

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«ОРЕНБУРГСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

На правах рукописи



ЯКИМОВА Вилена Анатольевна

**РАЗВИТИЕ ТЕОРИИ И МЕТОДОЛОГИИ КОМПЛАЕНС-КОНТРОЛЯ
ОБЩЕСТВЕННО ЗНАЧИМЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ
В АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

Специальность 5.2.3. Региональная и отраслевая экономика
(бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика)

Диссертация на соискание ученой степени
доктора экономических наук

Научный консультант:
доктор экономических наук, профессор
Панкова Светлана Валентиновна

Оренбург – 2023

Оглавление

Введение.....	4
Глава 1 Теоретические основы исследования комплаенс-контроля в процессе осуществления аудиторской деятельности.....	18
1.1 Сущность и роль комплаенс-контроля в аудите финансово-хозяйственной деятельности организации.....	18
1.2 Понятийный аппарат комплаенса как вида аудита.....	32
1.3 Классификация комплаенс-рисков в аудиторской деятельности.....	42
Глава 2 Концепция комплаенс-контроля как основа стандартизации аудита общественно значимых организаций.....	59
2.1 Фундаментальные концепции аудита общественно значимых организаций	59
2.2 Содержание и структура предмета комплаенс-контроля в аудите.....	83
2.3 Концептуальная модель комплаенс-контроля в аудиторской деятельности	100
Глава 3 Методология комплаенс-контроля в аудите общественно значимых организаций.....	125
3.1 Методологические подходы и принципы комплаенс-контроля в аудите общественно значимых организаций.....	125
3.2 Систематизация аудиторских комплаенс-процедур и критериев соответствия.....	144
3.3 Типологии методик комплаенс-контроля общественно значимых организаций в аудите и иных заданиях, обеспечивающих уверенность.....	157
Глава 4 Методическое обеспечение комплаенс-контроля общественно значимых организаций в аудиторской деятельности.....	188
4.1 Классификаторы искажений и их применение для проведения аудиторских процедур комплаенс-контроля.....	188
4.2 Развитие методики оценки учетной политики и соблюдения принципов должной осмотрительности и непрерывности деятельности аудируемой организации.....	204

4.3 Методика планирования и документирования комплаенс-контроля в аудите общественно значимых организаций и иных заданиях, обеспечивающих уверенность	215
Глава 5 Организация комплаенс-контроля в аудиторской деятельности.....	245
5.1 Способы организации комплаенс-контроля в аудите общественно значимых организаций.....	245
5.2 Алгоритмы осуществления аудиторского комплаенс-контроля общественно значимых организаций.....	268
5.3 Оценка эффективности системы внутреннего комплаенс-контроля.....	284
Заключение.....	319
Список литературы.....	326
Приложения.....	364

Введение

Актуальность темы исследования. Реформирование нормативного регулирования аудиторской деятельности и выделение в качестве объектов аудита общественно значимых организаций сопровождается проявлением кризисных факторов экономики, санкционных ограничений, коррупции, нецелевого использования бюджетных средств и модернизацией системы государственного финансового контроля. Модель формирования экономических отношений, в которую включены общественно значимые организации, аудиторские фирмы, органы государственной и региональной власти, выстраивается на основе функционирования надежных институтов, обеспечивающих защиту общественно значимых организаций от оппортунистического поведения других участников рынка.

В новых условиях для экономического роста необходимо обеспечение устойчивости общественно значимых организаций, участвующих в реализации национальных программ и стратегий, выступающих драйвером сбалансированного развития территорий и использующих бюджетные средства. К таким организациям целесообразно отнести выделенные в законе № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» организации коммерческого сектора экономики (публичные акционерные общества, организации, представляющие консолидированную отчетность, эмитенты ценных бумаг) и государственного сектора (государственные корпорации, компании, доля государственной собственности которых более 25 % уставного капитала, публично-правовые компании), а также организации, включенные в перечень системообразующих организаций, территорий опережающего социально-экономического развития (далее ТОСЭР), особых экономических зон (далее ОЭЗ), финансово-промышленных групп, реализующих проекты в рамках специальных инвестиционных контрактов (далее СПИК) и региональных инвестиционных проектов (далее РИП). Аудит бухгалтерской отчетности направлен на снижение риска недостоверности раскрываемой в ней информации, в то время как для подтверждения непрерывности деятельности необходимы процедуры контроля, позволяющие

исключить возникновение у общественно значимых организаций широкого спектра искажений в результате несоблюдения законодательства, правил и принципов делового поведения и ответственного инвестирования (Principales for Responsible Investment, PRI).

Интерес в защите общественно значимых организаций, государства и других участников бизнес-среды от недобросовестного поведения субъектов, отклоняющегося от норм, обуславливает развитие комплаенс-контроля в аудиторской деятельности, концептуальное содержание и методология которого должны обеспечивать создание и поддержку механизма оценки достоверности бухгалтерской отчетности и устойчивого функционирования организации. В теории получил развитие «аудит на соответствие» как отдельный вид аудита, отличный от подтверждающего и аудита эффективности. Термин «комплаенс» в российской нормативной базе употребляется с 2007 г. на основе введения в Письмо Банка России «О рекомендациях Базельского комитета по банковскому надзору», а также с 2019 г. применяется в Приказах Минфина России для замены и унификации понятия «соответствие требованиям законодательства». COMPLAENCS начал развиваться в компаниях с иностранным капиталом и преобладает в корпорациях холдингового типа (ПАО «Сибур холдинг», ПАО «МТС», ОАО «РЖД», АО «Почта России» и т.п.), которые являются участниками системы государственных закупок, налогового мониторинга, формируют отчетность об устойчивом развитии и широко взаимодействуют с органами государственного управления. Аудиторские проверки организаций с встроенной системой комплаенса должны быть ориентированы на оценку эффективности ее функционирования и уровня зрелости.

Несмотря на существующие попытки стандартизации комплаенс-контроля в аудиторской деятельности, теория и методология данного вида контроля остается малоизученной. Формирование концепции и универсального методического обеспечения комплаенса позволит аудиторским организациям сократить затраты на разработку внутрифирменных стандартов, адаптацию международной практики под отечественные условия с учетом специфики видов деятельности и регуляторной среды.

Состояние и степень научной разработанности темы. Вопросам исследования концепций и теоретических основ комплаенс-контроля, аудита на соответствие требованию законности посвящены научные труды отечественных экономистов М.А. Азарской, Р.А. Алборова, К.К. Арабян, П.П. Баранова, И.Н. Богатой, Р.П. Булыги, В.В. Бурцева, С.М. Бычковой, А.В. Глущенко, Е.М. Гутцайт, Д.А. Ендовицкого, Н.А. Ермаковой, В.Н. Жукова, В.Б. Ивашкевича, Н.А. Казаковой, Ж.А. Кевороковой, А.Н. Кизилова, В.Н. Ким, М.В. Мельник, В.В. Панкова, С.В. Панковой, Н.Г. Сапожниковой, А.А. Ситнова, А.Е. Суглобова, В.Т. Чая, А.Д. Шеремета, Т.Г. Шешуковой и зарубежных экономистов А. Ладжми, Дж. П. Миллера, В. Хайри. Учетно-информационная система контроля как информационная база аудиторской деятельности исследована М.А. Вахрушиной, М.И. Кутер, Н.Т. Лабынцевым, Н.С. Нечехиной, В.С. Плотниковым, О.В. Плотниковой, С.В. Пономаревой, Т.М. Рогуленко, Я.В. Соколовым, З.С. Туяковой, Н.Н. Хахоновой, Л.И. Хоружий, Л.А. Чайковской. Методический инструментарий комплаенс-контроля подробно исследован в научных трудах С.В. Арженовского, М.А. Городилова, С.А. Звягина, В.В. Земскова, В.Г. Когденко, Е.В. Овчаровой, Г.Я. Остаева, В.П. Суйц. Риск-ориентированный подход в аудите и классификаторы искажений получили развитие в научных работах П. Готшалк, Л. Джанг, Дж. Дубихлила, И.С. Егоровой, Е.Ю. Итыгиловой, В.Э. Керимова, Ю.Ю. Кочинева, Т.Ю. Серебряковой, Р.Н. Сингатуллиной, А.В. Сметанко, Г.П. Старинова, Е. Шиди, М.А. Штефан.

В исследованиях ученых отражены базовые научные положения теории аудита бухгалтерской отчетности, определяющие сущность и роль отдельных видов контроля, организационные механизмы и методический инструментарий для планирования и проведения проверок финансово-хозяйственной деятельности организаций. Но существующая теоретико-методическая база не учитывает особенности комплаенса как самостоятельного вида аудиторской деятельности в условиях построения экономических отношений бизнеса и государства на основе новой модели экономики. Оценивая по достоинству вклад ученых, следует отметить, что нерешенными остаются проблемы разработки отдельных положений концепции и

методологии комплаенс-контроля, учитывая особенности деятельности общественно значимых организаций как области проверки, принципов и методик. Повышенный интерес к научной проблематике, недостаточная изученность и существующие научные разработки определили выбор темы исследования, цель и задачи.

Цель исследования заключается в развитии комплекса теоретических и методологических положений комплаенс-контроля общественно значимых организаций в процессе осуществления аудиторской деятельности.

Задачи:

– развить теоретико-понятийный аппарат комплаенс-контроля в аудиторской деятельности, выявить взаимосвязь комплаенс-рисков аудируемой организации с аудиторским риском;

– расширить предметную область комплаенс-контроля в аудиторской деятельности;

– разработать концептуальную модель комплаенс-контроля для стандартизации аудиторской деятельности;

– сформировать методологию комплаенс-контроля в аудите бухгалтерской отчетности и заданий, обеспечивающих уверенность, для общественно значимых организаций;

– предложить классификатор искажений бухгалтерской отчетности для планирования и обоснования существенности последствий;

– сформулировать методические положения по планированию и документированию аудита общественно значимых организаций и заданий, обеспечивающих уверенность;

– определить алгоритмы проведения проверки общественно значимых организаций и заданий, обеспечивающих уверенность, с учетом аудиторских комплаенс-процедур;

– развить методику оценки уровня зрелости системы комплаенс-контроля аудируемых организаций в разрезе ее компонентов.

Область исследования соответствует пп. 11.1 «Концептуальные основы, теория, методология, организация, история развития бухгалтерского учета», пп. 11.6 «Аудиторская деятельность», пп. 11.7 «Методы аудита, контроля и ревизии. Классификаторы искажений в учете и аудите», пп. 11.8 «Регулирование и стандартизация правил ведения аудита, контроля и ревизии» Паспорта научной специальности 5.2.3. Региональная и отраслевая экономика (бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика) ВАК Минобрнауки России.

Объект исследования – аудиторская деятельность в области комплаенс-контроля общественно значимых организаций. **Предметом исследования** выступает совокупность экономических, информационных, организационно-управленческих отношений между аудиторской организацией и аудируемой общественно значимой организацией в процессе реализации комплаенс-контроля.

Теоретико-методологическая основа работы: теории и концепции аудита как области научного знания; концепция соответствия и непрерывности деятельности; системный, риск-ориентированный и процессно-результатный подходы, необходимые для развития методологического инструментария; методические принципы аудита и концепции конструирования факта хозяйственной жизни для объяснения принципов аудита обязательств, применения нормативных актов в аудиторской деятельности. Для развития понятийного аппарата, концепции и методологии комплаенс-контроля в аудите использовались монографический, логико-структурный, методы анализа и синтеза, сегментирования, систематизации, типологизации и теоретического моделирования. При разработке методики применялись методы классификации, детализации, эконометрического моделирования, группировки, методы риск-ориентированного подхода в аудите, интегрированной многофакторной оценки, планирования и методы выборочных исследований в аудите. В процессе исследования организации комплаенс-контроля в аудите были использованы методы организационного моделирования и построения пошаговых алгоритмов, дискриминантного и корреляционного-регрессионного анализа, методы тестирования системы внутреннего контроля в аудите, экономического анализа для оценки показателей эффективности.

Информационной базой исследования являются нормативно-правовые акты и стандарты в области аудита и заданий, обеспечивающих уверенность (согласно Международной концепции заданий, обеспечивающих уверенность), положения и иные локальные нормативных акты, методические рекомендации по организации и внедрению комплаенса в деятельность российских организаций, методические инструкции и регламенты по реализации риск-ориентированного подхода, статистические данные по количеству общественно значимых организаций в различных областях и сферах деятельности, результаты оценки качества работы аудиторских организаций; научные труды отечественных и зарубежных экономистов в области теоретико-методологических положений аудита финансово-хозяйственной деятельности.

Научная новизна результатов исследования состоит в развитии теории и методологии комплаенс-контроля общественно значимых организаций в процессе аудиторской деятельности на основе раскрытия содержания совокупности принципов, методов и подходов, разработки организационно-методического обеспечения и систематизации прикладных рекомендаций.

К числу наиболее существенных положений, отражающих научную новизну исследования и выносимых на защиту, относятся следующие:

1. Развита теоретико-понятийный аппарат комплаенс-контроля в аудиторской деятельности, включающий (п. 11.6 «Аудиторская деятельность» Паспорта специальности 5.2.3.):

– авторское определение понятия «комплаенс-контроль» применительно к аудиту, основанное на конкретизации составляющих дефиниции: организационной (проверка финансово-хозяйственной деятельности объекта контроля и информации, раскрываемой в отчетности), экономической (цель комплаенс-контроля, отличная от цели аудита – предупреждение, выявление и пресечение нарушений и недобросовестных действий), правовой (обобщения норм – законодательство, правила, принципы);

– интерпретацию понятий «система комплаенс-контроля аудируемых организаций», «аудиторские комплаенс-процедуры» на основе их конкретизации путем

выделения специфических признаков комплаенс-контроля: для первого понятия – введения составных элементов (мер, методик и процедур) и целей (выявление и оценка комплаенс-рисков, исполнение принятых обязательств, формирование деловой репутации); для второго – модификации назначения (а именно, предупреждение, выявление, подтверждение и фиксация нарушений);

– выявленную взаимосвязь комплаенс-рисков аудируемой организации с риском необнаружения аудитором искажений, основанную на прогнозной оценке проверок органами государственного контроля и минимизации финансовых потерь (снижение комплаенс-рисков и риска ухудшения репутации аудиторской организации, включения ее в план проверок контрольно-надзорных органов и саморегулируемых организаций).

Сформулированные новые определения расширяют глоссарий аудита как фундамента аудиторских стандартов и концептуальных положений. Взаимосвязь рисков имеет применение для объяснения функционального назначения комплаенс-контроля в экономической среде как механизма снижения комплаенс-рисков стейкхолдеров общественно значимых организаций.

2. Расширена предметная область комплаенс-контроля в аудиторской деятельности на основе сегментации информации, отражаемой в финансовой отчетности общего и специального назначения. Отличием является расширение состава учетной номенклатуры в целях комплаенс-контроля посредством внесения в предметную область аудита дополнительных новых объектов – комплаенс-обязательств, комплаенс-доходов, комплаенс-расходов. Раскрытие содержания учетно-информационной системы позволяет учесть специфические особенности предметной области для развития концепции и методологии аудита (п. 11.1 «Концептуальные основы, теория, методология, организация, история развития бухгалтерского учета» Паспорта специальности 5.2.3.);

3. Разработана концептуальная модель комплаенс-контроля, основанная на развитии представления о цели, задачах и функциях аудита (добавлены к функциям аудита – координирующая, стимулирующая, прогнозно-аналитическая, адаптированы с учетом особенностей комплаенс-контроля – регулирующая, защитная,

информационно-управленческая, контрольно-оценочная). Отличием является обоснование назначения комплаенс-контроля для удовлетворения интересов руководства, собственников общественно значимых организаций и принятия финансовых решений субъектами на микро-, мезо- и макроуровнях. Модель служит основой для разработки стандартов внутреннего аудита общественно значимых организаций, саморегулируемых организаций и внутрифирменных стандартов аудиторских организаций (п. 11.8 «Регулирование и стандартизация правил ведения аудита, контроля и ревизии» Паспорта специальности 5.2.3.);

4. Сформирована методология комплаенс-контроля в аудите бухгалтерской отчетности, базирующаяся на методе оценки на соответствие нормам; системном, процессно-результатном и риск-ориентированном подходах; систематизированных и адаптированных к комплаенс-контролю методологических принципах; расширенных методических комплексах аудиторских комплаенс-процедур и типологиях методик. Отличиями сформированной методологии являются:

– внедрение в аудит процессно-результатного подхода, позволяющего в разрезе трехуровневой динамической системы выделить и увязать между собой этапы формирования и исполнения комплаенс-обязательств, результаты, процессы их достижения, критерии соответствия и точки контроля;

– систематизация и модификация содержания общесистемных принципов, принципов организации комплаенс-контроля, методических, этических и нормативно-правовых принципов;

– формирование методических комплексов на основе введения новых процедур для заданий, обеспечивающих уверенность, отличных от аудита, их систематизация по этапам проведения проверки, характеру и составу (агрегированные и детальные) для рационального планирования и поиска искажений в рискованных областях.

Предлагаемая методология обеспечивает унификацию подходов к проведению исследований и разработке специальных методов и методик комплаенс-контроля в аудиторской деятельности (п. 11.7 «Методы аудита, контроля и ревизии. Классификаторы искажений в учете и аудите»; п. 11.8 «Регулирование и

стандартизация правил ведения аудита, контроля и ревизии» Паспорта специальности 5.2.3.);

5. Предложен классификатор искажений бухгалтерской отчетности для планирования и обоснования существенности последствий на основе анализа состава нарушений финансового законодательства. Предлагаемая классификация развивает традиционное представление о группировке искажений отчетности и базируется на подробном перечне возможных искажений, сгруппированных по влиянию случаев несоблюдения законодательства на факты хозяйственной жизни; отражение в системе регистрации их на счетах бухгалтерского учета; формирование, представление бухгалтерской отчетности и функционирование системы внутреннего контроля. Особенностью классификации является расширенное применение не только для оценки влияния существенных искажений на бухгалтерскую и специальную отчетности, но и для идентификации контрольных точек, в которых вероятны искажения; оценки соблюдения принципа непрерывности деятельности аудируемой организации; формулирования детальных аудиторских процедур, критериев соответствия и обоснования заключений в ходе выполнения заданий, обеспечивающих уверенность (п. 11.7 «Методы аудита, контроля и ревизии. Классификаторы искажений в учете и аудите» Паспорта специальности 5.2.3.);

6. Сформулированы методические положения по планированию и документированию аудита общественно значимых организаций и заданий, обеспечивающих уверенность. Рекомендации по планированию отличаются адаптированной к комплаенс-контролю методикой определения объема выборки операций для проведения комплаенс-процедур; предлагаемым перечнем финансовой и нефинансовой информации, запросов и заявлений; группировкой возможных рисков ситуаций. Дополненный состав документов отличается описанием порядка их формирования и применением реквизитов для фиксации результатов аудиторских комплаенс-процедур; внедрением комплекса вспомогательных документов – для надлежащего планирования, обеспечивающих – для составления плана проверки и выполнения процедур. Рекомендации позволят повысить качество внутренних регламентов аудиторских организаций и реализовать комплаенс-процедуры в аудите

(п. 11.7 «Методы аудита, контроля и ревизии. Классификаторы искажений в учете и аудите» Паспорта специальности 5.2.3.);

7. Определены алгоритмы проведения проверки общественно значимых организаций и заданий, обеспечивающих уверенность, с учетом аудиторских комплаенс-процедур. Отличием разработанных алгоритмов от традиционного подхода в аудите является внедрение аудиторских комплаенс-процедур, типовых классификаторов искажений, дополненных критериев соответствия для реализации каждого этапа аудиторской проверки и иных заданий, обеспечивающих уверенность. Взаимовязка комплаенс-процедур в единый алгоритм позволит реализовать проверки на соответствие нормам, выявить нарушения и признаки вероятных искажений бухгалтерской отчетности и недобросовестных действий (п. 11.7 «Методы аудита, контроля и ревизии. Классификаторы искажений в учете и аудите» Паспорта специальности 5.2.3.);

8. Развита методика оценки уровня зрелости системы комплаенс-контроля аудируемых организаций в разрезе ее компонентов на основе внедрения критериев, аналитических показателей и разработанных тестов средств контроля. Отличием аналитических показателей является применение в качестве базы для проведения расчетов информации о комплаенс-обязательствах, комплаенс-доходах и комплаенс-расходах, а тестов средств контроля – конкретизация тестовых вопросов применительно к общественно значимым организациям, выступающим объектами финансового и налогового мониторинга. Предлагаемая методика позволяет выявить недостатки функционирования системы комплаенс-контроля общественно значимых организаций и ее способности предотвращать комплаенс-риски, что позволит подготовить информацию, сообщаемую аудитором лицам, ответственным за корпоративное управление аудируемой организации. Методика оценки применима для разработки внутрифирменных стандартов аудиторских организаций и саморегулируемых организаций аудиторов (п. 11.7 «Методы аудита, контроля и ревизии. Классификаторы искажений в учете и аудите» Паспорта специальности 5.2.3.).

Теоретическая значимость исследования заключается в создании концепции комплаенс-контроля общественно значимых организаций в аудиторской

деятельности; уточнении и расширении понятийного аппарата, обосновании предметной области комплаенс-контроля; развитии методологических положений по применению комплаенс-процедур на основе риск-ориентированного, системного и процессно-результатного подходов; разработке механизма внедрения комплаенс-процедур в аудит и для выполнения иных заданий, обеспечивающих уверенность.

Практическая значимость работы: результаты диссертационного исследования предназначены для практического применения в аудиторской деятельности при формировании методики комплаенс-контроля общественно значимых организаций и при оценке уровня зрелости системы комплаенс-контроля, стандартизации и документировании аудита.

Апробация результатов диссертационного исследования. Отдельные результаты исследования были доложены на вузовских и региональных конференциях (г. Благовещенск – 2019-2022 гг.), краевом конкурсе молодых ученых ИЭИ ДВО РАН (г. Хабаровск – 2021 г., 2023 г.), всероссийских научных конференциях с международным участием (г. Благовещенск – 2017 г.), международных научных и научно-практических конференциях (г. Благовещенск – 2017 г., 2020 г., 2022 г., г. Владивосток – 2018 г., 2019 г., г. Оренбург – 2021 г., г. Екатеринбург – 2020-2021 гг., г. Калининград – 2021 г., г. Санкт-Петербург, 2020 г., г. Москва – 2021-2022 г.), международных научно-практических и экономических форумах (г. Благовещенск, г. Хэйхэ – 2016 г., 2019 г., г. Москва – 2022 г.). Основные положения исследования были рекомендованы для внедрения в институте профессиональных бухгалтеров и аудиторов России, агентстве Амурской области по привлечению инвестиций, центре «Мой бизнес», фонде содействия кредитованию субъектов малого и среднего предпринимательства Амурской области, ГБУ «Центр информационных технологий Амурской области».

Положения теории и методологии, изложенные в диссертации, методические разработки включены в отчеты о научно-исследовательских работах в соответствии с планом НИР Амурского государственного университета за 2018-2022 гг. «Финансово-экономические аспекты развития региона: состояние и перспективы» (номер государственной регистрации АААА-А19-119032890003-4), «Исследование

механизмов трансформации экономической системы Дальнего Востока России в концепции новой экономики» (номер государственной регистрации АААА-А22-122011800129-5). Некоторые концептуальные положения и методические разработки были использованы при выполнении научного проекта при грантовой поддержке РФФИ «Концептуальная модель региональной предпринимательской экосистемы в условиях цифровой среды» (2023 г., № 23-28-00044). Теоретико-методические положения работы нашли отражение при чтении курсов лекций «Бухгалтерский учет и контроль в банке», «Бухгалтерский учет и основы аудита», «Аудит», «Методология и практика проведения аудита», «Внутренний аудит и финансовый комплаенс», «Аудит бизнеса» в Амурском государственном университете для программ бакалавриата, специалитета и магистратуры.

Публикации автора. Положения диссертационной работы опубликованы в 38 работах общим объемом 63,65 п.л., из них 34,09 п.л. авторских. В числе публикаций – две монографии; 24 статьи в журналах из перечня ВАК объемом 24,5 п.л., из них 19,5 п.л. авторских.

Структура и объем. Диссертация состоит из введения, пяти глав, заключения, списка литературы, включающего 384 наименования, и 10 приложений, содержит 419 страниц машинописного текста, иллюстрируется 63 рисунками, 63 таблицами.

Во введении раскрыта актуальность темы исследования, поставлены цель и задачи, отражены информационная и методическая основа работы, определена научная новизна, теоретическая и практическая значимость исследования.

В первой главе сформулированы научно-теоретические подходы к исследованию комплаенс-контроля для определения его сущности как самостоятельного вида аудита. На основе анализа и обобщения норм, применяемых в аудите, уточнено определение комплаенс-контроля. Сформирован понятийный аппарат комплаенс-контроля и выделены особенности системы комплаенс-контроля аудируемой организации, аудиторских комплаенс-процедур, установлена взаимосвязь комплаенс-рисков аудируемой организации с риском необнаружения искажений бухгалтерской отчетности.

Во второй главе проведен анализ теорий и подходов, выступающих фундаментом для развития концепции комплаенс-контроля общественно значимых организаций (далее ОЗО) в аудите. На основе теории стейкхолдеров определены интересы пользователей отчетности и иных участников институциональных отношений во внедрении процедур комплаенс-контроля в аудит. Сформирована учетно-информационная система комплаенс-контроля с учетной номенклатурой, раскрыт состав комплаенс-доходов и комплаенс-расходов, исследована классификация комплаенс-обязательств. Построена концептуальная модель, в основу которой положены функции, цель, задачи, объект, предмет и определены взаимосвязи между ними.

В третьей главе представлена методология комплаенс-контроля ОЗО в аудиторской деятельности, развитая на основе адаптации методологических подходов (системного, риск-ориентированного и процессно-результатного) для комплаенс-контроля, систематизации принципов аудита, уточнения их формулировок. Проведен анализ классификаций приемов и методов аудита для обнаружения экономических правонарушений и преступлений, предпосылок подготовки отчетности, что позволило систематизировать комплаенс-процедуры по стадиям аудита и иных заданий, обеспечивающих уверенность (далее ЗОУ), расширить перечень критериев соответствия. Проведена типологизация методик комплаенс-контроля в аудите ОЗО и сформулированы направления развития методологии.

В четвертой главе построен классификатор возможных искажений в результате нарушений нормативных актов, влияющих на бухгалтерскую отчетность и непрерывность деятельности аудируемой организации. На основе учета комплаенс-факторов разработана и апробирована методика оценки соблюдения принципов: должной осмотрительности, ответственного инвестирования, непрерывности деятельности аудируемых организаций. Предложены рекомендации по применению комплаенс-процедур при планировании аудита бухгалтерской отчетности и при выполнении ЗОУ. Разработаны шаблоны планов проверки и определен перечень необходимых реквизитов для составления рабочих документов с учетом особенностей предлагаемых комплаенс-процедур.

В пятой главе на основе эконометрического моделирования определены типы ОЗО по уровню сформированности комплаенс-системы и факторы, обусловившие развитие комплаенса в ОЗО. Используя эмпирический материал, построены организационные модели комплаенс-контроля: стандартная, расширенная и усиленная. Предложены алгоритмы реализации методики аудита и иных ЗОУ со встроенными комплаенс-процедурами, классификаторами искажений и критериями соответствия. Разработаны и апробированы тесты средств контроля, аналитические показатели оценки эффективности системы комплаенс-контроля аудируемых ОЗО.

Глава 1 Теоретические основы исследования комплаенс-контроля в процессе осуществления аудиторской деятельности

1.1 Сущность и роль комплаенс-контроля в аудите финансово-хозяйственной деятельности организации

Выделению комплаенса в самостоятельный вид аудиторской деятельности способствовало становление отечественной и зарубежной теории аудита бухгалтерской отчетности и внутреннего контроля. Термин «комплаенс» (с англ. compliance – согласие, соответствие, повиновение) обозначает действие «в соответствии с требованиями и этическими нормами» [365]. Дословно в российской нормативной базе термин «комплаенс» употребляется с 2007 г., где он был введен на основании Письма Банка России «О рекомендациях Базельского комитета по банковскому надзору» [19], а также с 2019 г. применяется в Приказах Минфина России для замены и унификации понятия «соответствие требованиям законодательства». Базовым принципом комплаенса выступает проверка финансово-хозяйственной деятельности организации на соответствие требованиям законодательства с целью предотвращения незаконной деятельности и противодействия мошенничеству. Принцип законности и сравнение объекта контроля с нормой и идеальным состоянием характерен для всех видов финансового контроля. Контроль обеспечивает «законность, соблюдение обязательных требований», предполагает проведение проверки для определения «достижения заложенной в правовой норме модели», анализ «фактического состояния выполнения установленных правил поведения, полученных результатов» [213], «проверку соблюдения требований и пресечение допущенных нарушений в целях законности и охраны собственности» [328]. По мнению Л.И. Сергеева [281], контрольно-финансовая деятельность призвана обобщить отклонения фактических данных от нормативов – кодексов, законов, инструкций, принципов деятельности.

Аудит на соответствие нормам и требованиям не является принципиально новой формой контроля, а выступает результатом трансформации экономических отношений, изменения сфер и направлений регулятивного влияния государства на деятельность аудиторских и аудируемых организаций. Для подробного анализа реализации комплаенс-функции в аудите необходимо выделение подходов как основного ракурса исследования, исходных взглядов, с позиции которых объект исследования раскрывается с разных сторон и может изменять свои черты.

Подходы к комплаенс-контролю получили историческое развитие в теории и методологии аудита. «Аудит на соответствие» как отдельное направление, его ориентация на методологию ревизии и изучение счетов, бухгалтерских записей, оценки сохранности имущества, обусловлены историческими предпосылками. До конца XX в. в теории аудита превалировала идеология проверки правильности, законности и целесообразности отражения хозяйственных операций в учете. Стандартизация аудита и внутреннего контроля способствовала развитию видов аудита – подтверждающий (certification), аудит соответствия (compliance) и аудит эффективности (performance). Такой классификации придерживаются ученые в зарубежной (А. Арнс, Дж. Лобекк [64], Р. Монтгомери [65]) и отечественной науке (М.В. Мельник [224], П.П. Баранов [71], Е.М. Гутцайт [121], А.Д. Шермет [333], К.К. Арабян [56], М.А. Азарская [43]). Признаком, отличающим комплаенс от других форм проверок, является применение процедур оценки «полноты и правильности соблюдения внешних и внутренних правил» [197], [240].

С позиции международных стандартов аудита (далее МСА), комплаенс в аудиторской деятельности рассматривается как задание, обеспечивающее уверенность, и сопутствующая услуга. В систему стандартов аудиторской деятельности введены специальные процедуры комплаенса, применяемые при аудите отчетности – это проверка соблюдения требований законодательства, оказывающих влияние на раскрытие информации в отчетности (МСА 250 [12]), оценка способности СВК предотвращать факты недобросовестных действий (МСА 315 [13]), проверка наличия признаков мошенничества (МСА 240 [11]). Теория и методология аудита достоверности отчетности базируется на оценке значимых рисков (признаки

недобросовестных действий), при этом в силу объективных причин выделены ограничения или неспособность аудитора полностью противодействовать экономическим преступлениям. К таким ограничениям согласно п. А47 МСА 200 [6] отнесены: выборочный характер; неэффективность методов аудита для обнаружения фактов сговора, завуалированных схем, подделки документов, вовлечения руководства в недобросовестные действия, умышленного сокрытия информации.

Комплаенс как форма проверки на соблюдение деятельности требованиям законодательства в полной мере может быть реализован как задание, обеспечивающее уверенность (МСЗОУ 3000 [8]) или согласованная процедура – задание по оценке соблюдения установленных нормативных актов (п. А.8 МССУ 4400 [9]). Особенности применения комплаенса в аудиторской деятельности представлены в таблице 1.

Таблица 1 – Сравнительный анализ форм комплаенса в аудиторской деятельности [249]

Признак сравнения	Комплаенс-контроль в рамках аудита финансовой отчетности	Комплаенс-аудит как отдельное задание, обеспечивающее уверенность, отличное от аудита и обзора	Комплаенс как согласованная процедура
1	2	3	4
Регулирование	МСА (в части комплаенса - 315, 330, 240, 250)	МСЗОУ 3000	МССУ 4400
Цель	Получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность в целом свободна от существенного искажения как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки, а также подготовить заключение и представить его с учетом требований МСА и в соответствии с теми выводами, к которым пришел аудитор.	Получить либо разумную уверенность, либо ограниченную уверенность в том, что информация о предмете задания не содержит существенных искажений; сформировать вывод относительно результата количественной или качественной оценки оцениваемого предмета задания в форме письменного заключения, в котором содержится выражение ограниченной либо разумной уверенности, а также описана основа для вывода.	Проведение процедур, характерных для аудита и согласованных между аудитором, организацией и соответствующими третьими лицами, и представление отчета об обнаруженных фактах.
Задачи	Сбор и оценка достаточных надлежащих аудиторских доказательств для обоснования мнения аудитора, оценка рисков и системы внутреннего контроля, соблюдения нормативных актов, обнаружение ошибок и фактов недобросовестных действий, оказывающих существенное влияние на финансовую отчетность.	Выявление, документирование и анализ комплаенс-рисков, оценка соответствия процедур внутреннего комплаенса требованиям законодательства, их реализация, контроль своевременного устранения выявленных недостатков, сбор, анализ и обработка информации для формирования отчета.	Сбор доказательств с помощью выполнения процедур, согласованных сторонами, составление отчета об обнаруженных фактах.
Уверенность	Разумная	Разумная или ограниченная	Отсутствует
Объекты	Организации и индивидуальные предприниматели, обязателен для акционерных обществ, кредитных, страховых организаций и т.п. согласно закону № 307-ФЗ.	Организации и индивидуальные предприниматели, имеющие высокие комплаенс-риски, подлежащие проверке Росфинмониторинга, иных надзорных и правоохранительных органов (например, кредитные организации, профессиональные участники РЦБ; страховые организации, организации федеральной почтовой связи, НПФ, микрофинансовые организации и т.п. согласно закону № 115-ФЗ), а также общественно-значимые организации.	

Продолжение таблицы 1

1	2	3	4
Характер	Обязательный и инициативный	Инициативный	
Предметная область	Финансовая отчетность и информация прошедших периодов, в меньшей степени нефинансовая информация (в части нормативных актов, оказывающих существенное влияние на данные отчетности).	Должна быть согласована сторонами задания и указана в письменном соглашении	
		Преимущественно нефинансовая информация (например, исполнение требований законодательства РФ, в т.ч. по ПОД/ФТ, законные действия на финансовых, товарных и прочих рынках).	Преимущественно нефинансовая информация, согласованная условиями задания, при наличии доступа и критериев оценки.
Принципы	Честность, объективность, профессиональная компетентность и должная тщательность, конфиденциальность, профессиональное поведение. Независимость, профессиональный скептицизм, профессиональное суждение и навыки, обеспечивающие уверенность.		
Методический инструментальный	Тесты средств контроля, оценка рисков и существенности, привлечение экспертов, инспектирование, наблюдение, подтверждение, пересчет, повторное проведение, аналитические процедуры, запрос (самостоятельное определение процедур, выбор характера, объема и временных рамок процедур в ответ на оценку рисков, выполнение дополнительных процедур для обеспечения уверенности).		Анализ, пересчет, сравнение, наблюдение, инспектирование, подтверждение (согласование сторонами).
Источники информации	Финансовая информация, материалы инвентаризаций и внутреннего контроля, оперативного учета, письменные и устные разъяснения, ответы на запросы и внешние подтверждения.	Данные о хозяйственных операциях, производственной деятельности, планы, организационно-распорядительная документация, положения, стандарты, инструкции, данные оперативного, налогового и бухгалтерского учета, материалы внутреннего контроля, письменные и устные разъяснения, ответы на запросы и внешние подтверждения.	
Снижение рисков	Информационный риск пользователей отчетности.	Комплаенс-риски – риски убытков, штрафов за нарушение законодательства.	
Применение выборки	Применение закреплено стандартами, основано на оценке существенности и риска.	Применяется в меньшем объеме, поскольку необходимо знать точную сумму ущерба.	
Отчет и его адресность	Аудиторское заключение, в котором выражается мнение относительно того, действительно ли финансовая отчетность подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с критериями применимой концепции ее подготовки (может быть широкий круг пользователей).	Письменное заключение или отчет, содержащий четко выраженный вывод об информации о предмете задания (отчет об эффективности СВК, о соблюдении требований нормативно-правовых актов). Адресатом является заказчик задания (руководство или лица, отвечающие за корпоративное управление, представители госорганов) или иной пользователь (банки и др.).	Отчет об обнаруженных фактах, предназначенный только для тех сторон, которые договорились о выполнении процедур.

