

О НЕОБХОДИМОСТИ ДАЛЬНЕЙШЕЙ ГАРМОНИЗАЦИИ СТАНДАРТОВ ГОСУДАРСТВЕННОГО И КОРПОРАТИВНОГО АУДИТА В РОССИИ

ВАК: 08.00.12, 08.00.10

ГРНТИ: 06.35

А.В. Иванов

Российская академия народного хозяйства
и государственной службы
при Президенте Российской Федерации,
Владимир, Россия
AuthorID: 755571

Т.В. Герасимова

Российская академия народного хозяйства
и государственной службы
при Президенте Российской Федерации,
Владимир, Россия

АННОТАЦИЯ:

Государственный аудит занимает одно из наиболее важных мест в системе форм финансового контроля государства за использованием общественных ресурсов. Государственный аудит осуществляется на всех уровнях власти, а основными его функциями является предотвращение, выявление и коррекция существующих нарушений и искажений. Корпоративный (независимый) аудит, являясь методом осуществления вневедомственного независимого финансового контроля, не заменяет государственный финансовый контроль. И в том, и в другом виде аудита существуют стандарты – нормативно-правовые документы, определяющие требования к осуществлению деятельности аудитора – а также принципы, методы и процедуры, применяемые в аудиторской деятельности. В связи с тем, что на современную экономику оказывает влияние целый ряд ярко выраженных ранее неизвестных факторов (цифровизация, пандемия, сочетание глобализации и деглобализации, унификация), необходимо проанализировать нормативные акты, регулирующие все виды финансового контроля в России, с точки зрения их гармонизации, то есть соответствия друг другу с точки зрения терминологии, идеологии и методики.

В статье проводится анализ стандартов обоих видов аудита: как Международных стандартов аудита, которые регулируют независимую аудиторскую деятельность, так и стандартов внешнего государственного аудита, в качестве которых были исследованы стандарты Счетной палаты РФ. Авторы отмечают как сходства, так и различия в определенных аспектах изучаемых документов и приходят к выводу о необходимости дальнейшей гармонизации этих стандартов в целях более эффективного функционирования финансово-контрольных органов.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: аудит, аудиторская деятельность, внешний аудит, стандарты аудита, государственный аудит, международные стандарты аудита, стандарты государственного аудита, гармонизация стандартов аудита, организация аудита, цифровой аудит.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ:

Алексей Вячеславович Иванов – кандидат экономических наук, доцент; Владимирский филиал, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации (600017, Россия, Владимир, ул. Горького, 59а); iav@bk.ru. ORCID: 0000-0003-2425-9511.

Татьяна Вениаминовна Герасимова – Владимирский филиал, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации (600017, Россия, Владимир, ул. Горького, 59а); gtv-98@yandex.ru.

ДЛЯ ЦИТИРОВАНИЯ: Иванов А.В., Герасимова Т.В. (2021). О необходимости дальнейшей гармонизации стандартов государственного и корпоративного аудита в России // Муниципалитет: экономика и управление. № 2 (35). С. 63–76.

Затянувшийся экономический кризис, входящий в свой новый виток, благодаря пандемии коронавируса, находит отражение во многих сферах экономических отношений. В таких условиях наблюдается усиление действия старых угроз экономической безопасности и расширение их спектра за счет появления новых рисков. Это касается как отдельных предприятий и формируемых ими отраслей, так и государства в целом. Поэтому вопросы усиления внешнего и внутреннего финансового контроля становятся особенно актуальными в качестве важного средства противодействия негативному влиянию таких угроз.

Аудит является наиболее универсальным и эффективным инструментом экономического контроля, так как использует весьма широкий спектр методов и процедур, а также опыт исследования учетно-аналитической практики. Аудит осуществляет финансовый контроль, который не только определяет соответствие выполненных хозяйственных операций законодательству, но и помогает выявить допущенные искажения, исправить, а также усовершенствовать систему управления исследуемого объекта таким образом, чтобы не допустить их вновь.

Аудит, как элемент рыночных отношений, имеет большую историю и признание во всем мире. Происхождение данного понятия было неизбежно в связи с разделением ролей и интересов тех, кто непосредственно занимается финансовой деятельностью, и тех, кто имеет персональный интерес в получении положительного финансового результата. Поскольку необходимость в специалистах, способных оказывать услуги квалифицированного финансового контроля, существует не только в секторе реальной экономики, но и в иных секторах социально-экономической деятель-

ности, аудит завоевал широкое признание и в качестве инструмента проверки расходования государственных и муниципальных бюджетных средств.

Интересная ситуация наблюдается в настоящее время в секторе российского корпоративного аудита: при явной многолетней тенденции к снижению количества как индивидуальных аудиторов, так и аудиторских организаций (согласно данным реестров, которые ведет Министерство финансов РФ¹), объем проводимых ими проверок ежегодно растет (рис. 1).

Рост количества клиентов аудиторских организаций, которым были оказаны аудиторские услуги в период с 2017 по 2019 гг., обусловлен увеличением числа организаций, которые подлежат обязательному аудиту, а также популяризации такого критерия устойчивости и надежности рассматриваемого предприятия, как наличие аудиторского заключения. Следует заметить, что в 2020 году в условиях пандемии, когда проведение корпоративного аудита оказалось затруднено вследствие карантинных ограничений, введенных на период марта – мая, не произошло существенного перелома данной тенденции.

В секторе государственного аудита основной задачей является оценка соблюдения бюд-



Рисунок 1 – Количество клиентов аудиторских организаций, которым оказаны аудиторские услуги в период 2017–2019 гг.

¹Аудиторская деятельность. Статистика // Портал Министерства Финансов РФ. URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/audit/audit_stat/ (дата обращения: 23.02.2021).

