

#### 4.4. ОБОСНОВАННОСТЬ ВКЛЮЧЕНИЯ СТАНДАРТОВ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В СИСТЕМУ ФИНАНСОВОЙ БЕЗОПАСНОСТИ ЭКОНОМИ- ЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ И ГОСУДАРСТВА

Пименов Д.М., главный специалист, Дирекция по внутреннему контролю, Урановый холдинг «АРМЗ» (ОАО «Атомредметзолото»), г. Москва;

Чернов П.Л., главный эксперт, отделение экономических экспертиз, отдел специальных экспертиз и учетов, Экспертно-криминалистический центр Министерства внутренних дел по Республике Крым, г. Симферополь

Практика работы правоохранительных органов показывает, что основой для раскрытия ряда экономических преступлений является результат работы аудиторов. Качественные изменения в стандартах аудиторской деятельности, являющихся базисом для проведения аудиторской проверки, способны количественно повлиять на раскрываемость данного вида преступлений, отличающихся высокой латентностью, а именно:

- мошенничества (ст. 159 Уголовного кодекса РФ (УК РФ));
- присвоения или растраты (ст. 160 УК РФ);
- причинения имущественного ущерба путем обмана или злоупотребления доверием (ст. 165 УК РФ);
- злоупотребления полномочиями (ст. 201 УК РФ).

В эпоху плановой экономики в СССР главенствующую роль занимал институт ревизии, который по своей сути был направлен на поиск ошибок и искажений (злоупотреблений) в учете (финансово-хозяйственной деятельности) и отчетности предприятий и, как следствие, определение и наказание виновных. В ситуации, когда распределение ресурсов контролируется правительством в централизованном порядке и иных хозяйствующих субъектов фактически нет, для выявления противоправных действий достаточно наладить полноценное взаимодействие и обратную связь органов правопорядка с ревизионными подразделениями (что и было сделано).

С уходом от плановой экономики задача предоставления собственнику, а также государству достоверной информации о состоянии хозяйствующего субъекта легла на институт аудиторской проверки, взявшего от советского института ревизии методические основы и инструментарий контрольных мероприятий. Сам институт ревизии сохранился только в государственном секторе.

Важно отметить, что в настоящее время превалирует риск-ориентированный аудит, при котором задачи аудита сводятся не к подтверждению отчетности или оценке системы внутреннего контроля, а к анализу эффективности работы коммерческой организации (в этом случае эффективность работы коммерческой организации определяется эффек-

тивностью работы его сотрудников, прежде всего топ-менеджмента, а аудит рассматривается как одна из форм консалтинга собственников). В такой интерпретации аудит нацелен на оценку качества работы наемной администрации. Эта теория именуется также как теория агентов [7].

При этом необходимо отметить, что сущность теории агентов заключается в переносе акцента с документов на людей – хозяйствующих субъектов, а целью аудита становится формирование мнения относительно распределения доли финансовых результатов в зависимости от реального вклада в него различных групп [6, с. 5].

В данном контексте можно говорить о том, что роль аудитора уже не сводится к охране имущества собственников и выявлению слабых сторон системы внутреннего контроля. Аудитор рассматривается как помощник собственников и топ-менеджмента.

Использование данного подхода предусматривает допущение, что между собственниками и топ-менеджментом отсутствует конфликт интересов, что зачастую не соответствует действительности. Как следствие, экономические интересы хозяйствующих субъектов в этих условиях стали уязвимы перед противоправными действиями, направленными на совершение экономических преступлений.

Здесь в первую очередь необходимо выделить такие преступления как:

- ст. 159 Уголовного кодекса РФ (УК РФ) «Мошенничество» (хищение чужого имущества или приобретение права на чужое имущество путем обмана или злоупотребления доверием);
- ст. 160 УК РФ «Присвоение или растрата» (хищение чужого имущества, вверенного виновному);
- ст. 165 УК РФ «Причинение имущественного ущерба путем обмана или злоупотребления доверием» (причинение имущественного ущерба собственнику или иному владельцу имущества путем обмана или злоупотребления доверия при отсутствии признаков хищения);
- ст. 201 УК РФ «Злоупотребление полномочиями» (использование лицом, выполняющим управленческие функции в коммерческой или иной организации, своих полномочий вопреки законным интересам этой организации и в целях извлечения выгод и преимуществ для себя или других лиц либо нанесения вреда другим лицам) [1].

Отличительной особенностью данных преступлений является их высокая латентность, вызванная тем фактом, что чаще всего совершение данных преступлений сопряжено с целенаправленными действиями по их сокрытию, что увеличивает риск их обнаружения.

Зачастую, несмотря на это, в ходе аудиторской проверки становятся известными факты злоупотреблений и иных противоправных действий, которые, став известными собственникам экономического субъекта, ложатся в основу заявлений о совершенных преступлениях в сфере экономики.