В качестве согласованной процедуры могут выступать услуги аудитора по проверке соблюдения трудового, налогового, антикоррупционного законодательства, установлению фактов хищений активов. Важной теоретической установкой стандартов является закрепление категории – «критерии соответствия» или «критерии, пригодные в контексте профессионального суждения», которые устанавливаются законами, уполномоченным органом (отраслевые указания, стандарты саморегулируемых организаций (далее СРО), индивидуально (договорные условия, приказы), разрабатываются коллегией (инструкции, этические нормы).

В.И. Подольский и соавт. [258], Ж.А. Морозова [228] детально описывают теоретические основы комплаенса в аудите, включая требования законов и нормативных актов, определение регуляторных факторов, повышающих аудиторский

риск, оценку существенности нарушений требований при формировании вывода в аудиторском заключении. Порядок применения нормативно-правовых актов (далее НПА) в аудите подчеркивает Т.М. Рогуленко [273], уточняя необходимость выделения параметров соответствия, подбора нормативных актов на этапе планирования проверки, оценку устава и внутрихозяйственных регламентов и операций на соответствие государственным актам и стратегии развития предприятия. Проверка соблюдения НПА, аудитор должен удостовериться в актуальности учетной политики и внутренних положений по ведению бухгалтерского учета и внутреннего контроля, их соответствии действующим законодательным актам [183]. Процедуры применения аудиторских стандартов в области соблюдения НПА представлены в научных публикациях Е.В. Зубовой [149] и Т.Ю. Серебряковой [282]. Авторы подразделяют действия аудитора, связанные с оценкой соблюдения НПА, влияющих на:

- 1) порядок составления бухгалтерской отчетности;
- 2) другие аспекты деятельности.

В состав процедур первого типа включены методы сбора, оценки аудиторских доказательств, а второго типа – запросы; анализ переписки с госорганами, материалы судебных разбирательств и исков; получение письменных заявлений и иные процедуры в ответ на выявленные риски и факты нарушения законодательства. На завершающей стадии проверки аудитор делает вывод, соблюдены ли положения стандартов по бухгалтерскому учету с целью обеспечения достоверности отчетности.

Выделение теории комплаенса в отдельное научное направление связано с системным реформированием нормативной базы бухгалтерского учета и аудита, неоднозначным трактованием норм, их особым характером для конкретных организаций. П.П. Баранов [71] противопоставляет позитивный подход в аудите нормативному, который, по его мнению, создает разрыв регулятивов аудита с его научными основаниями. В контексте применения МСФО, новых ФСБУ и МСА первоочередным должно стать свободное мышление, основанное на выработке профессионального суждения, требуемого при составлении финансовой отчетности и для

исполнения инструкций [289]. По мнению Т.Ю. Дружиловской [128], нормативная база бухгалтерского учета имеет тенденции к постоянному совершенствованию. С позиции В.Б. Ивашкевича [152], многообразная и многофакторная среда деятельности организаций вызывает важность «творческого применения» нормативных требований с учетом специфики деятельности проверяемых субъектов. Аудитор использует учетную политику, в которой учетные объекты могут быть нормативно закреплены либо выбраны бухгалтером по профессиональному суждению из допустимых вариантов или учетной методологии МСФО, адаптируя ее под специфику деятельности организации.

Сущность комплаенс-контроля раскрывается согласно научным подходам и различается по целям, применяемым методам и процедурам, критериям соответствия. Понятие «комплаенс-контроль» раскрыто в таблице 2.

Таблица 2 – Подходы к раскрытию содержания понятия «комплаенс-контроль»

Определение 1	Источник 2
Комплаенс как вид аудита бухгалтерской отчетности	
Комплаенс аудируемой организации нацелен на обеспечение способности действовать согласно требованиям высшего уровня (внешним нормам) и низшего уровня (внутренним регламентам, позволяющим обеспечить соблюдение внешних правил), ...выявление нарушений нормативно-правового и регламентного регулирования, ведущих к потерям и ухудшению деловой репутации	Международная ассоциация комплаенса [276], Ю.К. Беляев [78], А.Г. Бородин [88], Дж. П. Миллер [377], [368]
Состояние или поведение, соответствующее установленному руководству, порядку, набору правил, требованию, спецификациям или законодательству	М.М. Шарамко [329]
«Обеспечение соблюдения нормативных актов, стандартов, учредительных документов...», «исключение противоправной деятельности, своевременное представление отчетных форм в соответствии с законодательством»	Стандарты COSO, С.В. Куликова [200]
Форма контроля, включающая проведение совокупности проверочных мероприятий, направленных на снижение комплаенс-рисков	А.Н. Литвиненко и соавт. [209], В.Ф. Попондопуло и соавт. [261], Д.Н. Родионова [275]
Комплаенс-контроль с позиции выявления преднамеренных искажений	
Этичное ведение бизнеса (синоним комплаенс-культуры), соответствие правилам, принятым в отрасли, внутрикорпоративным нормами противодействия коррупции и мошенничества. «Контроль финансовых и нефинансовых показателей, соблюдения всех правовых норм во всех сферах деятельности корпорации»	Н.А. Ермакова, Ч.Ф. Ахуньянова [137]
Правила контроля за отражением в финансовой отчетности и управленческом учете базовых стандартов ведения бизнеса компанией и правил антикоррупционного поведения сотрудников	Д.О. Харченко, И.С. Ферова [320]
Обязательство выполнять, соответствовать и обеспечивать соблюдение внутренних и внешних норм морали	С. Коглинс, Дж. Нэш [364]
Комплекс действий по снижению риска и предотвращению коррупции и мошенничества (стандарты обучения, этические кодексы и т.п.)	Р. Сантос [365]

Продолжение таблицы 2

1	2
Политика корпоративной этики, принятия и дарения подарков, сообщения о нарушениях, ... урегулирование конфликта интересов	О.Б. Иванов, В.М. Кашуба [150]
Часть корпоративной культуры, при которой выполнение сотрудником должностных обязанностей, включая принятие решений на всех уровнях, должно соответствовать стандартам законности и добросовестности	Р. Пашков, Ю. Юденков [255], Ю. Бондаренко [85], п. 3.17 ISO 19600-2014
Обеспечение соблюдения экономическим субъектом внешних и внутренних нормативных, этических и корпоративных норм, а предупреждение осуществления различных фальсификационных схем с финансовой информацией со стороны заинтересованных пользователей	И.А. Ипатьева [156]
Комплаенс с позиции консалтинга в аудите	
Комплаенс в аудите направлен на идентификацию незаконных или неправильно оформленных операций, оценку соответствия системы управления лица законодательным требованиям и указаниям вышестоящего органа государственного управления, проверку операций и бухгалтерских записей в целях подтверждения правильности и законности учета в рамках бюджетных лимитов и ограничений	В. В. Панков, В. Л. Кожухов [248]
Подход, основанный на соблюдении норм и правил, соответствие деятельности хозяйствующего субъекта применимым нормам на российском рынке... и при международной деятельности	Н.А. Ермакова, Ч.Ф. Ахуньянова [137]
Оценка аудитором структуры комплаенс-программы с точки зрения предотвращения, выявления и эффективного реагирования на нарушения действующего законодательства (проверка эффективности средств контроля, периодический анализ соответствия средств контроля установленным требованиям)	С. В. Головин, М. С. Луценко, О. О. Шендрикова [109]
Проверка обоснованности, законности заключения государственных контрактов и соблюдения обозначенных в них условий	Д. П. Ткаченко, В. Л. Кожухов [308]
Предотвращение комплаенс-рисков, которые могут вызваны несоблюдением законодательства, государственных и отраслевых стандартов, кодексов этического поведения. Цель - обнаружение и предотвращение корпоративных преступлений и ошибок, минимизация ущерба, предотвращение нарушений, улучшение бизнес-процессов и процессов контроля	В.Х. Валиев [99], Ю.А. Ткаченко, М.В. Шевченко [307], Ж.А. Кеворкова, Н.Г. Сапожникова [173]
Соблюдение законов и внутренних правил, определяющих ведение бизнеса, экологических норм, положений о труде и оплате труда, трудоустройстве, безопасности данных, здравоохранении, антимонопольном законодательстве и т.п.	П. Бенедек [361]
Обеспечение параметрам институционального пространства – законодательным нормам, стандартам саморегулируемых и иных общественных организаций, внутрикорпоративным стандартам, инструкциям и кодексам поведения, договорным обязательствам, этическим нормам, обычаям делового оборота	Д.В. Борзаков, И.В. Демиденко [86]
Степень соответствия бизнес-процессов требованиям, которые регламентируют каждый бизнес-процесс на законодательном уровне и внутри самой организации	Г. Гувернатори [371]
Подход к построению внутреннего контроля и управления риском потери деловой репутации (имиджа) и правовым риском, санкций со стороны государства	Р. Пашков, Ю. Юденков [255], В.Э. Керимов [174], М.Г. Орлова [241]
Аудит на соответствие требованиям – «определение соблюдения в хозяйственной системе клиента специфических процедур и правил, которые предписаны персоналу и администрации предприятия»	В.В. Шнайдер, Р. Н. Люльков [340]
Комплаенс с точки зрения теории устойчивости и концепции непрерывности деятельности аудируемой организации	
Система, созданная с целью укрепить доверительные отношения с контрагентами и предупредить риск потери деловой репутации, незапланированные расходы в случае несоблюдения действующего законодательства	Ю.В. Лахно [206]
Комплаенс-подход к аудиту (поверхностный с целью обнаружения и фиксации нарушений и углубленный с целью оценки последствий рисков) заключается в оценке риска несоответствия предприятия требованиям, который может повлечь за собой угрозы его финансовому состоянию и ликвидации организации	О.А. Соболева [291]
Выявление нарушений существующего нормативно-правового и регламентного регулирования, ведущих к возникновению различных потерь компании в связи с ухудшением деловой репутации, потерей прав на осуществления деятельности (отзыв лицензий, запреты), или ущербов вследствие допущенных нарушений	В.В. Силакова [284]

Продолжение таблицы 2

1	2
Институциональный подход к комплаенс-контролю	
Комплаенс обеспечивает соответствие деятельности организации требованиям государственных органов, саморегулируемых организаций..нормам права, правилам, рекомендациям и стандартам	Б.С. Батаева, В.А. Черепанова [74], Дж.Дубихлеле [366]
Комплаенс в деятельности аудиторских фирм – это проверка соответствия системы внутреннего контроля качества нормативной документации	Е.И. Ерохина и соавт. [66]
Обеспечение соответствия деятельности аудиторской организации установленным требованиям, совокупность специальных процедур ...для выявления отклонений, нарушений и выработка управленческих воздействий в целях обеспечения качества аудиторских услуг	Н.Г. Кондрашова [191], М.А. Азарская, О. А. Миронова [43]

Существуют дискуссионные вопросы по поводу раскрытия сущности термина «комплаенс-контроль». С одной стороны, отмечается, что комплаенс-контроль является видом контроля (Ж.А. Кеворкова, Н.Г. Сапожникова), контрольной функцией (О.А. Сафонов, П. Миллер), подходом (П. Бенедек, М.А. Шалимова, Н.А. Ермакова, Ч.Ф. Ахуньянова, Ю. Юденков), элементом системы (Ю. Бондаренко, Д.Н. Родионова), формой ответственности, обязательством (Б.С. Батаева, В.А. Черепанова, П. Бенедек). С другой стороны, подчеркивая его самостоятельное значение, авторы отмечают, что комплаенс является процессом (В.Х. Валиев, Ю.А. Ткаченко, М.В. Шевченко, Ж.А. Кеворкова, Н.Г. Сапожникова), проверкой (В.Х. Валиев), системой (В.Ф. Попондопуло, Д.А. Петров, О.Б. Иванова). В определениях используются критерии соответствия, которыми выступают законодательство, нормы, правила, принципы и др. Недостаток дефиниций, предлагаемых авторами, заключается в узком понимании «соответствия требованиям, законодательству», не конкретизируются области, предмет, критерии соответствия и направления контроля, что не позволяет выделить особенность комплаенса как вида аудиторской деятельности и дублирует общее определение категории «контроль». В таком понимании определения не раскрывается сущность категории, отличительные признаки от других видов аудиторской деятельности. Для определения понятия «комплаенс-контроль» следует учитывать его экономико-правовую сущность (рисунок 1).

Определение должно отражать организационное, экономическое и правовое содержание исследуемого понятия, цель осуществления деятельности, критерии соответствия и субъекты контроля.



Рисунок 1 – Сущность комплаенс-контроля в аудиторской деятельности

Стимулом к внедрению комплаенса в аудиторскую деятельность является стремление к повышению репутации, общественного доверия на основе этических принципов, корпоративной культуры и недопущение преступлений против собственника и общества. Отличительным признаком комплаенс-контроля как самостоятельного вида аудиторской деятельности выступает определение состояния объекта контроля путем соотнесения его с нормой (критерием соответствия). Критерии утверждены в стандартах финансовой отчетности или законодательных и нормативных актах. К иным регламентам относят правовые требования, судебные решения, нормы бухгалтерской и аудиторской этики, аналитические материалы профессиональных объединений, полемические материалы по вопросам учета и отчетности, публикуемые организациями по разработке стандартов, приемы профессиональной практики общего и отраслевого характера, литературу по учету и отчетности. В проверку отчетности госсектора могут быть включены дополнительные обязанности – законы и регламенты по совершению сделок с государственным

имуществом, использованию бюджетных средств и ведению деятельности. В госсекторе критерии соответствия могут закрепляться законами, нормативными актами, министерскими распоряжениями, требованиями правительства, экономической политикой и др.

Для иных заданий, обеспечивающих уверенность, МСЗОУ использует понятие «пригодные критерии», к которым относятся контрольные показатели оценки конкретного предмета задания. Критерии – это средство оценки, сравнения вариантов функционирования объекта контроля. В стандартах, определяя зависимость в контексте обстоятельств задания, рекомендуется выбирать систему ориентиров для выработки подходов и обоснования профессионального суждения. Это обеспечит единство интерпретации и верное понимание. МСЗОУ 3000 вводит группировку: критерии представления и раскрытия. Аудитор, проверяя финансовую и иную информацию на соответствие критериям, определяет два уровня:

– верность представления – соответствие бухгалтерской и иной отчетности критериям соответствия для обеспечения необходимого уровня качества раскрытия информации;

– уместность представления – соответствие достаточному уровню качества и потребностям заинтересованных пользователей.

Необходимым условием контрольной деятельности является «наличие правила, которому субъект контроля вынужден в силу различных причин подчиняться и выполнять его требования», «эталонов и стандартов, показателей достижения цели» [212], [144]. Т.А. Куликова, О.А. Лузгина используют обобщенную категорию «нормо-фактор», под которой понимают «совокупность установленных требований и ограничений, ... предполагающих нормативное обеспечение для поддержания согласованности, упорядочения и эффективности деятельности предприятий» [201].

В бухгалтерском учете нормами выступают правовые акты, нормы-правила, нормы-принципы (допущения и требования) [267]. Система нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета – это «совокупность правовых и иных актов,

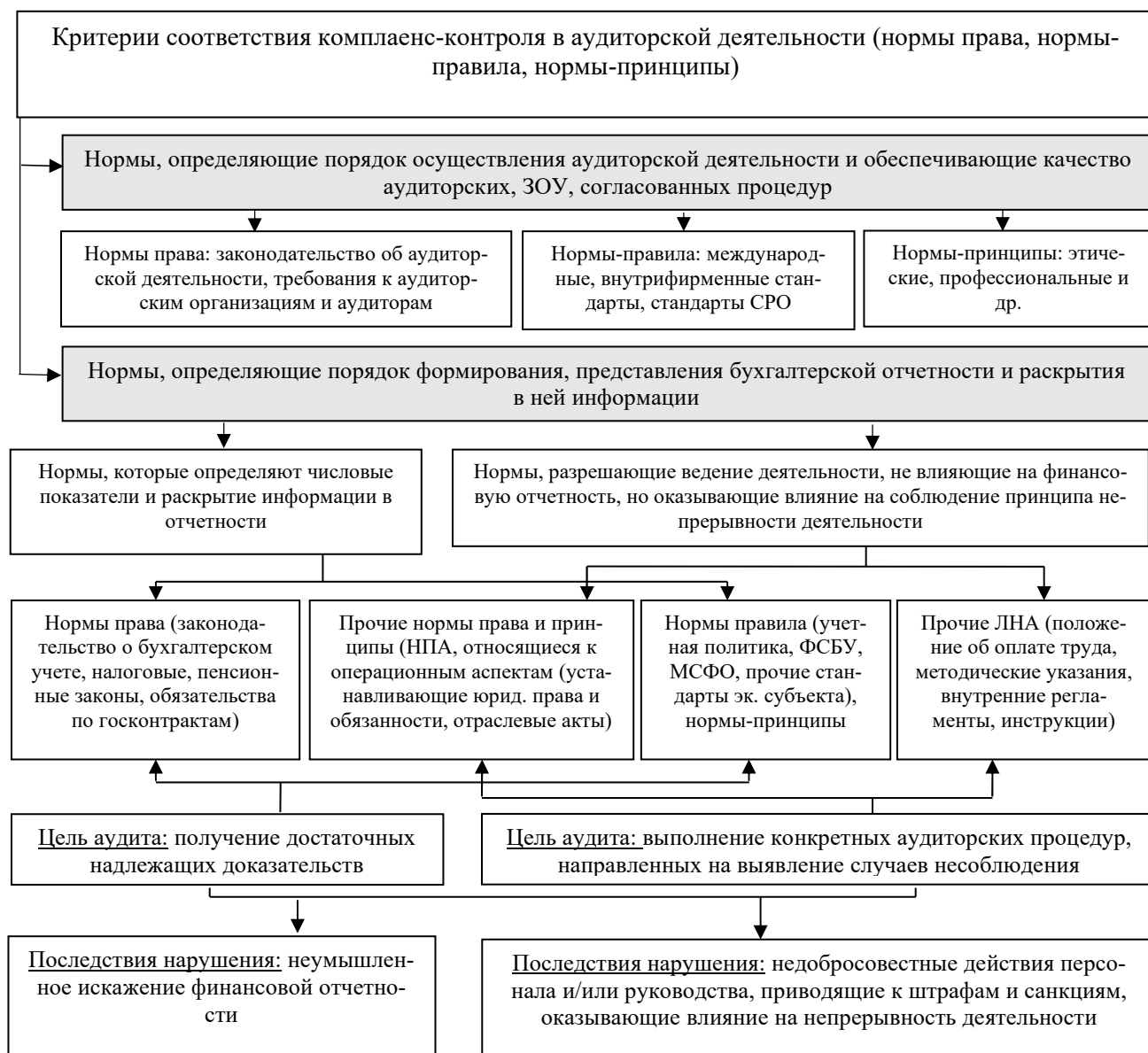
издаваемых уполномоченным органом и экономическими субъектами в пределах своей компетенции по вопросам регулирования отношений, возникающих в процессе бухгалтерского учета» [334]. Нормы-принципы, сформированные из концептуальных основ бухгалтерского учета и аудита и закрепленные стандартами, являются первичными по отношению к нормам права. Профессиональные правила задают нормы поведения и вводятся из конкретных практических ситуаций, с которыми работают аудиторы, могут расширяться в связи с изменениями экономической обстановки и появлением новых видов деятельности. Нормы, закрепленные в кодексе этики профессиональных бухгалтеров, устанавливают правила социально-экономического поведения в деловой среде и формируют экономическую культуру организации. В систему правовых норм, учитываемых для понимания деятельности и оценки рисков в аудите, входят: денежно-кредитная политика, отраслевые требования, принципы учета, тарифы, требования к налогообложению. Нормы следует подразделять на внешние, определенные законами, постановлениями и актами государственных и негосударственных органов, и внутренние, утвержденные локальными регламентами и организационной документацией [197], [240].

Нормы аудиторской деятельности закреплены в законе, стандартах, определяющих требования к порядку проведения аудита, правилах профессиональной этики, документах СРО и внутренних регламентах. Нормы аудиторской деятельности подразделяются на формальные и неформальные (постулаты и концепции аудита). Нормы, прописанные в стандартах аудита, выполняют функцию параметров качества аудиторских услуг, подготовки и оценки квалификации аудиторов. Т.Ю. Серебрякова [282] указывает, что надлежащее качество исполнения обязанностей аудиторами и формирование безошибочного мнения, недопущение финансовых потерь зависят от процессных регламентов (стандартов) и четкости следования им в процессе проверки. Аудиторские стандарты – это «периодически обновляемые унифицированные алгоритмы проведения аудита, регламентирующие приемы и способы достижения цели качественного оказания аудиторских услуг в интересах общества» [66]. Стандарты аудита содержат общие подходы к организации и порядку проведения проверки, а локальные нормативные акты, положения и

инструкции аудиторских организаций – конкретные методики и алгоритмы [55]. В 2017 г. для повышения конкурентоспособности отечественных аудиторских компаний и приведения требований качества аудита к общемировому уровню были приняты МСА. Т.М. Рогуленко [272] в качестве проблемы отмечает сложность системы законодательства и формирования методологической базы на основе МСА, необходимость учета аудиторами отраслевой специфики нормативного регулирования исчисления налогов, финансирования и учета.

Таким образом, для реализации комплаенса в аудиторской деятельности под *критериями соответствия* будем понимать требования, установленные в законах, нормах, руководящих принципах, регламентах, определяющих ограничения, правила ведения деятельности и политику конкретного предприятия, указания, устанавливающие ожидаемое поведение, допустимые и недопустимые отклонения от идеального поведения. Группировка норм в аудиторской деятельности с учетом положений МСА 250 представлена на рисунке 2.

К нормативным актам, влияющим на деятельность аудируемой организации, относятся законы, связанные с недопущением недобросовестных действий, коррупции и взяточничества, противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансирования терроризма (далее ПОД/ФТ), защитой фондовых рынков, регулированием банковских, налоговых, пенсионных обязательств. В МСА 250 разграничиваются нормы, имеющие отношение к подготовке бухгалтерской отчетности, в состав которых в п.А12 включаются акты, регламентирующие требования к форме и содержанию, отраслевым особенностям бухгалтерской отчетности, порядку учета операций по госконтрактам, признанию расходов по налогу на прибыль и пенсионному обеспечению. Несоблюдение прочих нормативных актов оказывает косвенное влияние на отчетность посредством отражения резервов или фактических расходов по выплате штрафов при неисполнении законов и в связи с судебными разбирательствами.



Примечание: ЛНА – локальные нормативные акты, НПА – нормативно-правовые акты, ФСБУ – федеральные стандарты бухгалтерского учета, МСФО – международные стандарты финансовой отчетности, СРО – саморегулируемые организации.

Рисунок 2 – Группировка критериев соответствия для целей аудиторско-консалтинговой деятельности

Рассматривая комплаенс-контроль с позиции выделенных теорий и концепций аудита, следует отметить, что состав норм и критериев соответствия различается (таблица 3).

Таблица 3 – Совокупность критериев соответствия с позиции теорий и концепций комплаенс-контроля в аудиторской деятельности

Подход к комплаенс-контролю	Виды норм и нарушения	Виды нарушений норм и искажений учетной информации
Комплаенс как вид аудита бухгалтерской отчетности	Нормативные акты бухгалтерского учета (для оценки ФХЖ, инвентаризации, формирования бухгалтерской отчетности), налогообложения, правоустанавливающие документы, определяющие порядок функционирования юридических лиц [258], методические и организационные документы [334], лимиты финансовых (бюджетных, налоговых) обязательств, стандарты профессиональных организаций по недопущению нарушений [253]	искажения, существенно влияющие на показатели отчетности и несущественно влияющие, но наносят ущерб интересам государства, участникам экономических отношений и третьим лицам [258]
Концепция выявления преднамеренных искажений в аудите	Антикоррупционное законодательство, ПОД/ФТ, Кодекс и правила корпоративной этики, морально-этические стандарты поведения сотрудников, санкции за их нарушения, критерии и признаки сделок с коррупционными проявлениями и недобросовестных действий, уголовное законодательство, принципы урегулирования конфликтов интересов, санкции иностранных государств, нормы защиты информации, стандарты поведения на финансовых рынках [227]	незаконное присвоение активов, недобросовестное составление бухгалтерской отчетности, фальсификация учетных документов
Комплаенс с точки зрения концепции непрерывности деятельности аудируемой организации	Критерии непрерывности деятельности, нормативы, установленные для финансовых обязательств, коэффициентов платежеспособности и финансовой устойчивости	банкротство организации в результате высокой финансовой нагрузки из-за штрафных санкций и несоблюдения норм права, изменение отчетности в случае угрозы прекращения деятельности [149]
Комплаенс в теории аудита-консалтинга и аудита бизнеса	Налоговое, трудовое и прочее законодательство в процессе выполнения ЗОУ и согласованных процедур - стандарты GRI [301], методика оценки капитала, принципы раскрытия содержания отчетности (понятности, доступности) [217], [164], политика устойчивого развития и социальной ответственности [235], бережливого отношения к окружающей среде [233]	экологические (качества окружающей среды), социальные нарушения (создание рабочих мест) [140], [185], нарушение налогового и иного законодательства
Комплаенс с позиции институционального подхода к качеству аудита	Закон об аудиторской деятельности и требования к членству аудиторов в СРО, нормы проведения процедур, этики, профессионального поведения на рынке, к документации и заключению согласно МСА, внутрифирменных стандартах и стандартах СРО [96], требования к аудиту ОЗО	осуществление аудиторской деятельности ненадлежащим лицом, по условиям соблюдения законодательства, разглашение аудиторской тайны, нарушение условий договора, некачественный аудит [54]

Учитывая целевые установки, критерии соответствия, представляется возможным сформулировать следующее определение комплаенс-контроля: «комплаенс-контроль – это деятельность аудиторов по проверке финансово-хозяйственной деятельности объекта контроля и информации, раскрываемой в отчетности, на соответствие законодательству, правилам, принципам с целью предупреждения, выявления и пресечения нарушений и недобросовестных действий». В отличие от существующих в стандартах и научной литературе, данное определение

подчеркивает особенности предмета, конкретизирует субъекты контроля и критерии соответствия, что позволяет определить комплаенс-контроль в качестве самостоятельного вида аудиторской деятельности.

1.2 Понятийный аппарат комплаенса как вида аудита

Тенденции к расширению областей комплаенса в аудиторской деятельности и во всех сферах деятельности аудируемых организаций приводят к трансформациям теоретико-методологических основ. Содержание терминологии аудита как научной области раскрывается в глоссарии, который утвержден Международной федерацией бухгалтеров и используется в МСА. Понятиями, широко используемыми во всех видах аудиторских услуг, выступают: «система внутреннего контроля», «аудиторские доказательства», «аудиторские процедуры», «аудиторское заключение», «аудиторский риск», для ЗОУ дополнительно раскрываются понятия – «критерии соответствия», «согласованные процедуры» и т.п. Применительно к комплаенсу требуют уточнения те понятия, которые могут быть использованы аудитором в конкретных процедурах и выступают специальными терминами. В состав понятийного аппарата комплаенс-контроля, раскрываемого в научной литературе, входят наиболее часто используемые термины: «комплаенс-процесс», «комплаенс-функция», «комплаенс-служба», «комплаенс-среда», «комплаенс-риск», «комплаенс-культура», «программа комплаенса», «комплаенс-отчетность» (таблица 4).

Таблица 4 – Анализ понятийного аппарата, применяемого в комплаенс-контроле

Термин	Определение
1	2
Комплаенс-среда	Условия внутренней и внешней среды (законы, кодексы, инструкции) (Б.С. Батаева [74]) Коммерческая и производственная деятельность, финансирование и кредитование, информационное пространство, субъекты управления (деликтный фон внутренней среды предприятия) (Г.П. Старинов [295])

Продолжение таблицы 4

1	2
Комплаенс-риск	Риск применения юридических санкций или санкций регулирующих органов, существенного финансового убытка или потери репутации в результате несоблюдения организацией законов, инструкций, правил, стандартов саморегулируемых организаций или кодексов поведения [19], [50], Г.П. Бортников [90], Е. Асенов [360]
	Риск несоблюдения законодательства, инструкций, правил, стандартов саморегулируемых организаций кодексов этики, оказывающие влияние на финансовое состояние организации любой формы [173], [136].
	Риск возникновения у компании: юридической ответственности различных форм (административной, дисциплинарной, материальной, гражданско-правовой и уголовной) и видов санкций, материальных и финансовых потерь, утраты доверия контрагентов, репутации, прекращения бизнеса [236]
	Предусмотренная законом или нормативным актом прямая или косвенная (вызванная нечеткостью формулировок) возможность воздействия ограничительного характера со стороны государственных органов на бизнес-процессы (регуляторный риск) (Д.С. Белов [77])
	Обусловленные вероятностью возникновения при соприкосновении с внешними средами события и/или ситуации, оказывающие негативное воздействие на процесс и/или результат деятельности фирмы (нефинансовый риск) (А.Г. Бородин [89])
	Угрозы внутреннего и внешнего характера при взаимодействии предпринимателей, общества и государства (деликтные риски) (Г.П. Старинов, И.В. Цевелева [295])
Комплаенс-функция	Описание персонала, осуществляющего обязанности по комплаенсу [19] (Б.С. Батаева [74])
	Распределение функциональных обязанностей в сфере организации и проведения комплаенса, разработка и реализация локальных актов, политик и процедур, правил контроля, проведение тренингов, мониторинг законодательства, выявление необычных операций, подозрительной активности, инициирование расследований (Н.А. Кабанова [162])
Комплаенс-служба	Подразделения, реализующие функцию комплаенса (Н.А. Ермакова, Ч.Ф. Ахуньянова [137])
Программа комплаенса	Формальное закрепление механизма того, как организация обеспечивает исполнение нормативных и этических требований, процедуры, которые она применяет при выявлении случаев несоблюдения этих норм (Ю.В. Трунцевский, А.К. Есаян [311])
	Предотвращение отрицательных сценариев комплаенс-рисков, включающее исчерпывающий перечень критериев по идентификации клиентов, операций, регламент по базовым и дополнительным критериям внутренней проверки. Виды программ – в сфере ПОД/ФТ, идентификации клиентов и т.п. (А.А. Абрамова, М.Ю. Дендиберя [39])
	Система комплексных мер обеспечения экономической безопасности организации в рамках правового поля для любой жизненной ситуации (Г.П. Старинов [295])
Комплаенс-отчетность	Нефинансовая отчетность в области комплаенс-менеджмента для регуляторов, инвесторов и других заинтересованных сторон, показывающая, что корпоративная комплаенс-система является реально функционирующей, соответствующей характеру и масштабу деятельности компании и эффективной (Д.В. Борзаков, М.В. Корсакова [87])

На рисунке 3 представлена группировка терминов, которые выделяются в комплаенс-контроле в рамках аудиторской деятельности. Для формирования концептуальных положений необходима конкретизация отсутствующих в глоссарии аудита понятий – «система комплаенс-контроля аудируемых организаций» и «аудиторские комплаенс-процедуры». Раскрытие содержания данных терминов позволит усовершенствовать положения стандартов аудита и сформировать методологию комплаенс-контроля. Для понимания деятельности аудируемого лица и

СВК аудитор должен ознакомиться с комплаенс-средой, которая объединяет перечень критериев соответствия и сферы взаимодействия организации с регуляторами.



Рисунок 3 – Группировка терминов, используемых в комплаенс-контроле для аудиторской деятельности

Данные понятия имеют специфический характер и требуют раскрытия с учетом содержания обобщенных понятий и конкретизации по отношению к виду аудита. Анализ понятийного аппарата показал, что наиболее изученными категориями являются «комплаенс-риск» как вид бизнес-риска аудируемого лица и «комплаенс-среда».

В научной литературе достаточно подробно раскрываются схожие понятия «бизнес-среда», «контрольная среда», «регулятивная среда» и «деликтный климат». Связь комплаенс-среды с контрольной подчеркивает А.Н. Казанцева, включая в нее стандарты, кодексы деловой этики, правила корпоративной культуры, регламенты бизнес-процессов, инструменты, политики (регулирующие документы) [166], [109]. В более широком понимании комплаенс-среда – это атмосфера,

которая «формирует отношение персонала к контролю», система этических ценностей и стиль руководства, «среда, в которой компетентные сотрудники понимают свои обязанности, пределы своих полномочий и... стремятся следовать политикам и процедурам организации, а также ее этическим и поведенческим стандартам» [361]. По мнению А.Г. Бородина, сферу комплаенс-среды образуют области соприкосновения интересов организации с контрагентами, государственными регуляторами и местными сообществами [89]. Структурируя понятие деловой среды, И.В. Вякина [103] определяет в качестве компонентов административную (взаимоотношение с органами власти, выполнение контрольно-надзорных, разрешительных и регулирующих функций), институциональную, нормативно-правовую, социально-культурную и регуляторную среды (барьеры и ограничения, совместные инициативы государства и бизнеса, контроль соблюдения норм, политическая поддержка). В процессе планирования аудита и сопутствующих услуг для определения критериев соответствия требуется конкретизация комплаенс-среды, учитывая специфику видов деятельности аудируемой организации. Комплаенс-среда для каждой проверяемой организации индивидуальна и определяется характером деятельности, системой управления, требованиями к бизнес-процессам и операциям, должностным обязанностям сотрудников (внутренняя комплаенс-среда), а также рядом норм, которые диктуют напрямую или косвенно органы власти, регуляторы, институты и контрагенты (внешняя комплаенс-среда).

Таким образом, под *комплаенс-средой* аудируемой организации будем понимать совокупность институциональных, административных, корпоративных, этических норм, определяющих условия и возможности, требования, ограничения к ведению финансово-хозяйственной деятельности организации или оказывающих на нее влияние при взаимоотношениях с внутренними и внешними стейкхолдерами.

В процессе аудиторской проверки и оказания сопутствующих услуг аудитор рассматривает риски существенного искажения бухгалтерской отчетности, оценивает выполнение процедур в аудируемой организации, в связи с чем раскрытие понятия «комплаенс-риски» организации как специфических видов бизнес-рисков

имеет значение для развития концепции аудита. Рисковое событие характеризуется неопределенностью факторов субъективного или объективного характера комплаенс-среды, способствующих возникновению риска (источники риска); вероятностью наступления; неблагоприятными последствиями событий для группы стейкхолдеров; предсказуемостью; возможностью управления и принятия мер по минимизации последствий. С точки зрения эвентологического подхода [42] риски в аудите возникают в событиях или их группах, характеризующихся вероятностью существенных искажений отчетности.

Причинами усиления воздействия комплаенс-рисков на деятельность организации являются конфликты интересов, которые могут появиться в комплаенс-среде между субъектами экономических отношений – между собственником и руководством, руководством и персоналом, организацией и другими бизнес-партнерами, конкурентами, государством. Обобщая содержательные признаки, под «*комплаенс-рисками*» аудируемой организации будем понимать следствие событий или факторов, их групп, умышленных или случайных действий должностных лиц, характеризующихся вероятностью несоблюдения норм, которые могут оказать негативное влияние на деятельность аудируемой организации, ее способность реализовывать цели, функционировать в соответствии с требованиями законодательства или нанести ущерб иным субъектам комплаенс-среды [350].

