия в сфере аудиторской деятельности перейдут к ЦБ. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.audit-it.ru/news/audit/921313.html> (дата обращения: 27.10.2017).

332. Минфин проверил аудиторов: регулятор не намерен передавать контроль над рынком ЦБ. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.audit-it.ru/news/audit/919756.html> (дата обращения: 27.10.2017).

333. Минфин предложил оставить одну саморегулируемую организацию в сфере аудита [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.audit-it.ru/news/audit/888451.html>. (дата обращения: 16.11.2016).

334. Модели множественной регрессии [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://univer-nn.ru/ekonometrika/modeli-mnozhestvennoj-regressii> (дата обращения: 21.03.2018).
335. Официальный интернет-сайт ЗАО «Делойт и Туш СНГ» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www2.deloitte.com/ru/ru.html> (дата обращения: 15.05.2016).
336. Официальный интернет-сайт НП СРО «ААС» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.auditor-sro.org/> (дата обращения: 21.03.2018).
337. Официальный интернет-сайт НП СРО «АПР» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://sroapr.ru/> (дата обращения: 21.03.2018).
338. Официальный интернет-сайт НП СРО «ИПАР» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.e-ipar.ru/> (дата обращения: 21.03.2018).
339. Официальный интернет-сайт НП СРО «МоАП» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.m-auditchamber.ru/> (дата обращения: 21.03.2018).
340. Официальный интернет-сайт НП СРО «РКА» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.rkanp.ru/> (дата обращения: 21.03.2018).
341. Официальный интернет-сайт СРО «РСА» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://org-rsa.ru/> (дата обращения: 21.03.2018).
342. Официальный сайт РСАОВ [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://pcaobus.org/Inspections/Documents/Inspection-Brief-2016-1-Auditors-Issuers.pdf> (дата обращения: 21.07.2015).
343. Официальный сайт Международной федерации бухгалтеров [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.ifac.org/about-ifac/structure-governance/leadership> (дата обращения: 07.05.2016).
344. Официальный сайт национального архива Великобритании [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.nationalarchives.gov.uk/currency/default.asp#mid> (дата обращения: 07.05.2016).

345. Официальный портал «Федеральный портал проектов нормативных правовых актов» [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://regulation.gov.ru/projects#npa=72806> (дата обращения: 07.05.2018).

346. Официальный сайт рейтингового агентства «Эксперт» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://raexpert.ru> (дата обращения: 07.05.2018).

347. Официальный сайт Единой Аттестационной Комиссии [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.eak-rus.ru/rezultaty_ekzamenov/ekzamen_dlya_vnov_attestuemyh_kandidatov (дата обращения: 07.05.2018).

348. Планы на чужую перспективу. Минфин расписал регулирование аудиторов, которое переходит к ЦБ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.kommersant.ru/doc/3515919?from=four_finance (дата обращения: 07.11.2018).

349. Портал государственного и муниципального финансового аудита. Официальный сайт Российской Федерации для размещения информации об осуществлении государственного (муниципального) финансового аудита (контроля) в сфере бюджетных правоотношений [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://portal.audit.gov.ru/Search?searchQuery=%D1%80%D0%BE%D1%81%D0%B0%D1%82%D0%BE%D0%BC&Section=0> (дата обращения: 07.11.2018).

350. Предложены поправки к законопроекту об отмене с 2018 года аудиторской тайны [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.audit-it.ru/news/audit/916114.html> (дата обращения: 07.11.2017).

351. Приемлемый аудиторский риск. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.risk24.ru/auditrisk.htm> (дата обращения: 15.10.2018).

352. Право заключения договора на оказание консультационных услуг по проведению независимого аудита нефинансовой отчетности публичных годовых отчетов Госкорпорации «Росатом» за 2014 год, за 2015 год, за 2016 год [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.audit-it.ru/tenders/audit/832255.html>. (дата обращения: 12.12.2017).

353. Проверка аудита на прочность: что грозит российскому рынку аудиторских услуг [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.audit-it.ru/news/audit/891699.html> (дата обращения: 12.12.2017).

354. Пройдет три-четыре года, и многие уйдут из аудита [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.anews.com/p/51018270-projdet-tri-chetyre-goda-i-mnogie-ujdut-iz-audita/> (дата обращения: 22.01.2018).

355. Расширение «Большой четверки» на юридическую сферу – что думают эксперты [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.gaap.ru/articles/Rasshirenije_Bolshoy_chetverki_na_yuridicheskuyu_sferu_chno_dumayut_eksperty/ (дата обращения: 31.05.2016).

356. Рейтинговое агентство «Эксперт». Рэнкинг крупнейших аудиторско-консалтинговых групп по итогам 2014 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://raexpert.ru//rankingtable/auditors/2014/tab02/> (дата обращения: 31.05.2016).

357. Рейтинговое агентство «Эксперт». Рэнкинг крупнейших аудиторско-консалтинговых групп по итогам 2015 г. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.raexpert.ru/rankingtable/auditors/2015/main/> (дата обращения: 31.05.2016).

358. Рейтинговое агентство «Эксперт», Рэнкинг крупнейших аудиторско-консалтинговых групп по итогам 2016 г. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://raexpert.ru/rankingtable/auditors/2016/tab02/> (дата обращения: 31.05.2017).

359. Росатом определился с аудитором отчетности по МСФО и по РСБУ за 2014 год. [Электронный] – Режим доступа: <https://www.audit-it.ru/news/audit/713722.html> (дата обращения: 31.12.2017).

360. Рынок аудита вышел на ЦБ [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.audit-it.ru/news/audit/912457.html>. (дата обращения 19.06.2017).

361. С 1 января 2018 года отменяются федеральные стандарты аудиторской деятельности [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.audit-it.ru/news/audit/928009.html> (дата обращения: 30.10.2017).

362. Самый ценный бренд в «Большой четверке» – у PwC [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.audit-it.ru/news/audit/937828.html> (дата обращения: 13.02.2018).

363. С сайта Минфина исчезли данные о нарушениях аудиторов [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.audit-it.ru/news/audit/899234.html> (дата обращения: 07.03.2018).

364. Счетная палата России [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ach.gov.ru/> (дата обращения: 12.12.2017).

365. Уголовная ответственность аудиторов: реформа, которая коснется всех [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://fd.ru/articles/158726-ugolovnaya-otvetstvennost-auditorov-qqq-17-m6> (дата обращения: 30.10.2017).

366. Федеральное казначейство, официальный интернет-ресурс [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.roskazna.ru/kontrol/vneshniy-kontrol-kachestva-raboty-auditorskikh-organizatsiy/?year=2016> (дата обращения: 03.06.2016).

367. Финансовые и бухгалтерские консультанты [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.fbk.ru/> (дата обращения: 12.12.2017).

368. Центральный Банк России [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.cbr.ru/credit/> (дата обращения: 12.12.2017).

369. ЦБ дождался аудита – регулятор наделят широкими надзорными полномочиями на новом рынке [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.audit-it.ru/news/audit/903787.html> (дата обращения: 10.04.2017).

370. ЦБ прислушался к аудиторам: будущий регулятор пересмотрит реестр. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.audit-it.ru/news/audit/922985.html> (дата обращения: 12.12.2017).

371. ЦБ позаседал совместно с представителями СРО аудиторов и крупных аудиторских компаний [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.audit-it.ru/news/audit/946984.html> (дата обращения: 12.04.2018).

372. ЦБ России — орган государственной власти или коммерческая организация? [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://regnum.ru/news/2342172.html> (дата обращения: 04.12.2018).

373. Швецов об аудите: «кровавая конкуренция», «кто крепче закроет глаза», «двух СРО много» [Электронный]. – Режим доступа: <https://www.audit-it.ru/news/audit/924694.html> (дата обращения: 27.10.2017).

374. «Югра» – уникальный случай в юридической практике [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://pravo.ru/opinion/204240/> (дата обращения: 04.12.2018).

Приложение А
(справочное)



Рисунок А - Составляющие института аудита

Источник: составлено автором на основании [197]

Приложение Б

(обязательное)

Таблица Б.1 – Позиции последовательности формирования принципа независимости аудитора в трудах Р. Монтгомери (1905 – 1957 гг.) и их проекция в современных нормативных документах, регламентирующих аудиторскую деятельность в РФ¹¹

Год	Суждение	Соответствие современным нормам РФ
1905	Такт, осторожность, стойкость, справедливость, хорошее настроение, мужество, честность	Независимость аудитора подразумевает: действовать честно, проявлять объективность и профессиональный скептицизм [50, п.1.3., б)]. Аудитор должен соблюдать следующие основные принципы этики: а) честность; б) объективность; в) профессиональная компетентность и должная тщательность; г) конфиденциальность; д) профессиональное поведение [6, п.1.5].
1905	Не принимать одолжения и подарки	Принятие подарков или знаков внимания от аудируемого лица может создавать угрозы личной заинтересованности и близкого знакомства. Следовательно, аудиторская организация или участник аудиторской группы не должны принимать таких подарков или знаков внимания [50, п. 2.119].
1905	Акционеры должны назначать аудиторов	На годовом общем собрании акционеров должны решаться вопросы об избрании совета директоров (наблюдательного совета) общества, ревизионной комиссии (ревизора) общества, утверждении аудитора общества, [22, ст.47, п.1].
1912	Аудитор не может совмещать две функции постановку учета и проверку счетов	В случае, если услуги, не связанные с выполнением задания, обеспечивающего уверенность, оказывались в течение или после периода, охватываемого бухгалтерской (финансовой) отчетностью, но до начала выполнения задания по аудиту, аудитор должен оценить любую угрозу независимости, возникшую в результате ранее оказанных услуг. Примерами таких мер предосторожности могут быть, в частности: а) не включение в аудиторскую группу работников, которые участвовали ранее в выполнении задания, не связанного с обеспечением уверенности, для организации, ставшей аудируемым лицом [50, п.1.26].
1912	Аудиторская деятельность не совместима с другим бизнесом	Аудиторские организации, индивидуальные аудиторы (индивидуальные предприниматели, осуществляющие аудиторскую деятельность) не вправе заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания услуг, предусмотренных настоящей статье [25, ст. 6].
1927	Ни один член аудиторского сообщества не должен оказывать профессиональные услуги, ожидаемая плата за которые должна отразиться на выводах и результатах его работы	Если общая сумма вознаграждения, полученного от аудируемого лица, составляет большую часть от всех вознаграждений, получаемых аудиторской организацией, то зависимость от этого аудируемого лица и обеспокоенность о сохранении взаимоотношений с ним создает угрозу личной заинтересованности или шантажа [50, п.2.110]. Угроза личной заинтересованности или шантажа также возникает в случае, когда вознаграждения, полученные от аудируемого лица, составляют большую часть от всех доходов одного руководителя заданий по аудиту, получаемых от аудируемых им лиц, или составляет большую часть от всех доходов одного подразделения аудиторской организации [50, п.2.111]. Если общая сумма вознаграждения, полученного от аудируемого лица, составляет большую часть от всех вознаграждений, получаемых аудиторской организацией, то зависимость от этого аудируемого лица и обеспокоенность о сохранении взаимоотношений с ним создает угрозу личной заинтересованности или шантажа [50, п.2.110].

¹¹ Формулировки второго столбца таблицы даны в авторском переводе

Продолжение таблицы Б.1

Год	Суждение	Соответствие современным нормам РФ
		Угроза личной заинтересованности или шантажа также возникает в случае, когда вознаграждения, полученные от аудируемого лица, составляют большую часть от всех доходов одного руководителя заданий по аудиту, получаемых от аудируемых им лиц, или составляет большую часть от всех доходов одного подразделения аудиторской организации [50, п.2.111]. Порядок выплаты и размер денежного вознаграждения аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам за проведение аудита (в том числе обязательного) и оказание сопутствующих ему услуг определяются договорами оказания аудиторских услуг и не могут быть поставлены в зависимость от выполнения каких бы то ни было требований аудируемых лиц о содержании выводов, которые могут быть сделаны в результате аудита [25, ст.8, п.2].
1934	Аудиторское заключение должно быть адресовано акционерам, а не должностным лицам компаний	Аудиторское заключение представляется аудиторской организацией, индивидуальным аудитором только аудируемому лицу либо лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг. [25, ст.6, п.4]
1940	Независимость подразумевает ум полностью объективный, без предвзятости, и свободный от влияния каких-либо факторов	Независимость аудитора подразумевает: а) независимость мышления, т.е. такой образ мышления, который позволяет аудитору выразить мнение, не зависящее от влияния факторов, способных скомпрометировать профессиональное суждение аудитора. [50, п.1.3]
1957	Аудитор не должен выражать свое мнение о финансовой отчетности любого предприятия, если он сам и/или члены его семьи имеет (ют) или стремится (ятся) приобрести финансовую заинтересованность в его деятельности	В случае, когда участник аудиторской группы, члены его семьи или аудиторская организация имеют прямую финансовую заинтересованность или существенную косвенную финансовую заинтересованность в аудируемом лице, возникшая угроза личной заинтересованности окажется настолько значимой, что никакие меры предосторожности не могут свести ее до приемлемого уровня. [50, п.2.5] В случае, когда участник аудиторской группы имеет родственника (родители, братья, сестры, дети, не находящиеся на иждивении), о прямой финансовой заинтересованности или существенной косвенной заинтересованности которого в аудируемом лице указанный участник аудиторской группы знает, возникает угроза личной заинтересованности. [50, п.2.6]

Источник: составлено автором на основании: [5; 22;50]

Приложение В (обязательное)

Таблица В.1 – Трактовки понятия стандартов применительно к аудиторской деятельности

Персоналии и источники	Суждения
Аренс Э. А., Лобек Дж. К. [65]	«Стандарты аудита – это общие руководящие материалы для помощи аудиторам в выполнении их обязанностей по аудиту завершённой финансовой отчетности.»
Подольский В. И., Савин А. А. [66]	«Стандарты аудиторской деятельности представляют собой единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг, к порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации.»
Ерофеева В. А., Пискунов В. А., Битюкова Т. А. [106, с. 115]	<p>«1. Аудиторские стандарты формулируют единые базовые требования, определяющие нормативы качества и надежности аудита и обеспечивающие соответствующий уровень гарантии результатов аудиторской проверки при их соблюдении. С изменением экономических условий аудиторские стандарты подлежат периодическому пересмотру для максимального удовлетворения потребностей пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности.</p> <p>2. На базе аудиторских стандартов формируются учебные программы для подготовки аудиторов, а также единые требования для проведения экзаменов, сдаваемых для получения права заниматься аудиторской деятельностью.</p> <p>3. Аудиторские стандарты являются основанием для доказательства в суде качества проведения аудита и определения меры ответственности аудиторов.</p> <p>4. Стандарты определяют общий подход к проведению аудита, масштаб аудиторской проверки, виды отчетов аудиторов, вопросы методологии, а также базовые принципы аудита.»</p>
Кочинев Ю. Ю. [161, с. 28]	<p>«Стандарты обеспечивают:</p> <ul style="list-style-type: none"> - единство принципов аудита — единство требований к качеству и надежности; - унификацию аудита в вопросах методологии; - единство подходов к проведению аудита и к составлению аудиторской отчетности. <p>Благодаря этому при соблюдении аудиторских стандартов:</p> <ul style="list-style-type: none"> - могут быть получены определенные гарантии качества подготовки аудиторов и проведения аудита; - может быть обеспечен определенный уровень надежности результатов аудиторской проверки; - облегчено внедрение в практику работы аудиторов новых научных достижений; - обеспечена связь отдельных элементов процесса аудиторской проверки; - обеспечена возможность контроля качества работы аудитора; - может быть создан достойный общественный имидж профессии аудитора.»
Кеворкова Ж. А., Мамаева Г. Н. [161, с. 41]	<p>«Аудиторские стандарты – это нормативные правовые документы, регламентирующие единые требования к организации аудита, процессу аудита, аудиторскому заключению.</p> <p>Определяют действия аудитора в конкретных условиях.</p> <p>Обеспечивают высокое качество аудита.</p> <p>Способствуют внедрению научных достижений в практику аудита.»</p>
Бычкова С. М. [80, с.6]	«Значение ... стандартов состоит в том, что их изучение и практическое применение способствуют повышению уровня профессионализма аудиторов и аудиторских фирм, и качества предоставляемых аудиторских услуг; эффективной деятельности крупных профессиональных аудиторских объединений; доверию иностранных инвесторов к результатам аудита, проводимого в России.»
Карагод В. С. [47, с. 104]	«Стандарты аудита (СА), как значимый элемент регулирования аудиторской деятельности, позволяют достигать наибольшей объективности в выражении аудиторского мнения по поводу соответствия финансовой отчетности общепринятым принципам ведения бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности. Кроме того, СА устанавливают параметры единообразия в отношении качественных критериев проверки при многообразии аудиторских методик. Стандарты играют важную роль в аудите, поскольку они: обеспечивают высокое качество аудиторской проверки; содействуют внедрению в аудиторскую практику новых научных достижений; помогают пользователям понимать процесс аудиторской проверки; создают общественный имидж профессии; помогают