Так, практика работы экспертных подразделений, занимающихся производством экономических экспертиз в системе органов внутренних дел, а именно специалистов Экспертно-криминалистического центра (ЭКЦ) Главного управления Министерства внутренних дел (МВД) РФ по г. Москве и ЭКЦ МВД по Республике Крым, показывает, что достаточно распространенной является ситуация, при которой должностными лица-

ми организаций совершаются действия, противоречащие законным интересам собственников данных предприятий, факт которых был выявлен только в процессе аудиторской проверки организации, как главной (обязательной), так и инициированной собственниками организаций.

Притом, что аудиторская проверка не направлена на сплошную проверку каждого хозяйствующего субъекта, ввиду необязательности аудита для ряда организаций, а также применении для экономики сил и времени аудитора аудиторской выборки, аудит является незаменимым элементом выявления результатов противоправных действий, не имеющим в условиях рыночной экономики полноценных аналогов и замены, так как иные существующие виды проверок имеют ряд значимых недостатков в вопросе выявления противоправных действий должностных лиц экономических субъектов:

- камеральные проверки производятся лишь в отношении узкого предмета (конкретного налога, декларация по которому была подана);
- выездные налоговые проверки также производятся лишь в отношении узкого предмета (конкретного налога или ряда налогов), а их частота не может быть больше, чем две проверки в течение одного налогового периода;
- работа ревизионных и оперативных подразделений органов внутренних дел осуществляется только в рамках уже поступивших заявлений о преступлениях информации, так как такие преступления как:
  - мошенничество;
  - присвоение или растрата;
 причинение имущественного ущерба путем обмана или злоупотребления доверием, относятся к делам частно-публичного обвинения, и уголовные дела по ним возбуждаются не иначе как по заявлению потерпевшего (за исключением случаев, если преступлением причинен вред интересам государства) [2].

Или же в условиях, когда вред причинен интересам государства, а также в части деяний, подпадающих под состав «злоупотребления полномочиями», для начала работы ревизионных и оперативных подразделений органов внутренних дел необходима информация о данных событиях как таковая.

Необходимо отметить, что инструментарий аудита, по сути (как обозначалось выше) единственного института контроля хозяйственной деятельности экономических субъектов в условиях рыночной экономики, не заточен под целенаправленное выявление противоправных действий. Как следствие, встает вопрос: возможно ли развить и расширить инструментарий аудита в данном вопросе?

Что говорят действующие нормативно-правовые акты в области аудиторской деятельности?

Усиление направленности аудита на выявлении противоправных действий никоим образом не идет в разрез с целями и задачами аудита (согласно Федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности (ФПСАД) №1, целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации) [4], так как невозможность аудитора противопоставить что-

либо преднамеренным искажениям (для сокрытия которых предпринимались дополнительные действия должностных лиц) пагубно влияет на возможность аудитора утверждать о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц.

В части регулирования аудиторской деятельности базисной категорией выступают стандарты аудиторской деятельности.

Стандарты аудита – это единые базовые принципы, которым должны следовать аудиторы в процессе профессиональной аудиторской деятельности. Они устанавливают единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации. С изменением экономической ситуации аудиторские стандарты подлежат периодическому пересмотру в целях максимального удовлетворения потребностей пользователей финансовой отчетности [10].

Таким образом, определив необходимость совершенствования инструментария аудита в целях выявления противоправных действий и, как следствие, повышения финансовой безопасности экономических субъектов и государства в целом, необходимо осуществлять действия по разработке и последующему применению новых аудиторских стандартов, содержащих подобные инструменты.

Видится целесообразным разделить дальнейшую работу по совершенствованию инструментария аудита на следующие составляющие:

- действия, направленные на повышение вовлеченности аудиторов в процесс поиска целенаправленных искажений;
- действия, направленные на качественное улучшение принимаемых аудитором методик.

В первом случае подразумевается включение в аудиторскую проверку обязательных тестов и проверок, направленных на выявление условий, предполагающих максимальный риск возникновения недобросовестных действий.

Существующие в настоящее время подходы к данному вопросу являются по своей сути продолжением и развитием идей А.Т. Ватсона, создавшего в конце XIX в. «треугольник мотивации», включающий следующие компоненты, соединение которых приводит к максимальному риску возникновения недобросовестных действий:

- наличие возможности, связанной с отсутствием разделения полномочий;
- давление внешних обстоятельств;
- способность оправдать свой поступок [9 с. 57].

На сегодняшний день выделяют такие условия для недобросовестных действий, как мотивирующие факторы, осознаваемые возможности и наличие подходящих активов.