Комплаенс выступает подсистемой СВК, реализуемой в аудируемой организации и признаваемой предметом изучения аудитора. Система международных стандартов Комитета спонсорских организаций Комиссии Тредуэя (далее COSO) определяет, что одна из трех основных задач СВК – это обеспечение соблюдения законодательства (*комплаенс*), наряду с эффективностью деятельности и надежностью финансовой отчетности. В части внутреннего контроля действует ряд институциональных норм (Рекомендации Минфина РФ [3], Методические рекомендации по организации работы внутреннего аудита в акционерных обществах с госучастием [26], [27], стандарты COSO и других международных организаций, внутренние корпоративные стандарты). Стандарты COSO, МСА, рекомендации Минфина [3] закрепили пять компонентов СВК: контрольная среда, оценка рисков,

контрольные действия, информационная система, мониторинг. Моделирование СВК по пяти элементам доминирует в исследованиях отечественных ученых – М.А. Вахрушиной, М.А. Пруненко [101], Д.А. Ендовицкого, М.В. Панкратовой [135]. При этом авторы ориентируются на системное описание элементов и методов внутреннего контроля, не раскрывая особенности проверки на соответствие законодательству (комплаенс). Необходимость в процессе аудиторской деятельности исследования системы комплаенс-контроля как отдельного вида системы внутреннего контроля (далее СВК) обусловлена тем, что в ряде аудируемых организаций, находящихся под сильным воздействием регуляторов, ключевой механизм основан на мерах и инструментах по противодействию коррупции и недобросовестному составлению отчетности. Комплаенс-политика (В.Х. Валиев [99], В.В. Силакова [284], Г.П. Старина, И.В. Цевелева [295]) является частью стратегии управления корпорацией и действует в целях сбора информации о бизнес-процессах, выявления и оценки восприятия мошенничества, сокращения убытков и потерь в будущем, способствуя повышению эффективности функционирования в перспективе. Задачи комплаенса по предупреждению и пресечению экономических правонарушений, обеспечению ответственного поведения на рынках, защите прав акционеров и иных стейкхолдеров выделены в работах Ж.А. Кеворковой, Н.Г. Сапожниковой [173], А.А. Николаевой [236], Н.А. Ермаковой, Ч.Ф. Ахуньяновой [137], А.А. Филлипович [317]. Комплаенс-подразделение сообщает руководству ценную информацию о соответствии всех направлений и видов деятельности требованиям законодательства, добросовестном сотрудничестве с контрагентами в условиях конкуренции, нарушении правил, суммах штрафов и ином экономическом ущербе.

В ходе аудита бухгалтерской отчетности оценивается эффективность СВК и риски средств контроля, делается вывод о противодействии системы контроля комплаенс-рискам. Аудитор устанавливает наличие действующих компонентов контроля согласно масштабам, характеру и особенностям бизнеса организации, которые исключают факты нарушения норм при подготовке бухгалтерской отчетности. В таблице 5 систематизированы понятия, раскрывающие сущность СВК и комплаенса как отдельного направления.

Таблица 5 – Раскрытие содержания понятия «система комплаенс-контроля аудируемых организаций» в научной литературе

Источник	Содержание понятия
Система внутреннего контроля (МСА) [13]	Процессы, разработанные, внедренные и поддерживаемые лицами, отвечающими за корпоративное управление, руководством и другими сотрудниками организации для обеспечения разумной уверенности в отношении достижения целей организации в области подготовки надежной финансовой отчетности, результативности и эффективности деятельности и соблюдения применимых законов и нормативных актов
Н.А. Ермакова, Ч.Ф. Ахуньянова [137], Н.М. Гречуха [115]	Часть системы внутреннего контроля, функция управления, комплекс встроенных в бизнес-процессы корпорации видов внутреннего контроля в разрезе технических средств и документов, установленных для соблюдения внешних и внутренних нормативов и требований
И.Ю. Грекова [114]	Совокупность субъектов управления (установленных в комплаенс-программах), объектов (сотрудники, клиенты, партнеры, процедуры)
Н.В. Михайлин [227]	Совокупность взаимосвязанных мероприятий управленческого, экономического и правового характера, осуществляемых руководством (владельцем бизнеса) в целях защиты финансовых интересов организации от реальных или потенциальных угроз, которые могут привести к потерям (утратам) основных ресурсов и направленных на реализацию комплаенс-функции
А.П. Шихвердиев и соавт. [338]	Комплаенс-система включает элементы: организационную структуру, типы комплаенс-контроля в бизнес-процессах, области их применения, внедрение комплаенс-культуры, применение информационных технологий, комплаенс-политики и процедуры, наличие экспертов и контролеров, аудит комплаенса и процедуры самооценки, представление отчетности менеджменту, распределение комплаенс-функций и комплаенс-рисков на уровне руководства и менеджмента, мониторинг изменений правил и норм комплаенса, карта рисков комплаенса, оценка и анализ их воздействия
В.А. Дадалко, Е.А. Тимофеев [122]	Система комплаенс – это «признанная международная система противодействия угрозам и управления рисками, которая обеспечивает соответствие деятельности организации требованиям государственных органов, СРО, соответствие нормам права, правилам, рекомендациям и стандартам, регламентирующим деятельность организации»
Ю.В. Лахно [206]	Включает системные составляющие: комплаенс-программа, система обучения комплаенс, мероприятия по выявлению и процедуры по противодействию комплаенс-рисков, мониторинг эффективности внедрения процедур, процедуры проверки партнеров и потенциальных сотрудников, «единая горячая линия», контроль комплаенс транзакций

Содержание понятия «система комплаенс-контроля» раскрывается как одна из составляющих системы внутреннего контроля, которую образует совокупность мероприятий или иных элементов. При перечислении элементов авторы выделяют субъекты и объекты, организационные процедуры превентивного и проверочного характера. Считаем необходимым в определении обобщить способы проведения комплаенса, не конкретизируя порядок их проведения, поскольку перечень широкий. Целью комплаенс-системы выступает, как правило, противодействие угрозам и защита финансовых интересов организации. Анализ целевой ориентации

комплаенс-контроля позволил определить, что комплаенс направлен на минимизацию рисков, пресечение нарушений и формирование деловой репутации организации. На основе обобщения составных элементов системы, расширения и конкретизации цели комплаенс-контроля аудируемой организации предлагается определение, которое отличается от определения системы внутреннего контроля аудируемого лица и позволит расширить понятийный аппарат в области аудита. Под *системой комплаенс-контроля аудируемых организаций* будем понимать совокупность взаимосвязанных мер, методик, процедур, распределенных между руководством и иными сотрудниками организации в целях выявления и оценки комплаенс-рисков, исполнения принятых обязательств, предупреждения, пресечения нарушений законодательства и недобросовестных действий, формирования деловой репутации организации в условиях рыночной конкуренции.

Компонентом системы комплаенс-контроля аудируемого лица является информационная система, в которой собирается и обобщается информация, необходимая для аудиторской проверки на соответствие нормам деятельности организации. Традиционная система бухгалтерского учета не адаптирована к комплаенс-контролю, поскольку только частично формирует информацию для запросов аудиторов и опирается в большей степени на свершившиеся факты. В специальной литературе для описания учетной системы, ориентированной на решение задач контроля, используется ряд понятий и раскрывается их содержание. С.В. Панкова под учетной комплаенс-моделью понимает «максимально приближенный к действительности образ предприятия, имеющий эффективную СВК и соблюдающий все требования к ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности» [252]. Е.Н. Понькина [259] использует понятие «учетно-контрольной системы», состоящей из «подсистем учета и контроля, которые непрерывно взаимодействуют между собой и способны обеспечить сбор, обобщение, обработку, накопление, хранение и оценку всех видов информации за весь период деятельности экономического субъекта». А.Е. Суглобов и соавт. под учетно-информационной системой понимают «систему анализа состояния и динамики

развития предприятия с целью заблаговременного предупреждения грозящей опасности и принятия необходимых мер противодействия» [297].

В качестве вида учета используется транзакционный учет, модель которого предложена Н.Н. Хахоновой [321]. По мнению С.А. Звягина система учета в целях комплаенс-контроля должна выполнять слеодообразующую функцию, когда признаки преступлений можно обнаружить путем финансового анализа и выявления несоответствий между финансовой и нефинансовой информацией [147]. К отдельному виду учета относится форенестический учет, направленный на интеграцию «знаний и практических навыков в области бухгалтерского учета, налогообложения, аудита, психологии, юриспруденции, на изучение и описание обстоятельств мошенничества, предполагающих их дальнейшее разбирательство в суде» [169].

В методике аудита важную роль выполняют аудиторские процедуры, направленные на проверку соответствия финансово-хозяйственной деятельности и отражения операций в учете требований законодательства. Комплаенс-процедуры являются видами аудиторских процедур. Как показал анализ, понятие «комплаенс-процедуры» не раскрывается в научной литературе, а в литературе по аудиту конкретные процедуры только перечисляются, без употребления обобщающего понятия. В таблице 6 представлены результаты анализа понятий «комплаенс-процедуры» и схожих терминов.

Таблица 6 – Анализ понятий «комплаенс-процедуры», «аудиторские процедуры», «контрольные действия» и других аналогичных терминов

Термин	Определение
1	2
Аудиторские процедуры	«Получение информации для подтверждения или не подтверждения предпосылок финансовой отчетности и выводов о достоверности отчетности», включая проверку хозяйственных операций правоустанавливающим документам, процедуры оценки рисков, соблюдения регламентов формирования отчетности, процедуры проверки по существу, тесты средств контроля (МСА 500, А.Н. Кизилов, А. А. Василенко [177])
Комплаенс-процедуры	Проводятся с целью «снижения вероятности совершения правонарушений, предупреждения потенциальных правонарушений и пресечения выявленных, минимизация последствий нарушения требований» (В.Ф. Попондопуло, Д.А. Петров [261])
Контрольные процедуры в целях комплаенса	Действия работников, направленные на предупреждение или минимизацию рисков нарушения законодательства (Е.В. Березина и соавт. [79])
Комплаенс-меры	Выявление и сообщение о рисках, связанных с достижением целей компании, оценка рисков для определения соответствующих подходов к каждому из них с целью снижения риска, определение стратегии управления рисками (С.В. Головин и соавт. [109])

Продолжение таблицы 6

1	2
Процедуры антикоррупционного комплаенса	«Четкие, эффективно используемые в деятельности организации и ее сотрудников политики, и процедуры, имеющих своей целью снизить риск коррупции как в деятельности организации, так и в поведении связанных с ней лиц» (В.М. Шиткова [337])
Аудиторские процедуры противодействия мошенничеству	Процедуры, позволяющие «получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства соблюдения аудируемым лицом законодательства о противодействии коррупции» (В.Б. Ивашкевич [154]) Оценка соответствия структуры СВК требованиям нормативных актов, в т.ч. закона № 115-ФЗ, деятельности ответственных лиц требованиям нормативных актов, аудиторские процедуры выявления существенных искажений отчетности, связанных с сокрытием операций по ОД/ФТ и т.п. (Г.В. Кулинина [202])
Процедуры проверки на соответствие	«Процедуры проверки на соответствие деятельности аудируемого лица требованиям определенного нормативного правового акта» (И.В. Разумова [268]) Процедуры проверки соблюдения действующего законодательства, такие как установление порядка документального оформления трудовых отношений, изучение содержания договоров (В.В. Остапова [244]) Процедуры проверки концепции подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности и соблюдения аудируемым лицом всех соответствующих законов, нормативных актов и стандартов бухгалтерского учета и отчетности (Ю. В. Жильцова и соавт. [141])
Процедуры проверки на соблюдение НПА	Наблюдение за применением НПА, разработка и использование СВК, этического кодекса поведения, заполнения реестра, применение мер дисциплинарной ответственности (С.В. Козменкова, В.И. Цыганов [188])
Контрольные процедуры	«Политики, процедуры, действия работников или функциональность информационных систем, разрабатываемые для обеспечения гарантий достижения организацией целей, своевременного выявления или предотвращения рисков» (Т.В. Микрюков [225])
Контрольные процедуры	«Ответная реакция на существенные риски», процедуры, «формализованные в документах, привязанные к исполнителю и срокам проведения» (А.Н. Казанцева, В.А. Плотников [166])
Средства контроля	Внутренние документы и процедуры для обеспечения действий по устранению рисков и достижению целей, включая согласования, разрешения, сверки, подтверждения соответствия между объектами и их соответствия требованиям (Е.В. Мальцева [219])

Понятие «комплаенс-процедуры» остается малоизученным, его содержание раскрывается близко к понятию «контрольные процедуры». Ряд определений рассматривают проверку конкретного вида законодательства – меры противодействия коррупции (В.Б. Ивашкевич [154]), сферу ПОД/ФТ (Г.В. Кулинина [202]). В системе внутреннего комплаенса процедуры следует рассматривать как ответные действия по отношению к комплаенс-рискам, ориентированные на их минимизацию. В аудите бухгалтерской отчетности комплаенс-процедуры относятся к дальнейшим действиям аудитора, планируемыми исходя из оцененного уровня неотъемлемого риска и риска средств контроля. Цель аудиторских процедур, в отличие от внутреннего комплаенса, заключается в получении достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, на основании которых делается вывод о соблюдении законодательства. Определяя *комплаенс-процедуры как вид аудиторских процедур*, считаем, что под данным термином следует понимать действия аудиторов по

предупреждению, выявлению, подтверждению и фиксации правонарушений, недобросовестных действий или иных событий при проверке финансово-хозяйственных операций, их отражение в системе учета и отчетности на соответствие законодательству, правилам и принципам.

1.3 Классификация комплаенс-рисков в аудиторской деятельности

В процессе проверки аудиторы выявляют риски несоблюдения аудируемой организацией законов и нормативных актов, которые увеличивают риск необнаружения существенных искажений отчетности и могут поставить под сомнение соблюдение принципа непрерывности деятельности. Санкционные ограничения и повторяющиеся экономические кризисы создают условия неопределенности ведения бизнеса, препятствуют наращиванию капитала организаций, выходу на зарубежные рынки сбыта, что увеличивает возможности искажения финансовой информации. Изменения в комплаенс-среде как реакция правительства на поддержку бизнеса в неустойчивой экономике, цифровизация органов государственного контроля и ведения бизнеса путем внедрения электронного документооборота сокращают бизнес-риски аудируемых организаций. Риски бизнеса могут привести к ухудшению деловой репутации, стать причиной нарушения качества аудита и необнаружения искажений отчетности. В рискованных ситуациях возникают угрозы неблагоприятного воздействия на инвестиционную, финансовую и социально-экономическую системы, дестабилизации условий развития, возникновения препятствий к реализации экономических интересов инвесторов, общества и государства.

Категория «комплаенс-риск» в аудиторской деятельности используется с точки зрения обеспечения экономической устойчивости аудиторов и аудируемых организаций [42]. Понятие «комплаенс-риск» в аудиторских стандартах не применяется, однако в стандартах отмечается необходимость изучения регуляторных рисков аудируемой организации (МСА 315), событий и факторов возникновения

рисков несоблюдения НПА (МСА 240), риска недобросовестных действий (МСА 250). В МСА комплаенс-риски названы как регулятивные, но конкретный видовой состав и классификация их не представлены. В соответствии с МСА 240 невыполнение требований НПА для аудируемой организации имеет финансовые последствия и оказывает существенное влияние на достоверность бухгалтерской отчетности.

Согласно общепринятому подходу, аудитор исследует взаимосвязь между аудиторским риском и риском существенного искажения информации (РСИИ). В ответ на значимые риски хозяйственной деятельности аудитор планирует характер, объем и временные рамки аудиторских процедур. Научные подходы к организации и методическому обеспечению аудиторской деятельности в условиях риска подробно изучены Р.Н. Сунгатуллиной, О.Л. Гоголевой [300], Ю.Ю. Кочиневым, О.И. Виноградовой [193], В.Ф. Массарыгиной [220], А.Н. Кизиловым, О.В. Овчаренко [176]. Несмотря на широкое применение риск-ориентированного подхода, малоизученной остается классификация рисков, необходимая для разработки методик комплаенса. В таблице 7 систематизированы подходы, применяемые для выделения видов комплаенс-рисков.

Таблица 7 – Подходы к выделению комплаенс-рисков в аудите

Авторы	Классификация видов и состав комплаенс-рисков	Анализ подхода
1	2	3
Комплаенс-риски аудируемой организации		
Е.А. Лашинина [207], С. Газиян [105], А.А. Заиконников [146], И.В. Разумова [268]	Риски ОД/ФТ в аудите: страновые, клиентские, операционные (в т.ч. с хищением, мошенничеством, преднамеренным банкротством, Санкционным режимом, трансграничными операциями) риск вовлечения в отмывание незаконных доходов	Рассматривается один вид риска – ПОД/ФТ
А.В. Бахтеев и соавт.[76], Кочинев Ю.Ю. и соавт.[195], Штефан М.А. [342], Сунгатуллина Р.Н. и соавт. [300], Аржековский С.В. и соавт. [60], [59]	Состав риска существенного искажения информации (далее РСИИ): риск недобросовестных действий (фальсификации отчетности), в т.ч. незаконного присвоения активов, на уровне ФХЖ, ПУД, в регистрах бухгалтерского учета, отчетности. Риски отзыва лицензий у коммерческих банков при недостоверном представлении отчетности и неисполнении нормативных актов	Выявление рисков и правонарушений согласно технологии бухгалтерского учета и составления отчетности
Г.В. Кулинина [202]	Риск неэффективности СВК в целях ПОД/ФТ	Риск средств контроля

Продолжение таблицы 7

1	2	3
А.В. Петух, О.И. Швырева [256]	Катастрофический, значительный, умеренный, незначительный, не-существенный	С точки зрения последствий
В.В. Киреева [179]	Неотъемлемые: внешние (риски, связанные с изменениями в нормативных актах), внутренние (связанные с соблюдением норм, внедрением информационных систем), в т.ч. выделение значимых рисков	Виды неотъемлемых рисков в зависимости от уровня регулирования
Е. Асенов [360], Д.Н. Козлов, Ю.Н. Юденков [187]	Юридические, репутационные риски, риски нарушения этических принципов и правил, риски, возникающие в отношениях с государственными органами контроля и надзора, партнерами и т.п.	Виды комплаенс-рисков
В.Х. Валиев [99], А.А. Филиппович [317], Ж. А. Кеворкова, Н. Г. Сапожникова [173], А.Г. Бородин [89]	Репутационный (негативные данные о компании в СМИ), правовой (нарушения нормативных актов и проверка со стороны надзорных органов), операционный (несоблюдение внутренних стандартов) риски	Расширенный перечень видов комплаенс-рисков
В.В. Силакова [284], В.Э. Керимов [174]	Риски поведенческого и исполнительского комплаенса персонала (мошенничество, злоупотребление, отмывание денег), регламентные комплаенс-риски (нарушение стандартов), гражданско-правовые, риски деловой репутации, снижения стоимости бизнеса, потери лояльности клиентов и рынков сбыта	Расширенный перечень видов комплаенс-рисков
Н.Ш. Иванченко и соавт. [151]	По регуляторной базе – риски, связанные с международным и национальным законодательством, стандартами и правилами СРО; по отношению к видам деятельности – общие (коррупционные, антимонопольные, риски в сфере защиты данных, трудовые), отраслевые (банковские риски), частные (производственные); по степени ущерба (критические, приемлемые, низкие). Риски должной осмотрительности (дополнительного НДС за фирму-однодневку, приобретение некачественных товаров, потери активов)	Классификация рисков с указанием признаков классификации
Н.А. Ермакова, Ч.Ф. Ахуньянова [137]	Риски ПОД/ФТ, сделки с неблагонадежными контрагентами, мошенничества и коррупции, обусловленные конфликтом интересов	Виды комплаенс-рисков умышленных нарушений
М.В. Чернова [327]	Риск недобросовестных действий руководства должника, арбитражного управляющего либо кредиторов, незаконное присвоение активов, наращивание кредиторской задолженности (доминирование группы взаимосвязанных кредиторов, рост задолженности в течение незначительного периода времени, предшествующего банкротству, затягивание передачи дел руководством и т.п.)	Специфические риски в условиях банкротства организации
Р. Пашков, Ю. Челчев [254]	Риск возникновения убытков из-за несоблюдения законодательства, внутренних документов банка, стандартов СРО, в результате применения санкций и (или) иных мер надзорных органов. События риска: по причинам возникновения; объектам (внутренним документам, операциям и бизнес-процессам в разрезе структурных подразделений банка); типам потерь (прямым или косвенным)	Комплексная классификация с указанием признаков, причин, специфика банковских рисков
Н.Э. Спиридонова [294]	Риск недостижения целевых показателей, несоответствия учетной политики требованиям и специфике деятельности, действия регулирующих органов власти, нарушения порядка учета, невыполнения госзадания, репутационные риски, неустранения нарушений, выявленных контрольными органами, недостач и хищений, несоблюдения порядка нормирования закупок, нарушения изменения и расторжения контракта, несовершенства правовой системы	Специфические комплаенс-риски для бюджетных организаций
М.И. Климошенко, М. Д. Талатынова [182]	Информационно-технические (состояние защищенности информации от посторонних лиц), репутационные риски, административные (направления для проведения контроля органов), организационно-технические, финансовые	Виды комплаенс-рисков с учетом причин возникновения
Комплаенс-риски аудиторской организации		
Г.А. Чекавинская [325]	Риск законодательных изменений в экономике, бухгалтерском учете, аудите, риск недобросовестных действий, селективный риск, связанный с выбором клиента для оказания услуг	Виды риска аудитора

Продолжение таблицы 7

1	2	3
В.И. Подольский, А.А. Савин [258], Л.В. Сотникова [293], Е. Ю. Итыгилова [161]	Риск несоответствия проверки требованиям аудиторских стандартов и других норм (значительное количество НПА, имеющих отношение к проверяемому субъекту, ограничения СВК), риск профессиональной ответственности	Виды риска аудитора
А.С. Кзыкеева и соавт. [175]	Риск роста и невыполнения обязательств (связь аудитора с определенным клиентом)	Виды риска с точки зрения последствий
Е. А. Наумова, Е. М. Бодряшова [232], Е. В. Жирякова, Е. В. Иода [142]	Риск профессиональной ответственности аудитора: риск ненадлежащего исполнения обязательств, причинения вреда третьим лицам в результате некачественного заключения, разглашения аудиторской тайны, утраты независимости (по причине личной заинтересованности, неустранения угроз самоконтроля, шантажа и т.п.)	Полная классификация комплаенс-рисков аудируемой организации
Комплексный подход, определяющий взаимосвязь аудиторского риска и рисков аудируемой организации		
А.В. Бахтеев [75]	По сфере возникновения (во внешней и внутренней среде), временному признаку (постоянные и временные); по степени прогнозируемости; существенности (допустимые, критические и катастрофические); риски у аудитора (на уровне задания, организации в целом, бизнес-процесса). Риск необеспечения качества - неотъемлемый риск, риск несовершенства СВК, самоконтроля, профессиональной некомпетентности аудитора, недобросовестных действий, риск того, что процедуры выявления мошенничества не дали результата	Комплексная классификация с указанием признаков, учитывая взаимосвязь с рисками аудируемой организации
О.И. Швырева, А.В. Петух [332], И.С. Егорова [133], И.А. Резвых [269]	Неотъемлемый риск, риск средств контроля (в т.ч. комплаенс-контроля, риск обхода процедур контроля), риск необнаружения недобросовестного составления отчетности, несоблюдения НПА, противодействия коррупции, ОД/ФТ. Значимый РСИ: риск недобросовестных действий, изменений в отрасли, новые требования учета, расчеты со связанными сторонами, субъективность оценочных значений, нетипичные операции	Учитывает взаимосвязь аудиторского риска с комплаенс-рисками клиента, группы факторов риска, примеры значимых рисков
М.А. Азарская [42]	Аудиторский риск и риск необнаружения, риск нарушения правил бухгалтерского учета при формировании учетной политики, непоследовательности ее применения, что увеличивает информационные риски пользователей отчетности	Учитывает последствия рисков
Ю.Н. Гузов, О.В. Стрельникова [117]	Риск законодательных ограничений, несоответствия законам, внутренней политики, включая незаконные действия, средства контроля за соответствием и выполнением приказов, неприменения новых ФСБУ, неверного трактования спорных и непонятных моментов законодательства, изменений учетной политики, неэтичного поведения, риск нарушения непрерывности деятельности	Учет рисков в современных экономико-правовых условиях
Д.С. Резниченко [270]	Риск нарушения непрерывности деятельности в результате экономической стагнации (пандемия, санкции западных государств), риск запрета на ввоз товаров, рост таможенных пошлин	Учет рисков в современных экономико-правовых условиях
Е.Ю. Итыгилова [157]	РСИИ в результате событий, ограничений (несоблюдение НПА), действий лиц экономического субъекта, в т.ч. в результате ошибок и недобросовестных действий (незаконного присвоения активов, недобросовестной подготовкой отчетности)	Учитывают источники комплаенс-рисков на уровне событий, действий, ограничений
Н.Ю. Муравьева, Л.А. Гроза [229]	РСИИ, риск необнаружения (риск выборки, риск переоценки и недооценки качества аудита, риск, не связанный с аудиторской выборкой (риск ненадлежащих аудиторских процедур)	Виды рисков, связанных и не связанных с выборкой
В.Ф. Массарыгина [220]	Подходы: постатейный (риски на уровне отчетности и ее статей) и попроцессный (бизнес-процессы и бизнес-риски). Факторы риска – продажи в новых странах, слабый контроль запасов и т.п.	Учитывают технологии учета и бизнес-процессы

Анализ подходов по выделению комплаенс-рисков в аудите показал, что они возникают на уровне как аудиторской организации (риск необнаружения), так и аудируемой (компоненты бизнес-рисков и рисков средств контроля). Недостаточно изученными остаются комплаенс-риски аудиторских организаций, источники которых связаны с изменениями нормативного регулирования, переходом на МСА и с требованиями антикоррупционного законодательства, ПОД/ФТ в аудите, информационного взаимодействия аудиторов с Росфинмониторингом и ФНС. Комплаенс-риски аудитора по своей природе следует отнести к рискам профессиональной ответственности или необеспечения должного качества. Под риском профессиональной ответственности Е.Ю. Итыгилова понимает «риск нарушения интересов заказчиков аудиторских услуг и иных заинтересованных лиц действиями аудитора в виде причинения имущественного вреда в результате оказания аудиторских услуг, не соответствующих законодательным нормам или ненадлежащего исполнения договора оказания аудиторских услуг» [161]. Концепция обеспечения качества аудиторских услуг (М.Ф. Сафонова и соавт. [280], Е.М. Пучкова, О.А. Пузина [265], В.И. Тарасова [302], Е.М. Гутцайт и соавт. [121]) базируется на определении соответствия аудиторской проверки требованиям нормативных актов и ожидаемым потребностям пользователей отчетности. В.Н. Нестеров определяет риск необнаружения искажений как «функцию эффективности аудиторской процедуры и ее применение аудитором» [234].

На уровне аудиторских организаций выделяется регламентный риск (нарушения норм законов и стандартов), операционный риск (неэффективности аудиторских процедур) и этический риск (несоблюдения правил независимости и норм этики). Операционный аудиторский риск связан с ограничениями в аудите: нерепрезентативностью выборки, ненадлежащими и недостаточными доказательствами, неспособностью выявить существенные искажения, обнаружить подлог и доказать факты мошенничества. Измерителем качества аудита, с точки зрения рассматриваемого подхода, выступает уровень риска необнаружения или стоимостная величина последствий – финансовый ущерб, меры дисциплинарного и недисциплинарного воздействия. Чем выше остаточная величина риска необнаружения, тем

ниже качество проверки – аудитор должен запланировать действия для снижения риска до приемлемого уровня.

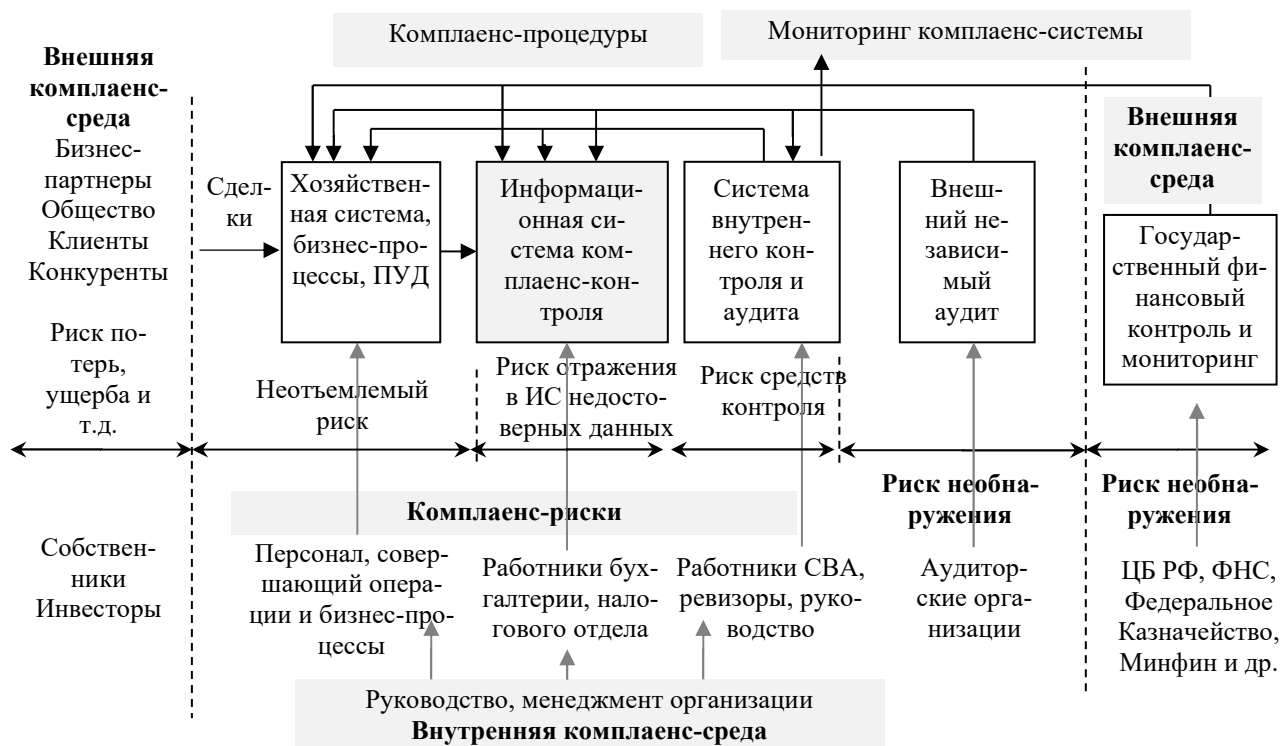
В теории аудита превалирует комплексный подход, согласно которому определяется взаимосвязь между комплаенс-рисками аудируемого лица и риском необнаружения искажений. Методологические инструменты оценки аудиторского риска, закрепленные в МСА и в научной литературе, основаны на обратной зависимости между риском необнаружения и РСИИ. Комплаенс-риски являются составляющими бизнес-рисков аудируемой организации, которые в стандартах выделены как регуляторные и отраслевые, обусловленные особенностями налогообложения и законодательства в конкретных отраслях (бюджетные, кредитные организации и т.п.). С.В. Панкова, Е.В. Саталкина [251] к рискам, влияющим на достоверность отчетности и обусловленным спецификой деятельности, относят организационно-управленческие риски, риски отсутствия внутренних регламентов и неполноты информации об объекте.

Для изучения факторов риска в МСА 315 аудитору рекомендуется определять требования к бухгалтерскому учету, выявлять отраслевые факторы законодательства, принципы учетной политики и изменения в налогообложении. Ю.Н. Гузов, О.В. Стрельникова [117], Д.С. Резниченко [270] выделяют риски, обусловленные неустойчивостью бизнес-среды, приобретающие актуальность в условиях трансформации законодательства, международной нестабильности, запретов и ограничений со стороны иностранных государств. Н.Ш. Иванченко и соавт. [151] в качестве вида комплаенс-риска вводит санкционный риск, связанный с экономическими ограничениями по сделкам, расчетам с организациями, включенными в санкционный список определенного сектора.

С точки зрения последствий регламентные комплаенс-риски следует подразделить на приводящие к недостоверности бухгалтерской отчетности и к росту обязательств при несоблюдении законодательства. Регламентный риск возникает в случае несоблюдения аудируемой организацией общего (регулирующего деятельность каждого предприятия) и специального (определяемого особенностями вида деятельности и характером операций) законодательства, требований

контролирующих органов. Прямое влияние на достоверность бухгалтерской отчетности оказывает законодательство в области ведения учета и отчетности, остальные виды нормативных требований имеют косвенное воздействие, но могут привести к искажениям данных учета и оформлению первичных учетных документов (далее ПУД) в результате незаконных операций или сокрытия сделок. Налоговые последствия могут возникнуть в результате применения организацией схем оптимизации налогов при сделках с недобросовестными контрагентами и отражения данных в учете.

Неверное применение правил регистрации операций в бухгалтерском учете может стать причиной появления риска искажений бухгалтерской отчетности. Операционный риск – это риск прямых или косвенных убытков в результате внутренних процессов, неверной работы сотрудников и систем или в результате внешних событий [361]. Операционные риски возникают при нарушении учетной технологии в результате воздействия человеческого фактора (низкая компетентность персонала, несвоевременное выполнение распоряжений и некачественная обработка ПУД) или по техническим причинам (сбои в бухгалтерских программных продуктах). Бизнес-риск и РСИИ аудируемой организации находятся во взаимосвязи: в условиях роста конкуренции или экономического спада в нерентабельных компаниях могут участиться случаи обхода средств контроля и искажения финансовых результатов, показателей платежеспособности для обеспечения желаемой инвестиционной и кредитной привлекательности. Риски неэффективности комплаенс-процедур могут привести к невозможности обеспечить защиту бизнеса от недобросовестных действий и факторов внешней среды. Согласно МСА 330, аудитор использует знания о риске средств контроля и устанавливает эффективность СВК, включая ее элемент – комплаенс. Базируясь на подходе к организации системы контроля, направленном на обеспечение непрерывности деятельности и взаимодействие системы комплаенса организации с аудиторским контролем, сформирована модель, определяющая связь между элементами комплаенс-контроля аудируемой и аудиторской организациями (рисунок 4).



Примечание: ПУД – первичные учетные документы, СВК – система внутреннего контроля, СВА – система внутреннего аудита, ИС – информационная система.

Рисунок 4 – Взаимосвязь комплаенс-рисков аудируемой организации с аудиторским риском

С точки зрения аудиторской организации, чем выше комплаенс-риск клиента, тем выше риск необнаружения искажений бухгалтерской отчетности и нарушения иных нормативно-правовых актов. При наличии эффективной комплаенс-системы, противодействующей комплаенс-рискам, аудитор может полагаться на результаты внутреннего контроля и считать полученные аудиторские доказательства, разъяснения и ответы на запросы надежными, что позволит сократить объем выборки и выполнить типовые процедуры. Факты хозяйственной жизни, в отношении которых существуют высокие комплаенс-риски, планируется проверять с помощью сплошных методов или выборки большего объема. Также в МСА 315 реализуется подход по выделению *значительных рисков*, от которых зависят действия аудитора в ходе проверки (риск недобросовестного составления отчетности, нарушения этических принципов, ОД/ФТ и т.п.).

Риски ОД/ФТ – это возможность «нанесения ущерба аудируемому лицу, финансовой системе и экономике в целом путем совершения сделок и операций» [1]. Несмотря на то, что идентификация всех видов бизнес-рисков и их оценка не являются основной задачей аудитора, в случае обнаружения неконтролируемых и значимых комплаенс-рисков аудитор должен сообщить информацию лицам, ответственным за корпоративное управление (далее ЛОКУ). Следует признать двухстороннюю взаимосвязь аудиторского риска с вероятностью проверки аудируемого лица органами государственного контроля и надзора. С одной стороны, в случае проведения внешней налоговой проверки до наступления аудиторской ожидаемый аудиторский риск будет ниже по сравнению с тем, когда организация не подвергалась проверке ФНС. С другой стороны, в случае, если внешняя проверка органа государственного контроля обнаружила не выявленные в ходе предшествующего аудита ошибки и искажения, увеличиваются риск потери клиента и ухудшения репутации аудитора.