Продолжение таблицы В.1

Персоналии и источники	Суждения
	аудитору вести переговоры с клиентом; обеспечивают связь отдельных элементов аудиторского процесса.»
Булга Р. П. [191, с. 52]	«Назначение стандартов состоит в описании, опираясь на единство методологии, основных принципов проведения аудита в целях выработки единого понимания его основной роли и значения, целей и задач, способов и процедур осуществления аудита, а также основных критериев для определения его качества. Это, в свою очередь, позволяет заинтересованным пользователям бухгалтерской (финансовой) информации быть уверенными в ее достоверности после проведенного аудита.»
Миронова О. А., Азарская М. А. [176, с.141-142]	«Стандарты определяют общий подход к проведению, масштаб аудиторской проверки, виды отчетов аудиторов, методологию аудита, а также базовые принципы, которым должны следовать все представители профессии. Они должны выполняться независимо от условий, в которых проводится аудит. Аудитор, допускающий в своей практике отступление от стандарта, должен быть готов объяснить причину этого.»
Полисюк Г. Б., Сухачева Г. И. [201, с. 20-21]	«Аудиторские стандарты определяют основные критерии, принципы и процедуры, которые должны соблюдаться всеми аудиторами при осуществлении аудиторских проверок. Основная цель аудиторских стандартов — обеспечить всех аудиторов и пользователей аудиторских услуг единообразным пониманием основных принципов и целей аудита, обязанностей и ответственности сторон при аудите, методов и приемов формирования и выражения мнения аудитора о достоверности финансовой отчетности. Аудиторские стандарты формулируют единые основополагающие предписания, определяющие нормативные требования к качеству и надежности аудита и обеспечивающие гарантии результатов аудиторской проверки при их соблюдении.»
Шермет А. Д., Суйц В. П. [243, с.75]	«Стандарты аудита регулируют профессиональную деятельность аудиторов и широко признаны во всем мире, поскольку позволяют достичь наибольшей объективности в выражении аудиторского мнения по поводу соответствия финансовой отчетности общепринятым принципам ведения бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности, а также устанавливают единые качественные критерии сравнения результатов аудиторской деятельности. Единообразие аудиторской деятельности является необходимым ее условием ввиду многообразия методик, применяемых в аудиторской практике, и сложности их сопоставления. Аудиторские стандарты формулируют единые базовые требования, определяющие нормативы по качеству и надежности аудита и обеспечивающие определенный уровень гарантии результатов аудиторской проверки при соблюдении этих требований. Они устанавливают единые требования к процедуре аудирования, аудиторскому заключению и самому аудитору. С изменением экономической ситуации аудиторские стандарты подлежат периодическому пересмотру в целях максимального удовлетворения потребностей пользователей финансовой отчетности. На базе аудиторских стандартов формируются программы для подготовки аудиторов, а также требования для проведения экзаменов на право заниматься аудиторской деятельностью. Аудиторские стандарты являются основанием для доказательства в суде качества проведения аудита и определения меры ответственности аудиторов.»
Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ (ред. От 01.12.2014) «Об аудиторской деятельности» (с изм. И доп., вступ. В силу с 01.08.2015) [25, ст.7. п.1]	«Аудиторская деятельность осуществляется в соответствии с международными стандартами аудита, которые являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, саморегулируемых организаций аудиторов и их работников, а также со стандартами аудиторской деятельности саморегулируемых организаций аудиторов. На территории Российской Федерации применяются международные стандарты аудита, принимаемые Международной федерацией бухгалтеров и признанные в порядке, установленном Правительством Российской Федерации. (часть 1 в ред. Федерального закона от 01.12.2014 N 403-ФЗ)»

Источник: составлено автором

Приложение Г (обязательное)

Таблица Г.1 – Историческая ретроспектива постулатов аудита

<i>Р. Мауцц (Robert Mautz) и Х. Шараф (Hussein Sharaf) «Философия аудита» («The Philosophy of Auditing») – 1961г [252, с.95]</i>	<i>Т. Ли (Tom Lee) «Аудит компании: понятия и методы» («Company Auditing: Concepts and Practices») – 1972г [253]</i>	<i>Д. Флинт (D. Flint) «Философия и принципы аудита: введение» («Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction») – 1988г [252, с. 97]</i>	<i>Я. Соколов «Десять постулатов аудита» - 1993г. [212, сс. 63-64]</i>
(M&Sh.1.) Финансовая отчетность и финансовые данные поддаются проверке	(L.1). Без формального аудита учетная информация, содержащаяся в финансовой отчетности компании, испытывает недостаток в доверии, которое необходимо для использования внешними пользователями.	(Fl.1.) Отношения ответственности существуют.	(С.1) Отчет должен быть проверен.
(M&Sh.2.) Конфликта интересов между аудитором и управлением предприятия при аудите не существует	(L.2) Самое важное требование внешнего аудита должно увеличить доверие финансовой отчетности.	(Fl.2.) Аудит требуется, потому что тема (достоверности и ответственности – автор.) слишком отдалена, слишком сложна или слишком важна.	(С.2) Непроверенный отчет не заслуживает доверия.
(M&Sh.3.) Финансовая отчетность и другая информация, представленная для проверки, лишены обусловленных сговором и других необычных ошибок	(L.3) Лучший способ увеличить доверие финансовой отчетности - внешний аудит.	(Fl.3.) Различающие особенности аудита – независимость и свобода от исследовательских и сообщающих ограничений.	(С.3) Каждая последующая проверка может снижать ценность предыдущих и всегда менее информативна.
(M&Sh. 4.) Существование удовлетворительной системы внутреннего контроля устраняет	(L.4) Предполагается, что доверие финансовой отчетности может быть установлено	(Fl.4.) Тема для аудита «восприимчива к проверке	(С.4) При проверке исходят из того, что отчет

<p><i>Р. Мауцц (Robert Mautz) и Х. Шараф (Hussein Sharaf) «Философия аудита» («The Philosophy of Auditing») – 1961г [252, с.95]</i></p>	<p><i>Т. Ли (Tom Lee) «Аудит компании: понятия и методы» («Company Auditing: Concepts and Practices») – 1972г [253]</i></p>	<p><i>Д. Флинт (D. Flint) «Философия и принципы аудита: введение» («Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction») – 1988г [252, с. 97]</i></p>	<p><i>Я. Соколов «Десять постулатов аудита» - 1993г. [212, сс. 63-64]</i></p>
<p>вероятность ошибок</p>	<p>внешним контрольным процессом.</p>	<p>доказательствами»</p>	<p>составлен неверно.</p>
<p>(M&Sh.5.) Последовательное применение общепринятых принципов бухгалтерского учета определяют достоверность представления данных о финансовом положении и результатах хозяйственных операций предприятия</p>	<p>(L 5) Пользователи финансовой отчетности не в состоянии убедиться относительно доверия учетной информации в финансовой отчетности.</p>	<p>(Fl. 5.) Нормы для ответственности могут быть установлены, и фактическая работа определяется известными критериями – «процесс измерения и сравнение требуют специального умения и осуществления суждения»</p>	<p>(С.5) Мнение аудитора зависит от его интересов (профессиональных, моральных и материальных).</p>
<p>(M&Sh. 6.) В отсутствие явных доказательств обратного, то, что было присуще для предприятия при прошлой проверке, будет актуально и в будущем.</p>	<p>(L.6) Аудиту не препятствуют ненужные конфликты интересов между независимым аудитором и руководством компании.</p>	<p>(Fl. 6.) Заключение о «значении и намерении финансовых и других заявлений», а также «данных, которые проверены», должно быть «достаточно четким, что доверие по результатам аудита выражено и сообщено ясно»</p>	<p>(С.6) Никто не свободен от ошибочных выводов.</p>
<p>(M&Sh. 7.) Исследуя финансовые данные в целях выражения независимого мнения, аудитор действует исключительно от своего лица</p>	<p>(L.7) Работе независимого аудитора не препятствуют никакие неблагоприятные юридические ограничения.</p>	<p>(Fl.7.) «Аудит производит экономический и социальный эффект»</p>	<p>(С.7) Интересы администрации фирмы-клиента, ее собственников и кредиторов не должны совпадать</p>
<p>(M&Sh.8.) Профессиональный статус независимого аудитора налагает соразмерные профессиональные обязательства</p>	<p>(L.8) Аудитор независим и мысленно, и физически.</p>		<p>(С.8). Чем больше конфликтов внутри фирмы- клиента, тем надежнее ее отчетность.</p>
	<p>(L.9). У аудитора есть</p>		<p>(С.9) Чем больше</p>

<p>Р. Мауц (Robert Mautz) и Х. Шараф (Hussein Sharaf) «Философия аудита» («The Philosophy of Auditing») – 1961г [252, с.95]</p>	<p>Т. Ли (Tom Lee) «Аудит компании: понятия и методы» («Company Auditing: Concepts and Practices») – 1972г [253]</p>	<p>Д. Флинт (D. Flint) «Философия и принципы аудита: введение» («Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction») – 1988г [252, с. 97]</p>	<p>Я. Соколов «Десять постулатов аудита» - 1993г. [212, сс. 63-64]</p>
	<p>достаточное умение и опыт выполнить требуемые обязанности.</p>		<p>конфликтов внутри фирмы, тем менее надежна ее отчетность</p>
	<p>(L.10) Аудитор ответственен за качество выполненной работы и мнение, выраженное вслед за тем.</p>		<p>(С.10) Каждое утверждение аудитора (аудиторское доказательство) должно иметь определенную степень убедительности (надежности).</p>
	<p>(L. 11) Предполагается, что есть достаточные надежные доказательства, чтобы позволить независимому аудитору выполнить аудит в течение соответствующего времени и по разумной стоимости.</p>		
	<p>(L. 12) Учетная информация в финансовой отчетности, в основном из-за существования внутреннего контроля, свободна от главного мошенничества и ошибки.</p>		
	<p>(L.13) Существуют общепринятые и признанные бухгалтерские понятия и основания, которые при последовательном</p>		

<p><i>Р. Мауц (Robert Mautz) и Х. Шараф (Hussein Sharaf) «Философия аудита» («The Philosophy of Auditing») – 1961г [252, с.95]</i></p>	<p><i>Т. Ли (Tom Lee) «Аудит компании: понятия и методы» («Company Auditing: Concepts and Practices») – 1972г [253]</i></p>	<p><i>Д. Флинт (D. Flint) «Философия и принципы аудита: введение» («Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction») – 1988г [252, с. 97]</i></p>	<p><i>Я. Соколов «Десять постулатов аудита» - 1993г. [212, сс. 63-64]</i></p>
	<p>использовании обеспечивают достоверное представление учетной информации в финансовой отчетности.</p>		

Источник: составлено автором на основании [176; 177; 197; 212; 252; 253] / иностранные источники цитируются в авторском переводе

Приложение Д (справочное)



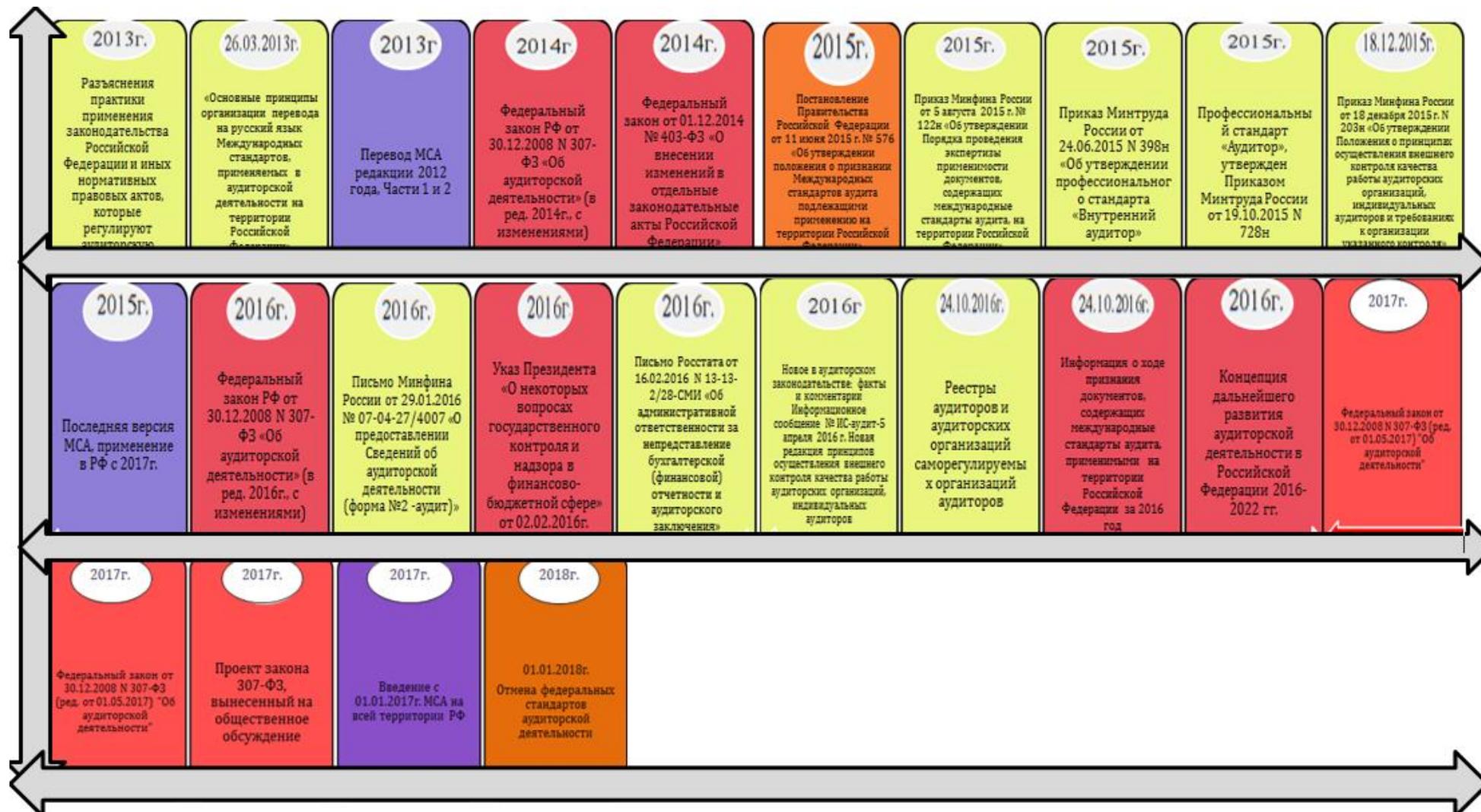


Рисунок Д.1 – Эволюция накопления знаний об аудите России

Источник: составлено автором

Приложение Е (справочное)

Наименование документа согласно МСА	Наименование нормативно-правового документа
Международный стандарт контроля качества 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг»	Закон N 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»
	ФСАД 4/2010 «Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля»
	ФПСАД 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях» ФПСАД 7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту»
Международный стандарт аудита 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита»	ФПСАД 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности»
Международный стандарт аудита 210 «Согласование условий аудиторских заданий»	ФПСАД 12 «Согласования условий проведения аудита»
Международный стандарт аудита 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности»	ФПСАД 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях»
	ФПСАД 7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту»
Международный стандарт аудита 230 «Аудиторская документация»	ФПСАД 2 «Документирование аудита»
Международный стандарт аудита 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности»	ФСАД 5/2010 Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита
	ФПСАД 13 Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита (
Международный стандарт аудита 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности»	ФСАД 6/2010 Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита
Международный стандарт аудита 265 «Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля»	ФПСАД 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности»
Международный стандарт аудита 300 «Планирование аудита финансовой отчетности»	ФПСАД 3 «Планирование аудита»
Международный стандарт аудита 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»	ФПСАД 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности»
Международный стандарт аудита 320 «Существенность при планировании и проведении аудита»	ФПСАД 4 «Существенность в аудите»
	ФПСАД 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности»
Международный стандарт аудита 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»	ФПСАД 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности»
Международный стандарт аудита 402 «Особенности аудита организации, пользующейся услугами обслуживающей организации»	ФПСАД 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности»
Международный стандарт аудита 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»	ФПСАД 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности»
Международный стандарт аудита 500 «Аудиторские доказательства»	ФПСАД 5 «Аудиторские доказательства»
	ФСАД 7/2010 «Аудиторские доказательства»
Международный стандарт аудита 501 «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях»	ФПСАД 5 «Аудиторские доказательства»
	ФСАД 7/2010 «Аудиторские доказательства»
	ФПСАД 18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников»

Продолжение таблицы Е.1

Международный стандарт аудита 505 «Внешние подтверждения»	ФПСАД 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности»
Международный стандарт аудита 520 «Аналитические процедуры»	ФПСАД 20 «Аналитические процедуры»
Международный стандарт аудита 530 «Аудиторская выборка»	ФПСАД 16 «Аудиторская выборка»
Международный стандарт аудита 540 «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации»	ФПСАД 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности»
Международный стандарт аудита 550 «Связанные стороны»	ФПСАД 9 «Связанные стороны»
Международный стандарт аудита 560 «События после отчетной даты»	ФПСАД 10 «События после отчетной даты»
Международный стандарт аудита 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности»	-
Международный стандарт аудита 580 «Письменные заявления»	-
Международный стандарт аудита 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)»	-
Международный стандарт аудита 610 (пересмотренный, 2013 г.) «Использование работы внутренних аудиторов»	-
Международный стандарт аудита 620 «Использование работы эксперта аудитора»	-
Международный стандарт аудита 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности»	-
Международный стандарт аудита 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении»	-
Международный стандарт аудита 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении»	-
Международный стандарт аудита 706 (пересмотренный) «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении»	-
Международный стандарт аудита 710 «Сравнительная информация – сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность»	-
Международный стандарт аудита 720 (пересмотренный) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации»	-
Международный стандарт аудита 800 «Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения»	-
Международный стандарт аудита 805 «Особенности аудита отдельных отчетов финансовой отчетности и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности»	-
Международный стандарт аудита 810 «Задания по предоставлению заключения об обобщенной финансовой отчетности»	-
Международный отчет о практике аудита 1000 «Особенности аудита финансовых инструментов»	-
Международный стандарт обзорных проверок 2400 (пересмотренный) «Задания по обзорной проверке финансовой отчетности прошедших периодов»	-
Международный стандарт обзорных проверок 2410 «Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации»	-