Осуществление анализа организации на предмет наличия и существенности данных составляющих позволит сделать вывод о необходимости дальнейшего подробного анализа отдельных слабых направлений. Необходимость подобного подхода вызвана тем фактом, что зачастую затруднена правильная классификация даже выявленных искажений, ввиду того что в момент осуществления про-

верки перед аудитором предстает только результат искажения, при этом причина его возникновения остается скрытой.

Второй элемент предлагаемой работы по совершенствованию инструментария аудита – развитие прикладных методик проведения аудита и анализа выявляемых искажений.

Виду осуществляемого в настоящее время перехода на регулирование аудиторской деятельности в РФ международными стандартами аудита реализация данного предположения видится возможной путем активного привлечения аудиторского сообщества РФ к формированию локальных актов (стандартов саморегулируемых организаций аудиторов), которые подчиняются правилам диспозитивности (могут содержать дополнительные требования), регулируя ими аспекты аудиторской профессии, не подвергшиеся стандартизации на международном уровне (необходимо отметить важность закрепления обязательности их применения для всех участников аудиторского сообщества в РФ).

Ввиду того что правило императивности (их положения не могут противоречить вышестоящим стандартам) не позволит формировать требования, расходящиеся с положениями международных стандартов аудита, также видится целесообразным усилить вовлеченность отечественного аудиторского сообщества в работу Международной федерации бухгалтеров.

Дополнительно необходимо отметить, что упрощению данного процесса способствует, продвигаемая ведущими аудиторскими саморегулируемыми организациями (СРО) идея создания общероссийского союза аудиторов (единого СРО для всех аудиторов в РФ), которая сделает обязательным применение единых локальных стандартов для всех представителей аудиторской профессии в РФ.

Необходимость решения ряда вопросов, направленных на обеспечение единообразия осуществления аудиторской деятельности, уже привела к объединению четырех существующих СРО аудиторов в Национальный союз аудиторских объединений.

Данный единый координирующий саморегулируемый орган позволяет добиться единообразного решения основополагающих вопросов аудиторской деятельности, независимо от того, членом какой из СРО аудиторов является аудиторская компания [5].

Возвращаясь непосредственно к стандартам, стоит отметить, что в существующих в настоящее время стандартах, как в РФ, так и за рубежом, в частности ФСАД №5 «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита» и Международный стандарт аудита (МСА) 240 «Обязанности аудитора в случае выявления мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности», без внимания оставлен ряд аспектов, важных в вопросе противодействия недобросовестным действиям со стороны собственника и сотрудников экономического субъекта, в том числе такие.

1. П. 1 ст. 13 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ указывает, что бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта, необходимое пользователям

этой отчетности для принятия экономических решений, при этом согласно локальным актам бухгалтерского учета допускается отражение отдельных активов как по цене приобретения, так и по цене, близкой к рыночной (в результате переоценки) [3]. Данное расхождение создает основу для совершения недобросовестных действий путем искажения представления собственников о действительном финансовом состоянии организации. Видится целесообразным закрепить в стандартах аудита необходимость уделять внимание аудитора составлению собственного представления о действительной стоимости активов (на основе данных о кадастровой стоимости данного актива, средней цене на схожий актив на рынке и результатах независимой оценки) и изучению операций с активами, имеющими значительное расхождение между балансовой и действительной стоимостями.

2. В условиях активного перехода организаций к электронному документообороту, обнаружение искажений, возникших в результате недобросовестных действий, становится затруднительным без развития инструментария аудита, проводимого с помощью компьютеров, а также стандартизации механизмов по выявлению фактов недобросовестных действий, в условиях компьютерной обработки данных. Видится целесообразным стандартизировать порядок проведения аудита в организациях, осуществляющих компьютерную обработку данных, уделив особое внимание порядку использования баз данных, электронных подписей для платежных документов, а также иных технических средств.

Также предлагается ввести механизм дифференциации искажений на основе их возможности в отдельности или в совокупности повлиять на мнение аудитора, путем выделения новой категории «очевидно незначительные искажения». Данная категория не является аналогом понятия «несущественные искажения». Искажения будут являться «очевидно незначительными» при условии, что они не превышают уровень незначительности, установленный аудитором на этапе планирования аудиторской проверки. Данный уровень должен иметь значительно меньшую величину, чем уровень ответственности. Если существует хотя бы какая-либо неопределенность в отношении отнесения искажения к очевидно незначительным, то оно таковым не считается. Данный подход позволит снизить трудозатраты, связанные с анализом существенности искажений, возникших в результате ошибок, и акцентировать внимание аудиторов на поиске искажений, возникших в результате недобросовестных действий [8].