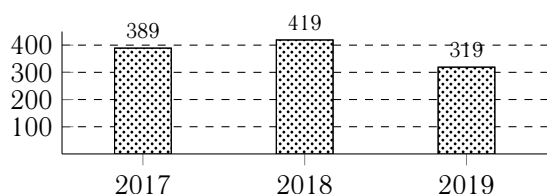


Рисунок 2 – Количество экспертно-аналитических мероприятий, завершенных Счетной палатой РФ в период 2017–2019 гг.

жетного законодательства, а также проверка целевого использования объектами аудита денежных средств. Важнейшим направлением работы Счетной палаты РФ является аудит федерального бюджета и мониторинг национальных проектов. В отчете о деятельности Счетной палаты РФ главным критерием успешной работы является сокращение выявленных нарушений за счет профилактических работ на этапе планирования бюджетов. При этом изменение количества экспертно-аналитических мероприятий, согласно данным из соответствующих перечней контрольных, экспертно-аналитических и иных мероприятий Счетной палаты Российской Федерации², за последние годы нельзя охарактеризовать ни положительной, ни отрицательной динамикой (рис. 2).

Это объясняется тем, что внешняя государственная аудиторская деятельность Счетной палаты РФ основывается на заранее разработанном плане. План составляется ежегодно и корректируется в течение года по мере его реализации, при этом экспертно-контрольные мероприятия нередко переносятся на будущие периоды. Следовательно, прямое количественное сопоставление динамики объемов государственного и корпоративного аудита едва ли можно признать корректным *ad hoc* ввиду значительной разницы в их целях и принципах. При этом сравнительный анализ данных видов деятельности является одним из важнейших инструментов их дальнейшего эффективного развития и положительного влияния не только на постпандемийное восстановление российской экономики, но и на формирование стабильного институционального базиса ее дальнейшего роста.

В современных условиях одной из важнейших задач остается гармонизация норматив-

ных документов, регулирующих государственный и корпоративный аудит в России. Этого требует целый ряд новых факторов, под воздействием которых развивается современная экономика:

– цифровизация финансово-хозяйственной деятельности, основным драйвером которой в России, по мнению ученых [24], является государство, в том числе и как основной заказчик оборонного сектора промышленности;

– постепенный отказ от наличного денежного обращения и перевод всех расчетов в безналичную форму, легко поддающуюся моментальному онлайн-контролю;

– переход к прозрачности транзакций, которая обеспечивается наличием государственных систем как финансовой информации (например, отслеживание регистрации всех сделок за наличные по чекам контрольно-кассовой техники), так и прослеживаемости товаров, обеспечиваемой одновременно и физическими средствами (например, датчиками), и средствами документального контроля (указанием данных о партиях товаров в первичной бухгалтерской и налоговой документации),

– налоговый онлайн-мониторинг как один из последних и наиболее эффективных инструментов работы фискальных органов с крупнейшими налогоплательщиками;

– стремление правительства к наибольшей открытости бюджетной деятельности, организация специализированных онлайн-порталов типа «Открытый бюджет», обеспечивающих свободный доступ к государственному финансовому планированию и отчетности максимально широким слоям населения страны;

– унификация близких видов контрольно-финансовой практики, возникающая в результате их цифровизации, перехода на международные стандарты бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита.

Многие нормативные акты, и в том числе стандарты государственного и корпоративного аудита, не успевают изменяться вслед за все более активным воздействием указанных факторов, что влечет за собой снижение эффективности деятельности контрольных работников.

²Планы проверок Счетной палаты // Портал Счетной палаты РФ. URL: <https://ach.gov.ru/page/plany-proverok-schetnoy-palaty/> (дата обращения: 23.02.2021).

И в государственном, и в корпоративном секторе контроля требуются специалисты схожей квалификации, используются одинаковые методы, и разница возникает только при определении получателя аналитической информации и определении целей контрольных мероприятий. Соответственно, оба вида деятельности в целях большей прозрачности и простоты понимания регламентов должны быть максимально гармоничными с точки зрения терминологии, методологии и практики. Следует отметить, что толкования самого понятия «аудит», невзирая на некоторые их различия, являются скорее тождественными как для целей государственного, так и для целей корпоративного экономического контроля.

В реальной экономике существует большое количество трактовок понятия «аудит». На глобальном уровне его определяет Международный стандарт аудита МСА 200 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности», где проводится толкование этого термина через определение цели аудита как деятельности для повышения степени уверенности предполагаемых пользователей в финансовой отчетности, что достигается «с помощью формулирования аудитором соответствующего мнения относительно того, действительно ли финансовая отчетность подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с критериями применимой концепции подготовки финансовой отчетности».

Немного отличается толкование термина «аудит» как вида корпоративной финансовой деятельности, предлагаемое в Федеральном законе от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»: «аудит — независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности». Там же можно найти и формулировку аудиторской деятельности как «деятельности по проведению аудита и оказанию сопутствующих услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами».

Эти два толкования аудита весьма сходны, поскольку отражают важнейшую цель аудита как инструмента экономического контроля — помощь пользователям в оценке финансовой информации. При этом следует помнить, что

приводимые определения действительно для корпоративного аудита, то есть аудита частных предприятий, проводимого независимыми аудиторскими компаниями и индивидуальными аудиторами.

Применение термина «аудит» в целях государственного финансового контроля имеет не менее давнюю историю по сравнению с его использованием в секторе корпоративной экономики. При этом сам термин «государственный аудит» в настоящее время в нашей стране законодательно не закрепляется, хотя используется достаточно активно, будучи употребляемым даже в административно-регламентных документах.

Государственный аудит является частью системы внешнего государственного финансового контроля, и представляет из себя один из важнейших элементов бюджетного процесса. Как правило, понятие «государственный аудит» применяют к деятельности контрольных органов представительной власти, как «внешних» по отношению к органам исполнительной власти. В этом случае сохраняется «дух и буква» аудиторской деятельности, к которой в качестве основных особенностей относят характеристики независимости и квалифицированности. Действительно, представительная власть в целом не зависит от исполнительной власти, что позволяет считать государственных аудиторов внешними финансовыми контролерами по отношению к распорядителям, администраторам и получателям бюджетных средств.