Продолжение таблицы Е.1

Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3000 (пересмотренный) «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов»	-
Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3400 (ранее – МСА 810) «Проверка прогнозной финансовой информации»	-
Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3402 «Заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, о средствах контроля обслуживающей организации»	-
Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3410 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении отчетности о выбросах парниковых газов»	-
Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3420 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении компиляции проформы финансовой информации, включаемой в проспект ценных бумаг»	-
Международный стандарт сопутствующих услуг 4400 (ранее – МСА 920) «Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации»	-
Международный стандарт сопутствующих услуг 4410 (пересмотренный) «Задания по компиляции»	-
«Концептуальная основа качества аудита: ключевые элементы, создающие среду для качества аудита»	Закон N 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»
	ФСАД 4/2010 «Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля»
	ФПСАД 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях»
Кодекс этики профессиональных бухгалтеров	Закон N 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»
	Кодекс профессиональной этики аудиторов

Источник: выполнено автором

Приложение Ж (справочное)

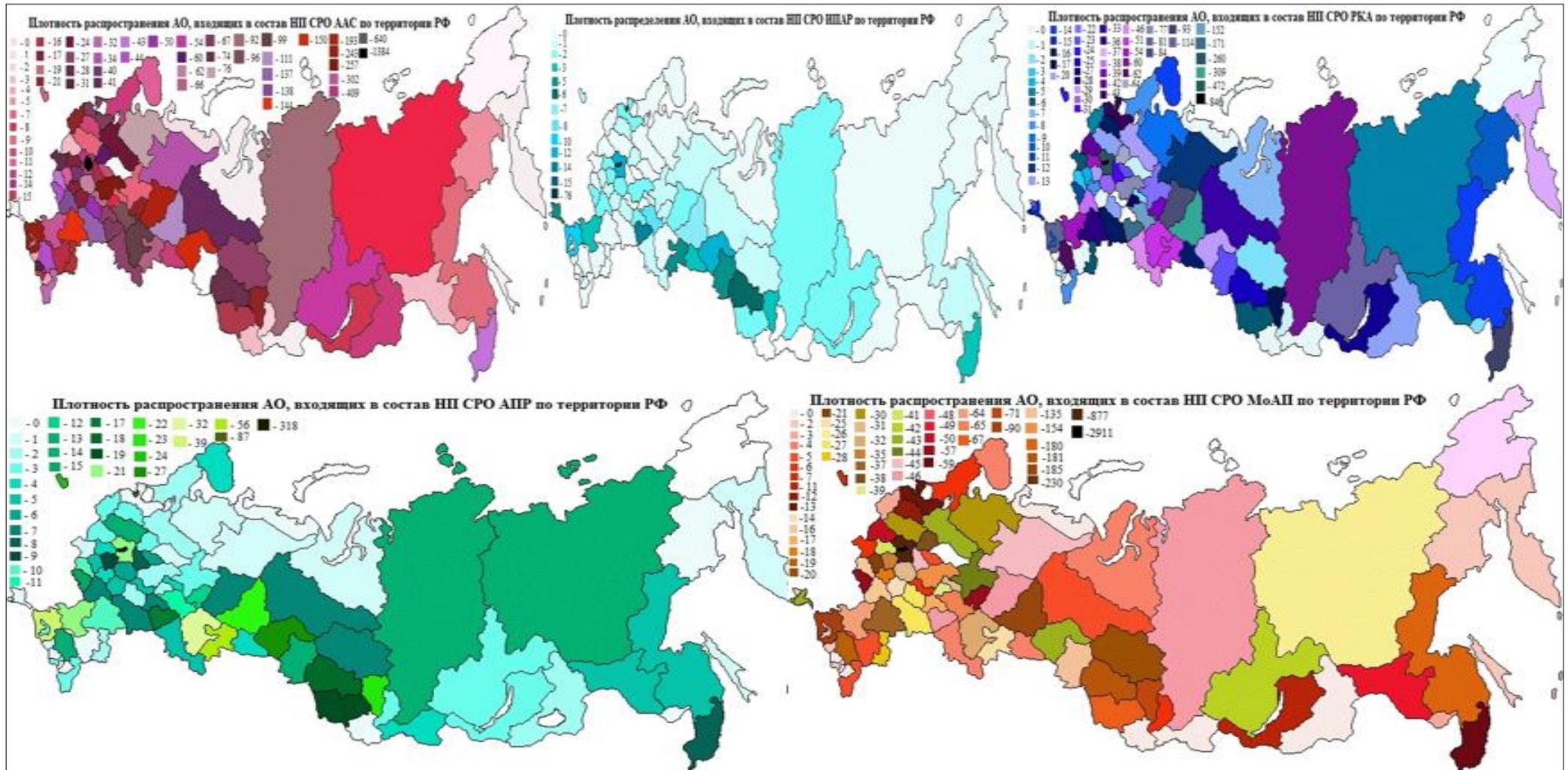


Рисунок Ж.1 – Плотность распространения членов СРОА, по территории РФ до 2016 г.

Источник: составлено автором

Таблица Ж.1 – Сводные данные по распространению АФ по территории РФ до 2016 г.

Регион РФ	ААС	АПР	ИПАР	РКА	МоАП	Всего
Алтайский край	11	19	2	6	67	105
Амурская область	3	5	0	5	49	62
Архангельская область	76	1	0	9	30	116
Астраханская область	20	2	0	6	28	56
Белгородская область	44	15	2	11	57	129
Брянская область	28	1	0	6	6	41
Владимирская область	17	8	0	31	45	101
Волгоградская область	144	10	0	36	37	227
Вологодская область	24	2	0	20	43	89
Воронежская область	138	7	2	38	16	201
Г. Москва	1384	318	76	846	2911	5535
г. Санкт-Петербург	640	87	15	472	230	1444
г. Севастополь	1	0	5	23	2	31
Еврейская автономная область	4	0	0	2	3	9
Забайкальский край	12	2	0	13	0	27
Ивановская область	10	6	0	23	5	44
Иркутская область	54	3	2	114	42	215
Кабардино-Балкарская Республика	31	0	0	0	2	33
Калининградская область	11	24	1	24	7	67
Калужская область	15	4	2	54	41	116
Камчатский край	0	1	0	37	2	40
Карачаево-Черкесская Республика	4	1	0	0	0	5
Кемеровская область	21	23	3	17	71	135
Кировская область	7	3	1	22	44	77
Костромская область	19	1	0	1	1	22
Краснодарский край	243	39	10	81	90	463
Красноярский край	92	13	2	60	46	213
Курганская область	12	4	3	16	4	39
Курская область	43	10	0	3	16	72
Ленинградская область	67	0	2	43	13	125
Липецкая область	17	4	1	8	18	48
Магаданская область	5	0	0	10	2	17
Московская область	409	21	12	260	877	1579
Мурманская область	11	4	0	14	4	33
Ненецкий автономный округ	1	0	0	0	0	1
Нижегородская область	257	2	2	77	154	492
Новгородская область	10	3	1	16	12	42
Новосибирская область	74	18	6	25	181	304
Омская область	15	14	5	23	135	192
Оренбургская область	27	5	1	46	4	83
Орловская область	11	5	1	4	21	42
Пензенская область	50	2	1	13	27	93
Пермский край	193	7	2	84	48	334
Приморский край	43	8	3	93	59	206
Псковская область	21	3	0	5	3	32
Республика Адыгея (Адыгея)	7	3	0	9	2	21
Республика Алтай	3	0	0	0	0	3

Продолжение таблицы Ж.1

Республика Башкортостан	99	32	0	51	32	214
Республика Бурятия	15	3	2	27	11	58
Республика Дагестан	32	3	0	8	5	48
Республика Ингушетия	4	0	0	0	0	4
Республика Калмыкия	16	0	0	0	5	21
Республика Карелия	12	2	0	8	6	28
Республика Коми	34	1	1	12	45	93
Республика Крым	0	0	2	15	43	60
Республика Марий-Эл	7	4	1	2	31	45
Республика Мордовия	19	5	0	0	6	30
Республика Саха (Якутия)	8	13	0	5	26	52
Республика Северная Осетия – Алания	15	3	0	2	2	22
Республика Татарстан (Татарстан)	96	11	8	152	65	332
Республика Тыва	0	4	0	0	0	4
Республика Хакасия	2	3	0	1	6	12
Ростовская область	302	21	3	54	64	444
Рязанская область	62	6	2	30	31	131
Самарская область	67	17	14	171	46	315
Саратовская область	137	7	0	16	27	187
Сахалинская область	0	1	1	28	2	32
Свердловская область	111	22	7	309	185	634
Смоленская область	3	3	0	42	50	98
Ставропольский край	44	13	0	62	19	138
Тамбовская область	17	5	1	0	14	37
Тверская область	7	14	0	13	30	64
Томская область	27	7	1	2	20	57
Тульская область	40	9	2	20	35	106
Тюменская область	150	27	12	29	43	261
Удмуртская Республика	21	12	1	39	57	130
Ульяновская область	27	7	2	23	17	76
Хабаровский край	9	5	1	14	180	209
Ханты-Мансийский автономный округ – Югра	41	7	1	33	5	87
Челябинская область	66	56	5	51	25	203
Чеченская Республика	14	0	0	0	0	14
Чувашская Республика – Чувашия	8	2	0	28	39	77
Ямало-Ненецкий автономный округ	0	1	0	7	4	12
Ярославская область	60	3	1	64	38	166
Прочие	0	0	0	1	1	2
ИТОГО:	5901	1037	231	4025	6670	-
ИТОГО по списку СРОа (сайты СРОа)	5824	857	231	4027	6671	-

Источник: составлено автором¹²

12 По данным СРОА, май 2016 г.

Приложение И

(справочное)

Таблица И.1 – Трактовки понятия интеллектуальный потенциал, применительно к аудиторской деятельности

Персоналии и источники	Суждения	Перевод ¹³
1	2	3
Отечественные авторы		
Анисимова О. Н. [62, с. 60] (РФ)	«Интеллектуальный потенциал предприятия ... характеризуется совокупностью имеющихся ресурсов и потенциальных возможностей, которые находятся в распоряжении предприятия и используются в его экономической деятельности с целью роста прибыли или получения другой экономической выгоды.»	
Антонова О. А. [64, с. 8] (РФ)	«Интеллектуальный потенциал персонала является одним из основных источников экономического роста и развития предприятия.»	
Антонова О. А. [64, с.9] (РФ)	«Интеллектуальный потенциал работника представляет собой экономические отношения между работником, работодателем, государством по поводу инновационной активности работника и получения добавленной стоимости.»	
Булыга Р. П., Терина С. Н. [76, с.9] (РФ)	«Индекс признания интеллектуального потенциала фирмы определяется как число официально признанных на конкретную дату продуктов творческого труда, приходящееся на одного сотрудника фирмы.»	
Булыга Р. П., Ветрова И. Ф., Королев О. Г., Мельник М. В. [77, с.964] (РФ)	«...Связь с академической наукой.»	
Войнов Д. А [88, с. 5] (РФ)	«Интеллектуальный потенциал коммерческих организаций» - совокупность знаний, информации, опыта, квалификации и мотиваций персонала, организационные возможности, каналы коммуникации, обеспечивающие конкурентные преимущества коммерческой организации на рынке.»	
Гапоненко А. Л. [93] (РФ)	«Интеллектуальный потенциал организации – это знания, информация, опыт персонала управления, организационные возможности, информационные каналы организации, которые она использует в своей производственной деятельности.»	
Карпова Г. Г., Найденова М. В., Осипова О. Н. [147, с. 245] (РФ)	«Интеллектуальный потенциал представляет сумму человеческого капитала и структурного капитала»	
Лаврентьев В. А.,	«Интеллектуальный потенциал» - совокупность	

¹³ Столбец 3 даётся в авторском переводе

Продолжение таблицы И.1

Персоналии и источники	Суждения	Перевод
1	2	3
Шарина А. В. [163, с.84] (РФ)	теоретических знаний, практического опыта и индивидуальных способностей работников...»	
Ланская Д. В. [164, с.11] (РФ)	«Человеческий и интеллектуальный потенциалы являются мощными инструментами в спецификации активов корпорации в «обществе, основанном на знаниях», благодаря их трансформации в капитал нематериальные активы становятся притягательными на рынке, стратегические связи между партнерами устойчивыми и корпорация как элемент экономической системы сама создает несколько метасистем хозяйственных связей.»	
Лукичева Л. И. [165, с.148] (РФ)	«Интеллектуальный потенциал персонала – совокупность личных интеллектуальных потенциалов сотрудников, характеризующихся синергетическими связями. В свою очередь, личный интеллектуальный потенциал сотрудника – это его знания, способности к воспроизводству знаний и креативные способности.»	
Михалкина Е. А., Кириллова Н. А. [179, с.143] (РФ)	«, во-первых, интеллектуальный потенциал человека предполагает наличие ресурсов для осуществления им качественной интеллектуальной деятельности. Во-вторых, интеллектуальный потенциал реализуется в человеческой деятельности и в то же время отражает ее интеллектуальную сторону.»	
Морозова О. А. [180, с.3] (РФ)	«Интеллектуальный потенциал отдельного работника – это его знания, навыки, способности к творчеству и саморазвитию.»	
Osadchy E. A., Akhmetshin E. M. [281, с.2] (РФ)	«In innovation economics an enterprise that invests means into education and advancement of its workers is the basic level of forming of intellectual potential. In this case, the investments are the means of mobilization and means of retention of the human potential but not only the way of acquisition of income from investments. The more uneven brain capital is in the organization, the lower its efficiency. »	«В инновационной экономике предприятие, которое инвестирует средств в образование и продвижение его работников основной уровень формирования интеллектуального потенциала. В этом случае инвестиции являются средством мобилизации и средства сохранения человеческого потенциала, но не только способ приобретения дохода от инвестиций. в организации более неравномерный мозговой капитал, тем ниже его эффективности.»
Stukalovaa I. B., Stukalova A. A., Selyanskaya G. N. [285, с.7962] (РФ)	«In the present conditions of the knowledge economy, the intellectual potential of a university is an objective prerequisite for its competitiveness, including such competitiveness within the framework of the global educational space. It is also pertinent to point out that the scientific research of the 20th and 21st centuries, the categories “intellectual capital” and “intellectual potential” are viewed as sources of capitalization of knowledge and production. Meanwhile, the terms “intellectual potential” and “intellectual capital” are not clearly defined in the scientific	«В современных условиях экономики знаний интеллектуальный потенциал университета является объективной предпосылкой его конкурентоспособности, в том числе такой конкурентоспособности в рамках глобального образовательного пространства. Также уместно отметить, что научные исследования XX и XXI веков, категории «интеллектуальный капитал» и «интеллектуальный потенциал» рассматриваются как источники капитализации знаний и производства.

Продолжение таблицы И.1

Персоналии и источники	Суждения	Перевод
1	2	3
	literature and in practice. Researches often confuse one for the other. »	Между тем термины «интеллектуальный потенциал» и «интеллектуальный капитал» четко не определены в научной литературе и на практике. Исследования часто путают друг друга.»
Тодосийчук А. В. [225, с.15] (РФ)	«Интеллектуальный потенциал общества определяется следующими основными факторами: качеством государственной социально-экономической политики; генетическим фондом населения; качеством среды жизнедеятельности (уровень и качество жизни населения, экология, политический климат и др.) населения в целом и его отдельных групп в частности; уровнем здоровья населения; уровнем развития системы воспитания и обучения подрастающего поколения; качеством механизма мотивации населения к творческому труду; структурой общества и занятого населения; уровнем культуры и национального самосознания населения.»	
Юдин Б. Г. [249] (РФ)	«Понятие интеллектуального потенциала может употребляться применительно и к отдельному индивиду, и к целым социальным группам или слоям, и к обществу в целом. При этом, однако, интеллектуальный потенциал социальной группы, социального слоя, общества в целом — это всегда не более чем производная от интеллектуального потенциала индивидов. Конечно, этот индивидуальный потенциал всегда формируется путём аккумуляции, освоения того, что индивид получает от общества. Но существовать, проявляться и воспроизводиться вне и помимо отдельных индивидов интеллектуальный потенциал не может.»	
Ястребова Ю. В. [250] (РФ)	«Интеллектуальный потенциал (личности, организации, общества) растет до определенной степени, связанной с пределом трудовой активности (различной для разных групп специальностей), после чего начинает снижаться.»	
Зарубежные авторы		
Antosova M., Csikosova A. [255, с.124] (Словакия)	«One of the possibilities for evaluation of investment from intellectual potential using is VAIC method that means calculation of value-added intellectual coefficient with regard to the difference between market and accounting value of the firm. Such process can be used also in the subjects that are on the filed on the bourse. Idea of such method is to not include personal or other expenses on employees to the cost due to the active task of intellectual potential. »	«Одной из возможностей для оценки инвестиций от использования интеллектуального потенциала является метод VAIC, который означает расчет интеллектуального коэффициента добавленной стоимости с учетом разницы между рыночной и учетной стоимостью фирмы. Такой процесс может быть использован также в субъектах, находящихся на IPO. Идея такого метода заключается в том, чтобы не включать личные или другие расходы на сотрудников на расходы из-за активной задачи интеллектуального потенциала.»