Кроме того, целесообразно закрепить за аудитором, наряду с существующими, следующие обязанности:

- с определенной долей скептицизма оценивать полученные документы, допуская, что они могут быть подделаны или искажены в рамках совершения недобросовестного действия путем физического влияния (дописка, допечатка, подчистка, травление и т.д.);
- осуществлять выборочный анализ контрагентов на предмет их фиктивности и ненадежности, рассматривать типичность и нетипичность операций;
- при оценке систем внутреннего контроля подвергать анализу не только сами системы, но и наличие возможностей и предпосылок для их обхода руководством;
- необходимость в рамках опроса собственников определять степень их информированности о состоянии активов организации и обстоятельствах ее деятельности

сти (наличие у них искаженного представления о данных фактах может являться признаком мошеннических действий со стороны руководства компании).

Отдельной строкой в предлагаемых изменениях и нововведениях следует выделить аспект взаимодействия аудиторов с правоохранительными органами, как по вопросам выявленных искажений, так и вопросу анализа практики и механизмов совершения экономических правонарушений.

Так в случаях, когда недобросовестные действия осуществлены с целью ввести в заблуждение государственные органы или причинить вред государству, адресатом сообщений о выявленных искажениях должны стать правоохранительные органы.

Кроме того, при некоторых искажениях на законодательном уровне должна быть ограничена коммуникация аудитора с руководством и иными сотрудниками аудируемой компании. Данные ограничения должны распространяться на коммуникацию или иное действие, которое может причинить вред расследованию в отношении конкретного факта.

Необходимо отметить, что зачастую в процессе расследования правоохранительные органы сталкиваются с фактами уничтожения финансовых документов и иных следов недобросовестных действий, в связи с чем видится целесообразным закрепление механизма сбора информации об искажениях, возникших в результате недобросовестных действий, и хранения ее в базе данных аудиторской компании.

Создание же площадки для диалога представителей аудиторского сообщества с работниками правоохранительных органов позволит оперативно обмениваться опытом в вопросах выявления преднамеренных действий по искажению сведений о хозяйствующих субъектах и как следствие повысить эффективность каждой из сторон.

В заключение хочется отметить еще раз, что в условиях рыночной экономики аудит по значимости для финансовой безопасности экономических субъектов и государства не имеет полноценных конкурентов и замены. Дальнейшее совершенствование его инструментария создаст основу для повышения доверия к финансовой отчетности, что незамедлительно положительно скажется на экономике страны в целом.

### Литература

1. Уголовный кодекс РФ [Электронный ресурс] : федер. закон от 13 июня 1996 г. №63-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Уголовно-процессуальный кодекс РФ [Электронный ресурс] : федер. закон от 18 дек. 2001 г. №174-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 6 дек. 2011 г. №402-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

4. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. №696. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Арабян К.К. Национальный союз аудиторских объединений – особенности отечественного регулирования [Текст] / К.К. Арабян // Аудитор. – 2012. – №2. – С. 41-43.
6. Бычкова С.М. Доказательства в аудите [Текст] / С.М. Бычкова. – М. : Финансы и статистика, 1998. – 176 с.
7. Кизилов А.Н. Эволюция аудита как науки и практической деятельности [Текст] / А.Н. Кизилов, И.Н. Богатая // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – №34. – С. 43-57.
8. Пименов Д.М. Совершенствование технологий проведения аудиторской проверки как элемент механизма противодействия противоправным деяниям должностных лиц [Текст] / Д.М. Пименов // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – №44. – С. 50-58.
9. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета [Текст] / Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика. – 1991. – 400 с.
10. Суглобов А.Е. и др. Состояние и проблемы адаптации международных стандартов аудита в России [Текст] / А.Е. Суглобов, В.И. Бобошко, И.А. Ладнюк // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – №2. – С. 20-31.

### Ключевые слова

Аудит; экономическая безопасность; правоохранительные органы.

*Пименов Даниил Михайлович*

*Чернов Павел Леонидович*

### РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена необходимостью выявления фактов, искажающих отчетность организации, ведущих к преступлениям, отличающихся высокой латентностью, что влияет на безопасность экономических субъектов и государства, так как экономические интересы хозяйствующих субъектов в этих условиях стали уязвимы перед противоправными действиями, направленными на совершение экономических преступлений.

Научная новизна и практическая значимость. В статье освещены основные аспекты, связанные с обоснованием использования аудита для целенаправленного выявления противоправных действий и расширения его инструментария в данном направлении, что не идет вразрез с его целями и задачами; разработкой и последующим применением новых аудиторских стандартов; развитием прикладных методик проведения аудита и анализа выявляемых искажений, введением механизма дифференциации искажений на основе их возможности в отдельности или в совокупности повлиять на мнение аудитора путем выделения новой категории «очевидно незначительные искажения».

Замечания. Представленная аннотация не учитывает результаты проведенного исследования. Целесообразно также сократить заголовок статьи.

Заключение. Рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

*Суглобов А.Е., д.э.н., профессор, кафедра финансов и бухгалтерского учета Технологического университета, г. Королёв.*