Функционирование государственного аудита строится на требованиях, вытекающих из природы эффективности государственного управления. Такие требования лежат в основе принципов и задач осуществления внешнего государственного контроля за процессом распоряжения государственными (муниципальными) ресурсами. Государственный аудит в отличие от корпоративного затрагивает лишь ту часть экономических отношений, в которых участвуют бюджетные денежные средства, а также государственное или муниципальное имущество. Его целью является не только последующий контроль законности и обоснованности движения бюджетных средств и государственного имущества, но и обеспече-

ние эффективности финансовой деятельности органов государственного и муниципального управления.

Основными задачами государственного аудита являются следующие аспекты регулирования финансовых операций и отчетности:

— предотвращение возникновения искажений, несоблюдений и нарушений норм законодательства, правил и стандартов;

— выявление искажений и нарушений, фактов нарушений норм законодательства, правил и стандартов;

— установление причинно-следственных связей несоблюдения установленных требований и коррекция выявленных нарушений.

Структура государственного аудита в Российской Федерации строится по территориально-отраслевому принципу. Соответственно, в ней выделяются федеральный, региональный и местный уровни. Государственный аудит осуществляется органами государственного и муниципального контроля в лице высшего органа независимого внешнего контроля — Счетной палаты РФ — и соответствующих контрольно-счетных органов субъектов Федерации и муниципальных образований. Внешняя государственная аудиторская деятельность Счетной палаты РФ основывается на разработанном плане. План составляется ежегодно и корректируется в течение года по мере его реализации, причем экспертно-контрольные мероприятия нередко переносятся на будущие периоды.

Исследователи отмечают [17], что существует целый ряд особенностей, вызывающих отличия в деятельности государственного аудита по сравнению с корпоративным аудитом:

— более широкий перечень обязанностей, вызываемый спецификой отчетности и источниками финансирования;

— более внимательное изучение системы внутреннего контроля исследуемого экономического субъекта;

— ограничения в области информации, которую аудиторы могут запрашивать у предприятия, и т.д.

Невзирая на то, что понятие «государственный аудит» не закреплено в законодательстве, уровень стандартизации этого вида деятельно-

сти высок и проработан не менее, а, может быть, и более тщательно, чем уровень стандартизации корпоративного аудита. Представляется рациональным провести сопоставление нормативных документов, регулирующих оба вида аудита в качестве отраслевых стандартов в целях определения степени их гармонизации.

Следует отметить, что методологической и структурной основой как стандартов внешнего государственного аудита, так и внешнего корпоративного аудита в России являются нормативно-правовые акты международных организаций (INTOSAI, Международного института аудиторов и др.). Именно они закладывают базис основных понятий, принципов и инструментов, позволяющих наиболее эффективно реализовать функции финансового контроля во всех сферах экономики.

Функции аудиторских стандартов включают:

— установление единых требований к проведению всех этапов аудиторской деятельности;

— формирование теоретической основы для изучения аспектов аудиторской деятельности;

— формирование доказательств, являющихся критериями оценки деятельности аудиторов.

Сравнивая стандарты государственного и корпоративного аудита, в качестве стандартов государственного аудита наиболее оптимальным представляется рассмотреть Стандарты Счетной палаты Российской Федерации. Они являются наиболее общими регулирующими документами, и по своей сути относящимися к административным регламентам исполнения государственных функций.

Стандарты государственного аудита разрабатываются в соответствии с «Общими требованиями к стандартам внешнего государственного и муниципального контроля для проведения контрольных и экспертно-аналитических мероприятий контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований».

В соответствии со ст. 35 Федерального закона от 05.04.2013 № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации», в Счетной палате действуют два вида стандартов: стандар-

ты организации деятельности Счетной палаты, а также стандарты внешнего государственного аудита (контроля), осуществляемого Счетной палатой РФ.

Стандарты Счетной палаты РФ определяют общие требования, характеристики, правила и процедуры осуществления контрольной и экспертно-аналитической деятельности. Они являются подзаконными документами и утверждаются Коллегией Счетной палаты. На данный момент существует 17 стандартов внешнего государственного аудита Счетной палаты Российской Федерации.

В качестве стандартов корпоративного аудита рассмотрим Международные стандарты аудита, регулирующие аудиторскую деятельность в Российской Федерации. Безусловно, несколько более адекватным было бы сопоставление с отечественными стандартами государственного аудита Международных стандартов государственного аудита (ISSAI), принимаемых и обновляемых Международной организацией высших органов финансового контроля (INTOSAI), однако стандарты ISSAI не были законодательно имплементированы в Российской Федерации и оттого не могут рассматриваться как юридически значимые документы.

Международные стандарты аудита (МСА) определяют единые требования, соблюдение которых является гарантией высокого уровня предоставляемых аудиторских услуг. Они содержат основные принципы, процедуры и руководства, необходимые для независимых аудиторов, а также рекомендации для их применения. С 1 января 2017 года в России действуют 37 Международных стандартов аудита, которые заменили законодательно отмененные ныне Федеральные правила-стандарты аудита.

Международные стандарты аудита имеют следующую структуру: введение, цель, определения, требования, руководство по применению, прочие пояснительные материалы.

Стандарты государственного аудита (СГА) имеют весьма схожую структуру: общие положения, основные понятия, содержание объекта стандарта, организация, оформление результатов.

Таким образом, на этапе анализа структур нормативных документов можно заключить, что СГА во многом совпадают с МСА, имея композицию, которая отличается несколько более административно-регламентным характером. Это делает стандарты государственного аудита несколько более специфическими, конкретизированными относительно стандартов корпоративного аудита. Рассмотрим сходства и отличия стандартов внешнего государственного аудита и международных стандартов с точки зрения их содержания, терминологии и методологии.