Продолжение таблицы И.1

Персоналии и источники	Суждения	Перевод
1	2	3
Ante Pulic [254, с.3] (Австрия)	«It has to provide reliable and objective information on the employee's ability to create value. In fact, intellectual inputs and outputs are generally ignored by managers and investors, even though they far outweigh the assets that appear on balance sheets.»	«Он (интеллектуальный потенциал - прим. автора) должен предоставлять достоверную и объективную информацию о способности сотрудника создавать стоимость. Фактически интеллектуальные входы и выходы обычно игнорируются менеджерами»
Тодосийчук А. В. [225, с.15] (РФ)	«Интеллектуальный потенциал общества определяется следующими основными факторами: качеством государственной социально-экономической политики; генетическим фондом населения; качеством среды жизнедеятельности (уровень и качество жизни населения, экология, политический климат и др.) населения в целом и его отдельных групп в частности; уровнем здоровья населения; уровнем развития системы воспитания и обучения подрастающего поколения; качеством механизма мотивации населения к творческому труду; структурой общества и занятого населения; уровнем культуры и национального самосознания населения.»	
Юдин Б. Г. [249] (РФ)	«Понятие интеллектуального потенциала может употребляться применительно и к отдельному индивиду, и к целым социальным группам или слоям, и к обществу в целом. При этом, однако, интеллектуальный потенциал социальной группы, социального слоя, общества в целом — это всегда не более чем производная от интеллектуального потенциала индивидов. Конечно, этот индивидуальный потенциал всегда формируется путём аккумуляции, освоения того, что индивид получает от общества. Но существовать, проявляться и воспроизводиться вне и помимо отдельных индивидов интеллектуальный потенциал не может.»	
Ястребова Ю. В. [250] (РФ)	«Интеллектуальный потенциал (личности, организации, общества) растет до определенной степени, связанной с пределом трудовой активности (различной для разных групп специальностей), после чего начинает снижаться.»	
Зарубежные авторы		
Antosova M., Csikosova A. [255, с.124] (Словакия)	«One of the possibilities for evaluation of investment from intellectual potential using is VAIC method that means calculation of value-added intellectual coefficient with regard to the difference between market and accounting value of the firm. Such process can be used also in the subjects that are on the filed on the bourse. Idea of such method is to not include personal or other expenses on employees to the cost due to the active task of intellectual potential. »	«Одной из возможностей для оценки инвестиций от использования интеллектуального потенциала является метод VAIC, который означает расчет интеллектуального коэффициента добавленной стоимости с учетом разницы между рыночной и учетной стоимостью фирмы. Такой процесс может быть использован также в субъектах, находящихся на IPO Идея такого метода заключается в том, чтобы не включать личные или другие расходы на

Продолжение таблицы И.1

Персоналии и источники	Суждения	Перевод
1	2	3
Ante Pulic [254, с.3] (Австрия)	<p>«It has to provide reliable and objective information on the employee's ability to create value. In fact, intellectual inputs and outputs are generally ignored by managers and investors, even though they far outweigh the assets that appear on balance sheets.</p> <p>There has to be a radical turn in modern economy because business success depends more and more on the intellectual potential of the employees. »</p>	<p>сотрудников на расходы из-за активной задачи интеллектуального потенциала.»</p> <p>«Он (интеллектуальный потенциал - прим. автора) должен предоставлять достоверную и объективную информацию о способности сотрудника создавать стоимость. Фактически интеллектуальные входы и выходы обычно игнорируются менеджерами и инвесторами, хотя они намного перевешивают активы, которые появляются на балансах. В современной экономике должен быть радикальный поворот, поскольку успех бизнеса все больше зависит от интеллектуального потенциала сотрудников.»</p>
Demchenko N. V. [257, с.50] (Украина)	<p>«The article dedicated to the formation and development of intellectual potential of the country as one of the important factors of development. It is shown that the priorities of the national economic management in a globalizing economy objectively shift toward greater attention to the processes of intellectualization of employment. The necessity of intellectual potential motivating of the population is substantiated as important component of intellectual potential of the national economy. »</p>	<p>«Статья, посвященная формированию и развитию интеллектуального потенциала страны как одного из важных факторов развития. Исследование показало, что приоритеты в глобализации экономики объективно смещаются в сторону более пристального внимания к процессам интеллектуализации занятости. Необходимость мотивации интеллектуального потенциала населения обосновывается как важная составляющая интеллектуального потенциала национальной экономики.»</p>
Fazlagic Amir [269, с.6] (Польша)	<p>«Employees' full intellectual potential can be utilized only if there is the right motivation and psychological capital among the workforce. The overall employee satisfaction is measured with an internal survey. »</p>	<p>«Полный интеллектуальный потенциал сотрудников может быть использован только если существует правильная мотивация и психологическая обстановка среди персонала. Общая удовлетворенность сотрудников измеряется внутренним опросом.»</p>
Gavkalova N., Sevastyanov S. [273, с.50] (Украина)	<p>«Proceeding from the nature of the intellectual capital it becomes completely clear that its carrier is a specific person, a worker, a member of a collective. His knowledge is formed in the course of its activity and personal development. But being under conditions of a concrete firm he is influenced by the factors of the firm internal environment. That is the intellectual potential of such a worker starts being transformed under the influence of factors which don't depend on him. »</p>	<p>«Из характера интеллектуального капитала, становится ясно, что его носителем является конкретный человек, рабочий, член коллектива. Знания формируются в ходе его деятельности и личностного развития. Но находясь в условиях конкретной фирмы, он зависит от факторов фирмы и внутренней обстановки. Интеллектуальный потенциал рабочих начинает трансформироваться под влиянием факторов, которые от них не зависят.»</p>
Harashchuk O. [270, с.57] (Украина)	<p>Purpose of attracting investments for the further development. At that, the cost basis of the intellectual potential is defined by the necessity of reproduction of intellectual property from the one hand, and from the other hand – the necessity of obtaining of the corresponding return while applying it in the process of reproduction. »</p>	<p>Цель интеллектуального - привлечения инвестиций для дальнейшего развития. При этом стоимость интеллектуального потенциала определяется необходимостью воспроизведения интеллектуальной собственности, с одной стороны, а с другой - необходимостью получения соответствующего вознаграждения при применении его в процессе воспроизведения.»</p>

Продолжение таблицы И.1

Персоналии и источники	Суждения	Перевод
1	2	3
Korovchenko Tetiana Mandys Jan [275, с.1] (Чехия)	«It is a well-known fact that in order to compete in the market, it is necessary to have the highest quality products and at the same time, have lower production costs. The effective use of intellectual potential could ensure the fulfilment of these	«Хорошо известно, что для того, чтобы конкурировать на рынке, необходимо иметь продукцию (работ, услуг – прим. автора) самого высокого качества и в то же время иметь более низкие издержки производства. Эффективное использование интеллектуального потенциала могло бы обеспечить выполнение этих условий и тем самым способствовать росту экономики, ее вступлению в группу европейских лидеров в социально-экономическом развитии.»
Mojseyenko I. [279, с.284] (Украина)	«Summarizing the experience of foreign and Ukrainian scientists in using various methods of measuring economic performance and intellectual assets, we propose a methodology of assessing the intellectual potential of a start-up entrepreneur, which combines quantitative and qualitative parameters of measurement and reflects it element selection requirements. »	«Обобщая опыт зарубежных и украинских ученых в использовании различных методов измерения экономических показателей и интеллектуальных активов, предлагается методология оценки интеллектуального потенциала начинающего предпринимателя, сочетающая количественные и качественные параметры измерения и отражающая его требования к выбору элементов.»
Polishchuk I. V. [283, с.3] (Украина)	«Modern society is characterized by the intellectualization of human activity, which in turn determines the level of country's development. The shift from the technocratic paradigm and rationalism to humanistic paradigm, where personal development is crucial for the formation of long-term development strategy of a country is the main prerequisite for the development of the intellectual potential of the nation.»	«Современное общество характеризуется интеллектуализацией человеческой деятельности, что, в свою очередь, определяет уровень развития страны. Переход от технократической парадигмы и рационализма к гуманистической парадигме, где личное развитие имеет решающее значение для формирования стратегии долгосрочного развития страны является основной предпосылкой для развития интеллектуального потенциала нации.»
Степанчук С. А. [218, с.67] (Украина)	«Под интеллектуальным потенциалом интеллектуальных способностей персонала навыков и т.п.) и возможностей их раскрытия,	организации понимается совокупность (знаний, умений, информации, ценностей, развития и использования.»
Vlasiuk O., Pyash O., Olszewski W., Osinska M., Voloshyn V. [287, сс.44-45] (Польша)	«Thus, the advantages and features of intellectual and personnel support for the enterprises are the establishment of synergies, which results in a greater effect both from the human and intellectual potential, combining intellectual and human resources requirements for personnel, the development of internal initiatives for innovation and development, commercialization and an effective use of intellectual property assets for company's development purpose, intensification of worker's intellectual and creative activity, and formation of intellectual capital and intellectual assets in such a manner that promotes capitalization and increase in the market value of the enterprise. »	«Преимущества и особенности интеллектуальной и кадровой поддержки предприятий создают синергию, приводящую к эффекту как от человеческого, так и интеллектуального потенциала, сочетая интеллектуальные и человеческие потребности в ресурсах, разработке внутренних инициатив для инновации и развития, коммерциализации и использования интеллектуальных активов для целей развития компании, интенсификация интеллектуальной и творческой деятельности, формирование интеллектуального капитала таким образом, чтобы способствовать капитализации и увеличению рыночной стоимости предприятия.»

Источник: составлено автором

Приложение К (обязательное)

Таблица К.1 - Номенклатура IQ_{AF} , согласно Профессиональному стандарту «Аудитор»

Уровень IQ	Должность	Трудовая функция	Минимальные профессиональные требования	Минимальные характеристики	Трудовые действия	Умения	Знания	Другие характеристики	Разделы Σ 2-9
1	2	3	4	5	6	7	8	9	
1 Помощник аудитора Ассистент аудитора Специалист									39
		Осуществление вспомогательных функций при выполнении аудиторского задания и оказания прочих услуг	Среднее общее или среднее профессиональное образование	Соблюдение правил независимости	Работа с аналитической информацией	Работать с информацией	Нормативно – правовая основа и законодательство РФ в области аудита и специализированных систем в аудите	Не менее 1 года работы в бухгалтерской или аудиторской профессии	
		Выполнение отдельных поручений для целей выполнения аудиторского задания и оказания прочих услуг		Соблюдение Кодекса профессиональной этики аудиторов	Систематизация информации	Анализ и систематизация информации	Кодекс профессиональной этики и правила независимости		
		Выполнение аудиторских процедур, осуществление отдельных операций по оказанию сопутствующих и прочих услуг		Работа под надзором руководителя аудиторского задания	Ознакомление с деятельностью аудируемого лица, включая СВК	Работа с нормативно-правовой документацией и ее применение	Нормативно – правовая основа и законодательство РФ в области бухгалтерского учета и специализированных систем в бухгалтерском учете		
					Выполнение отдельных заданий (аудиторских процедур)	Поддержание деловых и коммуникационных связей с представителями заказчика	Гражданское, трудовое законодательство; социальное обеспечение, корпоративное управление		
					Работа с документацией	Подготовка и заполнение отдельных РДА	Налоговое законодательство		
					Помощь в оказании сопутствующих услуг	Владение ПК, профессиональными программами и оргтехникой	Финансы, финансовый анализ, финансовый менеджмент		

Продолжение таблицы К.1

					Помощь в оказании прочих услуг	Отбор элементов для проведения аудиторских процедур	Основы корпоративной этики, делового общения и коммуникаций		
					Документирование аудиторских процедур	Экстраполяция выборки на генеральную совокупность	Основы пользования ПК и информационно –поисковыми системами		
					Получение аудиторских доказательств	Подкрепление профессионального мнения соответствующими источниками	Делопроизводство		
							Знание внутренних АД АФ		
							Основы организации, СВК и внутренний аудит		
							Методы поиска, отбора и систематизации информации		
							Внутренние АД АФ		
2									
Аудитор									78
Эксперт									
		Выполнение аудиторского задания и оказание прочих услуг	Высшее образование (бакалавр и выше)	Соблюдение правил независимости	Изучение деятельности аудируемого лица, включая СВК	Сбор информации из различных источников	Нормативно – правовая основа и законодательство РФ в области аудита и специализированных систем в аудите		
		Выполнение аудиторских процедур, осуществление отдельных операций по оказанию сопутствующих и прочих услуг	Дополнительное профессиональное образование (ДПО) в области аудиторской деятельности	Соблюдение Кодекса профессиональной этики аудиторов	Планирование работы в рамках общего плана и программы аудита	Анализ и систематизация информации	Кодекс профессиональной этики и правила независимости		
		Организация работы и надзор за аудиторской группой	Ежегодное обязательное профессиональное повышение квалификации	Работа под надзором руководителя аудиторского задания	Анализ рисков в рамках своих задач	Формирование выводов по итогам анализа информации	Нормативно – правовая основа и законодательство РФ в области бухгалтерского учета и специализированных систем в бухгалтерском учете		
			Не менее 3 –х лет стажа в аудиторской/ бухгалтерской профессии		Аудиторская выборка и ее анализ	Выявление и оценка факторов, влияющих на выполнение аудиторского задания, оказание сопутствующих или прочих услуг	Гражданское, трудовое законодательство; социальное обеспечение, корпоративное управление		
			Не менее 2-х лет в аудиторской профессии		Аудиторские процедуры	Работа с нормативно-правовой документацией и ее применение	Налоговое законодательство		

Продолжение таблицы К.1

			Квалификационн ый аттестат аудитора		Оценка аудиторских доказательств и иной информации	Применение различных методик, способов и подходов к выполнению своей работы	Финансы, финансовый анализ, финансовый менеджмент		
			Членство в СРОа		Изучение и анализ задания	Изучение и описание бизнес- процессов	Организация и осуществление внутреннего контроля и внутреннего аудита		
					Планирование работы в рамках оказания сопутствующих или прочих услуг	Планирование и оценка рисков СВК, управление рисками и оценка корпоративного управления	Практика применения законодательства об аудиторской деятельности, о бухгалтерском учете, о социальном страховании, обеспечении и корпоративном управлении, налогового, гражданского и трудового законодательства РФ		
					Анализ рисков, связанных с оказанием сопутствующих или прочих услуг	Применение методов отбора элементов для проведения аудиторских процедур	Методы поиска, отбора, анализа и систематизации информации		
					Выполнение операций при оказании сопутствующих услуг	Экстраполяция выборки на генеральную совокупность	Основы корпоративной этики, делового общения и коммуникаций, а также методы разрешения конфликтных ситуаций		
					Выполнение операций при оказании прочих услуг	Подкрепление профессионального мнения соответствующими источниками	Делопроизводство		
					Формирование выводов по итомам работы	Выбор и определение приоритетов при выполнении работы	Передовой опыт в области аудиторской деятельности, бухгалтерского учета, о социальном страховании, обеспечении и корпоративном управлении, налогового, гражданского и трудового законодательства, МСА и т.д.		
					Документирование	Поддержание деловых и коммуникационных связей с представителями заказчика	Основы пользования ПК и информационно –поисковыми системами		
					Подготовка плана и программы аудита	Подготовка и оформление АД	Внутренние АД АФ		

Продолжение таблицы К.1

					Поручение, разъяснение и координация работы аудиторской группы	Владение ПК, профессиональными программами и оргтехникой	Управление рисками		
					Решение организационных вопросов	Делегирование различных задач участникам аудиторской группы	Основы управления персоналом		
					Инструктаж участников аудиторской группы	Мотивация участников аудиторской группы и согласование их работы			
					Выбор аудиторских процедур	Наблюдение за аудиторской группой, своевременное решение возникающих вопросов			
					Выбор методов отбора элементов при сборе аудиторских доказательств	Анализ и оценка участников аудиторской группы и их профессионализма			
					Обучение аудиторской группы	Подбор и организация выполнения аудиторских заданий			
					Наблюдение за ходом выполнения аудиторских заданий	Изучение и описание бизнес- процессов			
					Решение текущих вопросов с аудиторской группой	Планирование и проведение процедур оценки СВК, управления рисками и корпоративного управления			
					Выявление в процессе деятельности срочных вопросов, требующих рассмотрения руководителем задания				
					Оценка навыков и профессиональных компетенций участников аудиторской группы	Контроль за архивированием документов			
					Анализ соответствия выполненных аудиторской группой работ фактически запланированным				
					Взаимодействие с руководителем аудиторского				

Продолжение таблицы К.1

					задания по вопросам его выполнения и контроля				
3									
Старший аудитор									
Ведущий аудитор									
Руководитель проекта									
Менеджер проекта									
		Руководство за выполнением аудиторского задания, контроль качества в отношении аудиторских заданий	Высшее образование (специалитет, магистратура)	Соблюдение правил независимости	Изучение деятельности аудируемого лица, включая СВК	Сбор информации из различных источников	Нормативно – правовая основа и законодательство РФ в области аудита и специализированных систем в аудите	Наличие опыта руководителем аудиторского задания	
		Руководство за выполнением аудиторского задания и оказания прочих услуг	ДПО в области аудиторской деятельности	Соблюдение Кодекса профессиональной этики аудиторов	Оценка рисков существенного искажения и иных рисков, а также управление рисками	Анализ и систематизация информации	Кодекс профессиональной этики и правила независимости		
		Проведение обзорных проверок качества выполнения аудиторских заданий, в которых не принималось участия	Ежегодное обязательное повышение квалификации	Подотчетность руководству АФ	Оценка независимости в отношении аудиторского задания, контроль за соблюдением	Формирование выводов по итогам анализа информации	Нормативно – правовая основа и законодательство РФ в области бухгалтерского учета и специализированных систем в бухгалтерском учете		
			Не менее 3-х лет в аудиторской профессии		Установление уровней существенности по каждому заданию	Изучение и описание бизнес- процессов	Гражданское, трудовое законодательство; социальное обеспечение, корпоративное управление		
			Квалификационный аттестат аудитора		Разработка и утверждение общего подхода к выполнению аудиторского задания	Планирование и проведение процедур оценки СВК, управления рисками и корпоративного управления	Финансы, финансовый анализ, финансовый менеджмент		
			Членство в СРОа		Общий надзор, координация и контроль за участниками аудиторской группы и осуществляющего надзор лица в спорных ситуациях	Выявление и оценка факторов, влияющих на финансовую отчетность и выполнение аудиторского задания	Налоговое законодательство		
					Оценка финансовой отчетности аудируемого лица	Системный подход к анализу результатов и оценке работы аудиторской группы	Управление рисками		
					Оценка надежности аудиторских доказательств, разумности заявлений и	Работа с нормативно-правовой документацией и ее применение	Организация и осуществление внутреннего контроля и внутреннего аудита		