В подходах ученых, определяющих сущность комплаенс-рисков, приводится примерный перечень возможных причин и последствий, но конкретная систематизация рисков и причинно-следственная взаимосвязь между видами рисков аудитора и аудируемой организации не прослеживается. Классификация комплаенс-рисков в ходе аудита, необходимая для определения уровня значимости, должна включать источники возникновения рисков (объективные и субъективные) и последствия как для аудируемой организации, так и для аудитора. Источниками выступают факторы, под влиянием которых возникает рисковое событие, а последствия характеризуют ущерб, который может быть нанесен экономике и собственникам организации при наступлении события. Причины и последствия комплаенс-рисков, выделенные в научной литературе, представлены в таблице 8.

Причины рисков в аудите могут быть субъективными, вызванными человеческим фактором, и объективными. Объективными причинами проявления комплаенс-риска являются ведение деятельности или совершение операций, подлежащих особому контролю со стороны государства, неточность и противоречия в

Продолжение таблицы 8

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	
Неисполнение обязательств контрагентами	1							+											
Неэффективность контрольно-надзорной деятельности	1							+											
II. Последствия рисков																			
Ущерб репутации, в т.ч. при взаимоотношении с регуляторами, утрата доверия, бренда	10	+		+	+	+	+	+	+	+	+			+					
Финансовые убытки (потеря прибыли, капитала, упущенная выгода, рост обязательств, затраты на исправление ошибок)	9	+	+	+	+		+	+			+	+		+					
Юридические санкции, штрафы	8	+		+		+	+	+	+	+	+								
Выплаты по судебным разбирательствам, компенсации во внесудебном порядке, ответственность перед потребителями	4		+			+			+			+							
Снижение стоимости активов, выбытие, досрочное списание активов, материальные убытки	3		+	+		+													
Прекращение бизнеса, угроза непрерывности деятельности аудируемого лица	3						+		+						+				
Снижение качества аудиторских услуг	2										+		+						

К субъективным причинам относятся действия, решения, принимаемые руководством, собственниками и персоналом (случайные и неумышленные). Субъективные причины рисков проявляются при неполном соответствии или несоблюдении должностными лицами законов, которые обеспечивают нормальное функционирование аудируемых организаций. Причины субъективного характера, поскольку обусловлены действиями конкретных лиц, вызваны психологическими особенностями личности (комплаенс-поведение). Когда появляются мотивирующие факторы, давление сторонних лиц, приводящее к осознанному отступлению от правовых регламентов и этических правил поведения, возникают риски недобросовестных действий. Поскольку несоблюдение норм трактуется как умышленные

и неумышленные действия должностных лиц, то комплаенс-риски следует разделить на две группы: риски, возникающие вследствие несоблюдения норм и ошибочных действий непреднамеренного характера; и риски, возникающие вследствие умышленных недобросовестных действий (коррупционный риск, риск незаконного присвоения активов, фальсификации отчетности). Второй вид риска относится к значительным, т.к. умышленные нарушения сопровождаются тщательно выстроенными схемами и сговором. Мошенничество связано со стремлением получить незаконные выгоды – финансовое благополучие организации, личные материальные выгоды, экономию на налогах, процентах, льготные режимы налогообложения, кредиты, займы, инвестиции.

Последствия комплаенс-рисков можно классифицировать по отношению к субъекту и степени ответственности за нарушения. Относительно субъекта следует выделить комплаенс-риски, следствием которых является неблагоприятное финансовое и нефинансовое воздействие на деятельность организации (штраф, убытки и т.п.), на должностное лицо (штраф, арест, запрет занимать должность), бизнес-партнеров и клиентов (убытки, недобросовестное составление отчетности, снижение платежеспособности, банкротство), на государство (например, недополученная сумма налогов в бюджет). Для аудируемой организации, ожидающей или получающей финансирование из бюджета, имеется риск потери средств в случае невыполнения обязательств в рамках договорных отношений. На рисунке 5 приведены причины комплаенс-рисков.

Влияние комплаенс-рисков для стратегически важных организаций угрожает невозможностью достичь целей проектов, которые вызваны снижением прибыли, рентабельности и инвестированного капитала. В качестве комплаенс-рисков, сдерживающих реализацию инвестиционных программ и своевременное выполнение проектов, выделяют комплаенс-риски неоправданной налоговой оптимизации, нецелевого использования средств, неэффективности регуляторной среды и законодательной базы при унификации форм бизнес-партнерства (О.А. Синенко [285], И.Л. Авдеева и соавт. [40]). В результате недостаточности инвестиций или нерационального их использования может ухудшаться финансовое положение

аудируемой организации и возникать угроза нарушения непрерывности деятельности. Степень ответственности определяет существенность последствий – риски уголовной, административной, гражданской, дисциплинарной ответственности, иные меры (утрата лояльности клиентов, падение спроса, ущерб репутации).



Рисунок 5 – Обобщение причин комплаенс-рисков аудируемой организации

Нарушение законов вызывает рост обязательств организации и дополнительные непроизводительные расходы. Регламентные риски, возникающие вследствие умышленных действий и имеющие последствия в крупном масштабе, приводят к наказанию за экономические преступления. С позиции аудиторской организации регламентные риски угрожают направлением претензий клиентов в отношении качества проверок в СРО, санкциями за проведенный ненадлежащим образом аудит, дачу заведомо ложного аудиторского заключения, нарушения договора об оказании аудиторских услуг. При осуществлении аудиторской деятельности ненадлежащим лицом организация согласно ст. 61 ГК РФ может быть ликвидирована, а сделки, заключенные между аудиторской организацией и аудируемым лицом, признаны недействительными.

Следствием нарушения нормативных требований является возникновение репутационного риска – снижения спроса по причине негативной информации о качестве продукции, соблюдении сроков и иных договорных условий [45]. Репутационный риск проявляется в условиях конфликта интересов предприятия с субъектами внешней комплаенс-среды (контрагенты, конкуренты) и в качестве последствия имеет потери рынков сбыта, рентабельности, нарушения деловых отношений. Следует различать риск потери внутренней репутации аудируемой организации в связи с действиями неквалифицированного персонала и неэффективного менеджмента, риск потери внешней репутации – на товарном и финансовом рынках. В результате неблагоприятного воздействия риска потери репутации на финансовых рынках аудируемая организация может потерять возможность финансирования в виде кредитов или инвестиций на рынке ценных бумаг. Расследования по факту недобросовестных действий, судебные иски и обнародование их в СМИ оказывают отрицательное влияние на репутацию и могут поставить под угрозу дальнейшее существование организации. Последствия комплаенс-рисков сгруппированы на рисунке 6.

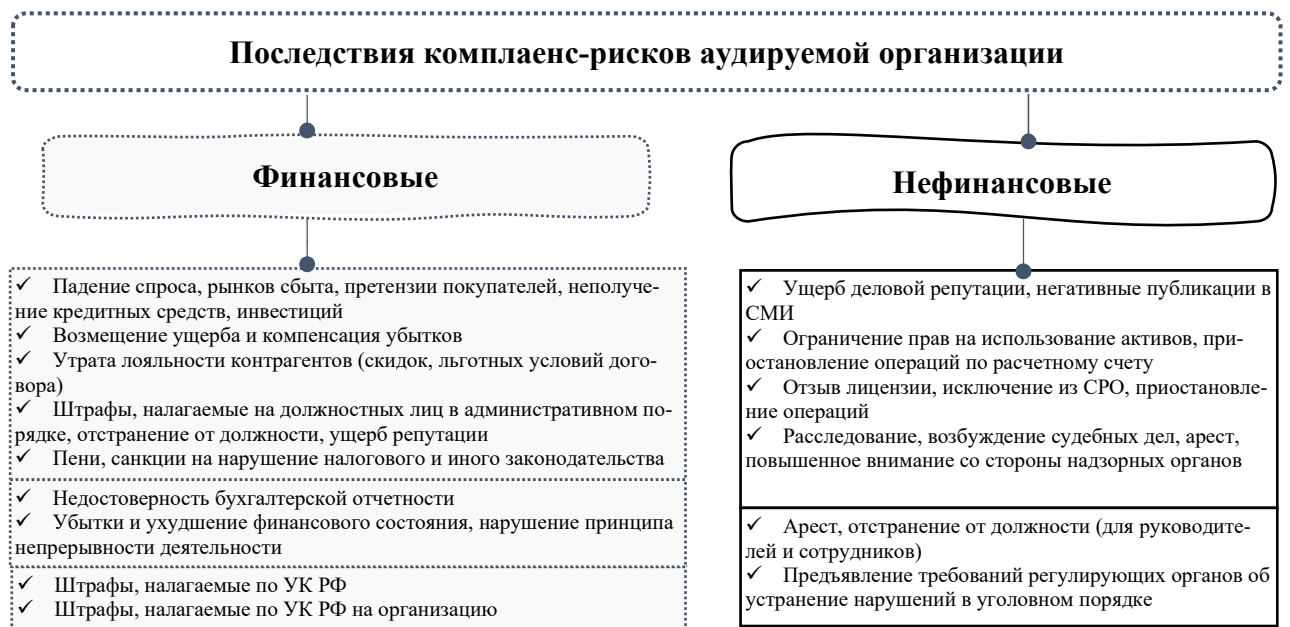


Рисунок 6 – Обобщение последствий комплаенс-рисков аудируемой организации

В отличие от бизнес- и финансовых, комплаенс-риски несут в себе угрозы как финансового, так и нефинансового характера, что приводит к снижению деловой

репутации. Анализ состава последствий комплаенс-рисков в аудите применим для оценки вероятных искажений бухгалтерской отчетности и влияния возможных убытков на ухудшение финансового состояния аудируемой организации. Выявление причин и условий возможного возникновения риска – основа для разработки последующих аудиторских процедур в ответ на оценку вероятности такого возникновения и существенности последствий. На рисунке 7 представлена предлагаемая классификация комплаенс-рисков для аудита. Классификация комплаенс-рисков в аудиторской деятельности необходима для выявления значительных рисков и контрольных точек, систематизации и разделения рисков на группы, учета взаимосвязи между факторами риска. В предлагаемой классификации выделены риски аудируемых организаций, которые должны быть учтены в процессе планирования, а также комплаенс-риски, влияющие на риск необнаружения, который должен снизить аудитор в процессе проверки.

Выводы по первой главе диссертационного исследования:

На основе проведенного обобщения и конкретизации критериев соответствия, анализа нормативных актов, их классификации по отношению к аудиторской деятельности, конкретизации организационной, экономической и правовой составляющих сформулировано уточненное содержание понятия «комплаенс-контроль». В определении подчеркиваются целевые установки комплаенс-контроля, что позволяет отнести его к самостоятельному виду аудита. С помощью анализа международных стандартов обосновано применение комплаенс-контроля в аудиторской деятельности: в рамках аудита финансовой отчетности, как отдельное ЗОУ, отличное от аудита и обзора, согласованные процедуры.

Критический анализ подходов к раскрытию экономического содержания понятийного аппарата комплаенс-контроля в научной литературе выявил недостаточную его развитость применительно к аудиту. В связи с этим сгруппированы термины, необходимые для применения в теории и методологии комплаенса, выявлены особенности комплаенс-системы аудируемой организации, аудиторских комплаенс-процедур и предложены уточненные определения понятий.

Классификационный признак	Виды комплаенс-рисков в аудите	
В зависимости от владельца риска	<ul style="list-style-type: none"> - риск аудиторских организаций (риск необнаружения); - риск аудируемых организаций (риск существенного искажения бухгалтерской отчетности) 	Общие риски, характерные как для аудиторских, так и для аудируемых организаций
Источник происхождения риска	<ul style="list-style-type: none"> - риски, возникающие вследствие ошибочных (случайных) действий и событий непреодолимой силы; - риск недобросовестных действий, коррупции, незаконного присвоения активов и недобросовестного составления отчетности 	
По характеру	<ul style="list-style-type: none"> - операционные (нарушение требований к бухгалтерским или аудиторским процедурам, хозяйственным операциям); - регламентные (нарушение норм налогового, валютного, банковского, ПОД/ФТ, антикоррупционного, аудиторского и иного законодательства, стандартов СРО, требований); - этические (нарушение норм этики ведения бизнеса, для аудитора – Кодекса этики и правил независимости); - риск проверки государственных органов контроля и надзора (ФНС, ФТС, Федерального казначейства и т.п.) 	
Последствия для аудируемых организаций	<ul style="list-style-type: none"> - финансовые последствия для аудируемой организации; - существенное влияние на достоверность бухгалтерской отчетности; - угроза непрерывности деятельности аудируемой организации; - репутационные риски; - нефинансовые последствия 	Риски, характерные как для аудируемых организаций
По степени воздействия на достоверность финансовой отчетности	<ul style="list-style-type: none"> - прямого воздействия (нарушения норм и стандартов бухгалтерского учета и составления отчетности в коммерческом, финансовом, бюджетном секторах); - косвенного воздействия и влияющие на непрерывность деятельности и приводит к росту обязательств (налогового, трудового, банковского, бюджетного, таможенного, коррупционного, антиотмывочного законодательства) 	
По стадиям выявления	<ul style="list-style-type: none"> - на уровне финансово-хозяйственных операций и формирования ПУД; на уровне отражения в цифровой и информационной системе бухгалтерского учета; - на уровне формирования бухгалтерской отчетности 	Риски в ходе реализации аудиторских процедур
По степени значимости для аудиторских процедур	<ul style="list-style-type: none"> - значительные риски, требующие специального рассмотрения, могут вызвать множественные искажения отчетности и поставить под сомнение принцип непрерывности деятельности; - незначимые риски 	
Последствия для аудиторских организаций	<ul style="list-style-type: none"> - риск, приводящий к модификации аудиторских процедур; - риск, следствием которого является модификация мнения аудитора в заключении; - риск потери клиента и убытков в результате неплатежеспособности клиента, репутационные риски 	

Рисунок 7 – Классификация комплаенс-рисков с позиции аудита

В процессе исследования выделены комплаенс-риски, имеющие отношение к аудируемой, аудиторской организации, и применен комплексный подход, определяющий взаимосвязь аудиторского риска с комплаенс-риском аудируемой организации. С помощью построения логической схемы установлено, что комплаенс-риски оказывают прямое влияние на риски необнаружения существенных искажений бухгалтерской отчетности и могут иметь как финансовые, так и нефинансовые последствия. Анализ подходов к комплаенс-рискам позволил сформировать их видовую классификацию для применения в аудите по признакам: в зависимости от владельца риска, источнику происхождения, характеру (риски аудируемых и аудиторских организаций), исходя из последствий и влияния на достоверность бухгалтерской отчетности (аудируемых организаций), по стадиям выявления, степени значимости для аудиторских процедур, последствий для аудиторских организаций (в ходе аудиторских процедур).

Глава 2 Концепция комплаенс-контроля как основа стандартизации аудита общественно значимых организаций

2.1 Фундаментальные концепции аудита общественно значимых организаций

Потребность разработки концептуальных положений комплаенса в аудиторской деятельности заключается в необходимости перейти от теоретических установок к конкретным практическим рекомендациям по их применению. Концепция выступает ориентиром для выработки перспективных направлений развития науки и методологии аудита. Концепция (как система воззрений, мыслительная конструкция, способ понимания трактовки исследуемых явлений) – это составляющая научной теории, интерпретация ее ключевой идеи, охватывающая только одну определенную подсистему теоретической конструкции и предлагающая один из возможных вариантов объяснения природы данной подсистемы, ее связей с другими подсистемами и субъектами внешнего окружения [72]. Концепция представляет собой систему «идей, принципов, методов, позволяющих построить модель решения актуальной проблемы, существенно повышающей эффективность функционирования, развития и саморазвития системы» [51]. Для разработки концепции необходимо упорядочить подходы и взгляды, выстроить категории, понятия, функции, принципы и направления, методы и инструменты в единую логическую последовательность.

Научная теория аудита основывается на постулатах, концепции аудита и подготовки бухгалтерской отчетности, фрагментарных научных исследованиях, стандартах аудиторской деятельности и обобщениях практики. А.Н. Кизилов, И.Н. Богатая справедливо отмечают, что в историческом ракурсе смена теорий аудита происходила по схеме «от практики к теории», на фоне изменений в законодательном регулировании и в условиях кризисных колебаний в экономике [178]. Проведенное

в научных работах сравнение подтверждающей, системно-ориентированной теории и теории консалтинга показало, что теории различаются целевой ориентацией, объяснением функций и роли аудита в экономике государства, на основе чего происходит смена методологических подходов и возникают потребности в расширении научно-категориального аппарата в аудите [64], [57], [178], [218]. По мнению Е.М. Гутцайта [120], западные концепции аудита описывают модель функционирования экономических субъектов и роль аудита в ней, интересы в аудите и основы его регулирования, взаимодействие аудита с другими науками.

По мнению П.П. Баранова, развитие теории и науки аудита необходимо для объяснения институциональной состоятельности аудита [72]. Структурными элементами концепции аудита М.А. Азарской, О.А. Мироновой выступают базовые категории, постулаты и принципы аудита, методы, объекты, интересы пользователей в учетной информации [43]. Развитие науки, по мнению А.А. Василенко, происходит при более полном раскрытии содержания его сущности, предмета и объекта [100]. Теоретическая модель аудита К.К. Арабян [56] базируется на раскрытии цели аудита, его функций, задач, предмета, объекта, субъекта, принципов, постулатов аудита, метода, предпосылок, допущений, аксиом. Концепция М.И. Кутера [203] включает в своей структуре – сущность, цель, функции, субъект, объект, направления, принципы и подходы, методы и инструменты. Обобщая взгляды на структуру концепции аудита, полагаем, что основными элементами выступают цели и задачи, функции, предмет, объект, субъект, пользователи и их интересы, а метод и принципы определяют методологию аудита.

Научной проблематикой развития концептуальных положений аудита является недостаточное объяснение роли аудируемых организаций, подлежащих обязательной проверке. В разработанных концепциях объект аудита имеет второстепенное значение, а чаще всего он обозначается как структурная единица концепции, но подробно экономические отношения объекта и субъекта не раскрываются. П.П. Баранов [72], К.К. Арабян [56], изучая причины возникновения потребности в развитии аудиторской деятельности, указывают на трансформационные процессы в экономике – переход от государственной собственности к акционерным обществам

и появлению совместной деятельности. Е.М. Гутцайт [120] определил, что аудит получает развитие только в случае наличия интересов хозяйствующих субъектов. Придерживаясь данной позиции, считаем необходимым концепцию комплаенс-контроля в аудите развивать с позиции учета особенностей объекта. Базой для развития концепции послужила интеграция научно-теоретических подходов, теорий и концепций, объединенных в две группы:

– первая группа: описывают роль нормативных документов и критериев соответствия в аудите, объясняют оппортунистическое поведение экономических агентов (концепция соответствия, рационалистическая и нормативная теории, концепция выявления преднамеренных искажений отчетности);

– вторая группа: интегрируют подходы к определению роли и функций аудита с позиции обеспечения устойчивости бизнеса, норм и механизмов их соблюдения аудитуемыми и аудиторскими организациями (концепция аудита бизнеса, институциональная теория и теория агентов, непрерывности деятельности аудируемой организации и теория устойчивого развития).

Сущность комплаенса в аудиторской деятельности раскрывается с позиции концепции подготовки финансовой отчетности. Концепция, закрепленная в МСА 200, определяет, что аудитор оценивает подготовку отчетности в соответствии с требованиями концепции, проверяет отчетность по форме и содержанию, на соблюдение принципов, закрепленных в учетной политике. Концепция достоверного и добросовестного взгляда на бухгалтерскую информацию, развитая Я.В. Соколовым [292] и закрепленная в МСФО в качестве принципов соответствия (*compliance frameworks*), основана на приоритете «суждений руководства компании над предписаниями учетных стандартов», «профессиональном суждении и субъективности при формировании отчетных данных над едиными нормативными правилами», «экономическом содержании фактов хозяйственной жизни над юридической формой». С позиции «достоверного взгляда» финансовая информация отражается в строгом соответствии с нормативными актами (юридическая точка зрения), а «добросовестного взгляда» – должна быть реальной с экономической точки зрения. Достоверной считается отчетность, которая не содержит существенных искажений,

вводящих в заблуждение пользователей, и отражает деятельность согласно законодательным требованиям [95].

В связи с проявлениями кризисов в экономике и банкротством крупных корпораций теоретические концепты аудита стали подвергаться критике, а цели и задачи, поставленные перед аудитом бухгалтерской отчетности, перестали в полной мере отвечать потребностям заинтересованных лиц. В цикличной экономике усиливается влияние отрицательных факторов: нецелевое использование бюджетных средств, коррупция и взяточничество, банкротство социально значимых организаций и утечка капитала за границу. В связи с этим в зарубежной и отечественной науке приобрели актуальность поведенческие теории (рационалистическая и нормативная [382]), объясняющие недобросовестные действия экономических агентов, и теория институциональной экономики. Рационалистическая и нормативная теории исследуют схожие проблемы – влияние политики и методов управления, баланс интересов между получением прибыли организации и комплаенс-рисками [379].

Под влиянием развития бихевиоризма в экономических науках предметом исследования в теории аудита стало *комплаенс-поведение*, которое можно определить как поведение экономических агентов, соответствующее нормам и правилам, закрепленным на уровне государства или организации. Рационалистическая теория (Б. Булгурци [362]) основана на сравнении выгод и издержек, а нарушения законов при этом считаются неизбежными. Для сдерживания нежелательного поведения используется модель принуждения. Утилитарная экономическая теория говорит, что экономические агенты руководствуются принципами «рационального эгоизма», согласно которым личные интересы и экономическая выгода, минимизирующая затраты, преобладает над коллективными интересами и моральными принципами [365]. С точки зрения рационализма, руководство компании, преследующее цель максимизации прибыли, может быть заинтересовано в работе с контрагентами сомнительной репутации на условиях высоких рисков. В свою очередь, комплаенс-поведение формируется благодаря положительному отношению к закону, индивидуальным возможностям и ресурсам [374]. А.С. Джонсон и М. Варкентин

отмечают, что страх угрозы наказания и потери капитала оказывают влияние на изменение поведения экономических субъектов [373].

В аспектах нормативной теории экономисты исследуют нормы, их справедливость и закрепление в комплаенс-программах. По мнению представителей нормативной теории (Р.Б. Митчел [378], Д. Зайлк [384]), экономические агенты соблюдают законы, потому что считают их уместными и справедливыми. Агентская теория объясняет вероятность возникновения конфликта интересов и оппортунизма (М. Дженсен, У. Меклинг [373]). Категорию «оппортунистическое поведение» впервые использовал О. Уильямсон [313], понимая под этим преследование личного интереса против интересов фирмы или иных лиц с использованием коварства, т.е. при нарушении закона и (или) норм морали (отлынивание, халатность, использование служебных полномочий и т.п.). Оппортунистическое поведение характеризуется рядом признаков: конфликт интересов сторон транзакции, ибо каждый экономический субъект основывается на своих интересах; асимметричность информации в связи с возможностью оппортунизма; экономические побуждения манипулирования асимметричной информацией; нанесение прямого и косвенного ущерба заинтересованным лицам и преднамеренность действий. Развитие теории поведенческой экономики позволило усовершенствовать методологию аудита и дополнить ее этическими нормами, принципами организационной культуры.

В теории аудита получили развитие подходы к аудиту мошенничества (И.С. Егорова [132]) и концепция выявления преднамеренных искажений (С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова [97]). Авторы указывают, что несоблюдение – это «действие или бездействие субъекта как преднамеренное, так и непреднамеренное, которое противоречит действующим нормативным актам» [97]. В качестве объекта аудита рассматривается корпоративный сектор экономики [342], [290]. На особую важность аудита как механизма реализации стратегии национальной безопасности и устранения негативных коррупционных проявлений, борьбы с незаконным и нецелевым использованием государственных финансов указывают: К.К. Арабян [57], Н.А. Казакова [165], В.А. Лубина [211], Н.Г. Сапожникова [297]. Вопросы применения норм противодействия коррупции и мошенничеству в аудиторской деятельности

до сих пор являются дискуссионными. В МСА 200, 250, 240 отражено, что аудиторы не наделены правом квалификации действий должностных лиц аудируемой организации относительно несоблюдения НПА. Закреплению в аудите методологических положений по выявлению фактов недобросовестного составления бухгалтерской отчетности способствовало утверждение национальных программ противодействия коррупции и ПОД/ФТ. С 2012 г. Минфин РФ обращает внимание аудиторов на применение законодательства ПОД/ФТ [17] (Закон №115-ФЗ) и вводит процедуры по отношению к клиентам, которые осуществляют денежные и имущественные операции, подконтрольные Росфинмониторингу; организуют специальным образом систему внутреннего контроля, хранят и представляют информацию о сделках. С целью противодействия финансированию терроризма аудиторы должны придерживаться рекомендациям Межправительственной организации по финансовому мониторингу ФАТФ (FATF), а также иным нормативным актам, предоставлять по единому формату информацию в Росфинмониторинг.

Аудитор, выявляя высокие значимые риски и потенциальные случаи несоблюдения НПА, должен выполнить специальные процедуры при ознакомлении с деятельностью аудируемой организации в процессе формирования плана. Теоретические аспекты по выявлению фактов недобросовестного составления бухгалтерской отчетности, роль этических норм при проверке отчетности, оценки склонности к обходу внутреннего контроля представлены в научных трудах М.А. Штефан, Н.В. Ферулевой [342], В.Б. Ивашкевича [154], С.В. Арженовского и соавт. [59], М.Б. Бадрудинова [70], Ю.Ю. Кочинева [193], Н.Н. Макаровой, Е.Л. Фесиной, Т.Ю. Серебряковой [216]. В работе И.С. Егоровой [132] раскрыты факторы внешней среды и приведены примеры фактов хозяйственной жизни, имеющие высокий риск нарушения законодательства о коррупции.

Перспективной является концепция аудита бизнеса (получила развитие в научной школе Финансового университета при Правительстве РФ, представители – М.В. Мельник [221], Р.П. Булыга [91]), или «концепция широкого взгляда на аудит», которая в качестве объекта аудита рассматривает всю финансово-хозяйственную деятельность организации, а к формам подтверждаемой отчетности,

кроме бухгалтерской, относит также социальную, налоговую, интегрированную. Объектами становятся публичные компании, формирующие отчеты об устойчивом развитии [91]. Теорию консалтинга в аудите признали базовой концепцией Э.А. Сиротенко [286], К.К. Арабян [57], И.Н. Богатая, А.Н. Кизилев [178], Н.Н. Хахонина [321], М.И. Кутер [203], Н.А. Антонова [203]. К.К. Арабян [57] справедливо отмечает, что аудит зародился как реакция мирового сообщества на финансовый кризис, когда полезность аудита достоверности финансовой отчетности была поставлена под сомнение и на рынке появились новые виды и формы проверок, концептуально относящиеся к консалтингу. С позиции концепции аудита бизнеса имеются попытки применения *категории «общественно значимые организации»*. И.Н. Богатая, А.Н. Кизилев объектами аудита называют «бизнес, который самостоятельно определяет меру своего вклада в развитие общества» [178].

По мнению О.А. Мироновой [226], мировой финансовый кризис, показавший «несоответствие цели аудита потребностям экономики» сменил парадигму на «аудит-консалтинг» и ориентацию на перспективное понимание финансового положения организации. Подтверждение отчета об устойчивом развитии получило название верификации, т.е. проверки бизнеса на соответствие требованиям, нормам, правилам и стандартам. Критериями проверки на соответствие становятся предписания и целесообразность [340]. Раскрывая экономическую природу аудиторской деятельности, Е.М. Гутцайт [120], В.Б. Малицкая, М.Б. Чиркова [218] подчеркивают, что аудит выступает «собирательным названием» и включает проверку на «соответствие действующим нормативным актам, регламентам и правилам, установленным руководством, собственником, договорами с контрагентами» для обеспечения достоверности бухгалтерской отчетности. Позиция авторов основана на том, что в бухгалтерском учете должны быть отражены операции, по структуре и содержанию соответствующие требованиям законодательства.

Теоретические подходы к аудиту бизнеса нашли отражение в Международной концепции заданий, обеспечивающих уверенности (МСЗОУ), которая была разработана в 2011 г. Советом по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации (в России действует с 2017 г.). В широком

понимании аудиторские услуги, включая аудит бухгалтерской отчетности и проверку иной финансовой и нефинансовой информации, основаны на подтверждении того, что информация о предмете задания не содержит существенных искажений, качественной или количественной оценке предмета задания и информировании предполагаемых пользователей о полученных результатах [8].

Институциональная теория и теория агентов в аудите основана на определении роли нормативных актов в аудиторской деятельности, которые необходимы для повышения качества аудиторских услуг, что обеспечивает поддержку деловой репутации аудиторов. Е.Ю. Итыгилова [159], В.В. Панков [247], П.П. Баранов [73] признают значимость институционализма и рассматривают аудит в качестве отдельного социально-экономического института, который отвечает таким признакам, как наличие правил и норм, механизмов принуждения к их исполнению и системы мер ответственности за неисполнение норм. В институциональной системе участвуют агенты – государство, организационно-правовые структуры, государственные и частные предприятия [325]. Под институциональной средой аудита понимается «совокупность экономических, правовых, политических и социальных норм, координирующих организационно-экономические отношения различных субъектов в ходе аудиторской деятельности» [325]. Требования к качеству аудита заданы стандартами, законодательными инициативами СРО, порядком аттестации и повышения квалификации, нормами профессиональной этики и независимости, противодействия коррупции, дисциплинарного производства [324].

Комплаенс как механизм обеспечения качества аудита, основанный на процессах и методах по применению стандартов, становится весьма актуальным в условиях перехода регулирования аудита на саморегулируемую модель, включения новых органов как регуляторов аудиторской деятельности, адаптации к МСА. Саморегулирование, существующее в аудите с 2010 г., в котором поддержку качества выполняет СРО, обеспечивает единые подходы к контролю за деятельностью субъектов рынка аудиторских услуг, применение мер воздействия в случае выявления нарушений [49]. COMPLIANCE в аудите выступает гарантией соблюдения профессиональной ответственности, которая определяется нормами

профессиональной деятельности и возникает из договора [161]. Выполнение требований законов № 273-ФЗ и 115-ФЗ направлено на реализацию дополнительных функций, делегированных аудиторам. Необходимость выполнения аудиторских процедур с учетом антикоррупционного законодательства обоснована Д.С. Фоминой [318], И.С. Егоровой [132]. Противопоставляя позиции широкого применения норм антикоррупционного законодательства и в сфере ПОД/ФТ в аудиторской деятельности, Е.Ю. Итыгилова [158] считает, что данное обстоятельство приводит к конфликтам интересов аудиторов с клиентами и «нивелированию добровольного сотрудничества» с ними.

Концепция «соответствия» и фундаментальный принцип составления бухгалтерской отчетности – «непрерывность деятельности» имеют тесную взаимосвязь [270]. Подтверждение применимости допущения непрерывности деятельности на основе оценки устойчивости компании является перспективным научным направлением в аудите, которое, по мнению А.Д. Шеремета [333], способствует повышению доверия к мнению аудитора. Принцип непрерывности деятельности (согласно МСА 570) предполагает, что организация будет вести свою деятельность в обозримом будущем и погашать свои обязательства в установленном порядке. Непрерывность бизнеса – это «стратегическая и тактическая способность организации планировать свою работу, направленная на обеспечение непрерывности деловых операций на установленном приемлемом уровне» [67].

В процессе оценки соблюдения принципа непрерывности деятельности аудитор акцентирует внимание на изменениях в законодательстве и политике правительственных органов, условиях ведения бизнеса, выделяя факты несоблюдения норм, которые приводят к росту обязательств, расходов и отзыву лицензий, что вызывает банкротство и приостановление деятельности. Необходимость рассмотрения фактов погашения обязательств, проведения процедур соблюдения антиотмывочного и антикоррупционного законодательства показана в работах С.В. Козменковой, В.И. Цыганова [188], Д.С. Резниченко [270], а важных обстоятельств в случае сомнения относительно соблюдения принципа непрерывности на основании

нарушений НПА – М.А. Азарской [41], Е.М. Гутцайта [119], С.В. Пономаревой [260].

С точки зрения обеспечения устойчивого развития важным является контроль исполнения обязательств в экономической, социальной и экологической сферах. Суждение аудитора о финансовой состоятельности организации основывается на оценке кредиторской задолженности и иных обязательств, исполнения правовых норм и вероятности возврата долга. Процедуры комплаенса при подтверждении непрерывности деятельности сводятся к сопоставлению финансовых коэффициентов с нормативными и ожидаемыми значениями, а также оценке принятых финансовых и нефинансовых обязательств. Контрагенты, заинтересованные в финансовом благополучии организации, ориентируются на своевременное и полное исполнение обязательств: инвесторы – проектных, государство – налоговых, поставщики и покупатели – договорных и т.д. На основе теории равновесия непрерывность деятельности аудируемой организации оценивается путем сопоставления взятых обязательств с оценкой активов (М.Л. Пятова [266], С.В. Козменковой и В.Д. Краснова [196]). Отражение в балансе устойчивых активов и обязательств (своевременные и полные выплаты по налогам, погашение обязательств перед персоналом) дает основание судить о непрерывности деятельности, а нетипичный рост свидетельствует о нарушении платежеспособности, начислению расходов в виде пеней и штрафов.

Получение доступа аудируемой организации к инвестициям и финансированию на отечественном и международном рынках капитала вызывает необходимость подтверждения финансовой устойчивости. Актуальность комплаенс-контроля *в концепции устойчивой экономики* вызвана объяснением корпоративной социальной ответственности (далее КСО) предприятия перед обществом [165]. Согласование элементов КСО с задачами обеспечения экономической безопасности позволило разработать и внедрить международный стандарт Глобальной инициативы по отчетности в области устойчивого развития (Global Reporting Initiative), принципы ответственного инвестирования, «Руководство по отчетности в области устойчивого развития GRI», стандарты AA1000 SES Международного института социальной и этической отчетности. Следует согласиться с мнением С.В. Панковой

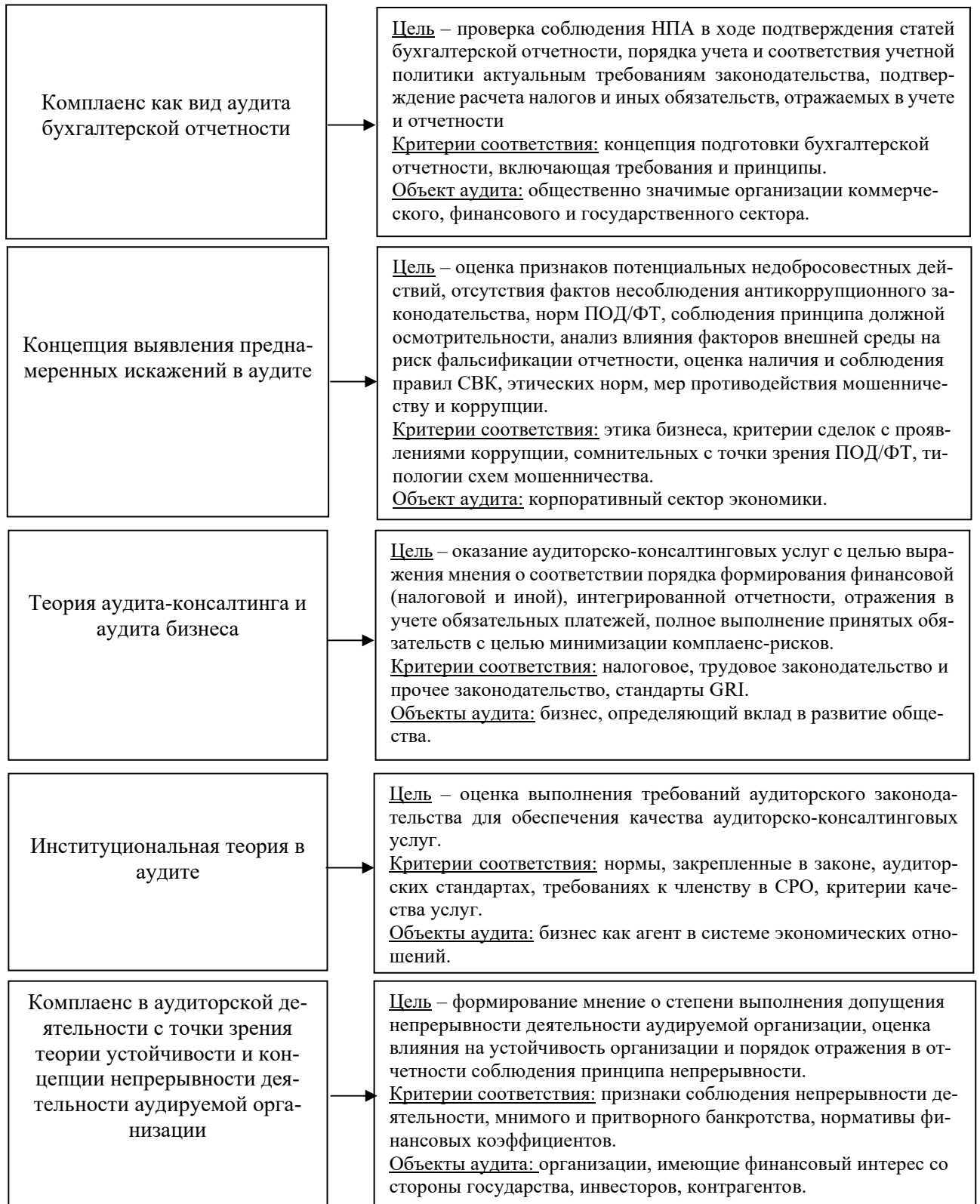
[253], что роль комплаенс-контроля в реализации стратегии устойчивого развития состоит в «недопущении нарушений, выявлении, анализе влияния на достижение стратегических целей и мониторинге действий по устранению недостатков» и является «действенным средством реализации государственных стратегий и программ», способствует унификации содержания нормативных документов с принятыми международными актами.