СГА 103 «Финансовый аудит (контроль)» освещает такие вопросы, как общие положения контроля, содержание и организацию финансового аудита (контроля), проведение финансового аудита (контроля), его особенности в зависимости от объекта финансово-контрольной деятельности. Раскрывается порядок формирования рабочей группы, понятие профессиональной компетентности и наличия необходимых навыков для проведения финансового аудита, определение должностных лиц объектов финансового аудита (контроля) и пользователей информации о его результатах, а также порядок оформления результатов проверки.

Начальная часть СГА 103 по своему содержанию схожа с содержанием МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита», который определяет обязанности корпоративного аудитора при проведении аудита финансовой отчетности, раскрывает характер и объем аудиторских процедур (см. табл. 1).

СГА 101 «Общие правила проведения контрольного мероприятия» помимо общих положений и терминов раскрывает содержание и организацию контрольных мероприятий, а также описывает три основных этапа проверки, проводимых государственными контролерами: подготовительный, основной и заключительный. Он поясняет порядок изучения проверяемого объекта, определяет действия сотрудников при выявлении нарушений и содержит 28 приложений, состоящих в основном из рабочих и заключительных документов и

Таблица 1 – Основные цели аудитора

МСА	Получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность в целом свободна от существенного искажения как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки, чтобы аудитор оказался в состоянии выразить соответствующее мнение относительно того, действительно ли финансовая отчетность подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Также, подготовить аудиторское заключение о финансовой отчетности и представить его с учетом требований Международных стандартов аудита в соответствии с теми выводами, к которым пришел аудитор.
СГА	Проверка соблюдения бюджетного законодательства РФ, а также нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения; проверка целевого использования объектами аудита средств федерального бюджета, бюджетов государственных внебюджетных фондов, а также федеральной собственности; проверка организации и ведения бюджетного учета, полноты, своевременности и достоверности отражения в бюджетном учете информации; проверка, анализ и оценка бюджетной и иной отчетности на предмет ее соответствия требованиям законодательства Российской Федерации.
Отличия	Задачей аудитора в обоих случаях является выражение мнения об отсутствии искажений в финансовой отчетности. МСА при этом акцентирует внимание на том, действительно ли финансовая отчетность подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Однако, в соответствии с СГА 103 эта цель конкретизируется с акцентом на оценку эффективности бюджетных трат: задачами аудитора являются проверка соблюдения бюджетного законодательства, проверка целевого использования объектами аудита (контроля) денежных средств и прочие.

Таблица 2 – Аудиторские доказательства

МСА	«Информация, используемая аудитором при формировании выводов, на которых основывается аудиторское мнение».
СГА	«Достаточные фактические данные и достоверная информация, которые подтверждают наличие выявленных нарушений и недостатков в деятельности объектов контрольного мероприятия по формированию, управлению и распоряжению федеральными и иными ресурсами, а также обосновывают выводы, требования и предложения (рекомендации) по результатам контрольного мероприятия».
Отличия	В государственном аудите расставляются акценты на качественной оценке информационной составляющей, являющейся основой для формирования не только выводов, но и рекомендаций. Корпоративный стандарт обосновывает понимание аудиторских доказательств с опорой на профессиональное мнение аудитора.

классификаторов, необходимых для оформления хода контрольного мероприятия.

Данный стандарт может соотноситься сразу с несколькими Международными стандартами аудита: МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности», МСА 500 «Аудиторские доказательства», МСА 230 «Аудиторская документация» и другими, отличаясь отдельными понятиями и методиками от их аналогов, которые применяются в корпоративном аудите.

Сравнительная характеристика понимания аудиторских доказательств в корпоративном аудите (описаны в международном стандарте 500 «Аудиторские доказательства») и государственном аудите (в соответствии с СГА 101 «Общие правила проведения контрольного мероприятия») представлена в таблице 2.

В МСА 500 указывается перечень существенных аудиторских доказательств, а также обстоятельства, при которых они формируются.

СГА 101 в данном вопросе раскрывает порядок документирования нарушений, правильность составления актов правонарушений, а также оценку их существенности. Можно отметить, что толкование такого термина, как «аудиторские доказательства» в СГА несколько более «зарегламентировано», несколько более «тяжеловесно» по сравнению со стандартами корпоративного аудита.

Стандарт внешнего государственного аудита 102 «Общие правила проведения экспертно-аналитических мероприятий», помимо общих положений, определяет содержание, принципы и процедуры экспертно-аналитических мероприятий, также раскрывая их с точки зрения трех основных организационных этапов. Кроме того, стандарт имеет 17 приложений, которые помогают надлежащим образом оформить документацию, сопутствующую проведению экспертно-аналитического мероприятия.

Таблица 3 – Планирование аудита

МСА	«Планирование аудита предполагает разработку общей стратегии аудита по заданию и составление плана аудита»
СГА	Планирование контрольного мероприятия осуществляется с учетом оценки рисков, состава членов аудиторской группы, целей, сроков, а также характера и выбранных процедур контрольного мероприятия.
Отличия	Включение в план участников рабочей группы предусмотрено лишь в государственном внешнем аудите, в случае корпоративного – на основании плана подбирается рабочая группа.

Таблица 4 – Содержание аудиторского заключения (отчета)

МСА	Аудиторское заключение должно содержать: выраженное мнение аудитора, основные вопросы аудита, ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности, обязанности по составлению других отчетов, имя руководителя задания, подпись аудитора, адрес и дата аудиторского заключения.
СГА	Отчет должен содержать: информацию об основаниях для проведения мероприятия, предмет, цели, объекты контрольного мероприятия, исследуемый период, сроки проведения мероприятия; краткую характеристику сферы предмета экспертно-аналитического мероприятия; результаты проведенных мероприятий, выводы согласно каждой поставленной цели, а также рекомендации, основанные на выводах и направленные на решение исследованных актуальных проблем и вопросов.
Отличия	Содержание регулирующих документов весьма различается, отражая специфику корпоративного и государственного аудита. Так, при выявлении нарушений законодательства в ходе экспертно-аналитического мероприятия по СГА, составляются акты о правонарушении, доказательства которых излагаются в заключении.