Продолжение таблицы К.1

					разъяснений руководства аудируемого лица	Подкрепление профессионального мнения соответствующими источниками	Практика применения законодательства об аудиторской деятельности, о бухгалтерском учете, о социальном страховании, обеспечении и корпоративном управлении, налогового, гражданского и трудового законодательства РФ		
					Планирование оказания прочих услуг	Выбор и определение приоритетов при выполнении работы	Методы поиска, отбора, анализа и систематизации информации		
					Планирование оказания прочих услуг	Определение значимых проблем и их своевременное решение	Принципы, методы и технологии управления персоналом		
					Контроль и общий надзор за оказанием прочих услуг	Объединение различных навыков и областей знаний для решений нестандартных проблем	Основы корпоративной этики, делового общения и коммуникаций, а также методы разрешения конфликтных ситуаций		
					Решение сложных и спорных вопросов, возникающих при осуществлении профессиональной деятельности	Поддержание деловых и коммуникационных связей с представителями заказчика	Делопроизводство		
					Консультирование участников аудиторской группы	Подготовка и оформление рабочей документации	Передовой опыт в области аудиторской деятельности, бухгалтерского учета, о социальном страховании, обеспечении и корпоративном управлении, налогового, гражданского и трудового законодательства, МСА и т.д.		
					Организация и контроль получения консультаций по спорным вопросам	Разработка и формирование аудиторского заключения или иных документов с логичным обоснованием и подтверждением выводов	Основы пользования ПК и информационно –поисковыми системами		
					Обучение лиц, осуществляющих надзор и других участников аудиторской группы	Владение ПК, профессиональными программами и оргтехникой	Внутренние АД АФ		

Продолжение таблицы К.1

					Формирование выводов в соответствии с целями выполнения аудиторского задания	Анализ и оценка достоверности финансовой отчетности аудируемого лица и иной информации			
					Формирование итоговых документов по итогам выполнения аудиторского задания- аудиторского заключения или отчета или иной информации	Анализ и оценка работы руководителя аудиторского задания и аудиторской группы, применяя системный подход			
					Документирование	Моделирование ситуаций и решений в условиях минимально доступной информации			
					Определение объема документации по аудиторскому заданию и организацию формирования архива	Выявление и предвидение сложных и спорных вопросов при выполнении аудиторского задания и содействие руководителю задания			
					Взаимодействие, ведение переговоров с аудируемым лицом, сообщение информации по итогам выполнения аудиторского задания	Выработка рекомендаций			
					Оценка и контроль за соблюдением независимости в отношении аудиторского задания				
					Оценка рисков и существенности, а также управление рисками				
					Оценка искажений				
					Оценка информации и обстоятельств, которые должны быть доведены до собственников аудируемого лица или иных лиц				
					Оценка соответствия выбранных РДА выполненной работе				

Продолжение таблицы К.1

					Обзор финансовой отчетности или иной информации				
					Анализ выводов по итогам выполнения аудиторского задания для формирования аудиторского мнения и подготовки аудиторского заключения				
					Обсуждение хода выполнения аудиторского задания и уместное консультирование				
					Подготовка рекомендаций по устранению недостатков и нарушений, выявленных при обзорной проверке качества выполнения аудиторского задания				
					Документирование обзорной проверки и качества выполнения аудиторского задания				
4 Аудитор-контролер Контролер качества Старший (ведущий) контролер Специалист по управлению рисками Менеджер по управлению рисками									66
		Управление рисками, контроль качества при выполнении аудиторских заданий и оказании прочих услуг	Высшее образование (специалитет, магистратура)	Соблюдение правил независимости	Систематизация информации по соблюдению правил независимости	Анализ и объяснение нормативно- правового законодательства, российского и зарубежного профессионального опыта, внутренних АД АФ, вопросы независимости и принципы этики	Нормативно – правовая основа и законодательство РФ в области аудита и специализированных систем в аудите		
		Контроль за соблюдением правил независимости, принципов этики	ДПО в области аудиторской деятельности	Соблюдение Кодекса профессиональной этики аудиторов	Оценка соблюдения правил независимости	Сбор информации для оценки соблюдения независимости и этических принципов	Кодекс профессиональной этики и правила независимости		

Продолжение таблицы К.1

		Консультирование сотрудников АФ по сложным и спорным вопросам при выполнении аудиторского задания, оказания сопутствующих и прочих услуг	Ежегодное обязательное профессиональное повышение квалификации	Подотчетность руководству АФ	Выявление и оценка обстоятельств, создающих угрозы, их выявление и минимизация	Сбор информации из различных источников	Методы поиска, отбора, анализа и систематизации информации		
		Мониторинг СВК АФ	Не менее 5 лет стажа в аудиторской/ бухгалтерской профессии	Тесное взаимодействие и подотчетность СРОа	Разъяснение и консультирование по соблюдении принципов этики и правил независимости	Анализ, систематизация информации и формулировка выводов	Передовой опыт в области аудиторской деятельности, бухгалтерского учета, о социальном страховании, обеспечении и корпоративном управлении, налогового, гражданского и трудового законодательства, МСА и т.д, а также по противодействию коррупции, коммерческому подкупу и т.д.		
			Не менее 3-х лет в аудиторской профессии	Подотчетность регулятору (Минфин России /ЦБ РФ)	Документирование процедур, связанных с оценкой и контролем соблюдения этических	Работа с нормативно-правовой документацией и ее применение	Делопроизводство		
			Квалификационный аттестат аудитора		принципов, правил независимости и их результатов	Выявление угроз независимости и конфликта интересов, меры по их устранению	Основы корпоративной этики, делового общения и коммуникаций, а также методы разрешения конфликтных ситуаций		
			Членство в СРОа		Разъяснение и консультирование по содержанию нормативно – правовых документов, а также их практическое применение	Подготовка и документирование процедур, связанных с оценкой и контролем соблюдения этических принципов, правил независимости	Основы пользования ПК и информационно –поисковыми системами		
					Выработка рекомендаций по решению сложных и спорных вопросов	Разъяснение персоналу принципов независимости, этических принципов, а также выработка рекомендаций	Внутренние АРД АФ		
					Документирование проведенных консультаций	Поддержание деловых и коммуникационных связей сотрудниками АФ, избегание и предотвращение конфликтов	Нормативно – правовая основа и законодательство РФ в области бухгалтерского учета и специализированных систем в бухгалтерском учете		

Продолжение таблицы К.1

					Планирование проведения мониторинга СВК АФ	Владение ПК, профессиональными программами и оргтехникой	обеспечение, корпоративное управление		
					Оценка соблюдения АФ нормативно-правовых требований	Анализ и систематизация норм и требований нормативно – правовых актов, а также российский и зарубежный опыт их применения	Финансы, финансовый анализ, финансовый менеджмент		
					Выборочная инспекция завершённых аудиторских заданий	Объяснение требований нормативно – правовых актов, а также российский и зарубежный опыт их применения	Налоговое законодательство		
					Координация лиц, ответственных за проведение обзорных проверок	Подкрепление профессионального мнения соответствующими источниками	Управление рисками		
					Выявление и оценка недостатков СВК АФ	Подготовка и проведение семинаров и иных выступлений для сотрудников АФ по сложным или спорным вопросам	Организация и осуществление внутреннего контроля и внутреннего аудита		
					Разработка мер и предложений по усовершенствованию СВК АФ	Сбор и обобщение информации о результатах мониторинга СВК АФ	Практика применения законодательства об аудиторской деятельности, о бухгалтерском учете, о социальном страховании, обеспечении и корпоративном управлении, налогового, гражданского и трудового законодательства РФ		
					Разъяснение сотрудникам АФ процедур и результатов проверки СВК АФ	Анализ и оценка адекватности выполнения конкретных заданий			
					Работа с жалобами и претензиями в адрес АФ				

Продолжение таблицы К.1

					Документирование процедур и результатов мониторинга СВК АФ	Анализ и оценка жалоб и претензий			
						Подготовка документов по итогам мониторинга СВК АФ			
5 Аудитор-методолог									46
Методолог									
Старший (ведущий) методолог									
		Методическое обеспечение аудиторской деятельности	Высшее образование (специалитет, магистратура)	Соблюдение правил независимости	Разработка внутренних АРД	Анализ и систематизация норм и требований нормативно –правовых и законодательных документов, российский и зарубежный опыт разработки АРД АФ	Нормативно – правовая основа и законодательство РФ в области аудита и специализированных систем в аудите		
			ДПО в области аудиторской деятельности		Внесение изменений и дополнений в АРД АФ	Подготовка четких, понятных и грамотных АРД АФ, а также понятных шаблонов АРД АФ	Кодекс профессиональной этики и правила независимости		
		Разработка и актуализация внутренних АРД АФ	Ежегодное обязательное профессиональное повышение квалификации	Соблюдение Кодекса профессиональной этики аудиторов	Доведение до сведения сотрудников АФ содержания АРД АФ	Разъяснение сотрудникам АФ содержания АРД и разработка рекомендаций по их применению	Нормативно – правовая основа и законодательство РФ в области бухгалтерского учета и специализированных систем в бухгалтерском учете Гражданское, трудовое законодательство; социальное обеспечение, корпоративное управление		
		Разъяснение сотрудникам АФ нормативно-правовой основы и ее применение	Не менее 5 лет стажа в аудиторской/ бухгалтерской профессии	Подотчетность руководству АФ	Внедрение и апробация положения АРД АФ	Подготовка и проведение внутренних семинаров для сотрудников АФ по вопросам методологии и применения АРД АФ и материалов к ним	Финансы, финансовый анализ, финансовый менеджмент		
		Обучение и повышение квалификации сотрудников АФ	Не менее 3-х лет в аудиторской профессии	Тесное взаимодействие и подотчетность СРОа	Систематический обмен информацией с сотрудниками АФ по применению АРД в АФ	Сбор, анализ, систематизация и обобщение АРД АФ	Налоговое законодательство		

Продолжение таблицы К.1

			Квалификацион ый аттестат аудитора	Подотчетность регулятору (Минфин России /ЦБ РФ)	Анализ и изучение потребностей персонала в АФ в обучении по конкретным направлениям	Поддержание деловых и коммуникационных связей сотрудниками АФ, избегание и предотвращение конфликтов	Управление рисками		
			Членство в СРОа		Планирование обучения и повышения квалификации персонала АФ	Владение ПК, профессиональными программами и оргтехникой	Практика применения законодательства об аудиторской деятельности, о бухгалтерском учете, о социальном страховании, обеспечении и корпоративном управлении, налогового, гражданского и трудового законодательства РФ		
					Обучение сотрудников АФ применению АРД АФ	Подготовка материалов для обучения	Организация и осуществление внутреннего контроля и внутреннего аудита		
					Организация обучения персонала АФ в связи с возникающими потребностями	Составление планов обучения и контроль за их выполнением	Основы корпоративной этики, делового общения и коммуникаций, а также методы разрешения конфликтных ситуаций		
					Контроль прохождения обучения и повышения квалификации персоналом АФ		Методы поиска, отбора, анализа и систематизации информации		
							Основы методики преподавания, современные виды и приемы		
6 Начальник отдела подразделения, Департамента									53
		Руководство подразделением АФ	Высшее образование (специалитет, магистратура)	Соблюдение правил независимости	Разработка плана работы подразделения в рамках общей стратегии АФ	Детализация работы подразделения	Нормативно – правовая основа и законодательство РФ в области аудита и специализированных систем в аудите		

Продолжение таблицы К.1

		Текущее управление и контроль деятельности подразделения АФ	ДПО в области аудиторской деятельности	Соблюдение Кодекса профессиональной этики аудиторов	Распределение работы между персоналом подразделения	Описание и разъяснение сотрудникам подразделения задания и условия его выполнения	Кодекс профессиональной этики и правила независимости		
			Ежегодное обязательное профессиональное повышение квалификации	Подотчетность руководству АФ	Организация работы плана подразделения	Делегирование полномочий сотрудникам подразделения АФ	Управление рисками		
			Не менее 5 лет стажа в аудиторской/ бухгалтерской профессии	Тесное взаимодействие и подотчетность СРОа	Анализ и оценка выполнения плана подразделением АФ	Определение и предвидение потенциальных проблем	Организация и осуществление внутреннего контроля и внутреннего аудита		
			Не менее 4-х лет в аудиторской профессии	Подотчетность регулятору (Минфин России/ЦБ РФ)	Взаимодействие с руководством АФ по планированию и организации работы подразделения	Выбор и определение приоритетов работы подразделения	Принципы, методы и технологии управления персоналом		
			Квалификационный аттестат аудитора		Координация аудиторских заданий и прочих услуг для подразделения	Прогнозирование последствий при принятии решений	Планирование, методы анализа выполнения планов и программ, определение их экономической эффективности		
			Членство в СРОа		Организация и проведение процедур по принятию нового клиента или продолжению сотрудничества	Поддержание деловых и коммуникационных связей сотрудниками АФ, избегание и предотвращение конфликтов	Технологии управления и повышения эффективности		
					Проведение переговоров с клиентами	Владение ПК, профессиональными программами и оргтехникой	Методы поиска, отбора, анализа и систематизации информации		
					Разрешение сложных вопросов	Описывать и разъяснять работникам задания и условия их выполнения	Основы корпоративной этики, делового общения и коммуникаций, а также методы разрешения конфликтных ситуаций		
					Консультирование работников	Объединение навыков и областей знаний для решения нестандартных проблем	Основы пользования ПК и информационно –поисковыми системами		

Продолжение таблицы К.1

					Контроль выполнения аудиторских заданий и иных проектов	Подкрепление профессионального мнения соответствующими источниками	Передовой опыт в области аудиторской деятельности, бухгалтерского учета, о социальном страховании, обеспечении и корпоративном управлении, налогового, гражданского и трудового законодательства, МСА и т.д, а также по противодействующую коррупции, коммерческому подкупу и т.д.		
					Проведение совещаний по вопросам деятельности подразделений	Анализ и оценка работы и профессиональных качеств сотрудников подразделения	Делопроизводство		
							Внутренние АД АФ		
							Практика применения всего массива законодательства для разных направлений деятельности		
							Основы корпоративной этики, делового общения и коммуникаций, а также методы разрешения конфликтных ситуаций		
7 Партнер, Генеральный директор, Директор, Управляющий (исполнительный) директор									80
		Руководство АФ	Высшее образование (специалитет, магистратура)	Соблюдение правил независимости	Определение целей и разработка стратегии АФ	Сбор, систематизация и обобщение информации из разных источников	Нормативно – правовая основа и законодательство РФ в области аудита и специализированных систем в аудите		
		Управление ресурсами АФ	ДПО в области аудиторской деятельности	Соблюдение Кодекса профессиональной этики аудиторов	Анализ и оценка общений ситуации на аудиторском рынке, влияния внешних и внутренних факторов	Анализ и обобщение информации, формулирование выводов	Кодекс профессиональной этики и правила независимости		
		Поддержание сотрудничества с организациями, государственными органами и их	Ежегодное обязательное повышение квалификации	Подотчетность руководству АФ	Оценка рисков АФ и разработка системы управления ими	Выявление и оценка факторов, влияющих на деятельность АФ, разработка способов минимизации рисков	Гражданское, трудовое законодательство; социальное обеспечение, корпоративное управление		

Продолжение таблицы К.1

		представителями, иными лицами для целей АФ	Не менее 7 лет стажа в аудиторской/ бухгалтерской профессии	Тесное взаимодействие и подотчетность СРОа	Планирование деятельности АФ и ресурсов для ее обеспечения	Разработка и описание общей стратегии деятельности АФ, подходов к деятельности и координация планов и проектов подразделений	Управление рисками		
			Не менее 5-х лет в аудиторской профессии	Подотчетность регулятору (Минфин России/ЦБ РФ)	Анализ эффективности АФ и ее оптимизация	Анализ и оценка использования ресурсов, разработка мер по повышению эффективности	Организация и осуществление внутреннего контроля и внутреннего аудита		
			Квалификационный аттестат аудитора		Обеспечение ресурсов АФ для развития и повышения качества услуг	Делегирование полномочий руководителям и работникам подразделений, мотивировать их и согласовывать их работу	Практика применения законодательства об аудиторской деятельности, о бухгалтерском учете, о социальном страховании, обеспечении и корпоративном управлении, налогового, гражданского и трудового законодательства РФ		
			Членство в СРОа		Организация деятельности сотрудников АФ (управление персоналом)	Объединение навыков и областей знаний для решения нестандартных проблем	Методы поиска, отбора, анализа и систематизации информации		
					Организация материально – технического обеспечения АФ	Поддержание баланса интересов с учетом минимизации рисков деятельности	Состояние рынка аудиторских услуг, специфика и перспективы отрасли, направление гос. политики в области аудита		
					Организация и управление материально – производственными процессами и работы подразделений АФ	Выявление проблем функционирования АФ и их своевременное решение	Принципы, методы и технологии управления персоналом и АФ		
					Руководство аттестацией, профессиональным обучением, и повышением профессиональной квалификации сотрудников АФ	Разработка новых технологий и методов оказания услуг, а также пути совершенствования деятельности	Структура АФ и ее особенности, технология оказания профессиональных услуг		
					Поддержание профессионального роста сотрудников АФ	Поддержание деловых и коммуникационных связей сотрудниками АФ, избегание и предотвращение конфликтов	Методы планирования, анализа и выполнения планов и программ, определения экономической эффективности		