Таким образом, рассматривая научно-теоретические основы аудиторской деятельности, следует выделить концепции и теории, с позиции которых предлагается развитие концептуальных положений комплаенс-контроля (рисунок 8).

Современная модель устойчивого развития экономики и реформы аудиторской деятельности в 2020-2022 гг. привели к законодательному закреплению общественно значимых организаций как ключевых объектов аудита. Ранее в отдельных нормативных документах приводился перечень ОЗО без обоснования их отнесения к данной группе. Например, в соответствии с Восьмой директивой Европейского союза к ОЗО относят организации, представляющие большой интерес для общества и государства в силу специфики своей деятельности, величины и числа задействованных работников. Согласно Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности, Правил независимости аудиторов, ОЗО являются хозяйствующие субъекты, в коммерческую деятельность которых прямо или косвенно вовлечены средства неограниченного круга лиц [5], [24], [2].

В научных подходах по выделению ОЗО предусмотрены признаки: характер деятельности, размер, корпоративный статус [293], общественная, финансовая, экологическая значимость для экономической безопасности страны, статус градообразующего предприятия для региона и естественной монополии – для экономики государства [330].

На законодательном уровне обязательное проведение комплаенс-контроля предусмотрено для банковского сектора экономики, а для предприятий реального сектора процедуры проверки на соответствие требованиям и нормам применяются при проведении государственного контроля и надзора.



Примечание: GRI – принципы ответственного инвестирования.

Рисунок 8 – Научно-теоретические подходы к исследованию комплаенс-контроля в аудиторской деятельности

Подходы к выделению объектов комплаенс-контроля представлены на рисунке 9.

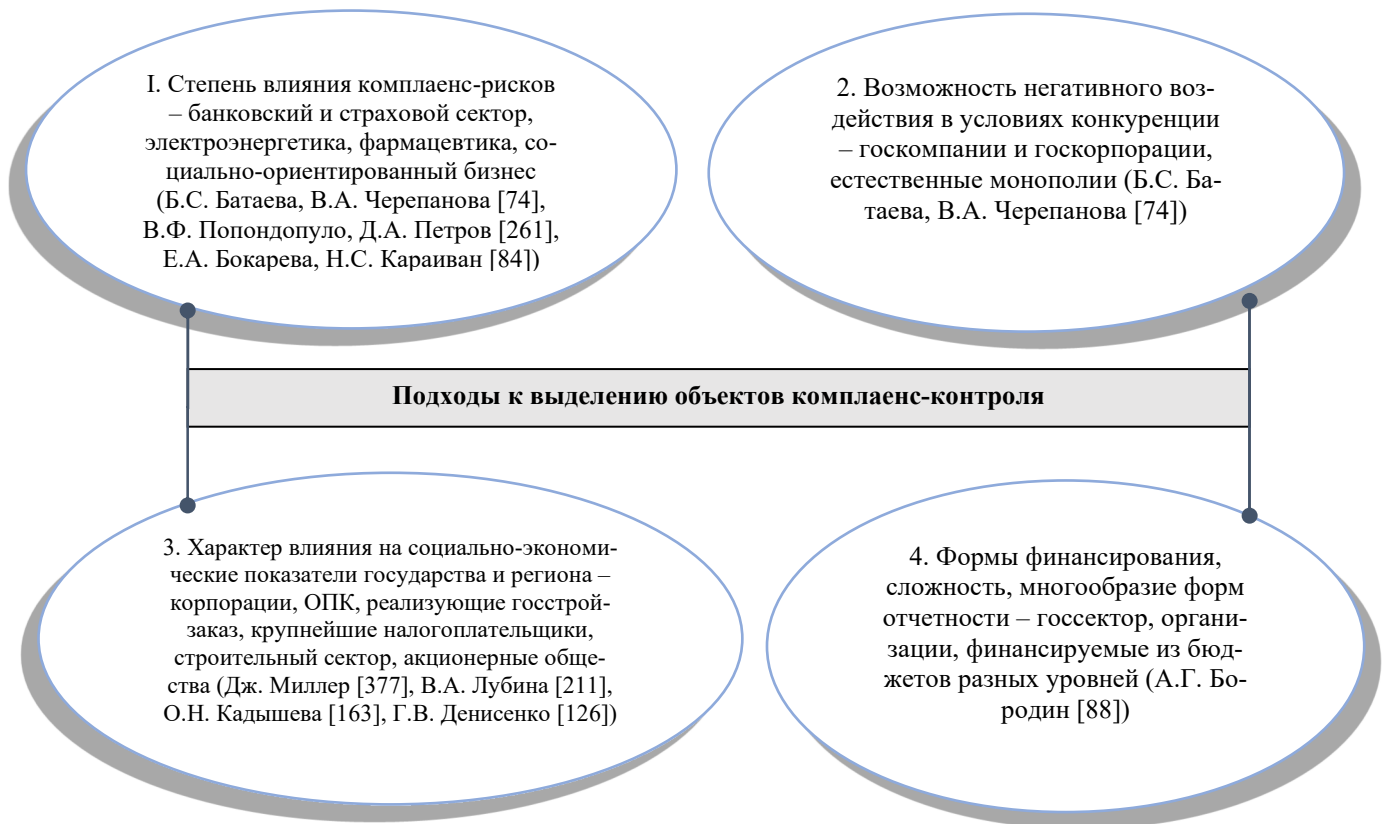


Рисунок 9 – Подходы к выделению ОЗО в качестве объектов комплаенс-контроля

Первый подход согласуется с риск-ориентированным направлением в контроле и имеет черты сходства с выбором объектов для осуществления государственного контроля. Организации группируются по вероятности возникновения нарушений законодательства и влиянию на состояние национальной экономики. Во втором подходе выражена однонаправленность в отношении госсектора экономики, а интеграция третьего и четвертого подходов позволяет учесть особенности ОЗО.

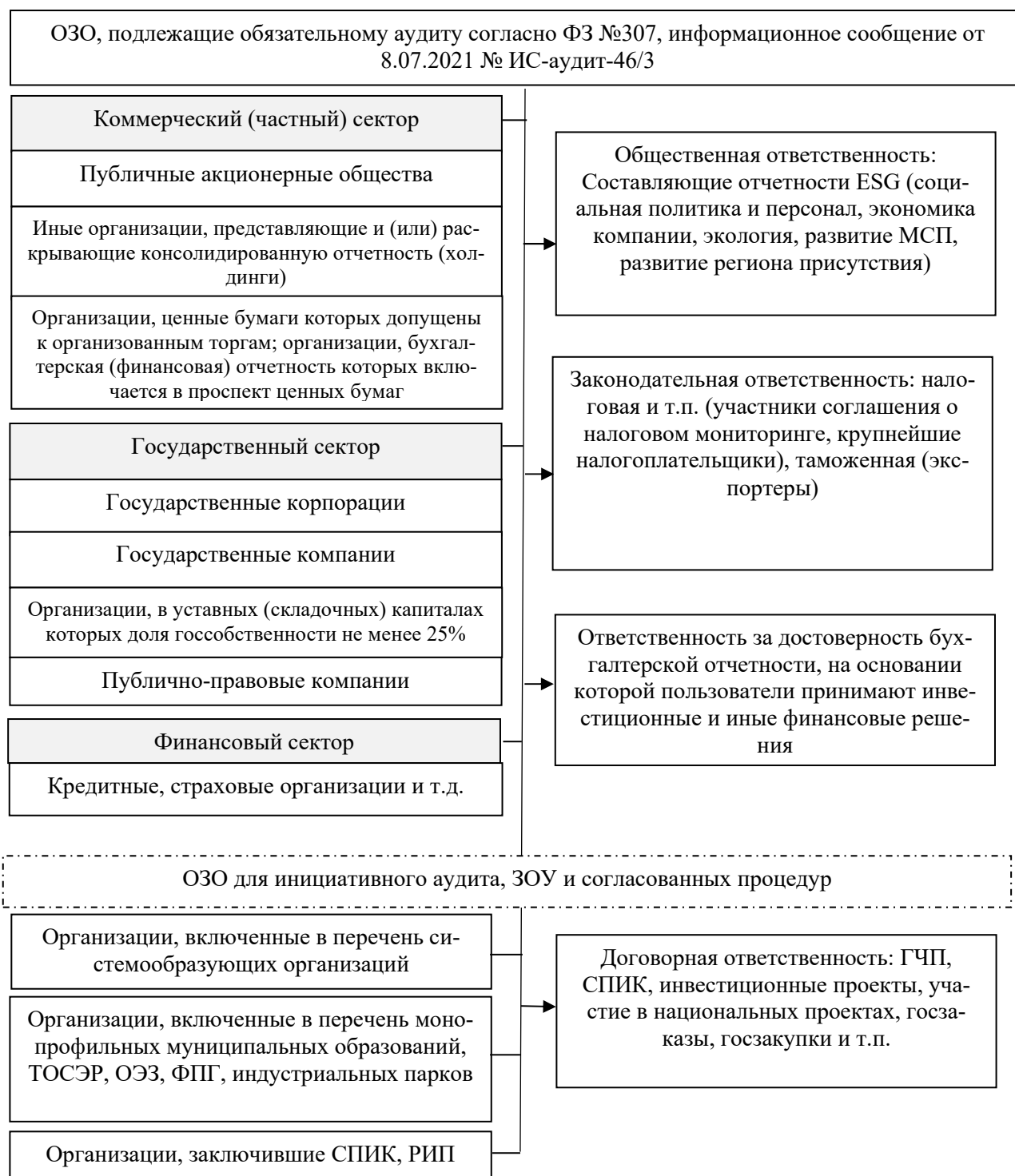
Реформа нормативного регулирования аудиторской деятельности вызвала ряд противоречивых мнений профессионального сообщества, Минфина РФ, Банка России и Счетной палаты РФ. Изменениями являются критерии отнесения организаций к ОЗО, требования к численности аттестованных аудиторов в компаниях,

которые могут осуществлять обязательный аудит ОЗО, подход к регулированию рынка аудита ОЗО. Полярная модель регулирования отрасли аудита заключается в признании роли регулятора Минфина России и Банка России в отношении аудита ОЗО финансового сектора. Со стороны ЦБ РФ и Счетной палаты РФ наблюдаются тенденции повышения требований к аудиторам, осуществляющим аудит организаций, регулируемых Банком России, и госсектора экономики.

Причины изменений подходов к регулированию рынка аудиторских услуг связаны с исследованиями результатов аудита ОЗО, которые выявили нецелевое использование бюджетных средств в госпредприятиях, отзыв лицензий у банков, хотя аудиторские заключения были положительными. Соответственно, и методическое обеспечение аудита ОЗО должно идти в направлении учета обособленного нормативного регулирования, отраслевой специфики и требований со стороны регуляторов данных секторов экономики, чтобы обеспечить качество услуг. Для аудиторских организаций, осуществляющих аудит ОЗО, реформирование законодательства приводит к повышению квалификационных и репутационных требований, что придаст особую важность внедрению комплаенс-функции в аудиторскую деятельность.

Согласно закону об аудиторской деятельности, к ОЗО относятся организации, отвечающие критериям, представленным на рисунке 10.

Дополнительно включенные в перечень организации выполняют ряд важных для экономики государства задач и участвуют в реализации проектов, значимых для экономического развития региона и страны. Аудит и ряд сопутствующих услуг по отношению к данным организациям может быть осуществлен на инициативной основе. В законе об аудиторской деятельности [35] с 2021 г. представлен перечень ОЗО, которыми выступают предприятия как реального сектора экономики (ПАО, организации с долей государственной собственности более 25 %, эмитенты ценных бумаг), так и финансового сектора (кредитные, страховые организации и т.п.)



Примечание – ТОСЭР – территории опережающего социально-экономического развития, ОЭЗ – особые экономические зоны, ФПГ – финансово-промышленные группы, СПИК – специальные инвестиционные контракты, РИП – региональные инвестиционные проекты.

Рисунок 10 – Группировка ОЗО как объектов обязательного и инициативного аудита

Состав ОЗО, в отношении которых был проведен обязательный аудит, представлен на рисунке 11.



Рисунок 11 – Состав ОЗО, бухгалтерская отчетность которых подлежит обязательному аудиту, в %

В структуре ОЗО большая доля приходится на организации государственного сектора экономики и предприятия, ценные бумаги которых размещены на рынке ценных бумаг. 64,2% аудируемых лиц составляли организации с выручкой менее 400 млн. руб., 16,8% – организации с доходами от 400 млн. руб. до 1 млрд. руб. По видам деятельности большая часть аудируемых лиц принадлежит сфере оптовой и розничной торговли (19%), строительства (8,3%), транспорта и связи (3,9%). Несмотря на рост аудируемых организаций, наблюдается сокращение ОЗО (с 5600 в 2012 г. до 2940 в 2021 г.), что продолжится и после 2023 г., поскольку снижение нагрузки на бизнес создало возможность непубличным акционерным обществам не проводить обязательный аудит.

В таблице 9 представлены показатели, характеризующие число организаций, относящихся к соответствующей группе ОЗО. Переходный к формированию новой экономики период демонстрирует неоднозначные тенденции, связанные с сокращением числа организаций и структурными сдвигами. Отмечается рост предприятий в области информационно-коммуникационных технологий (далее ИКТ), машиностроительного сектора и добывающей промышленности.

Таблица 9 – Анализ ОЗО по составу и секторам экономики за 2017-2022 гг.

Группы общественно значимых организаций	2017 г.	2018 г.	2019 г.	2020 г.	2021 г.	2022 г.	Темп роста 2022 г. к 2017 г., %
Коммерческий сектор экономики							
Публичные акционерные общества, ед.	16264	13211	10801	9116	7827	6797	42
Акционерные общества (эмитенты ценных бумаг), ед.	88800	74779	64294	57899	54302	52415	59
Эмитенты ценных бумаг на МФБ, тыс. ед.	0,7	1,1	1,5	2,6	3,2	3,6	В 5 раз
Государственный сектор экономики							
Государственные корпорации, ед.	6	6	6	6	6	6	100
Государственные компании, ед.	1	1	2	3	5	5	в 5 раз
Публично-правовые компании, ед.	8	8	9	10	12	12	в 1,5 раза
Количество АО, акции которых находятся в федеральной собственности с долей участия от 25 до 50 %, ед.	102	85	74	60	54	44	43
Количество АО, акции которых находятся в федеральной собственности с долей участия более 50 %, ед.	488	442	387	318	299	260	53
Финансовый сектор экономики							
Кредитные организации, ед.	561	484	442	406	370	326	58
Страховые организации, общества взаимного страхования, ед.	309	275	255	232	222	220	71
Профессиональные участники РЦБ, ед.	614	537	484	466	472	491	80
Инфраструктурные организации (клиринговые организации и т.п.), ед.	68	69	61	77	107	102	в 1,5 раза
Паевые инвестиционные фонды, ед.	1 497	1 440	1 531	1 631	1 965	2 136	в 1,4 раза
Субъекты рынка коллективных инвестиций (негосударственные пенсионные фонды и т.п.), ед.	449	405	363	338	328	228	51
Дополнительно включенные, независимо от формы собственности							
Системообразующие организации, ед.	X	X	X	1320	1320	1392	105**
Градообразующие организации в моногородах, ед.	X	X	X	329	329	329	100**
Резиденты территорий опережающего социально-экономического развития (далее ТОСЭР), моногородов, ед.	93	282	579	881	1048	1121	в 12 раз
Резиденты ТОСЭР ДФО, ед.	191	320	426	474	666	773	в 4 раза
Резиденты промышленных парков, ед.	121	2882	3271	3498	4025	4069	в 3,3 раза
Резиденты особых экономических зон (далее ОЭЗ) нарастающим итогом (на конец года), ед.	776	869	930	1018	931*	954*	в 1,2 раза
Число соглашений СПИК1.0, 2 с даты заключения контракта, ед.	14	30	45	47	58	70	в 5 раз

Составлено по: [245], [81], [23].

Примечание: *данные приведены на 30.09.2021 и 30.09.2022 гг. соответственно.

** рассчитано по сравнению с 2020 г.

Роль крупных корпораций в национальной экономике заключается в том, что они обеспечивают приток прямых иностранных инвестиций в страну, участвуют в перемещении товарного, финансового, человеческого капитала из одних стран в другие. В крупных корпорациях сосредоточены значимые национальные ресурсы – земельные, природные, финансовые, трудовые. Влияние на экономику крупных российских транснациональных корпораций (далее ТНК) в области нефтехимии демонстрирует прямая корреляция котировок акций компаний с ценами на нефть, что ставит в зависимость финансовую безопасность страны от устойчивости финансовых рынков.

Общественную значимость имеет не только коммерческий, но и государственный сектор экономики. Одна из глобальных тенденций – декоммерциализация, которая предполагает, по мнению Г.Б. Клейнера [181], сдвиг бизнеса «на периферию нравственной топологии общеэкономической сферы» и приоритет некоммерческой сферы. К госсектору экономики, реализующему общественные задачи, относятся госкомпании и госкорпорации, государственные унитарные предприятия (далее ГУП), госучреждения, общества в сфере здравоохранения, оборонной промышленности, а также иные организации с долей государства более 25 %. В отечественной экономике государство сохраняет контроль над стратегическими материальными и финансовыми ресурсами, осуществляет их общественное воспроизводство. В современных условиях развивается «социальное предпринимательство», государственно-частное партнерство (далее – ГЧП). В 2020 г. 33 тыс. компаний находились в собственности субъектов РФ, а в полной муниципальной собственности – 121 тыс. ед. Акционерные общества и унитарные предприятия с долей государственной собственности специализируются на транспортировке и операциях с недвижимым имуществом. Из 100 крупнейших компаний в России 29 имеют долю государственного участия (6 % занятых в экономике), а доля выручки в общем объеме 100 крупнейших компаний составляет свыше 52 % [98].

В новой модели экономики наблюдается переход к «экономике партнерства» со всеми субъектами. Новая система партнерских отношений государства и бизнеса предполагает эффективное достижение целей, основанное на отношении равенства

при совместном решении задач. С.Ю. Глазьев [107] справедливо отмечает, что «тесное сотрудничество государства и бизнеса – направление прогрессивного развития экономических отношений». Методы вмешательства государства в экономику включают госзакупки, госзаказы, государственные, муниципальные контракты и прямые бюджетные инвестиции.

В связи с участием в национальных проектах и важности для устойчивого развития экономики в качестве ОЗО следует признать системообразующие, градообразующие организации, а также организации, заключающие инвестиционные контракты и реализующие важные проекты. Системообразующие организации, создаваемые с целью повышения устойчивости экономики страны, включены в перечень Минэкономразвития согласно показателям выручки, налоговых отчислений, доли рынка, численности персонала. Общественная значимость данных организаций выражается в том, что для поддержания устойчивости развития проводится мониторинг финансового положения, выявляются стресс-факторы устойчивости и предпринимаются меры для финансового оздоровления отраслей и конкретных предприятий [18]. Часть системообразующих организаций относится к обрабатывающей промышленности, вертикально-интегрированным компаниям (далее – ВИК) в области нефтеперерабатывающей и нефтехимической промышленности.

В современных условиях расширяются формы государственной поддержки бизнеса для привлечения частных инвестиций с целью модернизации промышленности и поддержки проектов ГЧП, связанных с развитием публичного и частного партнерства в целях привлечения в экономику частных инвестиций, обеспечения доступности товаров, работ, услуг и повышения их качества. Бизнес по договору ГЧП принимает на себя строительные, финансовые, коммерческие риски, а за государством остаются риски правовые, политические и социальные. С 2017 г. для стимулирования развития производств с конкурентоспособной продукцией на мировом уровне действуют специальные инвестиционные контракты (СПИК), участниками которых являются инвесторы и государство, субъект РФ и муниципальное образование. Инвестор, приобретая налоговые преференции и

меры государственной поддержки, обязуется вести стабильную финансово-хозяйственную деятельность. Участник СПИК обязан реализовать запланированный объем промышленной продукции (в т.ч. экспорт) и обеспечить рабочие места. При этом инвестор должен вести обособленный управленческий учет доходов и расходов, имущества в рамках СПИК и иной деятельности.

Стратегической и приоритетной для экономического развития важностью обладают экосистемы с особым экономико-правовым режимом, к которым следует отнести резидентов особых экономических зон, территорий опережающего развития, инновационных территориальных кластеров. Территориальные кластеры, объединяющие организации научно-производственной цепочки одной или нескольких отраслей, получают особый юридический статус, налоговые и таможенные льготы, преференции для привлечения российских и зарубежных компаний в приоритетные отрасли производства. Общественная значимость вовлечения организаций в инновационный кластер заключается в использовании венчурного капитала, привлечении высококвалифицированного персонала, повышении эффективности за счет объединения бизнеса, науки и образования.

Значимость организации как субъекта экономических отношений определяется ее ролью в национальной экономике и вкладом в общественное благосостояние страны. В условиях трансформаций определение роли ОЗО в экономике приобретает особую актуальность, поскольку они выступают драйвером роста и оказывают влияние на макроэкономические показатели, реализацию национальных проектов, качество и уровень жизни населения. Бизнес-сектор экономики составляют субъекты, включенные в процесс реализации национальных приоритетов и построение новой инновационной экономики. Национальные интересы представляют собой совокупность важных потребностей, удовлетворение которых обеспечивает прогрессивное развитие экономики государства и благосостояние общества. В экономике наметились качественные структурные сдвиги, обусловленные государственной политикой и направленные на построение «инновационной социально-ориентированной модели развития экономики». Приоритетами национальной экономики являются устойчивое развитие, эффективное

использование ресурсного потенциала, повышение благосостояния, национальная безопасность России. Структурная перестройка экономики предполагает переход к модели экономики ESG, ориентируясь на преобразование социально-экономических отношений, развитие факторов экономического роста, трансформацию механизмов сотрудничества бизнеса и государства. В 2018 г. определены национальные цели развития экономики, закрепившие перечень национальных проектов и их индикаторов [33]. В таблице А.1 (Приложение А) раскрыты особенности влияния трансформаций на развитие отдельных направлений деятельности организаций.

Особенность деятельности ОЗО связана с сильным влиянием системных экономических кризисов, последствия которых выражаются в ухудшении инвестиционного климата и сокращении объема инвестиций в основной капитал в результате закрытия внешних рынков, роста заемных источников финансирования предприятий, внешнеторговых, финансовых и иных санкций. Начиная с 2020 г. ОЗО испытывают проблемы, связанные с разрывами в технологических цепочках, транспортной логистикой, падением цен на нефть, ростом цен на ресурсы и нестабильностью валютного рынка. В 2022 г. внешние условия деятельности ОЗО усложнились из-за реакции США, Японии, Евросоюза на специальную операцию России на Украине и расширения санкций в отношении ряда ОЗО (ОАО «Концерн ПВО «Алмаз-Антей», ОК «Русал», концерны ГК «Ростех», АО «Газпром», АО «Транснефть» и т.п.). Ограничения введены в части финансирования крупных компаний, импорта комплектующих и высокотехнологичной продукции, распространились на финансовый сектор и крупные банки, счета и активы которых за границей заблокированы. В период 2020-2022 г. одной из системных проблем для крупного бизнеса стал рост расходов, замедление погашения обязательств контрагентами, невозможность осуществить сделки с иностранными контрагентами, пересмотр цен по договорам, срывы импортных поставок и убытки на финансовых рынках.

В связи с ориентацией на выполнение стратегии устойчивого развития экономики выделены типы ОЗО, представленные на рисунке 12.

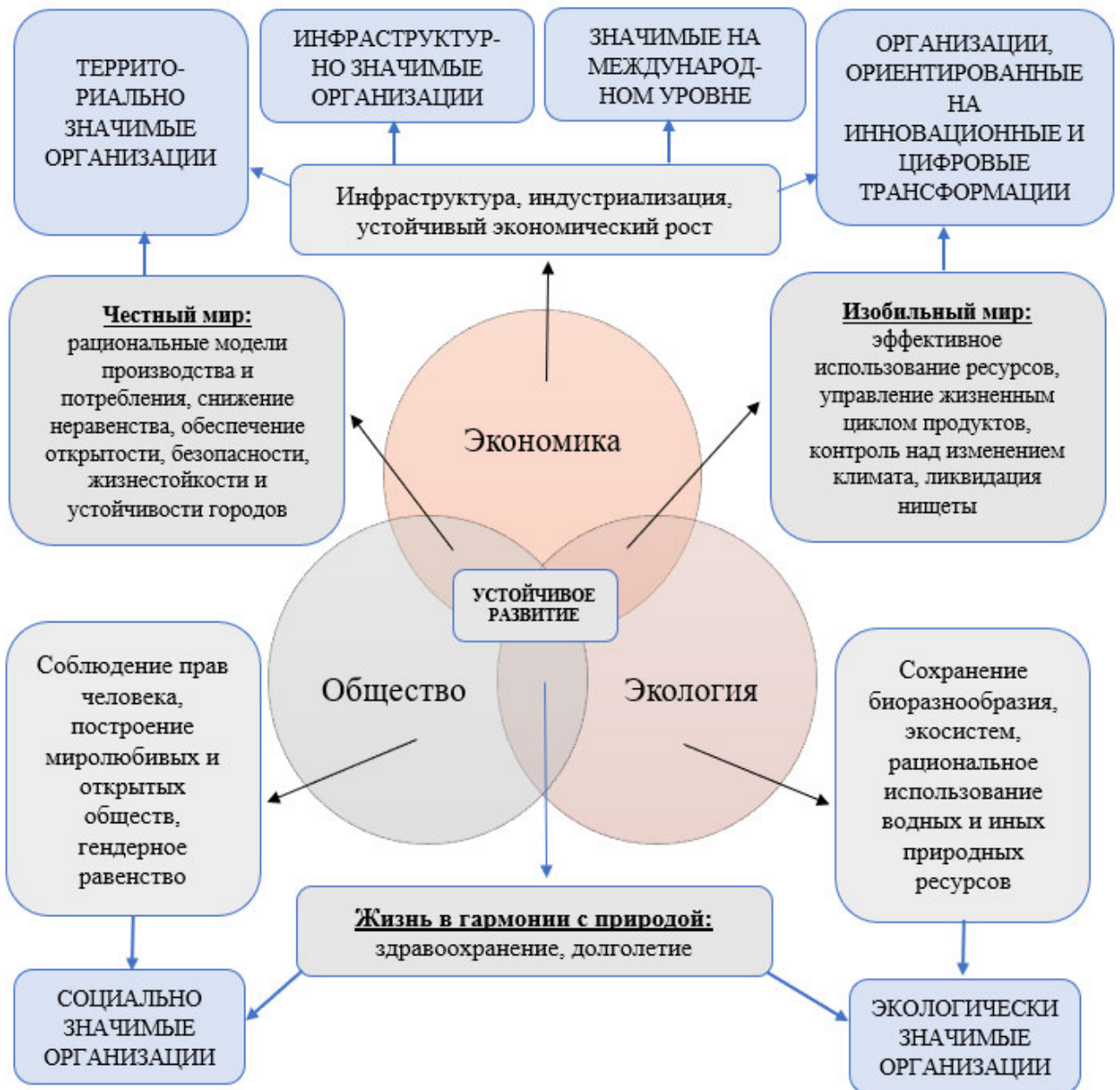


Рисунок 12 – Типы ОЗО, определенные в соответствии с концепцией устойчивого развития ESG

В таблице 10 представлена характеристика типов ОЗО: ориентированные на инновационные и цифровые трансформации, социально значимые, экологически значимые, инфраструктурно значимые, значимые на международном уровне, территориально значимые, финансово значимые.

Таблица 10 – Характеристика типов общественно значимых организаций

Назва- ние типа	Нац. прио- ритеты	Виды деятельности ОЗО	Роль в достижении национальных целей социально-экономического развития
1	2	3	4
Комбинированный тип			
Ком- бини- рован- ный тип	НП1- НП8	Многопрофильные корпорации холдинго- вого типа, реализующие несколько видов де- ятельности, проектов и сочетающие два или несколько типов	Конкурентоспособные национальные кор- порации, способные доминировать на рынке. Являются крупнейшими налогопла- тельщиками, формируют интегрированную отчетность, реализуют стратегию корпоративной устойчивости. Сосредоточивают значительную часть национальных ресур- сов. Деятельность влияет на рост ВВП, клю- чевые макроэкономические показатели.
Индивидуальный тип			
Ори- енти- рован- ные на инно- ваци- онные и циф- ровые транс- фор- мации	НП1, НП2	- Организации приоритетных отраслей эконо- мики (индустрия наносистем; информаци- онно-технические системы; перспективные виды вооружения; рациональное природо- пользование; робототехнические комплексы; транспортные и космические системы; энер- гоэффективность, ядерная энергетика и т.п.); - предприятия высокотехнологичных отрас- лей; - организации, входящие в ОЭЗ, индустри- альные и инновационные кластеры, финан- сово-промышленные группы; - поставщики и разработчики цифровых тех- нологий; - госкорпорации в области информации и связи; - компании в области интернет-торговли.	Определяют научно-технологическое и ин- новационное развитие промышленности, внедряют достижения научно-технического прогресса. Значимые для реализации эконо- мической стратегии объединения бизнеса и создания кластеров с целью повышения экономической эффективности и возможно- сти привлечения инвестиций, венчурного капитала, формирования высококвалифи- цированного человеческого капитала. Ин- новационные технологии, интеллектуаль- ный капитал выступают направлениями по- вышения производительности труда, соци- ально-справедливого распределения дохо- дов и ресурсов. Определяют уровень внед- рения цифровых технологий в промышлен- ное производство. Вносят вклад в доходы бюджета в виде налоговых поступлений, обеспечивают финансовую устойчивость экономики, реализуют крупные инвестици- онные проекты, выполняют договоры и обя- зательства международного характера.
Соци- ально значи- мые	НП3 НП4	- Производители социальных благ (образова- ние, наука, здравоохранение, культура, соци- альная защита населения, обеспечение без- опасности и справедливости (суды, прокура- тура); производство и торговля продоволь- ственными товарами, сельское хозяйство)	Формируют человеческий капитал, предо- ставляют общественные блага, обеспечен- ность которыми влияет на уровень жизни населения. Определяют социальную, про- дovolьственную безопасность.
Эколо- гиче- ски значи- мые	НП5	- Организации, деятельность которых оказы- вает воздействие на качество окружающей среды: предприятия химической и нефтехи- мической, металлургической, фармацевтиче- ской промышленности, топливно-энергети- ческий комплекс и иные организации, отве- чающие за соблюдение экологических норм и стандартов; - организации, использующие ресурсы (ЛПК, АПК)	Несут социальную ответственность за ка- чество окружающей среды, что предпола- гает активное участие в реализации и фи- нансировании природоохранных мероприя- тий, рациональное природопользование, экономное использование сырьевых и энергетических ресурсов, предупреждение аварий и чрезвычайных ситуаций

Продолжение таблицы 10

1	2	3	4
Инфраструктурно значимые	НП6	- Строительство дорожно-транспортной и иной инфраструктуры; - отрасль ЖКХ и электроэнергетики; - модернизация и реконструкция крупных объектов промышленной инфраструктуры; - строительство транспортно-логистических систем; - предприятия жилищного строительства и создания объектов городской среды.	Обеспечивают создание инфраструктуры и строительство крупных объектов федерального и регионального значения
Значимые на международном уровне	НП7	- Системообразующие предприятия добывающей промышленности, включенные в ВИК; - организации-экспортеры, выпускающие продукцию, отвечающую требованиям мировых стандартов	Высокорентабельные и инвестиционно-привлекательные организации, имеющие выход на зарубежные рынки капитала и определяющие инвестиционный климат страны, поток прямых иностранных инвестиций, финансовую и внешнеэкономическую безопасность страны и внешнеторговую политику
Территориально значимые	НП8	- Градообразующие организации: организации (их филиалы), входящие в перечень моногородов [31] - организации, входящие в ТОСЭР ДФО России	Оказывают воздействие на занятость населения региона и социально-экономическое развитие отдельных территорий, городов, обеспечивают сбалансированное развитие экономики территории. Гарантируют занятость населения как общественно-полезную деятельность граждан, приносящую им доход, что позволяет обеспечить благосостояние населения страны.
Финансово значимые	НП1-НП8	- Организации, оказывающие финансовые услуги населению, а также реальному сектору экономики (кредитные, страховые организации, инвестиционные фонды, профессиональные участники РЦБ, НПФ, ПИФы, платежные агенты, посреднические организации по сделкам купли-продажи недвижимости); - фонды развития и поддержки бизнеса.	Деятельность организаций влияет на денежный оборот страны, аккумулирует финансовые ресурсы государства, способствует распределению денежных потоков между экономическими субъектами

Примечание: Национальные приоритеты обозначены согласно данным приложения А.1.

ОЗО стимулируют рост национального дохода, развивают приоритетные отрасли экономики, участвуют в модернизации промышленности и создании инфраструктуры. Выполняя социальную функцию, ОЗО призваны снижать безработицу, обеспечивать благосостояние населения территории, социальную стабильность и устранить миграционные процессы. Организации, ориентированные на инновационные и цифровые трансформации, реализуют приоритетные инвестиционные проекты и применяют прогрессивные технологии, образуют высокопроизводительную структуру основных фондов. Базисом общественного развития выступают организации, которые формируют большую часть ВВП государства и определяют направления сбалансированного развития экономики территории.