СГА 102 весьма подробно рассматривает вопрос планирования аудита, наиболее детально соотносясь в этом по содержанию с МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности». Оба стандарта предполагают предварительное изучение объекта аудита, а также составление программы (СГА) или плана (МСА) аудита (см. табл. 3).

Как уже упомянуто, результатом являются схожие по содержанию документы: план контрольного мероприятия (МСА 300) или же программа экспертно-аналитического мероприятия, после утверждения которой формируется рабочий план экспертно-аналитического мероприятия (СГА 102).

В третьей части СГА 102 «Заключительный этап» раскрывается содержание заключения, подготовленного по результатам экспертно-аналитического мероприятия. Наиболее соответствующим по содержанию ему в этом вопросе является Международный стандарт аудита 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности», где раскрывается как сущность, так и основное содержание аудиторского заключения (см. табл. 4).

В случае корпоративного аудита, аудиторское заключение может иметь несколько видов: при отсутствии существенных наруше-

ний оформляется немодифицированное мнение аудитора, а при выявлении каких-либо нарушений выражается модифицированное мнение (мнение с оговоркой, отрицательное мнение или отказ от выражения мнения).

Сопоставление методик государственного и корпоративного аудита на основании рассматриваемых стандартов является достаточно сложным, поскольку в современной их версии методика напрямую этими документами не регламентируется. Методы государственного аудита перечислены в ст. 16 Федерального закона от 05.04.2013 № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации»: «Методами осуществления контрольной и экспертно-аналитической деятельности являются проверка, ревизия, анализ, обследование, мониторинг». Что же касается методов корпоративного аудита, то общий подход к их использованию можно увидеть в Международном стандарте аудита 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски», который следует рассматривать вместе с МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита». Основы методики аудита по МСА – деление аудиторских процедур на тестирование средств контроля, процедуры проверки по существу и аналитические процедуры (см. табл. 5).

Таблица 5 – Методы аудита

МСА	Аудитор должен оценить степень существенности рисков на каждом из этапов учетной деятельности, и на основе этой оценки разработать аудиторские процедуры как в ответ на оцененные риски существенного искажения на уровне предпосылок, так и процедуры проверки по существу, относящиеся к процессу формирования финансовой отчетности. При этом сами процедуры описываются в общей форме (типа «получить подтверждение», «отправить запрос»), оставляя формализацию проводимых мероприятий на уровне профессионального суждения аудитора.
СГА	Согласно ст. 16 Федерального закона от 05.04.2013 № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации», методами осуществления контрольной и экспертно-аналитической деятельности являются: – проверка (применяется в целях документального исследования отдельных действий (операций) или определенного направления финансовой деятельности объекта аудита (контроля) за определенный период, указанных в решении о проведении проверки), – ревизия (применяется в целях комплексной проверки деятельности объекта аудита (контроля), которая выражается в документальной и фактической проверке законности совершенных финансовых и хозяйственных операций, достоверности и правильности их отражения в бухгалтерской (финансовой) и бюджетной отчетности), – анализ (применяется в целях исследования отдельных сторон, свойств, составных частей предмета и деятельности объекта аудита (контроля) и систематизации результатов исследования), – обследование (применяется в целях анализа и оценки состояния определенной сферы предмета и деятельности объекта аудита (контроля)), – мониторинг (применяется в целях сбора и анализа информации о предмете и деятельности объекта аудита (контроля) на системной и регулярной основе).
Отличия	Содержание регулирующих документов весьма различается, демонстрируя директивно-нормативный подход в случае государственного аудита с одной стороны, и рекомендательный подход с упором на самостоятельное профессиональное суждения аудитора в случае корпоративного аудита с другой стороны. Методика корпоративного аудита описана «рамочным» методом и в федеральном законе, и в стандартах, а методика государственного внешнего аудита жестко закреплена сразу на уровне федерального закона. При этом разницу в описании методик в нормативных и регулирующих документах трудно полностью отнести на особенности специфики корпоративного и государственного аудита.

СГА 107 «Управление качеством контрольных и экспертно-аналитических мероприятий» фактически дублирует МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности», отражая наиболее существенные аспекты финансово-контрольной деятельности, обеспечивающие надлежащий уровень достоверности ее результатов. Целью аудитора при обеспечении качества контрольного мероприятия является: соответствие профессиональным стандартам и применимым законодательным и иным требованиям, а также составление такого аудиторского заключения, которое имело бы надлежащий характер и отвечало всем установленным требованиям, то есть, в случае внешнего государственного аудита, изложение было полным, последовательным, искажения определены и имели оценку существенности.

Проведение сопоставления стандартов государственного и корпоративного аудита позволяет сделать определенные выводы.

Во-первых, так как оба вида деятельности имеют общий методический и концептуальный

базис, стандарты внешнего государственного аудита в РФ во многом базируются на принципах, отражаемых в Международных стандартах аудита, что отражается в совпадении как широкого ряда терминов, так и целых разделов – например, в области контроля качества. Можно сказать, что идеология построения обоих типов стандартов совпадает, что говорит о том, что на базисном уровне эти нормативные акты достаточно гармоничны и согласованы.

Во-вторых, следует заметить, что стандарты государственного аудита по целому ряду параметров отличаются по своему содержанию, форме изложения и иным аспектам от соответствующих МСА. Во многом эти отличия можно объяснить тем, что СГА базируются на нормах российского бюджетного законодательства, будучи используемыми в качестве регламентных документов при администрировании финансовых проверок. Кроме того, стандарты государственного аудита должны отражать специфику своего вида деятельности, будучи привязанными к большому ко-

личеству законодательных и нормативных актов, регулирующих движение бюджетных денежных средств. Однако следует отметить, что ряд стандартов государственного аудита имеют некоторые терминологические и методологические разночтения с международными аудиторскими стандартами даже в тех областях, где их совпадение было бы весьма ожидаемым.