Продолжение таблицы К.1

					Бюджетирование АФ, организация и утверждение финансовых и бухгалтерских документов	Прогнозирование последствий при принятии решений	Бюджетирование и контроль расходов		
					Управление текущей деятельностью АФ	Налаживание и поддержание контактов с представителями профессиональной среды	Передовой опыт в области аудиторской деятельности, бухгалтерского учета, о социальном страховании, обеспечении и корпоративном управлении, налогового, гражданского и трудового законодательства, МСА и т.д, а также по противодействию коррупции, коммерческому подкупу и т.д.		
					Координация и контроль различных направлений деятельности и проектов АФ, и расходования ресурсов	Владение ПК, профессиональными программами и оргтехникой	Основы корпоративной этики, делового общения и коммуникаций, а также методы разрешения конфликтных ситуаций		
					Контроль за профессиональным обучением персонала АФ	Координация планов и проектов подразделения	Делопроизводство		
					Контроль разработки принципов и процедур СВК и своевременное внесение в них изменений	Анализ и оценка работы и профессиональных качеств руководителей подразделений и их координация	Основы пользования ПК и информационно – поисковыми системами		
					Своевременное выявление и решение проблем СВК	Организация и проведение информационных мероприятий для сотрудников АФ	Внутренние АРД АФ		
					Контроль применения принципов и процедур СВК	Применение различных методик, способов и подходов к управлению персоналом и контролю за выполнением заданий	Нормативно – правовая основа и законодательство РФ в области бухгалтерского учета и специализированных систем в бухгалтерском учете		
					Поддержание культуры производства, с упором на качество аудиторских услуг	Сбор информации и организация обратной связи с персоналом АФ по вопросам аудиторской деятельности	Налоговое законодательство		
					Действия от имени АФ, в т.ч. подписание аудиторского заключения	Организация совместной работы с другими организациями, гос. органами, иными лицами в интересах АФ	Финансы, финансовый анализ, финансовый менеджмент		

Продолжение таблицы К.1

					Установление деловых связей и сотрудничества с организациями, гос.				
					Организация работы по заключению договоров в АФ				
					Представление и защита интересов АФ в органах гос. власти, СРОа, иных учреждениях, организация, подготовка и представление отчетности				
					Обеспечение условий для прохождения АФ и персоналом ВККР и иных проверок				
	Всего:	22	42	29	128	112	106	2	441

Источник: составлено автором на основе [42, 78]

Приложение Л (обязательное)

Таблица Л.1 – Интерпретация значений линейной регрессии

ВЫВОД ИТОГОВ

<i>Регрессионная статистика</i>	
Множественный R	0,743363463
R-квадрат	0,552589239
Нормированный R-квадрат	0,403452318
Стандартная ошибка	725,2989417
Наблюдения	17

Дисперсионный анализ

	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>Значимость F</i>
Регрессия	4	7796709,107	1949177,277	3,70524775	0,03461571
Остаток	12	6312702,658	526058,5548		
Итого	16	14109411,76			

	<i>Коэффициенты</i>	<i>Стандартная ошибка</i>	<i>t-статистика</i>	<i>P-Значение</i>	<i>Нижние 95%</i>	<i>Верхние 95%</i>	<i>Нижние 95,0%</i>	<i>Верхние 95,0%</i>
Y-пересечение	7352,4138	558,7115375	13,15958828	1,71921E-08	6135,085934	8569,742	6135,086	8569,742
Переменная X 1	-187,9922236	54,78237442	-3,431618758	0,004970782	-307,3527639	-68,6317	-307,353	-68,6317
Переменная X 2	-4,069372175	47,49782683	-0,085674913	0,933137725	-107,5582466	99,4195	-107,558	99,4195
Переменная X 3	167,8436764	192,5733006	0,871583319	0,400537731	-251,7375015	587,4249	-251,738	587,4249
Переменная X 4	92,03721081	56,53314076	1,628022246	0,129473358	-31,13792159	215,2123	-31,1379	215,2123

Источник: рассчитано автором с использованием функции «Анализ данных» в программе MsExcel

Приложение М

(обязательное)

Таблица М - Количество банков с отзывными лицензиями в 2017- 2018 гг. (на 15.03.2018 г.)

Дата отзыва лицензии	Банк	Аудитор (АФ)	СРОА	Проходила ли АФ ВККР в 2017-2018гг.
15.03.2018	АО «Вэлтон Банк»	АО АК «Арт-Аудит»	ААС	Нет
15.03.2018	ООО «Коммерческий банк «Кредит Экспресс»	Риан-Аудит	РСА	Да,2017г., в плане проверок есть, результаты проверки отсутствуют
02.03.2018	ООО «Коммерческий банк «Алжан»	ООО АК «Коллегия аудиторов»	ААС	Да,2017г., в плане проверок есть, результаты проверки отсутствуют
28.02.2018	АО «Акционерный Коммерческий Банк «Хованский»	Риан-Аудит	РСА	Да,2017г., в плане проверок есть, результаты проверки отсутствуют
20.02.2018	ОАО «Акционерный Коммерческий Банк «Мастер-Капитал»	Современные технологии аудита	ААС	Нет
15.02.2018	ООО «Коммерческий банк «Уральский капитал»	Листик и партнеры	ААС	Да,2017г., вынесено предупреждение
12.02.2018	ООО «Коммерческий банк «Финансово-Промышленный Капитал»	КНК (Коллегия налоговых консультантов)	ААС	Да,2017г., вынесено предупреждение
06.02.2018	ООО «Сибирский банк реконструкции и развития»	Листик и партнеры	ААС	Да,2017г., вынесено предупреждение
02.02.2018	АО «ПартнерКапиталБанк»	Современные технологии аудита	ААС	Нет
02.02.2018	ООО «Расчетно-Кредитный Банк»	КНК (Коллегия налоговых консультантов)	ААС	Да,2017г., вынесено предупреждение
25.01.2018	ООО «Коммерческий Банк «Стар Альянс»	Риан-Аудит	РСА	Да,2017г., в плане проверок есть, результаты проверки отсутствуют
19.01.2018	АО «Акционерный Коммерческий Банк «АлтайБизнес-Банк»	Алтай-аудит-консалтинг	РСА	Нет
01.01.2018	ПАО «Банк ВТБ 24»	Эрнст энд Янг	РСА	Да,2018г., протокол об административном правонарушении + исключение филиала АФ из плана проверок
29.12.2017	АО «Коммерческий банк «Северный Кредит»	Листик и партнеры	ААС	Да,2017г., вынесено предупреждение
22.12.2017	ООО «Коммерческий банк «Преодоление»	КНК (Коллегия налоговых консультантов)	ААС	Да,2017г., вынесено предупреждение
15.12.2017	АО «Банк профсоюзной солидарности и социальных инвестиций «Солидарность»	Интерком-Аудит БКР	ААС	Да,2017г., меры воздействия нет
13.12.2017	ООО «Коммерческий Банк «Канский»	Листик и партнеры	ААС	Да,2017г., вынесено предупреждение
04.12.2017	ООО «Коммерческий банк «Новопокровский»	Листик и партнеры	ААС	Да,2017г., вынесено предупреждение
04.12.2017	ООО «Коммерческий банк «Европейский Стандарт»	АО «АКФ «МИАН»	РСА	Да,2017г., предписание устранить нарушения
27.11.2017	АО «Универсальный коммерческий банк гуманитарных инвестиций «Новый Символ»	Риан-Аудит	РСА	Да,2017г., в плане проверок есть, результаты проверки отсутствуют
17.11.2017	ООО «КБ «Региональные финансы»	Банковский аудит	ААС	Да,2017г., предписание устранить нарушения
13.11.2017	ОАО «Акционерный Коммерческий Банк	Алтай-аудит-консалтинг	РСА	Нет

Продолжение таблицы М

Дата отзыва лицензии	Банк	Аудитор (АФ)	СРОА	Проходила ли АФ ВКР в 2017-2018гг.
	«Народный Земельно-Промышленный Банк»			
03.11.2017	АО «Уралприватбанк»	Листик и партнеры	ААС	Да,2017г., вынесено предупреждение
04.10.2017	ООО «Коммерческий Банк «Международный Фондовый Банк»	Технологии, новации,консультации- аудит (ТНК-аудит)	РСА	Нет
02.10.2017	ПАО «Московский акционерный банк «Темпбанк»	Риан-Аудит	РСА	Да,2017г., в плане проверок есть, результаты проверки отсутствуют
21.09.2017	ООО «Коммерческий банк «Арсенал»	Независимый центр финансового контроля	ААС	Нет
04.09.2017	АО «Русский Международный Банк»	БДО Юникон	РСА	Да,2017г., мера воздействия не применялась, жалоба не подтвердилась
21.08.2017	АО «Акционерный коммерческий банк «Северо-Восточный Альянс»	КНК (Коллегия налоговых консультантов)	ААС	Да,2017г., вынесено предупреждение
17.08.2017	АО «Риабанк»	Интерком-Аудит БКР	ААС	Да,2017г., меры воздействия нет
09.08.2017	Банк «Резерв»	Листик и партнеры	ААС	Да,2017г., вынесено предупреждение
09.08.2017	Банк «Anelik»	Бейкер Тили Рус	РСА	Нет
02.08.2017	Банк «Крыловский»	Фирма Славянск - Аудит	ААС	Нет
28.07.2017	Банк «Югра»	БДО Юникон	РСА	Да,2017г., мера воздействия не применялась, жалоба не подтвердилась
21.07.2017	Спурт Банк	Банковский аудит	РСА	Да,2017г., предписание устранить нарушения
20.07.2017	Банк «Межтопэнергобанк»	КПМГ	РСА	Да,2018г., рассматривается мера воздействия
10.07.2017	Банк «Сталь Банк»	Риан-Аудит	РСА	Да,2017г., в плане проверок есть, результаты проверки отсутствуют
10.07.2017	Банк «Премьер Кредит»	КНК (Коллегия налоговых консультантов)	ААС	Да,2017г., вынесено предупреждение
07.07.2017	Банк «Легион»	Современные технологии аудита	ААС	Нет
05.07.2017	Московский Национальный Инвестиционный Банк	Ловелл Аудит	ААС	Нет
29.05.2017	РИТЦ Банк (ООО)	Риан-Аудит	РСА	Да,2017г., в плане проверок есть, результаты проверки отсутствуют
29.05.2017	Айви Банк (АО)	АБТ	ААС	Нет
15.05.2017	КБ «Информпрогресс» (ООО)	Центр оценки и аудита	ААС	Нет
15.05.2017	АКБ «Интеркоопбанк» АО	Центр оценки и аудита	ААС	Нет
21.04.2017	Банк «Сибэс»	Екатеринбургский аудит-центр	ААС	Нет
02.05.2017	Банк БФА	ПВК аудит	РСА	Нет
02.05.2017	Банк Башпромбанк	ПВК аудит	РСА	Нет
28.04.2017	Международный Строительный Банк	Центр экспертного анализа	ААС	Нет
28.04.2017	Владпромбанк	Норма-Профаудит	ААС	Нет
27.04.2017	Рапида	Интерком-Аудит БКР	ААС	Да,2017г., меры воздействия нет
27.04.2017	Гаранти Банк — Москва	Современные технологии аудита	ААС	Нет
21.04.2017	АО «ФИНАРС Банк»	КНК (Коллегия налоговых консультантов)	ААС	Да,2017г., вынесено предупреждение
21.04.2017	АО АКИБ «ОБРАЗОВАНИЕ»	ПВК аудит	РСА	Нет
10.04.2017	КБ "РОСЭНЕРГОБАНК"	Финэкспертиза	ААС	Да,2018г., устранены нарушения, мера

Продолжение таблицы М

Дата отзыва лицензии	Банк	Аудитор (АФ)	СРОА	Проходила ли АФ ВККР в 2017-2018гг.
				воздействия не применялась
05.04.2017	ООО «ТАТАГРОПРОМБАНК»	Банковский аудит	РСА	Да,2017г., предписание устранить нарушения
27.03.2017	Меткомбанк (Череповец)	БДО Юникон	РСА	Да,2017г., мера воздействия не применялась, жалоба не подтвердилась
24.03.2017	Бинбанк Столица	Эрнст энд Янг	РСА	Да,2018г., протокол об административном правонарушении + исключение филиала АФ из плана проверок
14.03.2017	ПАО КБ «НЕФТЯНОЙ АЛЬЯНС»	КНК (Коллегия налоговых консультантов)	ААС	Да,2017г., вынесено предупреждение
13.03.2017	АО Банк Экономический Союз	АФ БИК	РСА	Нет
13.03.2017	АО БАНК «ТГБ»	Эдвайс Аудит	ААС	Нет
03.03.2017	Межрегиональный Почтовый Банк	Норма-Проф аудит	ААС	Нет
03.03.2017	АО «АНКОР БАНК»	Интерком-Аудит БКР	ААС	Да,2017г., меры воздействия нет
03.03.2017	ПАО «ИнтехБанк»	Средне-Волжское экспертное бюро	РСА	Нет
03.03.2017	ПАО «Татфондбанк»	Банковский аудит	РСА	Да,2017г., предписание устранить нарушения
24.02.2017	ГПБ-Ипотека	КПМГ	РСА	Да,2018г., рассматривается мера воздействия
16.02.2017	АО АКБ «Северо-Западный 1 Альянс Банк»	Центр бизнес-консалтинга и аудита	ААС	Нет
09.02.2017	ПАО АКБ «ЕНИСЕЙ»	Мазар-Аудит	РСА	Нет
23.01.2017	ПАО АКБ «Новация»	МАФ Доверие	ААС	Да,2018г., вынесено предупреждение
23.01.2017	ООО Сибирский Банк «Сириус»	АБТ	ААС	Нет
23.01.2017	ООО «КБ «Гальменка-банк»	Алтай-Аудит-Консалтинг	РСА	Нет
16.01.2017	АО «Булгар банк»	Банковский аудит	РСА	Да,2017г., предписание устранить нарушения
20.01.2017	Юниаструм банк	Норма-Проф аудит	ААС	

Источник: составлено автором на основе [107; 304]

Приложение Н (обязательное)

Таблица Н – Расчет коэффициента конкордации Кендалла по данным СРО аудиторов по качеству аудиторских услуг на 31.12.2016 г.

СРО аудиторов	Наличие документа по контролерам качества (уполномоченным экспертам) в сети «Интернет»	Наличие опыта работы в сфере аудита или экономики	Наличие прав и обязанностей эксперта, а также ответственности	Ведение Реестра уполномоченных экспертов
НП АПР	5	4	4	4
НП ААС	5	5	5	5
НП РКА	5	5	5	5
НП ИПАР	0	0	0	0
НП МоАП	5	5	1	5
Сумма	20	19	15	19
Квадрат суммы	400	361	225	361

Источник: выполнено автором

Способ расчета коэффициента конкордации Кендалла для степени согласованности уполномоченных экспертов по качеству.

$$W = \frac{16S}{q^2(f^3 - f)} \quad (\text{Н.1})$$

СРО аудиторов – q, а основные анализируемые требования к качеству аудиторских услуг со стороны СРОА – это факторы – f; при этом S – сумма квадратов разностей рангов (отклонений от среднего).

В нашем случае q= 5, f= 4. Рассчитаем сумму квадратов рангов (S).

$$S = \sum_{j=1}^f (\sum_{i=1}^q A_{ij} - \frac{1}{2} q(f + 1))^2 \quad (\text{Н.2})$$

Для дальнейших расчетов нужно найти среднее значение, S.

$$S = 1275 - \frac{71^2}{4} = 14.75$$

По формуле (2) рассчитаем сумму квадратов рангов (S).

$$W = \frac{20 * 14.75}{((5^2 * (4^3) - 4)} = 0.20$$

Полученное значение $W = 0,2 < 0,6 - 0,8$, предполагается, что между СРОА и их требованиями, предъявляемые к качеству аудиторских услуг очень низкая степень согласованности. На практике коэффициент 0,2 – низкая согласованность подтверждается тем, что у каждого СРОА свои подходы к методикам осуществления ВККР, нет согласования списка обязательной информации о деятельности членов СРОА в сети «Интернет».