2.2 Содержание и структура предмета комплаенс-контроля в аудите

Предметная область комплаенс-контроля в аудите является элементом концепции, характеризующим конкретные процессы и явления, происходящие в ОЗО, а также взаимосвязи между ними. Конкретизация предметной области необходима для выделения комплаенс-контроля в самостоятельный вид аудиторской деятельности. В отношении аудиторских услуг для предметной области необходимы границы применения комплаенс-процедур. В теории аудита наблюдается плюрализм предметов проверки, а также объединение объекта и предмета в содержательном аспекте в единую категорию. Научный дискурс в области раскрытия экономического содержания предмета аудита и комплаенса сводится к следующему:

– во-первых, все виды и формы аудита имеют одинаковый предмет (содержательные аспекты фактов хозяйственной деятельности организаций), поскольку основаны на единой информационной базе проверки, но с другой точки зрения – предметы различаются в зависимости от вида аудита;

– во-вторых, предмет и объект аудита совпадают: это финансово-хозяйственные операции и факты хозяйственной жизни как объекты контроля (М.Н. Толчинская, Э.Н. Гаврилова [310]) и как его предмет (А.Е. Суглобов [298]);

– в-третьих, существует плюрализм: бизнес-процессы, сферы и направления деятельности, финансовые отношения, процедуры, бухгалтерская отчетность (А.В. Порфирьева [262]), документы, договоры, электронные носители (А.А. Абрамов, В.Л. Кожухов [38], И.Н. Богатая, А.Н. Кизилев [83]), данные учетно-аналитической системы;

– в-четвертых, закономерности отражения информации в учете, порядок формирования бухгалтерской и иной отчетности (Р.А. Алборов [46], Ю.Ю. Кочинев [194]), К.К. Арабян [57]).

С одной стороны, предмет комплаенс-контроля обладает многогранностью и характеризует определенный аспект деятельности ОЗО, а с другой стороны –

обладает уникальностью в связи с направленностью на решение специальных задач аудита. Предметная область рассматривается в широком понимании и сводится не только к бухгалтерской отчетности. Теория аудита бизнеса предполагает включение в предмет аудиторской проверки – капитал, транзакции бизнеса и результаты деятельности. Развитие теоретических установок комплаенса в аудиторской деятельности позволило расширить предметную область проверки: операции (А.А. Ситнов [288]), обязательства и мнение о целесообразности привлечения заемных средств и инвестиций, выполнении государственных предписаний и государственных закупок (М.В. Мельник [221]). В.Б. Ивашкевич [153] рассматривает виды аудита – кадровый, энергетический и т.п., Н.А. Голубева [110] в рамках концепции КСО – аудит на соответствие, налоговый, экологический, аудит интеллектуальной собственности, О.А. Миронова [226] – аудит на соответствие, ценовой, управленческий и т.п. Ю.С. Буреева [92] выделила виды комплаенса – антикоррупционный, валютный, трудовой, налоговый, санкционный (для блокирования контрагентов, попавших под санкции).

Рассматривая аудит в широком смысле, И.Н. Богатая, А.Н. Кизилов [178] используют понятие «аудит корпоративной ответственности», включающий оценку показателей бизнеса «по отношению к системе ценностей, этике бизнес-поведения, операционной практике, системе менеджмента и ожиданиям стейкхолдеров» [83]. В рамках концепции устойчивого развития аудит решает задачу разработки принципов адаптации к изменениям внешней среды [235]. На рисунках 13 и А.1 (Приложение А) представлена систематизация видов аудиторской деятельности, которые приобрели актуальность в рамках КСО.

В основе сегментирования предмета комплаенс-контроля положена концепция отчетности общего назначения (МСФО или национальных стандартов) и отчетности специального назначения. Отчетность специального назначения ориентирована на удовлетворение интересов конкретных пользователей в финансовой информации, в основе формирования которой – принципы и нормы специального законодательства.



Рисунок 13 – Систематизация подходов к развитию видов аудита, отличающихся предметной областью

Для формирования предметной области комплаенс-контроля, которая может быть использована в процессе предупреждения и выявления правонарушений в деятельности аудируемой организации и формировании бухгалтерской отчетности, необходимо сегментирование финансово-хозяйственной деятельности организации с выделением компонентов и взаимосвязей между ними (рисунок 14). В процессе аудита бухгалтерской отчетности аудитор подтверждает комплаенс-обязательства, связанные с ними доходы и расходы, имеющие финансовое выражение и отражаемые в бухгалтерской отчетности.

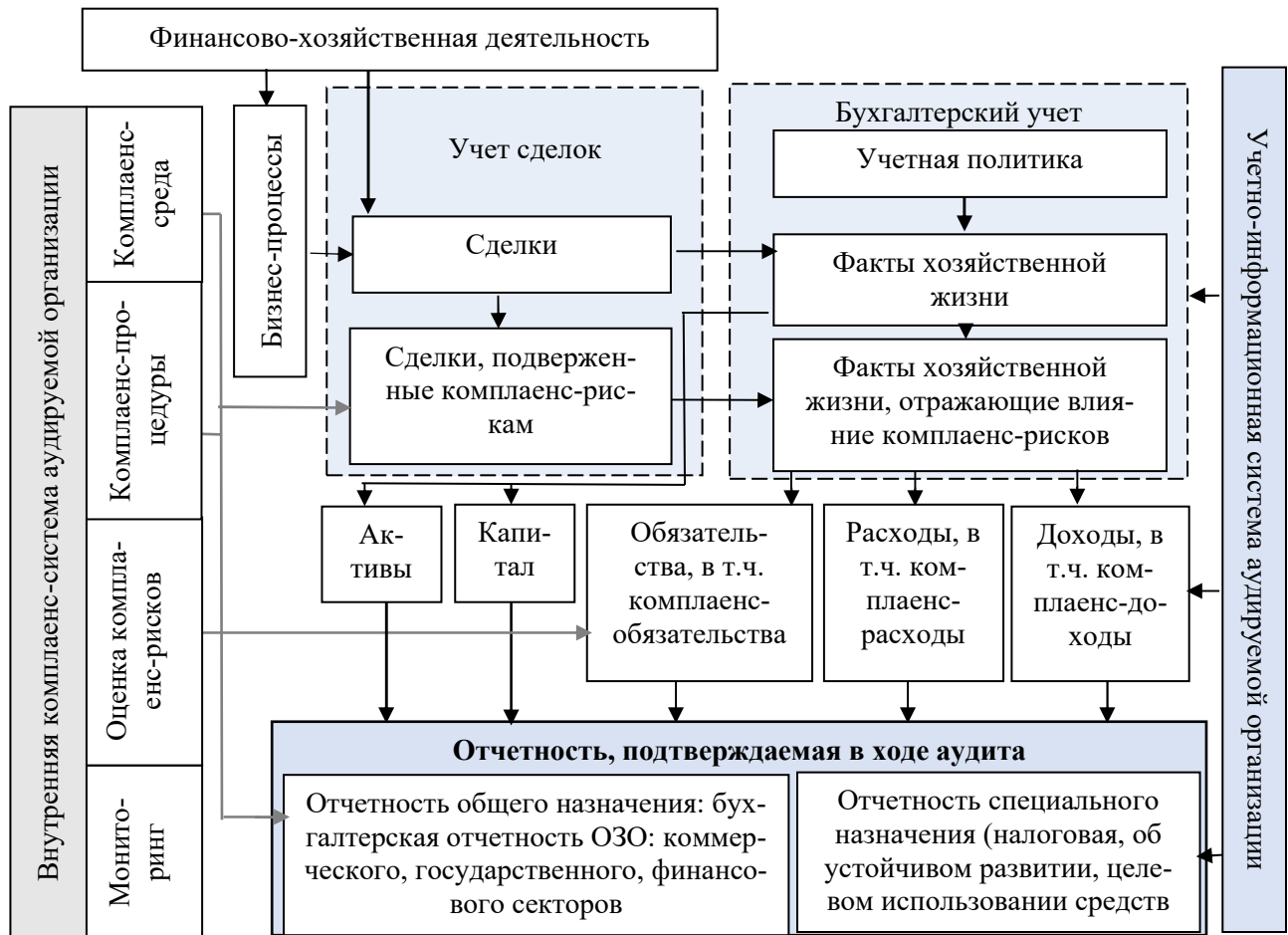


Рисунок 14 – Сегментирование предметной области комплаенс-контроля в аудиторской деятельности

Аудит специальной отчетности и ЗОУ направлены на подтверждение финансовой и нефинансовой информации, на основе которой формируются обязательства, риски, доходы, расходы и иная информация, раскрываемая в отчетности согласно законодательству. Совокупность финансово-хозяйственных операций ОЗО, подлежащих комплаенс-контролю, отражается в информационной системе аудируемой организации. Система включает учетную политику, элементы бухгалтерского, управленческого, налогового учета и анализа, которые в силу взаимосвязи и взаимообусловленности являются составляющими общей системы внутреннего контроля организации, используются менеджментом ОЗО для выработки, обоснования оперативных и стратегических управленческих решений.

В качестве *предмета комплаенс-контроля* следует рассматривать бухгалтерскую (финансовую) отчетность и отчетность специального назначения, в которых раскрывается информация о комплаенс-обязательствах, комплаенс-расходах, комплаенс-доходах. Предметная область формируется в учетно-информационной системе, в которой отражаются результаты обобщения и систематизации данных о финансово-хозяйственной деятельности ОЗО, состоящей из бизнес-процессов и транзакций, подверженных в определенных обстоятельствах воздействию комплаенс-рисков и приводящих к возникновению комплаенс-обязательств.

Бизнес-процессы принято подразделять на производственно-хозяйственные (включая техническую подготовку, научно-исследовательское сопровождение и маркетинг) и финансово-экономические. В рамках бизнес-процессов финансово-хозяйственной деятельности возникают транзакции ОЗО с контрагентами, которые характеризуют производственные и иные отношения в экономической системе. В институциональной теории (О. Уильямсон [313]) транзакция – это микроэкономическая единица деятельности, отражающая перемещение товаров и услуг в технологически делимом пространстве. В концепции бухгалтерского учета и отчетности транзакции, оказывающие влияние на финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств, затрагивающие тем самым интересы стейкхолдеров ОЗО, признаются фактами хозяйственной жизни. В структуре транзакций выделяют операции, события, «микродействия» как элементарные единицы финансово-хозяйственной деятельности, связанные между собой и направленные на выполнение целей и задач.

С точки зрения концепции соответствия и непрерывности деятельности возникает необходимость признания организацией своей ответственности перед государством и обществом за соблюдение норм, в связи с чем в комплаенс-контроле приобретает значение *категория «обязательство»*. Определение видов подконтрольных обязательств позволяет конкретизировать информационные границы комплаенса в аудиторской деятельности. Роль обязательств в процедурах комплаенс-контроля и аудита подчеркивают В.В. Панков, В.Л. Кожухов [248], уделяя внимание процедурам проверки санкционирования расходов и их обоснования для

покрытия обязательств. Т.М. Рогуленко, В.В. Мироненко [274] в качестве основных задач комплаенс-контроля выделяет контроль выполнения обязательств по гражданским, трудовым, социальным договорам, расчетов, планов, заданий и разработку мероприятий по нормализации финансового положения в результате исправления ошибок и нарушений. С точки зрения институциональной теории обязательство возникает «при свободно заключаемых соглашениях между двумя или более сторонами для осуществления деятельности, которая имеет экономическую целесообразность» [313]. Понятие «обязательство» связывается с категорией ответственности, под которой понимается «обязательство выполнить собственные задачи и взаимосвязывать их с другими функциями внутри предприятия» и «состояние, противоположное оппортунизму» (А. Дайле [123]). Правовое трактование обязательств закреплено в ГК РФ, согласно которому «должник обязан совершить в пользу кредитора определенное действие или воздержаться от действий...» [323]. В номиналистической теории Л.А. Лунца под обязательством понимались будущие потоки денежных средств по номиналу, обусловленные поставками в будущем активов. Согласно МСФО (IAS) 37 обязательство – это «существующая обязанность организации, возникшая по итогам прошлых событий, в результате урегулирования которой ожидается отток ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды». В МСФО 37 [14] транзакции, в ходе которых возникают обязательства, называются «обязывающими событиями», когда у организации отсутствует альтернатива проведения расчетов.

Обязательство, сопряженное с наличием определенных рисков, характеризует отношения сторон и определяет необходимость платежей в будущем, санкционирование расходов. Например, договорные обязательства несут риски непредвиденных убытков и незавершенных сделок. При этом несвоевременное и неполное погашение обязательств приводит к нарушениям и дополнительным расходам, которые вероятны и неизбежны. Поскольку обязательства определяют уровень долговой нагрузки, организация ищет оптимальные способы их сокращения, что может затронуть имущественные и финансовые интересы других лиц. В процессе

аудита оценка обязательств важна для подтверждения непрерывности деятельности.

Многообразие видов обязательств, возникающих у организации, позволяет описать теория контрактов (О. Уильямсон [313]), с позиции которой фирма – это сеть контрактов, а взаимоотношения с внешними контрагентами определяют финансовое положение фирмы. М.Л. Пятов [266], раскрывая обязательства, отражаемые в учете и отчетности, подразделяет их согласно основаниям возникновения на: договорные, определяемые законом, деликтные (в сумме возмещения ущерба либо по суду). С позиции концепции устойчивого развития организации возникает необходимость признавать обязательства, обусловленные политикой, соглашениями, экологическими, социальными и бюджетными нормами. На основе принципа ответственного инвестирования выделяются проектные обязательства, в состав которых входят предполагаемые заказы для реализации проектов в форме оплаты труда, расходов на аренду, закупку оборудования с учетом видов работ, потребности в ресурсах на весь срок исполнения проекта. Предлагаемые виды комплаенс-обязательств и соответствующие критерии для проведения комплаенс-контроля представлены в таблице 11.

Таблица 11 – Классификация видов обязательств аудируемой организации согласно применяемым в аудите законам и нормативным актам

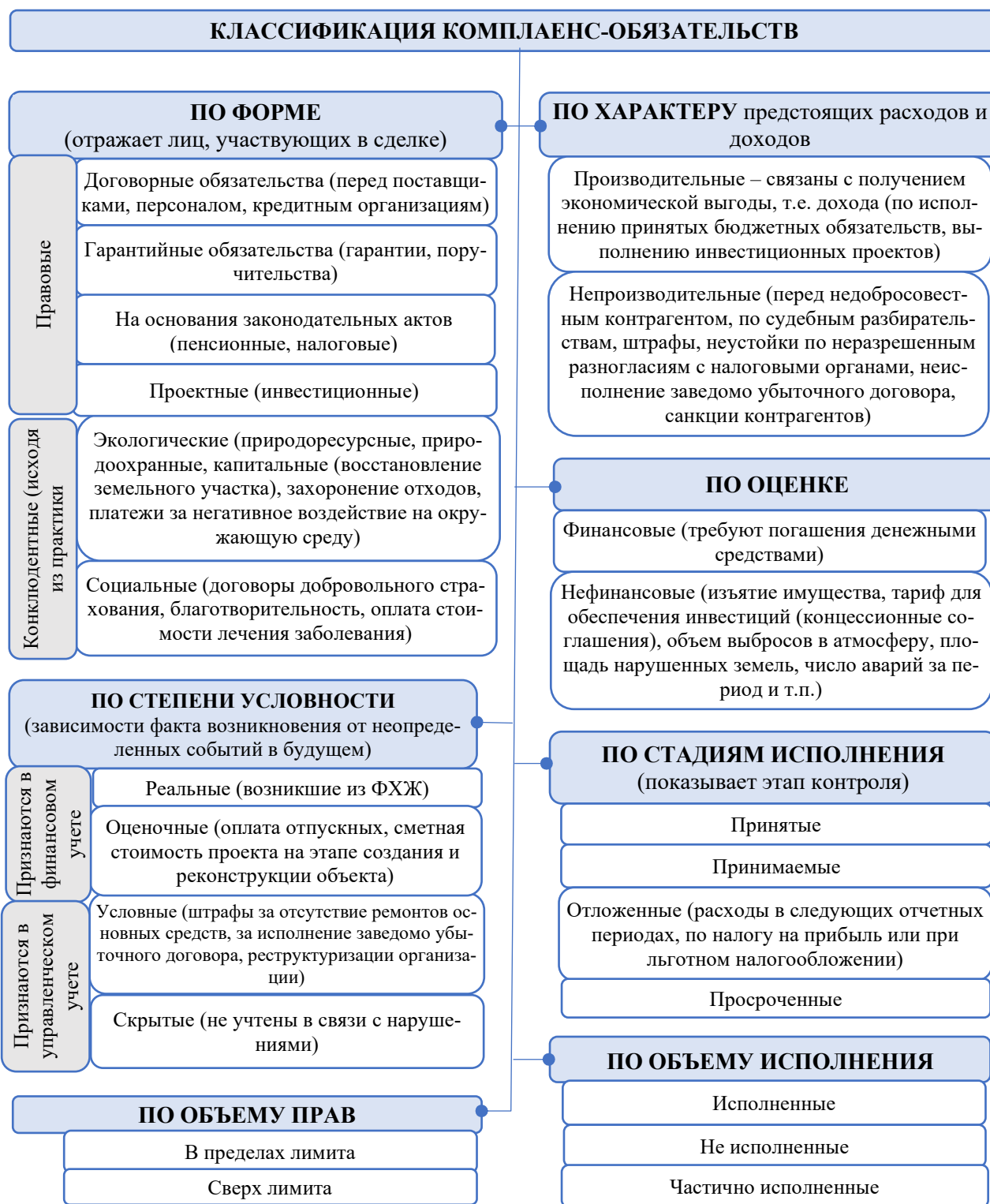
Вид комплаенс-обязательства	Критерии соответствия
1	2
I. Нормы, которые определяют числовые показатели и раскрытие информации в отчетности	
Обязательство в области организации и ведения бухгалтерского учета	Нормы в области бухгалтерского учета
Налоговое обязательство	Налоговое законодательство
Договорное обязательство	Гражданское законодательство, договор купли продажи, внешнеэкономический договор, с посредниками, в рамках госзакупок, соглашение о совместной деятельности
Инвестиционное, инновационное, бюджетное обязательство и обязательства по госконтрактам	Инвестиционные программы, проекты, инвестиционный меморандум, правила исполнения бюджета по доходам и расходам, утвержденные целевые показатели, проекты и заявки в рамках целевого расходования инвестиций и выполнение проекта. Строительные договоры, соглашения в рамках ГЧП с федеральными, региональными органами власти.
Социальное обязательство и обязательство перед сотрудниками организации	Трудовое законодательство, трудовой договор, определяющий форму оплаты труда
Обязательство по соблюдению норм этики	Этические нормы бухгалтера, нормы профессиональной этики, делового поведения

Продолжение таблицы 11

1	2
Бюджетное обязательство	Бюджетное законодательство, система лимитов для целевого расходования бюджетных средств, смета расходов, государственный заказ
Обязательство в сфере госзакупок	Законодательство в области контрактной системы закупок (закон №44-ФЗ), антимонопольное, антикоррупционное законодательство
Обязательства кредитных организаций	Банковское законодательство
II. Нормы, разрешающие ведение деятельности, не влияющие на финансовую отчетность, но оказывающие влияние на соблюдение принципа непрерывности деятельности	
Обязательство по соблюдению антикоррупционного законодательства	Нормы антикоррупционного поведения и противодействия коммерческому подкупу
Валютное, таможенное и иное обязательство	Валютное, таможенное, патентное и т.п. законодательство, экономические санкции, ограничения,
Социальные и экологические обязательства	Экономико-экологические стандарты в части восстановления окружающей среды, финансирования социальных и природоохранных мероприятий
Лицензионное обязательство	Лицензионные нормы, разрешения, устав
Обязательства в области хранения и использования информации, учетных документов	Требования к безопасности информации, правила электронной торговли, стандарты, нормативные акты в области цифровизации взаимодействия с налоговыми и иными государственными органами

В процессе транзакций, подверженных комплаенс-рискам, могут возникать комплаенс-обязательства. Например, транзакцией, которая в перспективе способна сформировать комплаенс-обязательство, является заключение договора или подписание соглашения, наем на работу персонала. Под *комплаенс-обязательством*, с нашей точки зрения, понимается обязательство организации, возникающие в рамках транзакций, урегулирование которого приведет к выбытию активов для исполнения принятых обязательств или неблагоприятным последствиям в случае нарушения норм и требований.

Система классификации комплаенс-обязательств, которую предлагается применять при комплаенс-контроле в аудиторской деятельности, представлена на рисунке 15. Следует выделить оценочные и условные комплаенс-обязательства. *Оценочными* признаются комплаенс-обязательства с неопределенным сроком исполнения или с неопределенной величиной, но которые должны стать реальными. Принимая во внимание МСФО 37, *условными* являются комплаенс-обязательства, возникающие исходя из прошлого опыта хозяйственной жизни, существование которых подтверждено вероятностью возникновения неопределенных событий, неподконтрольных руководству организации.



Примечание: ФХЖ – факты хозяйственной жизни.

Рисунок 15 – Классификация обязательств, используемая в информационной системе комплаенс-контроля

Например, к условным обязательствам следует отнести вознаграждения за выслугу лет, ликвидационные обязательства, штрафы за отсутствие ремонтов

основных средств, реструктуризации организации, судебные разбирательства, обязательства по рекультивации земель, штрафы за исполнение заведомо убыточного договора, участие в конкурсах, аукционах. В бухгалтерской отчетности раскрывается: информация об отдельных видах комплаенс-обязательств, оценка финансовых последствий; дается описание неопределенности и предполагаемых сумм оттока денежных средств, а также возможности возмещения потерь. Транзакции могут иметь форму намечающихся сделок, когда договор находится на стадии обсуждения или подписан, но работа по нему еще не начата. Комплаенс-обязательства могут быть признаны при проектировании изменений законодательства, которые в перспективе будут оказывать влияние на деятельность экономического субъекта. К финансовым комплаенс-обязательствам можно отнести обязанность по уплате налогов, таможенных, экологических платежей, а нефинансовых – исполнение соглашений по строительству объектов инфраструктуры, своевременное исполнение договора в рамках госзакупок, предоставление документов и информации для налогового мониторинга и контроля. Такие транзакции должны быть зарегистрированы, а в аудиторской деятельности организован комплаенс-контроль, поскольку последствия подписания договора являются фактами, подтверждающими его выполнение.

В информационной системе комплаенс-контроля объектом выступают обязательства, факты хозяйственной жизни с высоким уровнем комплаенс-рисков и вероятностью тщательной проверки контрольными органами. В таком понимании комплаенс-обязательства шире, чем кредиторская задолженность, отражаемая в бухгалтерской отчетности. Ряд обязательств, принятых, но не исполненных, не находит отражения в традиционном учете и бухгалтерской отчетности, что существенно сужает информативность и полезность учетно-информационной системы комплаенс-контроля. Так, по мнению М.Л. Пятова [267], деликтные и возникающие из закона обязательства отражаются в бухгалтерском учете в полном объеме, а договорные обязательства – только в определенной части, в объеме исполненного договора. Заключение договора не находит отражения в традиционной системе учета, что не позволяет аудиторам и другим контролерам проследить все этапы

формирования и выполнения сделки. В современных учениях приобрела признание *концепция конструирования факта хозяйственной жизни*, история которой начинается с камеральной бухгалтерии и позитивной теории учета, в соответствии с которыми обязательство отражается в момент заключения договора или на основании сметы. Я.В. Соколов [292] выделил три группы факторов (состояние, действия, события), предшествующие отражению фактов хозяйственной жизни в учете. В.С. Плотников, придерживаясь данной концепции, рассматривает обязательство в учете как информационный источник ожидаемого факта хозяйственной жизни и вводит категорию «монетарные обязательства» как совокупность денежных единиц [257]. Эффект от конструирования обязательств в учете определяется возникновением возможности контролировать риски, порядком исполнения обязательств перед акционерами, инвесторами, поставщиками и т.п. Значимость контроля исполнения обязательств подчеркивается М.В. Мельник [222], по мнению которой задержка в погашении обязательств может вызвать финансовые разрывы, а соотношение текущих и накопленных долгов к выручке является сигналом к банкротству предприятия. Таким образом, жизненный цикл обязательств можно представить схематично (рисунок 16).

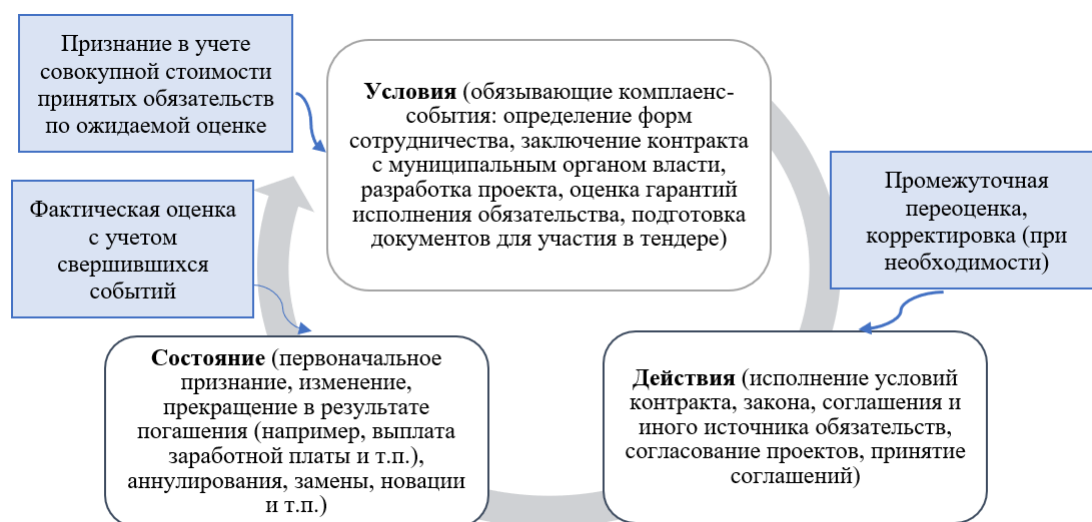


Рисунок 16 – Жизненный цикл обязательств и их признания в учете согласно концепции конструирования факта хозяйственной жизни (Я.В. Соколова, В.С. Плотникова, М.Л. Пятова)

Объектом бухгалтерского наблюдения становится финансовый цикл, в учете отражается ожидаемая стоимость обязательств на основании договора или проекта, предполагаемые сроки исполнения. Структурирование комплаенс-среды и учетно-информационной системы создает возможности для выработки программы контрольных действий с целью проверки выполнения обязательств на всех стадиях.

При наступлении комплаенс-обязательств для организации возникают комплаенс-расходы, которые можно оценить как в финансовом, так и не в финансовом выражении. *Комплаенс-расходами* следует признавать расходы по выполнению принятых обязательств, а также по уплате штрафных санкций за несоблюдение условий договоров с контрагентами, расходы в результате предупредительных действий и наказаний со стороны регуляторов при нарушении норм, международные санкции, судебные издержки, взыскания по решению суда, упущенную выгоду. В таблице 12 представлен состав комплаенс-расходов аудируемой организации.

Таблица 12 – Состав непроизводительных комплаенс-расходов, возникающих в результате несоблюдения нормативных требований

Статья расхода 1	Статья непроизводительных комплаенс-расходов 2
Штрафные санкции и пени	Надзорного органа
	Предписание органа финансового мониторинга
	Предписание налоговых органов
	Предписания государственных органов, выполняющих функции надзора
	Штрафы по уголовному законодательству и нанесение ущерба в интересах государства
	Штрафы по КоАП и нанесение ущерба в интересах третьих лиц
Иные меры наказания	Арест руководителя или ключевого персонала, лишение свободы руководства
	Упущенная выгода в связи с конфискацией активов
Расходы на погашение кредиторской задолженности	Расходы в связи с погашением кредиторской задолженности в результате ошибок и нарушений законодательства
	Возврат денежных средств, использованных нецелевым и (или) неэффективным способом
Предупредительные действия регуляторов	Упущенная выгода в связи с временным приостановлением деятельности, ограничением отдельных видов деятельности
	Расходы на устранение нарушений, установленных предписанием
	Расходы на обеспечение продолжительных проверок контрольно-надзорного органа
	Упущенная выгода в связи с арестом имущества, расчетного счета
	Расходы на лечение в связи с производственными и иными, связанными с деятельностью организации травмами сотрудников
Наказание со стороны регуляторов за нарушение норм	Прекращение деятельности в случае отзыва лицензий, разрешений
	Исключение из СПО
	Прекращение допуска к тендерам, проводимым государственными органами (реестр недобросовестных поставщиков)

Продолжение таблицы 12

1	2
Международные санкции	Упущенная выгода в связи с включением в санкционный список зарубежных стран
	Санкционные расходы
Судебные издержки, взыскания по решению суда	Убытки, расходы, компенсации по решению суда
	Собственные судебные издержки
	Суммы недостач по результатам ревизий, инвентаризаций в случае непризнания судом виновных лиц
	Убытки и расходы по судебным спорам с контролирующими органами
Репутационные потери	Упущенная выгода в связи с длительным негативным освещением в отечественных и зарубежных СМИ (потеря клиентов, снижение котировки ценных бумаг на финансовых рынках)
	Упущенная выгода в связи с значительной потерей рынков сбыта и покупателей
	Расходы и упущенная выгода в связи с высокой текучестью кадров и опытных руководителей
	Упущенная выгода в связи со снижением рейтинга, формируемого рейтинговым агентством
При взаимоотношениях с контрагентами	Убытки и упущенная выгода в связи с потерей значимого контракта / доверия со стороны важного контрагента и партнера
	Возмещение ущерба интересам третьих лиц в случае признания ничтожности сделок, заключенных с экономическим субъектом
	Убытки и судебные расходы в результате выполнения неэффективных проектов в рамках госзаказов, госконтрактов, расходование по завышенным сметам и выбор неэффективных подрядчиков
	Санкции контрагентов по договорным обязательствам (претензии, жалобы, обращения, заявления)
	Упущенная выгода от сделок с признаками манипулирования на финансовых рынках
	Сумма сделок при заключении договора с контрагентом сомнительной надежности и упущенная выгода от возможности предъявить НДС к налоговому вычету
	Упущенная выгода в связи с утратой франшизы

Непроизводительные комплаенс-расходы требуют учета и контроля с целью минимизации и недопущения. Если действующая система комплаенс-контроля способна их устранить, то сокращаются убытки как самого бизнеса, так и его контрагентов, риски принятия неверных финансовых решений инвесторами и кредиторами. Самыми значимыми по уровню последствий считаются штрафные, международные санкции и наказания регуляторов. Предлагаемый состав комплаенс-расходов конкретизирует и расширяет представление о предметной области, может найти применение для формирования методик комплаенс-контроля в аудите ОЗО. В таблице 13 приведены расходы на организацию комплаенс-контроля. Подход к детализации расходов на организацию и проведение аудиторских комплаенс-процедур позволяет определить стоимость аудиторских услуг и обосновать решение о выборе подхода к организации аудита – только на внутреннем уровне или при интеграции внутреннего и внешнего аудита.

Таблица 13 – Состав расходов на организацию и проведение комплаенс-контроля в аудиторской деятельности

Вид расходов	Статья расходов на организацию и проведение комплаенс-процедур
Внутренний аудит	
Расходы на предупредительные мероприятия	Услуги сторонних организаций для организации системы налогового мониторинга
	Расходы на проверку документации перед заключением государственного контракта
	Расходы на проверку документации для участия в государственных закупках
	Расходы на разработку антикоррупционной политики, кодекса этики, организация горячей линии
Расходы на проведение внутренних комплаенс-процедур	Заработная плата сотрудников, выполняющих функции организации, планирования и управления комплаенс-контроля в организации и отчисления на обязательное страхование
	Заработная плата сотрудников комплаенс-службы и отчисления на обязательное страхование
	Заработная плата иных сотрудников, выполняющих комплаенс-процедуры
	Расходы на обучение и повышение квалификации сотрудников внутреннего контроля, аудита и комплаенс-службы
	Командировочные расходы в подразделения организации для выполнения комплаенс-процедур
	Канцелярские принадлежности и иные материальные расходы
	Установка и обслуживание программного обеспечения, в т.ч. для проведения цифровой инвентаризации
Внешний аудит	
Расходы на услуги аудиторских организаций	Заработная плата сотрудников аудиторской организации, осуществляющих аудит бухгалтерской отчетности и отчисления на обязательное страхование
	Прочие накладные расходы (услуги связи, интернет, командировочные расходы и т.п.)
Расходы на услуги аудиторских организаций по проведению комплаенс-процедур	Заработная плата сотрудников аудиторской организации, осуществляющих аудит бухгалтерской отчетности и отчисления на обязательное страхование с встроенными комплаенс-процедурами
	Прочие накладные расходы (услуги связи, интернет, командировочные расходы и т.п.)
Расходы на выполнение видов комплаенс-контроля как ЗОУ, отличных от аудита	Заработная плата сотрудников аудиторской организации, осуществляющих ЗОУ, отличное от аудита бухгалтерской отчетности

Расширенный состав расходов базируется на включении в состав расходов на предупредительные мероприятия, которые чаще всего остаются не учтенными, но имеют важное значение. В качестве *комплаенс-доходов* следует признать доходы, полученные в форме экономической выгоды от добросовестного взаимодействия с контрагентами (скидки, бонусы), доходы от реализации дополнительного объема продукции при условиях привлеченного целевого финансирования и инвестиций, суммы налоговых льгот. Перечень комплаенс-доходов приведен в таблице 14. В составе комплаенс-доходов в особую категорию включены средства целевого финансирования, которые организация имеет право получить при условии соблюдения требований, установленных ст. 78 Бюджетного кодекса РФ, в правовых актах,

определяющих порядок выдачи (Постановление Правительства 1492 от 18.09.2020 г.).

Таблица 14 – Состав комплаенс-доходов, возникающих в результате соблюдения законов и иных нормативных требований и признаваемых в качестве экономической выгоды

Статья доходов	Комплаенс-доходы
Экономия расходов и высвобождение средств	Экономия на сумме налогов, страховых платежей в связи с применением льготного налогообложения и отсрочки платежей:
	- резидентами ТОР, ОЭЗ, СПВ,
	- СПИК, РИП, соглашение о защите и поощрении капиталовложений (СЗПК),
	- экспортеров в части возмещения НДС,
	- организаций IT-сектора и т.д.
	Изменение цены госконтракта для компенсации дополнительных расходов застройщиков;
	Привлечение льготного заемного финансирования (разница между рыночной/ключевой ставкой кредитования и льготной ставкой)
	- федеральный займ Фонда развития промышленности (системообразующим организациям);
	- проектное финансирование и инвестиционное кредитование ВЭБ.РФ
	- банковского финансирования (оборотное кредитование, инвестиционное кредитование, контрактное кредитование, лизинговые займы).
Экономия затрат на получение доступа к инфраструктуре, которая обеспечивает производство, продажу, транспортировку;	
Высвобождение средств при получении отсрочки арендных и лизинговых платежей.	
Банковские гарантии	- тендерные, договорные, налоговые, таможенные
Целевое финансирование	Суммы субсидий, получаемых при соблюдении требований ст. 78 Бюджетного кодекса РФ, порядка выдачи (Постановление Правительства 1492 от 18.09.2020 г.) и достоверности представляемой информации:
	- Фонда содействия инновациям;
	- Фонда стабилизации финансового положения и развития предприятий;
	- Фонда развития Дальнего Востока и Арктики;
	- Министерства экономического развития РФ;
	- Минпромторг, Минстрой, Минтранс, Минцифры России и т.п.
- компенсация коммунальных, арендных платежей, первого взноса по лизингу, на электроэнергию, снижения затрат на транспортировку, уплату процентов по кредитам, приобретение оборудования и т.п.	
- на создание электронной компонентной базы и модулей, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 24.07.2021 № 1252, разработку программно-аппаратных комплексов, национальных проектов;	
- в условиях внешнего санкционного давления (возмещение операционных расходов, возмещение недополученных доходов);	
- за трудоустройство отдельных категорий граждан в возрасте до 30 лет.	
Грантовая поддержка	
Дополнительный объем выручки	В результате участия в:
	- региональных программах и инвестиционных проектах, связанных с модернизацией оборудования, строительством, расширением деятельности;
	- государственном заказе; государственных закупках; тендерах и аукционах.
Экономия расходов при применении налогового мониторинга	Экономия расходов на сопровождение мероприятий налогового контроля, судебных издержек, времени на подготовку документации для налоговых проверок,
	Возмещение НДС и акцизов без проведения камеральной налоговой проверки.