Как полагает целый ряд авторов, нарастающая цифровизация глобальной экономики вызывает необходимость применения наиболее адекватных современным требованиям инструментов экономического развития, построения системы прозрачности транзакций между субъектами экономики и государственными органами, изменения способов управления сложными экономическими системами, трансформации систем контроля, а также устранения разночтений между смежными видами контрольной и учетной деятельности [2, 8, 9, 12, 24, 25]. Исследователи отмечают, что современные стандарты аудита, основанные на принципах, могут снижать сопоставимость показателей отчетности, особенно когда статьи бухгалтерского учета сопряжены с высокой неопределенностью и низкой проверяемостью [5], что является важной предпосылкой к их трансформации в документы, более соответствующие условиям все нарастающей волатильности социально-экономической деятельности. В ближайшем будущем в связи с введением общедоступных электронных баз данных, применением новых методов подтверждения достоверности транзакций (таких как блокчейн, например [23]) ожидается изменение самой сущности финансово-контрольной деятельности. Как отечественные [1, 3], так и зарубежные исследователи [6] подтверждают, что одноразовый ежегодный аудит, в котором используется выборка аудиторских доказательств, не может быть достаточным в современной бизнес-среде, что ведет к формированию парадигмы непрерывного аудита, которая в условиях российской контрольной деятельности в настоящее время находит свое воплощение в системе постоянного онлайн-мониторинга финансовых операций со стороны контролирующих органов.

Т. И. Голикова отмечала, что «переход от финансового аудита к государственному аудиту определит качественно новый этап развития государственного финансового контроля в России» [4]. В настоящее время руководство Счетной палаты РФ взяло твердый курс на открытость государства и возможность любого гражданина участвовать в оценке эффективности деятельности государственных и муниципальных структур, для чего используются все современные цифровые возможности, а также ведется переобучение государственных аудиторов для предоставления информации о своей деятельности на понятном для всех аудиторий языке³. Нами, в свою очередь, предполагалось, что «в ближайшем будущем все государственные базы данных будут объединены в единую цифровую социально-экономическую платформу, ... ответственность за качество и достоверность информации, техническую возможность ее сохранности и передачи перейдет в компетенцию государства» [7]. В целом, речь идет о том, что современные нам профессии бухгалтера, ревизора, финансового аналитика и аудитора в ближайшем будущем исчезнут, сформировав некую новую профессию универсального специалиста в области финансов, совмещающего в себе высокий уровень компетентности и независимости. Для такого рода специалистов двойственность толкований и методик в области финансового контроля будет неприемлема.

Следовательно, достаточно близок тот момент, который потребует устранения любых разночтений в нормативных документах, регулирующих финансовый учет и контроль в Российской Федерации. Термины и методики обоих видов финансового контроля должны быть единообразными, не допускающими двояких толкований, отчетность должна быть написана языком, понятным даже непрофессионалам, и должна находиться в доступности на порталах открытой цифровой информации. Уже сейчас необходимо проводить работу по усилению гармонизации стандартов государственного и корпоративного аудита, которая станет возможным базисом для их объединения в будущем.

³Открытость государства в России // Портал Счетной палаты РФ. URL: <https://ach.gov.ru/page/government-openness> (дата обращения: 23.02.2021).

ЛИТЕРАТУРА

1. Антипова Т.В. (2015). Государственный аудит в цифровом формате // Вестник АКСОР. № 3 (35). С. 111–116.
2. Балашова Н.Н., Варданян С.А. (2018). Направления развития аудита в условиях цифровой экономики // Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа, контроля и налогообложения : Материалы 2-й Всероссийской научно-практической конференции. С. 92–95.
3. Герасимова Е.Б., Григорьева К.В., Демина И.Д., Домбровская Е.Н., Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С., Зенкина И.В., Ковальчук Т.А., Кумыков А.Е., Курныкина О.В., Лялькова Е.Е., Мачкалян А.В., Нурмухамедова Х.Ш., Осипова И.В., Турищева Т.Б., Чхутиашвили Л.В., Юрасова И.О. (2019). Современное состояние и перспективы развития стандартизации учета, анализа и аудита. Москва : Кнорус. 188 с.
4. Голикова Т.А. (2014). Переход от финансового аудита к государственному аудиту – качественно новый этап развития государственного финансового контроля в России // Вестник АКСОР. № 4. С. 4–6.
5. Anthony Chen, James (Jianxin) Gong, Richard (Hung-Yuan) Lu. The effect of principles-based standards on financial statement comparability: The case of SFAS-142, *Advances in Accounting*, vol. 49, June 2020, 100474. DOI: 10.1016/j.adiac.2020.100474.
6. Hülya Boydaş Hazar (2021). New Paradigm in Auditing: Continuous Auditing, *Ethics and Sustainability in Accounting and Finance*, vol. II, pp. 253–268. DOI: 10.1007/978-981-15-1928-4-15.
7. Иванов А.В. (2020). Анализ факторов развития бухгалтерского учета и аудита в России // КАНТ. № 4 (37). С. 89–93.
8. Ivanov A. Opportunities for uniting of accounting, auditing and financial analysis in the digital economy of Russia. In: DEFIN'20: Proceedings of the III International Scientific and Practical Conference. March 2020. Art. 30, pp. 1–4. DOI: 10.1145/3388984.3390636.
9. Игошина Д.Р. (2020). О цифровой трансформации в государственном секторе. Развитие науки и практики в глобально меняющемся мире в условиях рисков : Сборник материалов II Международной научно-практической конференции (25 октября 2020 г., Москва). С. 219–224.
10. Измоденов А.К., Устьянцева Е.А., Троцилин Е.Н. (2017). Совершенствование стандартов государственного аудита в Российской Федерации. Проблемы взаимодействия публичного и частного права при регулировании экономических отношений : Материалы Международной научно-практической конференции. С. 121–124.
11. Kislyakov A., Tikhonuyk N. (2020). Principles for Development of Predictive Stability Models of Social and Economic Systems on the basis of DTW. E3S Web of Conferences 208, 08001. DOI: 10.1051/e3sconf/202020808001.
12. Кочинев Ю.Ю. (2019). Развитие аудита в условиях цифровой экономики // Развитие финансовых отношений в период становления цифровой экономики : материалы II Международной научно-практической конференции ; под научной редакцией А. Ю. Румянцевой. С. 274–278.
13. Левакин И.В. (2013). Государственный аудит (контроль) и совершенствование правовой основы деятельности Счетной палаты Российской Федерации // Вестник Новосибирского государственного университета. Серия: Право. Т. 9. № 2. С. 38–43.
14. Левакин И.В., Абрамов А.М. (2011). Совершенствование правовой основы деятельности Счетной палаты РФ и международные стандарты государственного аудита // Российская юстиция. № 1. С. 2–6.
15. Лелякова С.О., Позднякова С.В. (2017). К решению вопроса о стандартизации государственного и муниципального аудита в России // Ученые записки Тамбовского отделения РoCMY. № 7. С. 104–109.
16. Rebecca Meyer (2020). General Requirements for Complying with Government Auditing Standards. The New Yellow Book: Government Auditing Standards, 2018 Version. DOI: 10.1002/9781119784722.ch2.
17. Мишанова Е.В., Бояркина Н.В. (2018). Особенности аудиторских проверок организаций государственного сектора в соответствии с международными стандартами аудита // Развитие и актуальные вопросы современной науки. № 4 (11). С. 44–48.
18. Омаров Т.Д., Омарова Т.Д. (2017). Методы государственного регулирования экономики региона (на примере Владимирской области) // Экономика и предпринимательство. № 10. Ч. 2. С. 135–142.
19. Омарова Т.Д., Егоркин Г.Ю., Крети-