Приложение П (обязательное)

Таблица П.1 – Количество регламентирующих указаний по качеству, применяемых в стандартах серии МСА

№ МСА	Название	Этапы аудита													
		Подготовительный			Планирование			Получение аудиторских доказательств			Парадигма «мнение»			К-во регламент указаний	РАНГ
		да/нет	пункты	К-во пунктов	да/нет	пункты	К-во пунктов	да/нет	пункты	К-во пунктов	да/нет	пункты	К-во пунктов		
МСКК 1	«КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА В АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ, ПРОВОДЯЩИХ АУДИТ И ОБЗОРНЫЕ ПРОВЕРКИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ, А ТАКЖЕ ВЫПОЛНЯЮЩИХ ПРОЧИЕ ЗАДАНИЯ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩИЕ УВЕРЕННОСТЬ, И ЗАДАНИЯ ПО ОКАЗАНИЮ СОПУТСТВУЮЩИХ УСЛУГ»	да	1,4,5,6,11,12,16,17,18,19,20,21,22,23,24,25,26,27,28,29,30,31,32,33,34,35,36,37,38,39,40,41,42,43,44,46,47	36	да	12,16,17,18,19,20,21,22,23,24,25,26,27,28,29,30,31,32,33,34,35,36,37,38,39,40,41,42,43,44,46,47	31	да	12,16,17,18,19,20,21,22,23,24,25,26,27,28,29,30,31,32,33,34,35,36,37,38,39,40,41,42,43,44,45,46,47	32	да	12,16,17,18,19,20,21,22,23,24,25,26,27,28,29,30,31,32,33,34,35,36,37,38,39,40,41,42,43,44,45,46,50,51,52,53,54,55,56,57,58,59	44	143	1
МСА 200	«ОСНОВНЫЕ ЦЕЛИ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА И ПРОВЕДЕНИЕ АУДИТА В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ АУДИТА»	да	13,14,17,18,21	5	да	13,14,15,16,17,18,21	7	да	13,14,17,18,23	5	да	11,12,13,14,17,18,20,24	8	25	22
МСА 210	«СОГЛАСОВАНИЕ УСЛОВИЙ АУДИТОРСКИХ ЗАДАНИЙ»	да	3,6,7,8,9,10	6	да	3,6,7,8,9,10	6	да	6,7,8,9,10,13,14,15,16,17,18,19,21	13	да	6,7,8,13,14,15,16,17,21	9	34	17
МСА 220	«КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»	да	2,3,4,6,7,8,11,12,13,14,15,16,18,19,20	15	да	2,3,4,6,7,8,9,10,11,12,13,14,15,16,18,19,20	17	да	2,3,4,6,7,8,9,10,11,12,13,14,15,16,18,19,20,21,22,23,24,25	22	да	2,3,4,6,7,8,9,10,11,12,13,14,15,16,17,18,19,20,21,22,23,24,25	23	77	3

Продолжение таблицы П.1

№ МСА	Название	Этапы аудита													К-во регламент указаний	РАНГ
		Подготовительный			Планирование			Получение аудиторских доказательств			Парадигма «мнение»					
		да/нет	пункты	К-во пунктов	да/нет	пункты	К-во пунктов	да/нет	пункты	К-во пунктов	да/нет	пункты	К-во пунктов			
МСА 230	«АУДИТОРСКАЯ ДОКУМЕНТАЦИЯ»	да	1,2,5,6,7,8,9,10,11,12,13,16	12	да	1,2,5,6,7,8,9,10,11,12,13,16	12	да	1,2,5,6,7,8,9,10,11,12,13,16	12	да	1,2,5,6,7,8,9,10,11,12,13,14,15,16	14	50	9	
МСА 240	«ОБЯЗАННОСТИ АУДИТОРА В ОТНОШЕНИИ НЕДОБРОСОВЕСТНЫХ ДЕЙСТВИЙ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»	да	4,5,10,11,13,17,18,19,22,23,24,26,27,28,29,30,32,33,34,35,36,37,38,39,40,41,42,43,44	30	да	4,5,10,11,13,17,18,19,22,23,24,26,27,28,29,30,32,33,34,35,36,37,38,39,40,41,42,43,44	30	да	4,5,10,11,13,17,18,19,22,23,24,26,27,28,29,30,32,33,34,35,36,37,38,39,40,41,42,43,44,45,46,47	33	да	4,5,10,11,13,17,18,19,22,23,24,26,27,28,29,30,32,33,34,35,36,37,38,39,40,41,42,43,44,45,46,47	33	126	2	
МСА 250	«РАССМОТРЕНИЕ ЗАКОНОВ И НОРМАТИВНЫХ АКТОВ В ХОДЕ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»	да	5	1	да	5,10,12,13,14,15,16,17,18,19,20,21	12	да	5,10,12,13,14,15,16,17,18,19,20,21,23,24,28,29	16	да	5,18,19,20,21,23,24,25,26,27,28,29	12	41	15	
МСА 260	«ИНФОРМАЦИОННОЕ ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ С ЛИЦАМИ, ОТВЕЧАЮЩИМИ ЗА КОРПОРАТИВНОЕ УПРАВЛЕНИЕ»	да	9,11,12,15,16,17	6	да	9,11,12,15,16,17,18,19,20,21,22,23	12	да	9,11,12,15,16,17,18,19,20,21,22,23	12	да	9,11,12,15,16,17,18,19,20,21,22,23	12	42	14	
МСА 265	«ИНФОРМИРОВАНИЕ ЛИЦ, ОТВЕЧАЮЩИХ ЗА КОРПОРАТИВНОЕ УПРАВЛЕНИЕ, И РУКОВОДСТВА О НЕДОСТАТКАХ В СИСТЕМЕ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ»	да	5,7,8,9,10,11	6	да	5,7,8,9,10,11	6	да	5,7,8,9,10,11	6	да	5,7,8,9,10,11	6	24	23	
МСА 300	«ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»	да	2,4,5,6,7,8,9,10,11,12,13	11	да	2,4,5,6,7,8,9,10,11,12,13	11	да	6,7,8,9,10,11,12,13	8	нет	0	0	30	19	
МСА 315	«ВЫЯВЛЕНИЕ И ОЦЕНКА РИСКОВ СУЩЕСТВЕННОГО	да	3,4,9,11,16,17,18,19,20,21,32	11	да	3,4,9,11,16,17,18,19,20,21,32	11	да	3,4,5,6,7,8,9,10,11,12,13,14,15,16,	29	да	3,4,32	3	54	8	

Продолжение таблицы П.1

№ МСА	Название	Этапы аудита														К-во регламент указаний	РАНГ
		Подготовительный			Планирование			Получение аудиторских доказательств			Парадигма «мнение»						
		да/нет	пункты	К-во пунктов	да/нет	пункты	К-во пунктов	да/нет	пункты	К-во пунктов	да/нет	пункты	К-во пунктов				
	ИСКАЖЕНИЯ ПОСРЕДСТВОМ ИЗУЧЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИИ И ЕЕ ОКРУЖЕНИЯ»								17,18,19, 20,21,22,23, 24,25,26, 27,28,29,30, 31,32								
МСА 402	«ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ОРГАНИЗАЦИИ, ПОЛЬЗУЮЩЕЙСЯ УСЛУГАМИ ОБСЛУЖИВАЮЩЕЙ ОРГАНИЗАЦИИ»	да	9,10,	2	да	9,10,11,12,13,14	6	да	9,10,11,12, 13,14,15, 16,17,18,19, 20,21,22	14	да	9,10,20,21, 22	5	27	20		
МСА 450	«ОЦЕНКА ИСКАЖЕНИЙ, ВЫЯВЛЕННЫХ В ХОДЕ АУДИТА»	да	3	1	да	3	1	да	3,5,6,7,8,9,10,11,12, 13,14,15	12	да	3,12,13,14, 15	5	19	27		
МСА 500	«АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА»	да	10	1	да	10	1	да	4,6,7,8,9,10, 11	7	нет	0	0	9	35		
МСА 501	«ОСОБЕННОСТИ ПОЛУЧЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ В КОНКРЕТНЫХ СЛУЧАЯХ»	нет	0	0	нет	0	0	да	3,4,5,6,7,8,9, 10,11,12, 13	11	да	11	1	12	32		
МСА 505	«ВНЕШНИЕ ПОДТВЕРЖДЕНИЯ»	да	5,7,8	3	да	5,7,8	3	да	5,7,8,9,10,11, 12,14,15,16	10	да	9,13,14	3	19	27		
МСА 510	«АУДИТОРСКИЕ ЗАДАНИЯ, ВЫПОЛНЯЕМЫЕ ВПЕРВЫЕ: ОСТАТКИ НА НАЧАЛО ПЕРИОДА»	да	3,4,5	3	да	3,4,5	3	да	3,4,5,6,7,8,9, 10,11,12, 13	11	да	7,10,11,12, 13	5	22	25		
МСА 520	«АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ»	да	5,6	2	да	5,6	2	да	3,5,6,7	4	да	3,6	2	10	34		
МСА 530	«АУДИТОРСКАЯ ВЫБОРКА»	да	4,5,6,7,8	5	да	4,5,6,7,8	5	да	9,10,11,12,13, 14,15	7	да	15	1	18	28		
МСА 540	«АУДИТ ОЦЕНОЧНЫХ ЗНАЧЕНИЙ, ВКЛЮЧАЯ ОЦЕНКУ СПРАВЕДЛИВОЙ	да	8,9	2	да	8,9	2	да	6,8,9,10,11,12, 13,14, 15,16,17,18,	18	да	23	1	23	24		

Продолжение таблицы П.1

№ МСА	Название	Этапы аудита														РАНГ
		Подготовительный			Планирование			Получение аудиторских доказательств			Парадигма «мнение»			К-во регламент указаний		
		да/нет	пункты	К-во пунктов	да/нет	пункты	К-во пунктов	да/нет	пункты	К-во пунктов	да/нет	пункты	К-во пунктов			
	СТОИМОСТИ, И СООТВЕТСТВУЮЩЕГО РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ»								19,20,21, 22,23							
МСА 550	«СВЯЗАННЫЕ СТОРОНЫ»	да	3,4,5,6,7,9,13,14,15, 17	10	да	3,4,5,6,7,9,13,14,15,17	10	да	3,4,5,6,7,9,11,13,14, 15,16,17,18, 19,20,21, 22,23,24,25, 26,27,28	23	да	28	1	44	12	
МСА 560	«СОБЫТИЯ ПОСЛЕ ОТЧЕТНОЙ ДАТЫ»	нет	0	0	нет	0	0	да	4,6,7,8,9,10, 11,12,13, 14,15,16,17	13	да	4,12,13,14, 15,16,17	7	20	26	
МСА 570	«НЕПРЕРЫВНОСТЬ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ»	да	11,12,13,14, 15	5	да	11,12,13,14, 15	5	да	6,7,9,10,11,1 2,13,14, 15,16,17,18, 19,20,21	15	да	7,9,11,21,22, 23,24,25, 26	9	34	17	
МСА 580	«ПИСЬМЕННЫЕ ЗАЯВЛЕНИЯ»	да	9,10,11	3	да	9,10,11	3	да	6,9,10,11,13, 16,17,18, 19	9	да	18,19,20	3	18	28	
МСА 600	«ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ГРУППЫ (ВКЛЮЧАЯ РАБОТУ АУДИТОРОВ КОМПОНЕНТОВ)»	да	11,14,15,16, 17,18	6	да	11,14,15,16, 17,18	6	да	4,6,8,11,12,1 7,18,19, 20,21,22,23, 24,25,26, 27,28,29,30, 31,32,33, 34,35,36,37, 38,39,40, 41,42,43,44, 45,46,47, 48,49,50	39	да	4,5,6,8,11,12 ,13,48	8	59	6	
МСА 610	«ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РАБОТЫ ВНУТРЕННИХ АУДИТОРОВ»	да	13,15,16,33	4	да	13,15,16,33	4	да	13,15,16,17, 18,19,20, 21,22,23,24, 25,26,27, 28,29,30,31, 32,34,35, 36,37	23	нет	0	0	31	18	
МСА 620	«ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РАБОТЫ ЭКСПЕРТА АУДИТОРА»	нет	0	0	нет	0	0	да	5,7,8,9,10,11 ,12	7	да	14,15	2	9	35	

Продолжение таблицы П.1

№ МСА	Название	Этапы аудита														РАНГ
		Подготовительный			Планирование			Получение аудиторских доказательств			Парадигма «мнение»			К-во регламент указаний		
		да/нет	пункты	К-во пунктов	да/нет	пункты	К-во пунктов	да/нет	пункты	К-во пунктов	да/нет	пункты	К-во пунктов			
МСА 700	«ФОРМИРОВАНИЕ МНЕНИЯ И СОСТАВЛЕНИЕ ЗАКЛЮЧЕНИЯ О ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»	да	6	1	да	6	1	да	6,12,13,14,15	5	да	6,10,11,16,17,18,19,20,21,22,23,24,25,26,27,28,29,30,31,32,33,34,35,36,37,38,39,40,41,42,43,44,45,46,47,48,49,50,51,52,53,54	41	48	10	
МСА 701	«ИНФОРМИРОВАНИЕ О КЛЮЧЕВЫХ ВОПРОСАХ АУДИТА В АУДИТОРСКОМ ЗАКЛЮЧЕНИИ»	нет	0	0	нет	0	0	да	9,10,11,12,13,14,17,18	8	да	7,15,16,17,18	5	13	31	
МСА 705	«МОДИФИЦИРОВАННОЕ МНЕНИЕ В АУДИТОРСКОМ ЗАКЛЮЧЕНИИ»	нет	0	0	нет	0	0	да	11,12,13	3	да	2,4,6,7,8,9,10,14,15,16,17,18,19,20,21,22,23,24,25,26,27,28,29,30	24	27	20	
МСА 706	«РАЗДЕЛЫ «ВАЖНЫЕ ОБСТОЯТЕЛЬСТВА» И «ПРОЧИЕ СВЕДЕНИЯ» В АУДИТОРСКОМ ЗАКЛЮЧЕНИИ»	нет	0	0	нет	0	0	нет	0	0	да	6,8,9,10,11,12	6	6	36	
МСА 710	«СРАВНИТЕЛЬНАЯ ИНФОРМАЦИЯ — СОПОСТАВИМЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ И СРАВНИТЕЛЬНАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ»	нет	0	0	нет	0	0	да	5,7,8,9	4	да	10,11,12,13,14,15,16,17,18,19	10	14	30	
МСА 720	«ОБЯЗАННОСТИ АУДИТОРА, ОТНОСЯЩИЕСЯ К ПРОЧЕЙ ИНФОРМАЦИИ»	нет	0	0	нет	0	0	да	11,13,14,15,16,20,21,22,23,24,25	11	да	11,17,18,19,25	5	16	29	

Продолжение таблицы П.1

№ МСА	Название	Этапы аудита														К-во регламент указаний	РАНГ
		Подготовительный			Планирование			Получение аудиторских доказательств			Парадигма «мнение»						
		да/нет	пункты	К-во пунктов	да/нет	пункты	К-во пунктов	да/нет	пункты	К-во пунктов	да/нет	пункты	К-во пунктов				
МСА 800	«ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ, ПОДГОТОВЛЕННОЙ В СООТВЕТСТВИИ С КОНЦЕПЦИЕЙ СПЕЦИАЛЬНОГО НАЗНАЧЕНИЯ»	да	5	1	да	5	1	да	5,8,9,10,11,12,13,14	8	да	5,11,14	3	13	31		
МСА 805	«ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ОТДЕЛЬНЫХ ОТЧЕТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ И ОТДЕЛЬНЫХ ЭЛЕМЕНТОВ, ГРУПП СТАТЕЙ ИЛИ СТАТЕЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»	да	5,7,8,9,10	1	да	5,7,8,9,10	1	да	5,7,8,9,10	1	да	5,11,12,13,14,15,16,17	8	11	33		
МСА 810	«ЗАДАНИЯ ПО ПРЕДОСТАВЛЕНИЮ ЗАКЛЮЧЕНИЯ ОБ ОБОБЩЕННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»	да	5,6	2	да	5,6	2	да	5,6,7,8,23,24,25,26	8	да	3,9,10,11,12,13,14,15,16,17,18,19,20,21,22	15	27	20		
МОПА 1000	«ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ФИНАНСОВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ»	да	3,22,70,95	4	да	22,70,73,82,83,84,95	7	да	20,22,35,52,70,71,72,74,75,76,78,79,80,89,90,91,95,96,97,98,100,101,102,103,104,107,108,109,110,111,114,117,118,120,123,124,125,130,131,132,134,137,140	43	нет	0	0	54	8		

Продолжение таблицы П.1

№ МСА	Название	Этапы аудита													К-во регламент указаний	РАНГ
		Подготовительный			Планирование			Получение аудиторских доказательств			Парадигма «мнение»					
		да/нет	пункты	К-во пунктов	да/нет	пункты	К-во пунктов	да/нет	пункты	К-во пунктов	да/нет	пункты	К-во пунктов			
МСЗО у 2400	«ЗАДАНИЯ ПО ОБЗОРНОЙ ПРОВЕРКЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПРОШЕДШИХ ПЕРИОДОВ»	да	4,3	2	да	4,3	2	да	14,24,25,26,27,28,29,31,32,36,37,38,39,40,41,42,43,44,45,46,47,48,49,51,52,54,56,57,66,67,68,93,94,95,96	34	да	14,33,59,60,61,62,63,64,65,69,70,71,72,73,74,75,76,77,78,79,80,81,82,83,84,85,86,87,88,89,90,91,92	33	71	4	
МСОП 2410	«ОБЗОРНАЯ ПРОВЕРКА ПРОМЕЖУТОЧНОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ, ВЫПОЛНЯЕМАЯ НЕЗАВИСИМЫМ АУДИТОРОМ ОРГАНИЗАЦИИ»	да	4,5,11,12,13,14	6	да	4,5,6,12,13,14,17	7	да	4,5,15,16,18,19,21,22,23,24,25,26,27,29,30,31,32,33,34,35,36,37,38,39	24	да	7,40,41,42,43,45,46,47,49,50,52,53,54,56,57,58,59,60,64	18	55	7	
МСЗО у 3000	«ЗАДАНИЯ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩИЕ УВЕРЕННОСТЬ, ОТЛИЧНЫЕ ОТ АУДИТА И ОБЗОРНОЙ ПРОВЕРКИ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ ПРОШЕДШИХ ПЕРИОДОВ»	нет	0	0	да	24,37,38,39,40,41,42,43	8	да	21,22,23,27,28,31,32,33,34,35,36,44,45,50,51,52,53,54,55,56,57,58,83	23	да	10,11,25,60,62,67,68,69,70,71,72,73,74,75,76,77	16	47	11	
МСЗО у 3400	«ПРОВЕРКА ПРОГНОЗНОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ»	да	11,12,16,17	4	да	11,12,16,17	4	да	2,1,13,14,16,17,18,19,20,21,22,23,24,25	14	да	7,15,26,27,28,29,30,31,32	9	31	18	
МСЗО у 3402	«ЗАКЛЮЧЕНИЕ АУДИТОРА ОБСЛУЖИВАЮЩЕЙ ОРГАНИЗАЦИИ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩЕЕ УВЕРЕННОСТЬ, О	да	11,19	2	да	11,19	2	да	5,6,8,10,11,12,13,14,15,16,17,18,19,20,21,22,23,24,25,26,27,28,	44	да	43,44,53,54,55,56	6	54	8	