Требования к получателю субсидий включают: отсутствие неисполненной обязанности по уплате налогов, просроченной задолженности перед бюджетом, сведений о дисквалификации руководителя; а также наличие достоверной представляемой информации и выполнение условия по достижению целевых показателей в соответствии с назначением субсидии. Получатели субсидий включаются в систему мониторинга достижения результатов, определенных соглашением о получении субсидии, что требует соблюдения норм и требований в процессе выполнения принятых обязательств.

Учетная политика является составляющей предметной области комплаенс-контроля и подлежит проверке на соответствие действующим нормам, актуальным стандартам и специфике деятельности аудируемой организации. Система финансового учета оперирует методами (сбор, оценка, документация, двойная запись, отчетность), которые целесообразно использовать в учете финансовых комплаенс-обязательств. Налоговый учет является информационной базой для ЗОУ и согласованных процедур, источником информации об операциях, совершаемых налогоплательщиком, для оценки налоговых комплаенс-обязательств и соблюдения действующего законодательства в процессе расчетов налоговых платежей. Бюджетный учет представляет собой базу для детального анализа и мониторинга исполнения бюджетных обязательств в организациях госсектора. В системе бюджетного учета собираются и регистрируются данные о состоянии финансовых активов и обязательств. Данные бюджетного учета для комплаенс-контроля позволяют формировать бюджеты, группировать доходы и расходы, определять источники, проверять исполнение бюджетов и подтверждать достоверность данных бюджетной отчетности в процессе аудиторской деятельности.

Бухгалтерская документация и зарегистрированные в учете транзакции могут быть носителем информации о подлогах, фальсифицированных учетных записях, недобросовестном использовании активов, источниками доказательств экономических правонарушений и преступлений. Выделение для аудиторских комплаенс-процедур зарегистрированных в учете сделок, подлежащих усиленному комплаенс-контролю, предупреждает экономические преступления и позволяет

оперативно обнаружить факты маскировки преступлений, несоответствий между первичными документами, информацией складского учета и данными программы 1С «Бухгалтерия предприятия». Центром ответственности является структурное подразделение, менеджер которого несет ответственность за достижение целевых показателей и функцию контроля. В учетной системе центр ответственности рассматривается как отдельный объект аналитического учета, а для целей аудита – признак стратификации аудируемой информации. Предлагаемая модель учетно-информационной системы комплаенс-контроля представлена на рисунке 17.

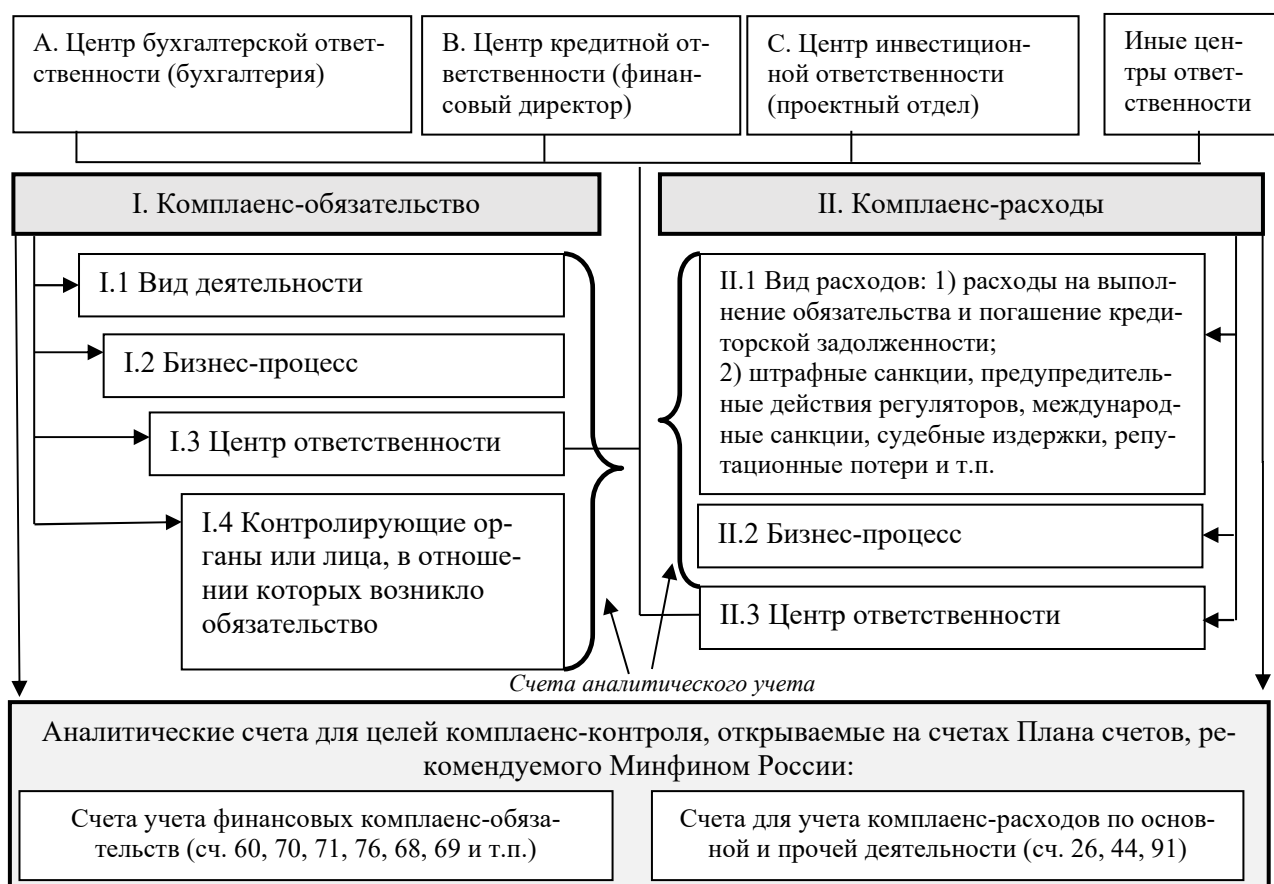


Рисунок 17 – Формирование модели учетно-информационной системы для проведения аудиторских комплаенс-процедур

Выделение центров ответственности позволяет связать результаты деятельности с конкретными сотрудниками организации. Финансовые и нефинансовые показатели должны быть подконтрольны ответственному лицу для оценки влияния

на финансовые результаты, обоснования принятия оперативных действий. Аудит по центрам ответственности позволяет проверить места возникновения комплаенс-рисков и обязательств, выявить сферы и виновников расходов, вызванных нарушением законодательства и иных стандартов.

Комплаенс-обязательство, комплаенс-доходы и комплаенс-расходы входят в состав учетной номенклатуры, основные отличительные признаки которых – набор специфичных хозяйственных операций, характеризующих предмет комплаенс-контроля. В учетной системе комплаенс-обязательства и расходы систематизируются, детализируются по определенным признакам, что позволяет охватить информацию по всем финансово-хозяйственным сделкам. В информационной системе интегрируются ресурсы (сведения на определенных носителях информации) с организационными структурами для сбора, обработки, поиска, передачи информации и средствами информационного взаимодействия (программно-технические средства и организационно-нормативные документы). В условиях цифровизации и электронного документооборота (далее ЭДО) приобретает значение электронная документация, имеющая преимущества для проведения аналитических процедур в аудите.

2.3 Концептуальная модель комплаенс-контроля в аудиторской деятельности

Концепцию комплаенса в аудиторской деятельности можно представить как совокупность логически взаимосвязанных взглядов на процесс проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности и финансово-хозяйственной деятельности на соответствие нормам права, правилам и принципам.

Цель разработки концепции заключается в возможности стандартизации теоретических, методологических подходов к аудиторским и консалтинговым услугам, внедрения принципов комплаенса и выработки рекомендаций по организации

комплаенс-процедур. Концептуальные положения, определяющие принципы и порядок аудита бухгалтерской отчетности, методы и инструменты комплаенса, реализуются в конкретных положениях стандартов, которые являются обязательными к исполнению аудиторами. Действующая система стандартов аудиторской деятельности является многоуровневой и состоит из национального, профессионального и внутрифирменного (методического) уровней (рисунок 18).



Рисунок 18 – Научно-теоретические установки в многоуровневой системе стандартов, регламентирующих комплаенс в аудиторской деятельности ОЗО

Стандарты являются базой, систематизирующей требования к уровню квалификации и специальным областям знаний аудитора. Стандарты обеспечивают аудиторов и пользователей услуг пониманием целей, их прав и обязанностей, методов и приемов проведения аудиторской проверки в целом и учета нормативно-правовых актов при осуществлении процедур. МСА описывают основные принципы и процедуры, не конкретизируя их относительно отдельных объектов и направлений. Они достаточно устойчивы к изменениям экономико-политической обстановки в мире и в отдельных государствах, адаптируются к глобальным проблемам, не зависят от специфики национального законодательства.

При соблюдении стандартов аудитор гарантирует качество и надежность мнения, выражаемого в аудиторском заключении и ином отчете, выдаваемом пользователям по результатам проведенной проверки. Если МСА, определяющие порядок проведения аудита бухгалтерской отчетности и процесс применения комплаенс-процедур в аудите, достаточно подробно разработаны, то стандарты, имеющие отношение к ЗОУ и согласованным процедурам, содержат только общие универсальные аспекты и требуют детальной проработки, учитывая экономические потребности и специфические требования отдельных регуляторов. На профессиональном уровне устанавливаются требования, содержащие конкретные правила и нормы, методические разработки по применению и трактованию МСА. В силу особого нормативного регулирования Банк России планирует определять для аудита финансовой отчетности банковского сектора дополнительные правила, учитывающие особенности порядка ведения учета и внутреннего контроля.

На уровне аудиторских организаций, осуществляющих аудит ОЗО, должны быть утверждены внутренние правила и детально проработаны методические рекомендации, обеспечивающие необходимый уровень качества аудита и иных услуг. Внутренние методики, имеющие преемственность по отношению к МСА и специальным требованиям Банка России к ОЗО финансового сектора, должны детализировать аудиторские процедуры и создавать основу для оформления результатов проверки. Детальность и подробность регламентации процедур позволят исключить неоднозначность трактования норм и выбора критериев соответствия.

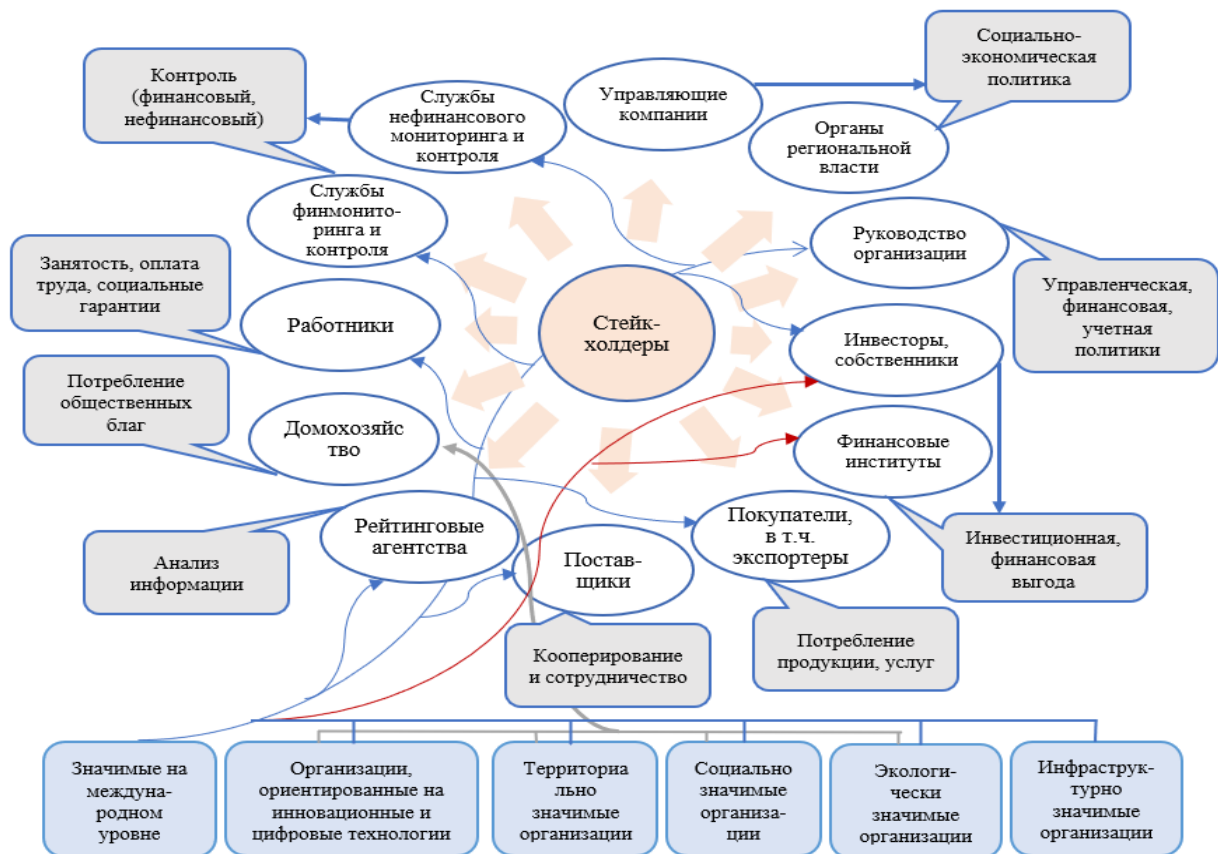
Единообразие на внутрифирменном уровне необходимо в силу различных авторских методик, сложности ОЗО как объектов аудита, норм и условий хозяйственной деятельности, изменяющихся в нестабильной экономике. Внутрифирменные методики выступают руководством по применению МСА, формируют пояснительный материал по использованию форм рабочей документации или выполнению процедур. В отличие от МСА, во внутрифирменных стандартах (далее ВСА) и методиках аудиторские организации, ориентируясь на современные тенденции экономического развития и новые нормативные акты в области бухгалтерского учета и отраслевой отчетности, могут обобщать и расширять критерии соответствия, структурировать предметную область проверки и закреплять этические и профессиональные нормы, антикоррупционные правила, требования к опыту и знаниям в различных аспектах. Преимуществом ВСА для аудиторских организаций является возможность учета опыта и практики, научной базы и методик, существующих на уровне фирмы. Внутрифирменные стандарты необходимы для уменьшения трудоемкости аудиторских процедур, применения готовых регламентов комплаенс-процедур и нормативных требований, а также внедрения в практическую деятельность достижений научных исследований.

Для развития концепции комплаенс-контроля в аудите следует использовать актуальные теории и концепции, объясняющие функциональное назначение аудита при взаимодействии ОЗО со «стейкхолдерами» (Э. Фримен [369], М. Дженсен и У. Меклинг [372]). В то же время функции комплаенса должны характеризовать роль аудита бухгалтерской отчетности в условиях современной экономики. Представляется необходимым определить функции комплаенс-контроля, используя институциональный и стейкхолдерский подход. Институт комплаенс-контроля представляет собой систему взаимосвязанных и относительно устойчивых формальных и неформальных норм, инструментов и механизмов регулирования социально-экономических отношений между экономическими субъектами на основе контроля за соблюдением законодательных актов и обычаев деловой практики, правил их поведения в условиях рынка [358]. Институт комплаенс-контроля состоит из совокупности формальных и неформальных норм, содержащихся в стандартах,

методических указаниях, инструкциях, определяющих порядок действий и взаимоотношений между субъектами, функционирующими в институциональной среде для обеспечения социальной и экономической стабильности общества. Формальные и неформальные институты определяют правила экономического поведения, ограничительные рамки для хозяйствующих субъектов. Комплаенс-контроль выполняет функцию проверки деятельности ОЗО на соответствие нормативно-правовым актам и обычаям деловой практики, снижая риски оппортунистического поведения и негативного влияния на интересы стейкхолдеров. Институт комплаенс-контроля формирует канал обратной связи, по которому информация от экономического субъекта поступает стейкхолдерам, в чьих интересах осуществляется контроль на соответствие нормам и правилам подготовки бухгалтерской отчетности. В результатах комплаенс-контроля должны быть заинтересованы пользователи, это влияет на определение целей и задач проверочных процедур, качество и своевременность передачи информации адресатам. При отсутствии заинтересованности в результатах контроля со стороны стейкхолдеров институт комплаенс-контроля в аудиторской деятельности может стать неэффективным и затратным для аудиторов как субъектов контроля и аудируемых организаций, а скрытые нарушения законодательства стать особо опасными для экономики и общества. Стейкхолдеры ОЗО формируют круг надлежащих пользователей бухгалтерской отчетности и субъектов, заинтересованных в результатах комплаенс-контроля. В концепции индустриального общества под стейкхолдерами понимается «группа, которая влияет на деятельность компании или находится под ее влиянием» [369], «потребители благ организации».

Стратегическое развитие ОЗО определяется целями взаимодействия с заинтересованными лицами, а также полным удовлетворением их финансовых, нефинансовых и информационных потребностей. Организация, находясь в постоянном обмене ресурсами, капиталом, информацией с внешним окружением, создает блага, имеющие ценность для одних групп заинтересованных лиц, согласует конфликтные интересы, несет обязательства или формирует определенные ожидания и претензии перед другими группами лиц. Стейкхолдеры ОЗО при принятии

решения о приобретении и использовании экономических благ, основываются на публичной информации, раскрываемой в финансовой, интегрированной, консолидированной отчетности, включая пояснительную информацию, годовой отчет эмитента ценных бумаг. Приобретая информацию о качестве СВК, заинтересованный пользователь хочет убедиться в соблюдении организацией установленных стандартов деятельности, достижении запланированных результатов, добросовестном поведении на рынке и во взаимоотношениях с инвесторами. Основные стейкхолдеры ОЗО, выделенные исходя из их функциональной роли для развития экономики государства и региона, представлены на рисунке 19.



Обозначения:



Целевые функции стейкхолдеров



Общие функции: управление, деловые взаимоотношения, трудовые функции, контрольные функции



Специфические функции: удовлетворение социально-экономических потребностей общества



Специфические функции: финансовое обеспечение в форме частного инвестирования и господдержки

Рисунок 19 – Группировка стейкхолдеров ОЗО

По целевой функции стейкхолдеров ОЗО можно разделить на провайдеров финансового капитала, которые принимают решения на основании достоверной бухгалтерской отчетности, лиц, принимающих управленческие решения, и контролирующих органов, потребителей продукции и социальных благ [356]. По форме представления стейкхолдеры подразделяются на аутсайдеров и инсайдеров. К аутсайдерам, имеющим ограниченный доступ к внутренней информации ОЗО, относятся деловые партнеры, частные инвесторы, потребители, кредиторы и представители общества. Инсайдерами, имеющими полноценный доступ к полезной информации, выступают собственники, институциональные инвесторы, контрольно-надзорные органы в случае адресного представления информации, руководство и персонал организации.

Провайдеры финансового капитала ОЗО (инвесторы, финансовые институты, государство в рамках господдержки финансовой устойчивости системообразующих организаций, адресного финансирования, бюджетного инвестирования в ГЧП, СПИК, РИП, поддержки резидентов ОЭЗ, ТОСЭР и т.п.), основываясь на анализе финансовой и нефинансовой информации (в том числе в части организации комплаенс-рисков и внутреннего контроля), делают выводы о целесообразности капитального и финансового инвестирования. Инвесторы играют важную роль в деятельности территориально, финансово и инфраструктурно значимых организаций, значимых на международном уровне, организаций, ориентированных на инновационные и цифровые технологии. Информация о деятельности организации необходима инвесторам для мониторинга реализации инвестиционных проектов, использования капитала, оптимального распределения сроков и сумм финансовых вложений. Потенциальным инвесторам важна достоверная информация о показателях инвестиционной привлекательности, наличии господдержки, кооперациях, отсутствии административных барьеров. В основу бухгалтерской и интегрированной отчетности, ориентированной на раскрытие инвестору информации обо всех факторах устойчивого развития, положена концепция «ответственного инвестирования». Нефинансовая информация в части комплаенс- и финансовых рисков, правовых ограничений и организации контроля обеспечивает уверенность в погашении

обязательств и своевременной реализации проектов, гарантирует окупаемость инвестиций, вложенных в проект.

Собственники обладают значимыми активами и определяют базовую концепцию деятельности экономического субъекта, имеют право на получение дивидендов и, как правило, рассматривают организацию в качестве инструмента максимизации дохода от своих инвестиций. Лица, ответственные за корпоративное управление (далее ЛОКУ) участвуют в санкционировании крупных сделок, оказывающих влияние на финансовое состояние (реорганизация общества, изменение уставного капитала, распределение прибыли), определяют инновационную, кадровую политику, формируют взаимоотношения с органами государственной и региональной власти. Собственники ОЗО, с учетом личного, имущественного интереса, путем реализации механизма стратегического управления и формирования функции комплаенса в организации обеспечивают защиту аутсайдеров от нарушений их интересов, потери финансового капитала, недостижения запланированных целей.

Органы государственной власти, реализуя экспортную, промышленную, инновационную, экологическую, социальную политику, заключают соглашения с территориально или инфраструктурно значимыми организациями. Территориально значимые организации создают ценности для развития государства, региона, муниципального образования, обеспечивают устойчивое состояние и эффективное взаимодействие участников экономического процесса. Обмен ресурсами и информацией между стейкхолдерами – инструменты для экономической безопасности региона и государства в целом. С помощью финансовых и иных мер органы власти координируют развитие приоритетных направлений и видов деятельности организаций, в связи с чем заинтересованы в информации для контроля за использованием финансовых ресурсов, эффективностью налоговых льгот и иных преференций, выполнением плановых показателей. Функционирование комплаенс-контроля гарантирует соблюдение стандартов в инвестиционной и иной финансовой деятельности, вклад организации в процесс создания «общественного богатства», соблюдение антикоррупционных правил и норм.

Органы исполнительной власти проводят мониторинг и контролируют

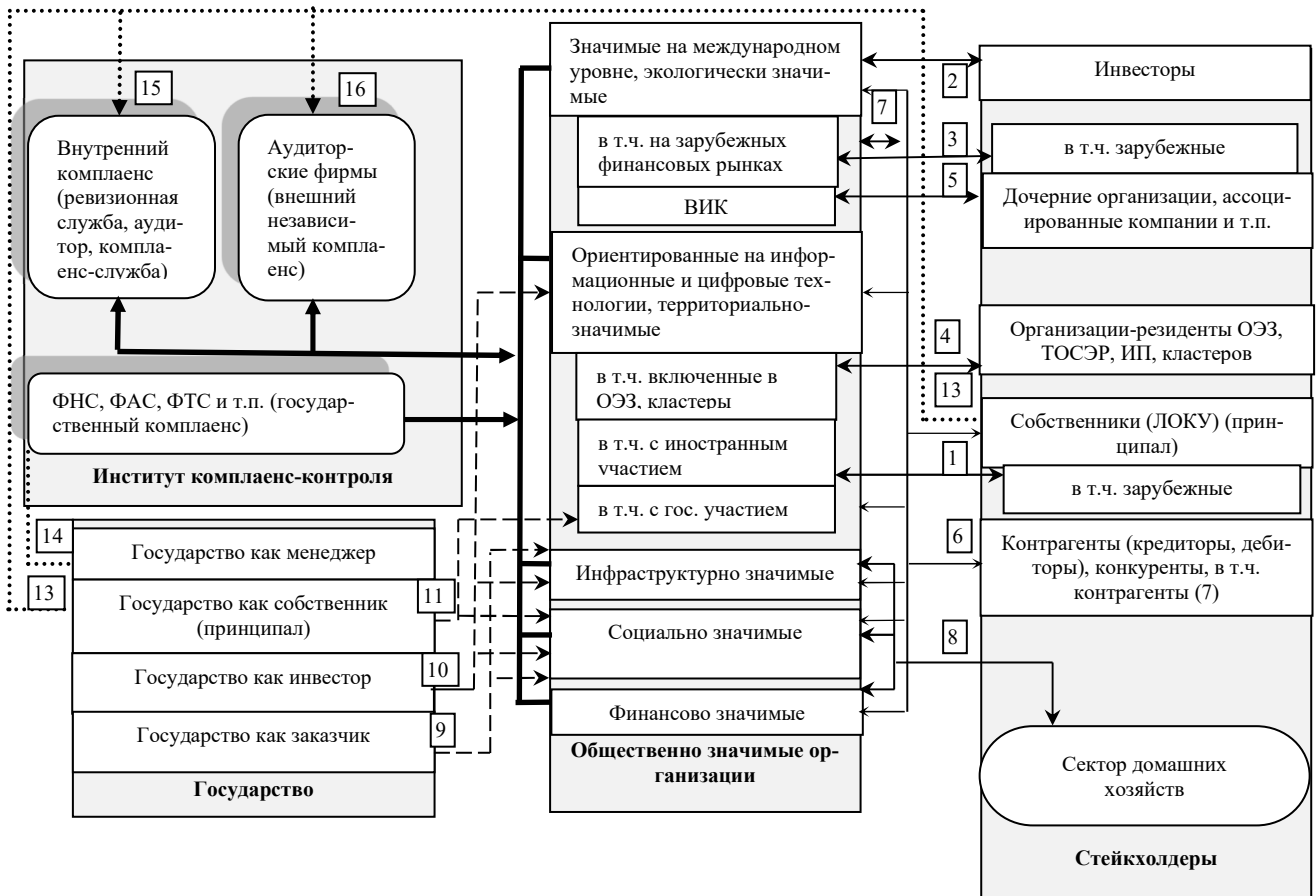
выполнение целей и задач, поставленных перед органами управления ОЗО и администрацией организаций, включая строительство инфраструктуры, модернизацию действующих объектов, обеспечение трудовыми ресурсами с помощью стимулирования механизмов привлечения высококвалифицированных кадров. Информация об оценке и методах управления комплаенс-рисками имеет важное значение для экономического обоснования принимаемых решений о выделении бюджетных средств, включения организации в госпрограммы и систему госзакупок. Органы власти заинтересованы в положительной деловой репутации ОЗО (имидж территории, конкурентоспособность региона и страны в целом, достижение показателей устойчивого развития экономики).

На управляющие компании территориально значимых организаций и организаций, ориентированных на инновационные технологии, законом возлагается информационное обеспечение контроль и мониторинг, распределение финансовых ресурсов между субъектами. Управляющая компания разрабатывает инвестиционную стратегию и осуществляет планирование, направленное на обеспечение устойчивого и сбалансированного развития организаций, гарантирует защиту от экономических угроз, определяет на всех этапах достаточность финансирования при реализации инвестиционных проектов. На основе оценки комплаенс-рисков разрабатывается система контроля за эффективным управлением инвестиционными, бюджетными ресурсами организаций и их целевым использованием, а также добросовестным поведением организации в конкурентной среде. Уровень сформированности комплаенс-контроля имеет важное значение для управляющих компаний ТОСЭР при разработке мер антикризисной политики и инструментов индикативного планирования. Руководство ОЗО осуществляет управление деятельностью организации, гарантирует инвесторам возврат и приращение инвестиций, минимизацию рисков путем гарантии достоверности бухгалтерского учета, эффективного планирования и контроля, позволяющего предупредить и обнаружить искажения бухгалтерской отчетности, нарушения законов и нормативных актов.

Деловые партнеры, потенциальные работники заинтересованы в благонадежности организации, как контрагента, и принимают решения в части предоставления

ресурсов. Бизнес-партнеры заинтересованы в добросовестном взаимодействии и устойчивых долгосрочных связях, соблюдении этических норм. При этом приобретает важность информация правового характера: наличие судебных разбирательств, трудовых споров, исполнительных производств и обременение иными комплаенс-обязательствами. Стейкхолдером социально значимых организаций является государство, которое защищает интересы населения в вопросах обеспечения всеми необходимыми условиями для нормальной жизни и благосостояния общества. Контрольно-надзорные органы (ФНС, ФТС, Росфинмониторинга, Федерального казначейства) также заинтересованы в эффективности комплаенс-контроля, что гарантирует добросовестность экономических субъектов. На основе принципов институционального и стейкхолдерского подходов определена функциональная роль комплаенса аудиторских организаций в системе институциональных отношений ОЗО с группами стейкхолдеров (рисунок 20).

Институт комплаенс-контроля имеет сложную структуру, состоящую из органов государственного контроля, независимых аудиторских фирм и внутренних служб экономических субъектов, наделенных функциями выявления комплаенс-рисков и предупреждения экономических преступлений. Согласно рисунку 20, группы ОЗО в силу специфики своей деятельности и общественной роли вступают в институциональные отношения с другими субъектами транзакций, которые заинтересованы в устойчивом состоянии контрагентов, добросовестном выполнении ими обязательств по договору. При нарушении ОЗО законов и норм деловой этики стейкхолдеры будут нести серьезный экономический ущерб, предвидеть и предотвратить который – важная задача регулирования экономических отношений. Так, основным стейкхолдером социально и финансово значимых организаций выступает сектор домашних хозяйств, который в случае недобросовестных действий со стороны таких организаций или оказания ими социальных услуг ненадлежащего качества будет нести дополнительные издержки на возмещение потерь, в результате чего возможно недовольство населения государственной политикой, ухудшение качества его жизни и другие неблагоприятные последствия.



Транзакции: 1, 5, 11 - принципал-агент (транзакция управления); 2-3, 10 - инвестор – пользователи инвестиций (эмитенты, получатели бюджетного целевого финансирования) (транзакция инвестиций); 4 управляющая компания кластера – резидент кластера (транзакция управления); 6-9 - покупатель – продавец (торговая транзакция), 12 - финансовый и нефинансовый сектор, домашние хозяйства - государство (рационализирующая транзакция); 13, 15 - принципал (собственник/руководство) – внутренний контролер – агент (транзакция управления); 14 - государство – служба государственного контроля –экономический субъект (транзакция управления); 16 - принципал/руководство – внешний аудитор – агент (торговая транзакция).

→ комплаенс-контроль;→ аудит или иные задания, обеспечивающие уверенность по инициативе ЛОКУ ОЗО, в т.ч комплаенс-контроль; представление аудиторского заключения ЛОКУ; - - -> транзакции, в которых участником является государство.

Примечание: ФНС – Федеральная налоговая служба; ФАС – Федеральная антимонопольная служба; ФТС – Федеральная таможенная служба; ОЭЗ – особые экономические зоны; ВИК – вертикально интегрированные компании; ТОСЭР – территория опережающего социально-экономического развития, ИП - индустриальные парки.

Рисунок 20 – Роль аудиторского комплаенс-контроля
в системе институциональных отношений ОЗО

Инфраструктурно значимые организации, в силу их важности для государства и общества, в случае незавершения строительства объекта могут стать угрозой срыва планов по развитию транспортно-логистической инфраструктуры, с которой связано благоустройство территории. Аудит бухгалтерской отчетности ОЗО проводится в интересах собственников организаций на обязательной и инициативной

основе. При этом важную роль играет в качестве ЗОУ комплаенс, осуществляемый аудиторскими организациями. Комплаенс-контроль для ОЗО, как сопутствующая аудиту услуга, направлен на подтверждение достоверности сведений, подготовленных по требованиям законодательства для представления в контрольно-надзорные органы.

Роль комплаенс-контроля в институциональных отношениях ОЗО проявляется в снижении транзакционных издержек (комплаенс-расходов), предотвращении асимметрии информации при сделках между экономическими агентами и защите от недобросовестного поведения участников транзакции. Асимметрия финансовой информации означает информационное преимущество одной из сторон, в то время как другая обладает либо неполной, либо искаженной информацией, что обуславливает возможность осуществления оппортунистического поведения. В таблице 15 дана характеристика возможных рисков и транзакционных издержек для внешних стейкхолдеров ОЗО.

Таблица 15 – Характеристика рисков и комплаенс-расходы внешних и внутренних стейкхолдеров при осуществлении транзакций с ОЗО

№ транзакции (рис. 20)	Субъекты транзакций	Предмет возможного «конфликта интересов»	Экономический субъект и внутренние стейкхолдеры		Внешние стейкхолдеры	
			комплаенс-риски	расходы на организацию и проведение комплаенс-контроля	риски	комплаенс-расходы
1	2	3	4	5	6	7
1, 5, 11	Принципал-агент (транзакция управления)	распределение прибыли, контроль и принятие решений, управление ресурсами, сохранность имущества	риск санкций за нарушение корпоративного законодательства, ликвидации или приостановления работы в случае осуществления незаконной деятельности, потери деловой репутации, потери инвестиционных вложений	расходы, связанные с выполнением обязательств, организации мониторинга и контроля, защиты от третьей стороны, разрешения конфликта интересов, комплаенс-расходы в форме санкций	риск неполучения дивидендов, принятия неверных решений, неэффективного использования активов, потери контроля над активами	издержки принципала при оппортунистическом поведении агента и недобросовестном корпоративном управлении

Продолжение таблицы 15

1	2	3	4	5	6	7
2-3, 10	Инвестор – пользователь инвестиций (эмитенты, получатели бюджетного целевого финансирования) (транзакция инвестиций)	инвестиции и эффективное управление ими, целевое использование средств	риск санкций за нарушение финансового и бюджетного законодательства, ликвидации эмитента, ущерба деловой репутации на финансовом рынке, сокращения инвестиций	расходы эмитента на раскрытие информации, выполнения обязательств, мониторинг и контроль за целевым использованием средств, разрешения конфликта интересов	инвестиционный и кредитный риски, вызванные фальсифицированной финансовой информацией, невозврата заемных средств (кредиторы), снижения дохода на вложенный капитал, банкротства эмитента, роста бюджетных расходов, сокращения прямых иностранных инвестиций в экономику (государство)	комплаенс-расходы инвестора при оппортунистическом поведении агента; убытки и судебные расходы в результате выполнения неэффективных проектов в рамках госзаказов, госконтрактов и т.п.
4	Управляющая компания кластера – резидент кластера, ТОСЭР, ОЭЗ (транзакция управления)	управление ресурсами, распределение инвестиций, источников финансирования, совместное владение и управление активами	риск нарушения требований по организации кластера, нецелевого расходования субсидий и иных льгот, ущерба деловой репутации, сокращения финансирования, исключение из кластера, ликвидации организации	расходы на выполнение обязательств, организации мониторинга и контроля, защиты от третьей стороны, разрешения конфликта интересов	риск невыполнения целей функционирования кластера, незаконного права пользования интеллектуальной собственностью, риск невозможности реализации инновационной стратегии	комплаенс-расходы при оппортунистическом поведении резидентами кластера и нецелевого расходования инвестиций, направленных на развитие кластера
6-9	Покупатель – продавец (торговая транзакция)	качество, объемы товаров (работ, услуг), оплата и иные условия договора, добросовестное поведение на рынке	риск санкций вследствие нарушения торгового, антимонопольного, гражданского, таможенного законодательства, в сфере госзакупок, риск возмещения убытков, судебные расходы, ухудшение деловой репутации на товарном рынке, в т.ч. в зарубежных странах, падение спроса на товары, потеря значимых контрагентов, ликвидации контрагента	расходы продавца/покупателя на выполнение обязательств (трансформационные издержки), организации мониторинга и контроля за выполнением торговых транзакций, защиты от третьей стороны, разрешения конфликта интересов	риск потери дохода, имущества, снижение качества и уровня жизни (для населения) при сделках недобросовестной организацией (социально значимые организации), нарушение договорных обязательств, риск коррупции, падения экспорта, роста теневой экономики (для государства), недобросовестной конкуренции, недобросовестного выполнения госзаказов	комплаенс-расходы при взаимоотношениях с контрагентами (покупателя/продавца при оппортунистическом поведении агента и невыполнении условий торговой транзакции)

Продолжение таблицы 15

1	2	3	4	5	6	7
12	Финансовый и нефинансовый сектор, домашние хозяйства - государство (рационализирующая транзакция)	уплата налогов и иных обязательных платежей, таможенные сборы, пошлины, штрафные санкции	риск санкций за нарушение налогового законодательства, падение доверия со стороны инвесторов и потребителей	расходы на организацию налогового учета и контроля, недопущение штрафов в результате нарушений законодательства	риск снижения бюджетных доходов в результате неуплаты налогов	расходы государства в связи с недополученными налогами, на организацию, обеспечение качества механизма государственного налогового контроля
13, 15	Принципал (собственник/руководство) – внутренний контролер – агент (транзакция управления)	качество и результативность услуг, иные условия договора, сохранность имущества, рациональное использование ресурсов	риск санкций за отсутствие организации внутреннего контроля, дисциплинарного взыскания за неисполнение трудовых функций (внутренний контролер)	расходы на организацию и проведения внутреннего контроля, обеспечение качества	риск принятия неверных управленческих решений, расходов, убытков	комплаенс-расходы стейкхолдеров при оппортунистическом поведении организации и отсутствии внутреннего контроля
14	Государство – служба государственного контроля – экономический субъект (транзакция управления)	соблюдение норм законодательства при осуществлении контрольной деятельности	риск привлечения к ответственности за некачественное исполнение обязанностей госслужащими	расходы государства на организацию, обеспечение качества механизма государственного контроля	риски потери дохода, активов при сделках с недобросовестной организацией	комплаенс-расходы стейкхолдеров при оппортунистическом поведении госконтролеров, агентов
16	Принципал/руководство – внешний аудитор – агент (торговая транзакция)	качество и результативность услуг, иные условия договора	риск санкций для агента за нарушение законодательства в случае необнаружения аудитором существенных искажений финансовой отчетности	расходы агента на оплату услуг внешнего аудитора	риск санкций за некачественный аудит (аудитор), риск принятия неверных управленческих решений (стейкхолдеры)	комплаенс-расходы стейкхолдеров при оппортунистическом поведении агента и некачественном проведении аудита

При совершении транзакций у субъектов и их стейкхолдеров могут возникать риски санкций, потери доходов, вероятность наступления и неблагоприятное проявление которых необходимо прогнозировать и пресекать с помощью инструментов комплаенс-контроля. Экономическая выгода от эффективного функционирования данного института контроля определяется снижением транзакционных издержек стейкхолдеров и экономических агентов, вовлеченных в институциональные отношения. Функционирование на должном уровне контроля за соблюдением законодательства и добросовестного выполнения условий контрактов ОЗО позволяет защитить всех заинтересованных лиц от нерационального использования

инвестиций и бюджетных средств, направленных на реализацию стратегических программ и проектов. В результатах комплаенс-контроля заинтересовано как государство, обеспечивающее устойчивое развитие национальной экономики и благосостояние населения страны, так и организации, стремящиеся к повышению инвестиционной привлекательности.