нин В.А., Миленский А.В., Игошина Д.Р., Федин С.В., Авдоница А.М., Омаров Т.Д. (2018). Региональная экономика новой реальности : Коллективная монография. Владимир : ВФ РАНХиГС.

20. Пашнин И.В. (2020). Государственный аудит в системе государственного управления // Учет и контроль. № 1 (51). С. 2–6.

21. Ситнов А.А. (2015). Особенности применения международных стандартов аудита в государственном секторе экономики // Аудиторские ведомости. № 11. С. 8–15.

22. Слободяник Ю.Б. (2015). Особенности организации и проведения финансового аудита в государственном секторе // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. № 1 (361). С. 34–38.

23. Староверова Е.Н. (2020). Технологии блокчейн и распределенного реестра в развитии

цифровой экономики // Экономика и предпринимательство. № 4 (117). С. 125–128.

24. Khartanovich K., Starikova T., Milenky A., Tikhonyuk N. (2019). Scientific Discussions of FES Russia on Digitalization of Economy of the 21st Century. ISC 2019: The 21st Century from the Positions of Modern Science: Intellectual, Digital and Innovative Aspects. Pp. 291–297. DOI: 10.1007/978-3-030-32015-7-33.

25. Хартанович К.В., Миленский А.В., Дмитриев Ю.А. (2020). Цифровая стратегия экономической диверсификации // Стратегическое управление: теория, практика и проблемы : Материалы XVIII Межрегиональной научно-практической конференции. Владимир. С. 226–233.

26. Чхутиашвили Л.В. (2012). Стандарты аудита в системе его государственного регулирования // Российская юстиция. № 2. С. 21–2.

ON THE NEED FOR THE FURTHER HARMONIZATION OF PUBLIC AND CORPORATE AUDIT STANDARDS IN RUSSIA

A.V. Ivanov

Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Vladimir, Russia

T.V. Gerasimova

Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Vladimir, Russia

ABSTRACT:

Government auditing occupies one of the most important places in the system of forms of the state financial control over the use of public resources. Public audit is exercised at all levels of power, and its main functions are to prevent, identify and correct the existing violations and distortions. Corporate (independent) audit, being a method of exercising non-departmental independent financial control, does not interchange public financial control. In both types of audit there are standards - regulatory documents providing requirements for the auditor's operation - as well as the principles, methods and procedures used in auditing. As modern economy is affected by a whole range of the clear-cut previously unknown factors (digitalization, pandemic, a combination of globalization and de-globalization, unification), it is necessary to analyze the normative acts governing all types of financial control in Russia from the point of view of their harmonization, that is, correspondence to each other in terminology, ideology and methodology.

The article analyzes the standards of both types of audit: both the International Standards on Auditing, regulating independent auditing, and the standards of the Accounts Chamber of the Russian Federation, as external public auditing standards. The authors emphasise both similarities and differences in certain aspects of the researched documents and draw the conclusion that there is a need for the further harmonization of these standards in order to make the financial control bodies operate more efficiently.

KEYWORDS: audit, auditing, external audit, auditing standards, public audit, international auditing standards, public auditing standards, harmonization of auditing standards, audit organization, digital audit.

AUTHORS' INFORMATION:

Aleksey V. Ivanov – Ph.D. of Economic Sciences, Associate Professor; Vladimir branch, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (59a, Gorky Sr., Vladimir, 600017, Russia); iav@bk.ru. ORCID: 0000-0003-2425-9511.

Tatyana V. Gerasimova – Vladimir branch, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (59a, Gorky Sr., Vladimir, 600017, Russia); gtv-98@yandex.ru.

FOR CITATION: Ivanov A.V., Gerasimova T.V. (2021). On the need for the further harmonization of public and corporate audit standards in Russia, *Municipality: Economics and Management*, no. 2 (35), pp. 63–76.