Продолжение таблицы П.1

№ МСА	Название	Этапы аудита														К-во регламент указаний	РАНГ
		Подготовительный			Планирование			Получение аудиторских доказательств			Парадигма «мнение»						
		да/нет	пункты	К-во пунктов	да/нет	пункты	К-во пунктов	да/нет	пункты	К-во пунктов	да/нет	пункты	К-во пунктов				
	СРЕДСТВАХ КОНТРОЛЯ ОБСЛУЖИВАЮЩЕЙ ОРГАНИЗАЦИИ»								29,30,31,32,33,34,35,36,37,38,39,40,41,42,45,46,47,48,49,50,51,52								
МСЗО у 3410	«ЗАДАНИЯ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩИЕ УВЕРЕННОСТЬ, В ОТНОШЕНИИ ОТЧЕТНОСТИ О ВЫБРОСАХ ПАРНИКОВЫХ ГАЗОВ»	да	16,17,18,19,20,21,23,24	8	да	16,17,18,19,20,21,23,24	8	да	13,16,17,18,22,23,24,27,28,29,30,31,32,35,36,46,17,50,51,52,53,54,55,56,57,58,59,60,61,62,63,64,65,66,67,68,69,70,71,72	41	да	76,77,78	3	60	5		
МСЗО у 3420	«ЗАДАНИЯ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩИЕ УВЕРЕННОСТЬ, В ОТНОШЕНИИ КОМПИЛИЦИИ ПРОФОРМЫ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ, ВКЛЮЧАЕМОЙ В ПРОСПЕКТ ЦЕННЫХ БУМАГ»	да	13,14,15,16,17	5	да	13,14,15,16,17	5	да	5,6,13,14,15,18,19,20,21,22,24,25,26,27,28	15	да	1,2,10,23,29,30,31,32,33,34,35	11	36	16		
МССУ 4400	«ЗАДАНИЯ ПО ВЫПОЛНЕНИЮ СОГЛАСОВАННЫХ ПРОЦЕДУР В ОТНОШЕНИИ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ»	да	7,9,11,12,13	5	да	7,9,11,12,13	5	да	4,7,8,9,11,12,14,15,16	9	да	4,5,6,17,18; п1,п2	7	26	21		
МССУ 4410	«ЗАДАНИЯ ПО КОМПИЛИЦИИ»	да	5,6,16,21,22,23,25,26	8	да	5,6,16,21,22,23,25,26	8	да	5,6,16,21,22,23,26,27,28,29,30,31,32,33,34,35,36,37,38	19	да	1,16,21,22,23,39,40,41	8	43	13		

Продолжение таблицы П.1

№ МСА	Название	Этапы аудита													К-во регламент указаний	РАНГ	
		Подготовительный			Планирование			Получение аудиторских доказательств			Парадигма «мнение»						
		да/нет	пункты	К-во пунктов	да/нет	пункты	К-во пунктов	да/нет	пункты	К-во пунктов	да/нет	пункты	К-во пунктов				
КОКА	«КОНЦЕПТУАЛЬНАЯ ОСНОВА КАЧЕСТВА АУДИТА: КЛЮЧЕВЫЕ ЭЛЕМЕНТЫ, СОЗДАЮЩИЕ СРЕДУ ДЛЯ КАЧЕСТВА АУДИТА»	да	1,2,3,4,5,6,7,8,9,10,11,13,14,16,17,50,55,56,69,90,92,132	22	да	1,4,5,6,7,8,9,10,11,13,14,16,17,50,55,56,69,90,92,132	20	да	1,4,5,6,7,8,9,10,11,13,14,16,17,55,56,69,90,92,132	19	да	1,4,5,6,7,8,9,10,11,13,14,16,17,20,22,32,37,38,39,42,55,56,69,90,92,132	27	88	3		
КЭПА	КОДЕКС ЭТИКИ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ	да	100.5,100.8,100.9,100.14,220.1,230.1,240.1,250.1,250.2,280.1	10	да	100.5,100.8,100.9,100.14,220.1,230.1,240.1,280.1	8	да	100.5,100.8,100.9,100.14,220.1,230.1,240.1,280.1	8	да	100.5,100.8,100.9,100.14,220.1,230.1,240.1,280.1	8	34	18		
			ИТОГО	267	ИТОГО			295	ИТОГО			752	ИТОГО			480	

Источник: выполнено автором в ходе исследования¹⁴ с использованием [37]¹⁵

¹⁴ На основании введенных с 01.01.2017 г. МСА

¹⁵ Необходимо подчеркнуть, что введение в 2018-2019 гг. стандартов МСУК 1 и МСУК 2 потребуют дополнительных, но не существенных корректировок в анализе и расчетах, т.к. приведенные стандарты будут детализировать существующие в МСКК1 подходы к качеству на различных уровнях. Т.к. стандарты МСУК 1 и МСУК 2 еще не введены, за основу взяты требования стандарта МСКК 1.

Таблица П.2 – Результат ранжирования регламентирующих указаний стандартов по параметру «контроль качества»

№ МСА	Название	Пункты	Количество регламентирующих указаний	Накопленная доля	Порог, 80%	100%-накопленная доля, %
МСА 220	«КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»	2,3,4,6,8,9,10,11,12,13,14,15,18,19,20,21,23,24, 25	19	21,84%	80%	78,2%
КОКА	«КОНЦЕПТУАЛЬНАЯ ОСНОВА КАЧЕСТВА АУДИТА: КЛЮЧЕВЫЕ ЭЛЕМЕНТЫ, СОЗДАЮЩИЕ СРЕДУ ДЛЯ КАЧЕСТВА АУДИТА»	1,2,3,5,6,8,10,12,13,14,17,20,26,90, 92,132	16	18,39%	80%	81,6%
МСЗОУ 3000	«ЗАДАНИЯ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩИЕ УВЕРЕННОСТЬ, ОТЛИЧНЫЕ ОТ АУДИТА И ОБЗОРНОЙ ПРОВЕРКИ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ ПРОШЕДШИХ ПЕРИОДОВ»	31,32,33,34,35,36, 37,38, 39	9	10,34%	80%	89,7%
МСА 200	«ОСНОВНЫЕ ЦЕЛИ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА И ПРОВЕДЕНИЕ АУДИТА В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ АУДИТА»	11,12,14,15,16,17, 18,20	8	9,20%	80%	90,8%
МСА 240	«ОБЯЗАННОСТИ АУДИТОРА В ОТНОШЕНИИ НЕДОБРОСОВЕСТНЫХ ДЕЙСТВИЙ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»	10,17,19,22,39	5	5,75%	80%	94,3%
КЭПА	КОДЕКС ЭТИКИ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ	100.5,100.8, 100.9, 100.14,220.1, 50.1,250.2, 280.1	5	5,75%	80%	94,3%
МСЗОУ 2400	«ЗАДАНИЯ ПО ОБЗОРНОЙ ПРОВЕРКЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПРОШЕДШИХ ПЕРИОДОВ»	4,24,25,27,28	5	5,75%	80%	94,3%
МСА 210	«СОГЛАСОВАНИЕ УСЛОВИЙ АУДИТОРСКИХ ЗАДАНИЙ»	14,15,16,17	4	4,60%	80%	95,4%
МСЗОУ 3410	«ЗАДАНИЯ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩИЕ УВЕРЕННОСТЬ, В ОТНОШЕНИИ ОТЧЕТНОСТИ О ВЫБРОСАХ ПАРНИКОВЫХ ГАЗОВ»	16,17,67,71	4	4,60%	80%	95,4%
МСА 230	«АУДИТОРСКАЯ ДОКУМЕНТАЦИЯ»	8,14	2	2,30%	80%	97,7%
МОПА 1000	«ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ФИНАНСОВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ»	71,72	2	2,30%	80%	97,7%
МСОП 2410	«ОБЗОРНАЯ ПРОВЕРКА ПРОМЕЖУТОЧНОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ, ВЫПОЛНЯЕМАЯ НЕЗАВИСИМЫМ АУДИТОРОМ ОРГАНИЗАЦИИ»	4,5	2	2,30%	80%	97,7%
МССУ 4410	«ЗАДАНИЯ ПО КОМПИЛЯЦИИ»	4,23	2	2,30%	80%	97,7%
МСА 300	«ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»	4	1	1,15%	80%	98,9%
МСЗОУ 3402	«ЗАКЛЮЧЕНИЕ АУДИТОРА ОБСЛУЖИВАЮЩЕЙ ОРГАНИЗАЦИИ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩЕЕ УВЕРЕННОСТЬ, О СРЕДСТВАХ КОНТРОЛЯ ОБСЛУЖИВАЮЩЕЙ ОРГАНИЗАЦИИ»	11	1	1,52%	80%	98,5%
МСЗОУ 3420	«ЗАДАНИЯ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩИЕ УВЕРЕННОСТЬ, В ОТНОШЕНИИ КОМПИЛЯЦИИ ПРОФОРМЫ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ, ВКЛЮЧАЕМОЙ В ПРОСПЕКТ ЦЕННЫХ БУМАГ»	8	1	1,52%	80%	98,5%
МССУ 4400	«ЗАДАНИЯ ПО ВЫПОЛНЕНИЮ СОГЛАСОВАННЫХ ПРОЦЕДУР В ОТНОШЕНИИ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ»	7	1	1,52%	80%	98,5%

Продолжение таблицы П.2

№ МСА	Название	Пункты	Количество регламентирующих указаний	Накопленная доля	Порог, 80%	100%-накопленная доля, %
МСА 250	«РАССМОТРЕНИЕ ЗАКОНОВ И НОРМАТИВНЫХ АКТОВ В ХОДЕ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»	0	0	0,00%	80%	100,0%
МСА 260	«ИНФОРМАЦИОННОЕ ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ С ЛИЦАМИ, ОТВЕЧАЮЩИМИ ЗА КОРПОРАТИВНОЕ УПРАВЛЕНИЕ»	0	0	0,00%	80%	100,0%
МСА 265	«ИНФОРМИРОВАНИЕ ЛИЦ, ОТВЕЧАЮЩИХ ЗА КОРПОРАТИВНОЕ УПРАВЛЕНИЕ, И РУКОВОДСТВА О НЕДОСТАТКАХ В СИСТЕМЕ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ»	0	0	0,00%	80%	100,0%
МСА 315	«ВЫЯВЛЕНИЕ И ОЦЕНКА РИСКОВ СУЩЕСТВЕННОГО ИСКАЖЕНИЯ ПОСРЕДСТВОМ ИЗУЧЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИИ И ЕЕ ОКРУЖЕНИЯ»	0	0	0,00%	80%	100,0%
МСА 402	«ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ОРГАНИЗАЦИИ, ПОЛЬЗУЮЩЕЙСЯ УСЛУГАМИ ОБСЛУЖИВАЮЩЕЙ ОРГАНИЗАЦИИ»	0	0	0,00%	80%	100,0%
МСА 450	«ОЦЕНКА ИСКАЖЕНИЙ, ВЫЯВЛЕННЫХ В ХОДЕ АУДИТА»	0	0	0,00%	80%	100,0%
МСА 500	«АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА»	0	0	0,00%	80%	100,0%
МСА 501	«ОСОБЕННОСТИ ПОЛУЧЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ В КОНКРЕТНЫХ СЛУЧАЯХ»	0	0	0,00%	80%	100,0%
МСА 505	«ВНЕШНИЕ ПОДТВЕРЖДЕНИЯ»	0	0	0,00%	80%	100,0%
МСА 510	«АУДИТОРСКИЕ ЗАДАНИЯ, ВЫПОЛНЯЕМЫЕ ВПЕРВЫЕ: ОСТАТКИ НА НАЧАЛО ПЕРИОДА»	0	0	0,00%	80%	100,0%
МСА 520	«АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ»	0	0	0,00%	80%	100,0%
МСА 530	«АУДИТОРСКАЯ ВЫБОРКА»	0	0	0,00%	80%	100,0%
МСА 540	«АУДИТ ОЦЕНОЧНЫХ ЗНАЧЕНИЙ, ВКЛЮЧАЯ ОЦЕНКУ СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ, И СООТВЕТСТВУЮЩЕГО РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ»	0	0	0,00%	80%	100,0%
МСА 550	«СВЯЗАННЫЕ СТОРОНЫ»	0	0	0,00%	80%	100,0%
МСА 560	«СОБЫТИЯ ПОСЛЕ ОТЧЕТНОЙ ДАТЫ»	0	0	0,00%	80%	100,0%
МСА 570	«НЕПРЕРЫВНОСТЬ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ»	0	0	0,00%	80%	100,0%
МСА 580	«ПИСЬМЕННЫЕ ЗАЯВЛЕНИЯ»	0	0	0,00%	80%	100,0%
МСА 600	«ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ГРУППЫ (ВКЛЮЧАЯ РАБОТУ АУДИТОРОВ КОМПОНЕНТОВ)»	0	0	0,00%	80%	100,0%
МСА 610	«ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РАБОТЫ ВНУТРЕННИХ АУДИТОРОВ»	0	0	0,00%	80%	100,0%
МСА 620	«ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РАБОТЫ ЭКСПЕРТА АУДИТОРА»	0	0	0,00%	80%	100,0%
МСА 700	«ФОРМИРОВАНИЕ МНЕНИЯ И СОСТАВЛЕНИЕ ЗАКЛЮЧЕНИЯ О ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»	0	0	0,00%	80%	100,0%
МСА 701	«ИНФОРМИРОВАНИЕ О КЛЮЧЕВЫХ ВОПРОСАХ АУДИТА В АУДИТОРСКОМ ЗАКЛЮЧЕНИИ»	0	0	0,00%	80%	100,0%
МСА 705	«МОДИФИЦИРОВАННОЕ МНЕНИЕ В АУДИТОРСКОМ ЗАКЛЮЧЕНИИ»	0	0	0,00%	80%	100,0%
МСА 706	«РАЗДЕЛЫ «ВАЖНЫЕ ОБСТОЯТЕЛЬСТВА» И «ПРОЧИЕ СВЕДЕНИЯ» В АУДИТОРСКОМ ЗАКЛЮЧЕНИИ»	0	0	0,00%	80%	100,0%

Продолжение таблицы П.2

№ МСА	Название	Пункты	Количество регламентирующих указаний	Накопленная доля	Порог, 80%	100%-накопленная доля, %
МСА 710	«СРАВНИТЕЛЬНАЯ ИНФОРМАЦИЯ — СОПОСТАВИМЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ И СРАВНИТЕЛЬНАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ»	0	0	0,00%	80%	100,0%
МСА 720	«ОБЯЗАННОСТИ АУДИТОРА, ОТНОСЯЩИЕСЯ К ПРОЧЕЙ ИНФОРМАЦИИ»	0	0	0,00%	80%	100,0%
МСА 800	«ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ, ПОДГОТОВЛЕННОЙ В СООТВЕТСТВИИ С КОНЦЕПЦИЕЙ СПЕЦИАЛЬНОГО НАЗНАЧЕНИЯ»	0	0	0,00%	80%	100,0%
МСА 805	«ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ОТДЕЛЬНЫХ ОТЧЕТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ И ОТДЕЛЬНЫХ ЭЛЕМЕНТОВ, ГРУПП СТАТЕЙ ИЛИ СТАТЕЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»	0	0	0,00%	80%	100,0%
МСА 810	«ЗАДАНИЯ ПО ПРЕДОСТАВЛЕНИЮ ЗАКЛЮЧЕНИЯ ОБ ОБОБЩЕННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»	0	0	0,00%	80%	100,0%
МСЗОУ 3400	«ПРОВЕРКА ПРОГНОЗНОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ»	0	0	0,00%	80%	100,0%

Источник: выполнено автором в ходе исследования с использованием [37]

Приложение Р
(справочное)

Приложение Р.1 – Информационное письмо Министерства финансов России №07-02-10/72520 от 06.12.2016



МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
(МИНФИН РОССИИ)

Ильинка, д. 9, Москва, 109097
Телетайп: 112008 телефакс: +7 (495) 625-08-89

06.12.2016 № 07-02-10/72520

На № 2016-7796 от 24.11.2016

Е.И. Ерохиной

erokhinaei@mail.ru

Департамент регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности рассмотрел Ваше обращение. Благодарим за желание оказать содействие в совершенствовании правового регулирования аудиторской деятельности.

Директор Департамента

Л.З. Шнейдман

Приложение Р.2 – Информационное письмо Министерства финансов России №07-03-10/ 29092 от 20.05.2016



**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
(МИНФИН РОССИИ)**

Ильинка, д. 9, Москва, 109097

Телетайп: 112008 телефакс: +7 (495) 625-08-89

20.05.2016 № 07-03-10/29092

На № 2016-3202 от 11.05.2016

Ерохиной Е.И.

erokhinaei@mail.ru

Информация, содержащаяся в Вашем обращении, принята к сведению.

Директор Департамента
регулирования бухгалтерского
учета, финансовой отчетности и
аудиторской деятельности

Л.З. Шнейдман

Приложение Р.3 – Диплом за 3-е место в III Международном профессиональном конкурсе преподавателей вузов (в рамках требований ФГОС) «Формирование компетенций в профессиональном образовании - 2018»