REFERENCES

1. Antipova T.V. (2015). State audit in digital format, *Aksor Bulletin*, no. 3 (35), pp. 111–116.

2. Balashova N.N., Vardanyan S.A. (2018). Directions of the development of an audit in the conditions of the digital economy. In: Actual problems of accounting, analysis, control and taxation. Proceedings of the 2nd Russian Scientific and Practical Conference. Pp. 92–95.

3. Gerasimova E.B., Grigorieva K.V., Demina I.D., Dombrovskaya E.N., Druzhilovskaya T.Yu, Druzhilovskaya E.S., Zenkina I.V., Kovalchuk T.A., Kumykov A.E., Kurnykin O.V., Lalkova E.E., Machkalyan A.V., Nurmukhamedova Kh.Sh., Osipova I.V., Turischeva T.B., Chkhutiashvili L.V., Yurasova I.O. (2019). The current state and prospects for the development of standardization of accounting, analysis and audit. Moscow, Knorus. 188 p.

4. Golikova T.A. (2014). The transition from financial audit to state audit is a qualitatively new stage in the development of state financial control in Russia, *Aksor Bulletin*, no. 4, pp. 4–6.

5. Anthony Chen, James (Jianxin) Gong, Richard (Hung-Yuan) Lu. The effect of principles-based standards on financial statement comparability: The case of SFAS-142, *Advances in Accounting*, vol. 49, June 2020, 100474. DOI: 10.1016/j.adiac.2020.100474.

6. Hülya Boydaş Hazar (2021). New Paradigm in Auditing: Continuous Auditing, *Ethics and Sustainability in Accounting and Finance*, vol. II, pp. 253–268. DOI: 10.1007/978-981-15-1928-4-15.

7. Ivanov A.V. (2020). Analysis of the factors

for the development of accounting and auditing in Russia, *Kant*, no. 4 (37), pp. 89–93.

8. Ivanov A. Opportunities for uniting of accounting, auditing and financial analysis in the digital economy of Russia. In: DEFIN'20: Proceedings of the III International Scientific and Practical Conference. March 2020. Art. 30, pp. 1–4. DOI: 10.1145/3388984.3390636.

9. Igoshina D.R. (2020). About digital transformation in the public sector. In: Proceedings of the II International Scientific and Practical Conference “Development of science and practice in a globally changing world in risks” (October 25, 2020, Moscow), pp. 219–224.

10. Izmodenov A.K., Ustyantseva E.A., Troschilin E.N. (2017). Improving state audit standards in the Russian Federation. In: Proceedings of the International Scientific and Practical Conference “Problems of interaction of public and private law when regulating economic relations”. Pp. 121–124.

11. Kislyakov A., Tikhonuyk N. (2020). Principles for Development of Predictive Stability Models of Social and Economic Systems on the basis of DTW. E3S Web of Conferences 208, 08001. DOI: 10.1051/e3sconf/202020808001.

12. Kochinov Yu.Yu. (2019). Development of an audit in a digital economy. In: Proceedings of the II International Scientific and Practical Conference “Development of financial relations during the formation of a digital economy”. Pp. 274–278.

13. Levakin I.V. (2013). State audit (control) and improving the legal framework for the activities of the Accounts Chamber of the Russian Federa-

tion, *Bulletin of the Novosibirsk State University. Series: Right*, vol. 9, no. 2, pp. 38–43.

14. Levakin I.V., Abramov A.M. (2011). Improving the legal framework for the activities of the Accounts Chamber of the Russian Federation and international standards of state audit, *Russian Justice*, no. 1, pp. 2–6.

15. Lelakova S.O., Pozdnyakova S.V. (2017). To solving the issue of standardization of state and municipal audit in Russia, *Scientists of the Tambov branch of RosMU*, no. 7, pp. 104–109.

16. Rebecca Meyer (2020). General Requirements for Complying with Government Auditing Standards. The New Yellow Book: Government Auditing Standards, 2018 Version. DOI: 10.1002/9781119784722.ch2.

17. Mishanova E.V., Boyarkina N.V. (2018). Features of audits of public sector organizations in accordance with international audit standards, *Development and current issues of modern science*, no. 4 (11), pp. 44–48.

18. Omarov T.D., Omarova T.D. (2017). Methods of state regulation of the regional economy (on the example of the Vladimir region), *Economics and Entrepreneurship*, no. 10, part 2, pp. 135–142.

19. Omarova T.D., Egorkin G.Yu., Kretinin V.A., Milenky A.V., Igoshina D.R., Fedin S.V., Avdonina A.M., Omarov T.D. (2018). Regional economy of the new reality. Vladimir, Vladimir branch of RANEPА.

20. Pashnin I.V. (2020). State audit in the pub-

lic administration system, *Accounting and control*, no. 1 (51), pp. 2–6.

21. Sitnov A.A. (2015). Features of the application of international audit standards in the public sector of the economy, *Audit reports*, no. 11, pp. 8–15.

22. Slobodyanik Yu.B. (2015). Features of the organization and conduct of financial audit in the public sector, *Accounting in budget and non-commercial organizations*, no. 1 (361), pp. 34–38.

23. Staroverova E.N. (2020). Technologies of the blockchain and distributed registry in the development of digital economy, *Economics and entrepreneurship*, no. 4 (117), pp. 125–128.

24. Khartanovich K., Starikova T., Milenky A., Tikhonyuk N. (2019). Scientific Discussions of FES Russia on Digitalization of Economy of the 21st Century. ISC 2019: The 21st Century from the Positions of Modern Science: Intellectual, Digital and Innovative Aspects. Pp. 291–297. DOI: 10.1007/978-3-030-32015-7-33.

25. Khartanovich K.V., Milenky A.V., Dmitriev Yu.A. (2020). Digital Strategy for Economic Diversification. In: Proceedings of the XVIII Interregional Scientific and Practical Conference “Strategic Management: Theory, Practice and Problems”. Vladimir. Pp. 226–233.

26. Chkhutiashvili L.V. (2012). Audit standards in the system of its state regulation, *Russian Justice*, no. 2, pp. 21–2.