Согласно действующему законодательству, комплаенс на внутреннем уровне обязателен для коммерческих банков. К определяющим документам относятся законодательные и методические нормы (например, Положение №242-П [22], Письмо Банка России от 30.06.2005 № 92-Т, Письмо Банка России от 02.11.2007 № 173-Т «О рекомендациях Базельского комитета по банковскому надзору» («Комплаенс и комплаенс-функция в банках», Закон о коррупции и ПОД/ФТ № 115-ФЗ). Заинтересованность государства в становлении института комплаенса для кредитных организаций достаточно высока, поскольку рост банковского оппортунизма, непрофессиональные банковские отношения к клиентам, отмывание доходов, полученных преступным путем, подрывают безопасность всей национальной экономики. Процедуры проверок на соответствие законодательству обязательны в ходе аудита общественно значимых организаций. Для остальных организаций комплаенс в аудите является инициативным. Стимулом к использованию инициативного комплаенса, как ЗОУ или согласованных процедур, выступают высокие комплаенс-риски организации, участие в таможенном и налоговом мониторинге, высокая значимость компании для стейкхолдеров. Услуги комплаенса совместно с аудитом бухгалтерской отчетности могут приобрести актуальность по инициативе руководства экономического субъекта с целью противодействия высоким рискам проверок со стороны контрольно-надзорных органов, угрозам санкций за нарушение налогового, антикоррупционного и иного законодательства.

Для конкретизации *цели комплаенс-контроля в аудите* использовалась модель целеполагания SMART, которая позволяет оценить формулировку цели на наличие признаков: конкретность, измеримость результатов, достижимость, значимость. Формулировки целей комплаенса и аудита представлены в таблице 16.

Таблица 16 – Анализ формулирования цели комплаенс-контроля и аудита с помощью модели SMART

Формулировка цели, источник	Конкретность (S)	Измеримость (M)	Достижимость (A)	Значимость (R)
1	2	3	4	5
1. Цель внутреннего и внешнего аудита				
МСА 200	Повысить степень уверенности	Степень уверенности пользователей в финансовой отчетности	Нет	Нет
И. Н. Богатая [83]	Установить достоверность бухгалтерской отчетности экономических субъектов	Соблюдение критерия достоверности	Оценка соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в РФ	Нет
А.Е. Суглобов [297]	Убедиться в достоверности и точности информации, указанной в финансовой отчетности предприятия	Соблюдение критерия достоверности	Анализ хозяйственной деятельности, контроль соблюдения законодательства	Нет
А. А. Василенко [100]	Получить разумное подтверждение, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений ... и составить заключение	Существенные искажения	Проверка на соответствие применяемым принципам	Представление аудиторского заключения
Н. Н. Хахонова [321]	Предоставить совету директоров объективную и своевременную информацию о работе менеджмента и стандартов ведения бизнеса	Нет	Нет	Нет
2. Цель внутреннего комплаенс-контроля				
Комплаенс как компонент СВК (МСА 315)	Соблюдение законодательных требований, нормативных актов, внутренних документов организации и прочих требований регуляторов	Нет	Нет	Упорядоченное и эффективное ведение финансово-хозяйственной деятельности
Группа «Еврохим»	Обеспечить соблюдение, предотвратить риски, экономические потери	Нет	Соблюдения норм и требований, обязательств	Сокращение репутационных и экономических потерь, ущерба, штрафных санкций

Продолжение таблицы 16

1	2	3	4	5
ПАО НПО «ЭЛ-СИБ», ПАО «Почта России»	Обеспечить соответствие мировым стандартам деловой этики, законодательства, правил, стандартов	Минимизация рисков	Развитие комплаенс-культуры, минимизация рисков несоблюдения требований, неприятие противоправных действий	Поддержка высокого уровня деловой репутации, честное и прозрачное ведение бизнеса
ОАО «Группа Черкизово», ПАО «Аэрофлот»	Обеспечить эффективное функционирование процессов	Эффективность процессов, финансовые и операционные показатели	Идентификация новых законодательных требований, изменений правил, кодексов	Непрерывное соответствие нормам, эффективное управление комплаенс-рисками, достоверность информации
АО «Объединенная судостроительная корпорация»	Контроль соблюдения требований сводного законодательства	Нет	Профилактика, предупреждение, выявление, пресечение нарушений	Нет
Группа ВТБ	Обеспечить соответствие деятельности компаний законодательству, внутренним документам и т.п.	Эффективность управления	Предотвращение вовлечения участников в противоправную деятельность и т.п.	Сохранение высокой репутации и повышение инвестиционной привлекательности на финансовом рынке
ПАО «Сибур холдинг»	Нет	Нет	Содействие этическому ведению бизнеса, предотвращение злоупотреблений	Поддержка и укрепление деловой репутации
Ж. А. Кеворкова, Н. Г. Сапожникова [173], А.С. Оробинский [242]	Обеспечить экономическую и финансовую безопасность на макро-, мезо- и микроуровне	Нет	Предупреждение, выявление и пресечение экономических правонарушений и преступлений в организации	Защита интересов стейкхолдеров организации, бизнеса и акционеров от рисков и угроз, негативных эффектов (ОД/ФТ, финансовых преступлений)
А.А. Николаева [236]	Обеспечить ответственное поведение организации и ее сотрудников на деловом рынке	Добросовестность, привлекаемые источники финансирования	Соблюдения правил ведения бизнеса	Формирование «репутационной ценности», доверия со стороны контрагентов, надежности
А.Н. Литвиненко и соавт. [209], [284]	Сократить риски финансово-хозяйственной деятельности (недобросовестного поведения, незаконных выгод, угроз финансовой безопасности отрасли и региона, убытков и потери репутации)	Нет	Выявление и пресечение нарушений	Нет

Комплаенс и аудит выполняют разные цели и задачи. Внутренний комплаенс ориентирован на выполнение задач по обеспечению эффективности ведения

бизнеса и предотвращению недобросовестных действий и сохранности активов. Аудит оценивает то, как эффективно выполняются задачи внутреннего комплаенс-контроля и достигается достоверность бухгалтерской отчетности. Внутренний комплаенс направлен на решение задач по формированию комплаенс-среды, обеспечивающей соблюдение НПА и предотвращающей правонарушения, а аудитор оценивает соблюдение данной задачи. Также по результатам внутреннего комплаенса проводятся процедуры: выявление виновников, финансовые расследования и установление меры ответственности за несоблюдение норм, а задача аудитора заключается в рекомендациях и оценке возможного финансового и нефинансового ущерба, влияния на достоверность бухгалтерской отчетности и на соблюдение требования непрерывности деятельности. Внутренний комплаенс основан на постоянном мониторинге требований законодательства, а аудитор оценивает осведомленность и полноту знаний законодательства при отражении ФХЖ в бухгалтерском учете. В ходе анализа теории и внутренних положений ОЗО установлено, что содержание цели не отвечает признакам, в связи с чем необходимо акцентировать внимание на «повышении степени уверенности пользователей отчетности» (требование конкретности, S), увеличении комплаенс-доходов, снижении комплаенс-расходов (расширение цели аудита, требование измеримости, M), выявлении искажений и несоблюдения норм, правил, принципов (расширение цели аудита, требование достижимости, A), для формирования высокой репутации и недопущения банкротства организации (акцент на значимость комплаенс-контроля, R). Формулирование цели комплаенс-контроля в аудиторской деятельности позволило выделить пользователей результатов и субъектов контроля.

Функции, присущие комплаенсу как конкретному виду деятельности, позволяют конкретизировать цели и задачи. На микроуровне аудит осуществляется в интересах лиц, ответственных за корпоративное управление (далее ЛОКУ) и руководства для реализации полномочий, переданных им собственниками, на макроуровне – органами государственной власти в процессе формирования финансовой политики [212]. Комплаенс-контроль реализует общие функции аудита: защитную, контрольно-оценочную, информационно-управленческую, социально-

ориентированную, прогнозно-аналитическую, культурно-просветительскую, а также функции обратной связи и методическую (К.К. Арабян [57], Р.А. Алборов и соавт. [46]), превентивную, останавливающую, информационную (А.Г. Лукин [213]). А.Н. Литвиненко и соавт. [209], Ж.А. Кеворкова, Н.Г. Сапожникова [173] называют специфические функции комплаенс-контроля: идентификация и оценка рисков, предупреждение, выявление, урегулирование экономической преступности, самоконтроль посредством служебных расследований. Социально-ориентированную и культурно-просветительскую функции нецелесообразно выделять для аудиторской деятельности по причине отсутствия связи с конкретизированными задачами комплаенс-контроля. Функция обратной связи и самоконтроля в большей степени присущи менеджменту аудируемой организации.

Таким образом, анализ взаимоотношений между участниками институциональных отношений и назначение комплаенс-контроля позволили уточнить уже используемые в аудите функции – защитную, информационно-управленческую, контрольно-оценочную, а также адаптировать регулирующую функцию комплаенс-контроля, включить новые функции на макро- и мезоуровне – координирующую и стимулирующую, на микроуровне – прогнозно-аналитическую. Выделенные и уточненные по содержанию функции комплаенс-контроля, направленные на обеспечение и защиту интересов ОЗО и их стейкхолдеров, приведены на рисунке 21.

Комплаенс-контроль ориентирован на нейтрализацию негативного воздействия нарушений законов и принципов, влияющих на устойчивое функционирование ОЗО (регулирующая функция). В рамках реализации стимулирующей функции механизм комплаенса направлен на то, чтобы не допустить фиктивную и мнимую финансовую информацию при принятии решения об участии организации в реализации проектов ГЧП, СПИК, расходовании бюджетных и частных инвестиций. С помощью комплаенс-контроля можно достичь баланса финансовых потоков и оптимизации расчетных операций участников институциональных отношений, противодействуя конфликтам интересов и содействуя добросовестному отношению ко всем участникам сделки.



Примечание: ЛОКУ – лица, ответственные за корпоративное управление.

Рисунок 21 – Функции комплаенс-контроля ОЗО в аудиторской деятельности

В рамках информационно-управленческой функции комплаенс-контроль выполняет задачи по содействию выработке механизмов принятия стейкхолдерами инвестиционных и иных финансовых решений. Снижаются транзакционные издержки аутсайдеров на поиск финансовой информации для оценки надежности организации, повышается качество управленческих решений. Внедрение прогнозно-аналитической функции обосновано тем, что комплаенс-контроль в аудите должен служить основной для перспективной оценки соблюдения принципа непрерывности деятельности аудируемой организации.

Комплаенс-контроль – интегративный механизм, направленный на предупреждение банкротства ОЗО и обеспечение непрерывности деятельности. COMPLAINT-контроль является для экономического субъекта инструментом защиты от

воздействия угроз, претензий со стороны регуляторов, защиты активов от злоупотреблений и повреждений, предотвращения финансовых потерь, недобросовестного поведения персонала и посягательств со стороны третьих лиц. Реализация функций комплаенса способствует адаптации общества к контролю за соблюдением норм и правил экономического поведения субъектов в условиях рынка. Отсутствие или невыполнение какой-либо функции ведет к разбалансированности институциональной системы, потере качества контроля и безрезультативности контрольных мероприятий.

Несмотря на наличие определенных норм комплаенса и механизмов побуждения, существуют *факторы, которые могут стать причиной образования дисфункций института комплаенс-контроля в аудиторской деятельности:*

– формальное восприятие норм, низкая заинтересованность в организации внутреннего комплаенса и привлечении независимого аудитора в силу недооценки вклада в развитие национальной экономики, непризнания КСО и наличия инсайдерской модели управления, что приводит к увеличению числа фактов оппортунистического поведения и усилению влияния коррупции в ОЗО;

– отсутствие в России официального статуса международных стандартов комплаенс-контроля, соблюдение их аудиторскими и аудируемыми лицами, что увеличивает транзакционные издержки экономических агентов на разработку корпоративных стандартов и методических указаний, сдерживающих формирование комплаенса;

– отсутствие требований к качеству комплаенс-контроля и механизмов оценки со стороны аудиторских организаций, органов контроля и надзора;

– несовершенство научно-методической базы, которая нуждается в доработке комплаенс-процедур, их классификации на основе причин и последствий, способов идентификации, алгоритма доказывания недобросовестного составления бухгалтерской отчетности. В связи с этим становятся актуальными вопросы разработки методологии комплаенса на основе обобщения современного опыта раскрытия экономических преступлений, возможных схем и оценки последствий влияния, расчета экономического ущерба для собственников. Эффективный механизм

аудита – основа для формирования экономической культуры общества, доверительных отношений между ОЗО и государственными органами, ОЗО и их собственниками. Он ограничивает поведение участников институциональных отношений и вырабатывающий справедливое отношение к использованию финансовых ресурсов.

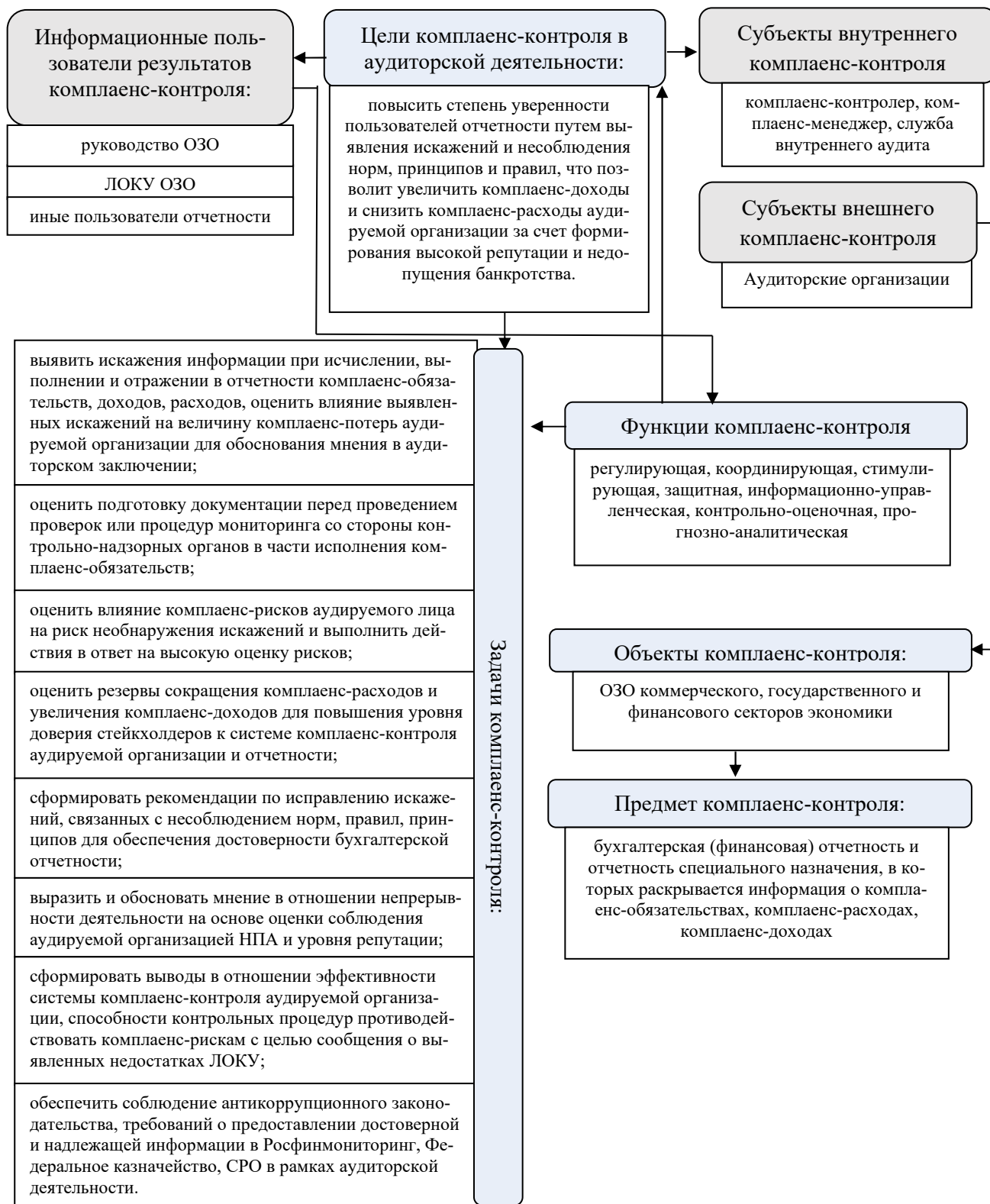
Выделение цели и задачи, функций, информационных пользователей, комплаенс-контроля (раздел 2.3), объекта и предмета комплаенс-контроля (раздел 2.2) позволило интегрировать элементы комплаенс-контроля в единую концепцию, которая схематично отражена на рисунке 22.

Взаимосвязь между структурными элементами концепции комплаенс-контроля основана на следующих установках:

- функции определяют содержание, назначение и роль комплаенс-контроля в аудите ОЗО с позиции удовлетворения информационных потребностей пользователей бухгалтерской и специальной отчетности;
- реализуя функции комплаенс-контроля на уровне субъектов, достигаются цели и решаются поставленные задачи комплаенс-контроля;
- субъекты контроля выстраивают институциональные отношения с объектами по поводу организации и проведения аудиторских комплаенс-процедур;
- предмет комплаенс-контроля конкретизирует область проверки и имеет специфические особенности аудируемой ОЗО как объекта комплаенс-контроля.

Выводы по второй главе диссертационного исследования:

В ходе проведенного исследования обозначены научные теории и концепции, в рамках которых развивались научно-теоретические установки комплаенс-контроля в аудите, позиции к выделению объектов аудита и критериев соответствия. Комплаенс в аудите рассматривается с позиции концепции выявления преднамеренных искажений, непрерывности деятельности аудируемой организации, теории аудита консалтинга и аудита бизнеса, институциональной теории.



Примечание: ЛОКУ – лица, ответственные за корпоративное управление, НПА – нормативно-правовые акты.

Рисунок 22 – Концептуальная модель комплаенс-контроля ОЗО в аудиторской деятельности

Проведенное обобщение подходов к объектам комплаенс-контроля и аудита позволило определить, что внедрение комплаенс-процедур необходимо для аудита бухгалтерской отчетности ОЗО коммерческого, финансового и государственного секторов экономики. На основе анализа модели реформирования нормативного регулирования аудиторской деятельности, типологизации ОЗО с позиции концепции устойчивого развития экономики (ESG) обоснованы критерии отнесения организаций к ОЗО. Исследованы особенности современных условий деятельности ОЗО, выявлено, что они играют важную экономическую роль в реализации национальных приоритетов развития экономики, но подвержены негативным воздействиям зарубежных санкций.

Сегментирована предметная область комплаенс-контроля, учитывающая типы ОЗО на основе выделения учетных объектов (комплаенс-обязательства, комплаенс-расходы, комплаенс-доходы). Раскрыта сущность обязательств как сегмента комплаенс-контроля и определены виды комплаенс-обязательств, сгруппированные по критериям соответствия (нормам, определяющим числовые показатели и раскрытие информации в отчетности, и нормам, разрешающим ведение деятельности). Классифицированы комплаенс-обязательства по признакам, необходимым в процессе контроля и управления ими: по форме, характеру, степени условности, оценке, объему прав, стадиям и объему исполнения. Определен состав комплаенс-доходов и комплаенс-расходов. Анализ взаимосвязи компонентов внутреннего контроля с объектами бухгалтерского учета для целей реализации комплаенс-процедур позволили сформировать учетно-информационную систему.

На основе анализа трехуровневой системы стандартизации аудиторской деятельности обоснована необходимость разработки концепции комплаенс-контроля. Для построения концептуальной модели комплаенс-контроля в аудиторской деятельности были выделены и сгруппированы функции. Проведено исследование потребностей стейкхолдеров ОЗО и определена роль комплаенс-контроля в системе институциональных отношений ОЗО со стейкхолдерами и иными субъектами. Согласно институциональному и стейкхолдерскому подходам, выделены функции комплаенс-контроля (регулирующая, координирующая, стимулирующая,

защитная, информационно-управленческая, контрольно-оценочная, прогнознo-аналитическая). Выделенные функции, сформулированные цель и задачи выступают элементами концепции и определяют роль комплаенс-контроля в аудиторской деятельности. Разработана концепция комплаенс-контроля в аудиторской деятельности на основе интеграции ее элементов, а также определения взаимосвязей между элементами и теоретическими положениями, направленными на углубленное понимание сущности и развития системы аудиторских стандартов.

Глава 3 Методология комплаенс-контроля в аудите общественно значимых организаций

3.1 Методологические подходы и принципы комплаенс-контроля в аудите общественно значимых организаций

Методология, как «общая теория метода», учение о «методах познания и преобразования действительности», необходима для систематизации абстрактного знания и прикладных навыков с помощью установления логических связей и оценки соответствия накопленного научного знания задачам и проблемам, которые возникают в практической деятельности [263]. Вопрос определения составных элементов методологии аудита является дискуссионным. По мнению О.В. Овчаренко [237], методология аудита состоит из совокупности способов проведения аудиторской проверки, В.В. Панков [248], М.В. Мельник не дают определение методологии комплаенса в аудите, но рассматривают ее в контексте типологий методик, которые сформировались в процессе эволюции аудита. Р.А. Алборов и соавт. [46] более конкретно определили состав методологии аудита – метод, методологические принципы и методики проверки. Таким образом, методология аудита базируется на единой системе принципов осуществления аудиторской деятельности, выделении единого метода, систематизации аудиторских процедур и типологизации методик.

По мнению К.К. Арабян [56], М.В. Мельник [224], С.М. Бычковой [97], научная проблематика развития методологии аудита вызвана отсутствием единой модели развития теоретико-методологического аппарата, широтой накопленного методологического инструментария за счет «переноса» методов финансового контроля из одной области в другую, бессистемностью, дублированием и хаотичностью, экстраполяцией методик из зарубежной теории и практики в условиях

применения международных стандартов и распространением практики аудита компаний «Big 4».

В основу методологии аудита положен *метод*, который позволяет в общем охарактеризовать универсальный способ реализации комплаенс-контроля в аудиторской деятельности. Метод рассматривается как «способ познания предмета» [46]. Е.М. Гутцайт [120], Р.А. Алборов и соавт. [46], Ю.В. Жильцова и соавт. [141] склоняются к позиции, что единого метода в аудите выделять не стоит, поскольку методом является совокупность способов и приемов познания, которые перешли в аудиторскую науку при тесной корреляции со статистикой, экономическим анализом, менеджментом и т.п. Р.П. Булыга [91], Э.А. Сиротенко [286], М.А. Азарская [43] к общенаучному методу аудиторской науки относят диалектику, метод формирования профессионального суждения, метод документальной проверки и оценку как обобщающий метод почти для всех процедур (оценка СВК, доказательств и т.п.). Метод состоит из принципов, категорий, приемов, требований, методик или алгоритмов [43]. Научное понимание метода предполагает его детерминированность предметной областью (принцип имманентности). Опираясь на сформированную концепцию комплаенс-контроля в аудите, учитывая цели и задачи, предметную область, предлагаем в качестве метода рассматривать *оценку на соответствие нормам*. Оценка – это определение соответствия качественных и количественных характеристик учетно-информационной системы комплаенс-контроля требованиям закона, принципам, правилам на основе профессионального суждения. Такой подход к пониманию метода позволит определить единый ракурс к исследованию предмета и объекта, ориентиры и регулятивы комплаенс-контроля ОЗО.

В методологии аудита выделяется ряд подходов, которые используются для формирования общей модели процесса аудита, его методик и исследования финансово-хозяйственной деятельности. *Комплексный, системно-ориентированный подходы* получили развитие в научных трудах А.А. Ситнова [287], О.В. Овчаренко [237], *транзакционный, непрерывный, на основе моделей существенности и риска* – М.В. Мельник [224], *процессный, операционный, бизнес-процессный* – М.В. Мельник [224], А.Л. Колесника [189], Н.А. Одеговой [239], А.В. Глущенко,

Е.М. Егоровой, В.В. Полторынкиной [108], *интегрированный подход* – И.Н. Богатая [83], *риск-ориентированный* – В.Н. Дейнега [125], А.Н. Кизилова [176], Н.А. Казаковой [165], В.А. Тереховой [304], Р.Н. Сунгатуллиной [300].

Комплексность в аудите означает всестороннее изучение финансово-хозяйственной деятельности, применения комплекса приемов и методов проверки. ***Системный подход*** в аудите означает подробный анализ учетно-информационной системы и системы внутреннего контроля аудируемой организации с позиции их взаимосвязей между элементами и многоуровневого характера [304]. Преимуществом рассмотрения систем в аудите является применение как для проверки бухгалтерской отчетности, так и при осуществлении консалтинга. Главным является охват комплаенс-контролем организации в целом, включая все подразделения, бизнес-процессы и транзакции. По отношению к комплаенс-контролю данный принцип заключается в проверке комплаенс-обязательств и оценке соблюдения всех применимых нормативных актов, имеющих отношение к финансово-хозяйственной деятельности организации. В планы проверки следует включать показатели, ориентированные на оценку выполнения критериев соответствия в предметной области комплаенса. Системность предполагает анализ и контроль деятельности ОЗО как совокупности операций, комплаенса как системы, состоящей из упорядоченных согласованных ее элементов. В системе необходимо понимание взаимосвязи проверяемых объектов с повышенным уровнем риска существенного искажения, учет их взаимодействия с налоговой и иной информацией, на основании чего органы контроля и надзора проводят проверки финансово-хозяйственной деятельности. Разделение обязанностей и функций в контрольной системе вытекает из содержания механизма «трех линий защиты». Внутренний комплаенс, как вторая линия защиты организации, направлен на мониторинг первой линии защиты, имеет ограниченную независимость, поскольку подотчетен менеджменту, а третья линия защиты (система внешнего и внутреннего аудита) полностью независима от комплаенс-функции и оценивает ее эффективность [242]. Системный подход базируется на принципах компонентности и иерархичности, поскольку они являются свойствами

системы комплаенс-контроля, предполагают распределение обязанностей и функций организации комплаенса. Проведенный анализ согласования элементов комплаенса с элементами модели СВК представлен в таблице 17.

Таблица 17 – Группировка элементов внутренней системы комплаенс-контроля согласно модели организации СВК по COSO

Элемент комплаенс-системы	Соответствующие принципы идентичного элемента СВК согласно модели COSO	Детализация элементов системы комплаенс-контроля
Комплаенс-среда	Стиль руководства и этические принципы Организационная структура и разграничение полномочий Компетентность и развитие персонала Ответственность в сфере внутреннего контроля	Формирование корпоративной этики, политика конфиденциальности, комплаенс-культура, заинтересованность высшего руководства
Оценка комплаенс-риска	Идентификация и анализ риска Анализ рисков и мошенничества Мониторинг изменений факторов среды	Идентификация рисков, стратегирование рисков, риск-менеджмент, предотвращение-выявление-реагирование
Комплаенс-процедуры	Дизайн и операционная эффективность процедур Использование технологий Политики и выполнение процедур	Предупреждение случаев мошенничества, отмывания доходов, политики и процедуры комплаенса, комплексные проверки контрагентов
Информация и коммуникация	Информационный обмен Внутренние коммуникации при контроле Внешние коммуникации при контроле	Продуктивные взаимоотношения с надзорными органами, обучение и коммуникации
Мониторинг и исправление недостатков	Оценка функционирования системы Отчетность в области внутреннего контроля	Непрерывный мониторинг и периодический аудит эффективности

На основе модели, разработанной стандартами COSO и широко применяемой для организации СВК, в практике отечественных и зарубежных компаний предлагается рассматривать комплаенс-систему с позиции уточненных и адаптированных элементов согласно рисунку 23.

На современном этапе **риск-ориентированный подход** является определяющим, поскольку от результатов оценки рисков существенного искажения бухгалтерской отчетности зависит распределение обязанностей между членами аудиторской группы и объем проверки.



Рисунок 23 – Структурная модель внутренней системы комплаенс-контроля на основе базовой модели интегрированной концепции внутреннего контроля COSO

Риск-ориентированность означает выявление, оценку вероятности наступления и степени воздействия комплаенс-рисков, учет рисков событий, идентификацию направлений деятельности и бизнес-процессов, в которых возникают риски, возрастают финансовые потери и юридические санкции, влияющие на достижение целевых и стратегически важных показателей. Достоинством ориентации на риски является рациональность планирования, системная взаимосвязь всех стадий проверки, учет потребностей системы управления аудируемого лица.

Бизнес-процессный подход предполагает формирование программ аудиторской проверки и оценку рисков в разрезе бизнес-процессов аудируемой организации [239]. Оценочные индикаторы в бизнес-процессном подходе вводятся для сравнения результата процесса с тем, что было запланировано на входе каждого процесса. С нашей позиции в комплаенс-контроле ключевым подходом следует признавать *процессно-результатный*. В рамках используемого подхода проведена декомпозиция цикла финансово-хозяйственной деятельности ОЗО и выделены три уровня для группировки критериев соответствия (рисунок 24).

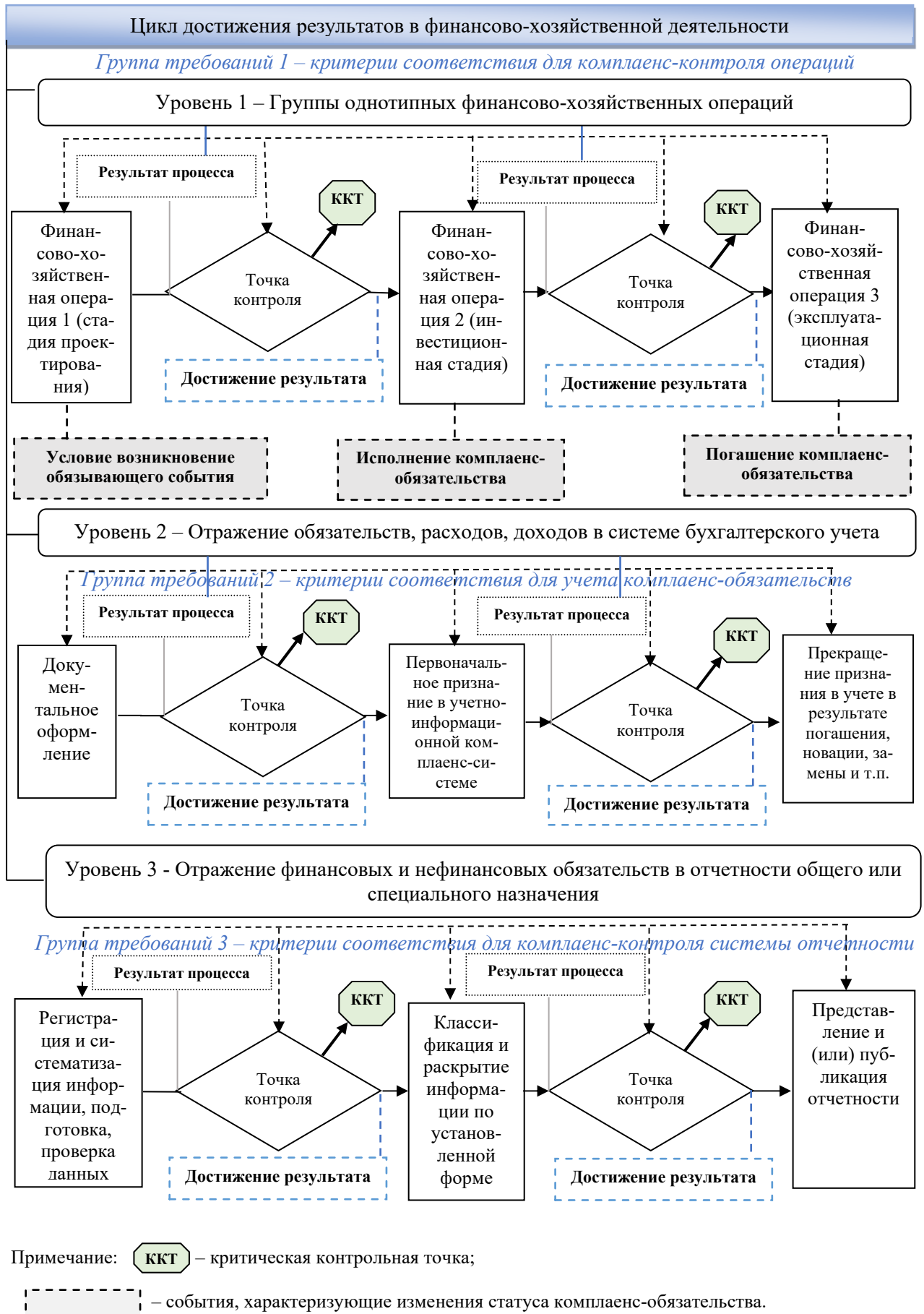


Рисунок 24 – Трехуровневая модель комплаенс-контроля на основе процессно-результатного подхода

Деятельность ОЗО представляет собой совокупность определенных бизнес-процессов, в которых наблюдаются возникновение, изменения и прекращение комплаенс-обязательств. Обязательства подлежат проверке на соответствие требованиям нормативных актов и принципов формирования, выполнения и раскрытия информации в бухгалтерской и иной специальной отчетности.

Под *контрольной точкой в комплаенс-контроле* следует понимать контрольный сегмент, который состоит из минимального набора операций, существенных по комплаенс-последствиям и вероятности их возникновения. В составе контрольных точек выделены виды транзакций, в которых могут возникать искажения бухгалтерской отчетности, приводящие к увеличению риска проверки организации контрольно-надзорными органами. На основе процессно-результатного подхода следует выделить точки контроля, которыми могут быть любые финансово-хозяйственные операции или их группы, объединенные в конкретное мероприятие для реализации бизнес-процесса.

Определение точек контроля базируется на установлении результата и требований к нему. Каждая контрольная точка имеет результат выполнения (проверяется на соответствие критерию), срок и центр ответственности. Предлагаются типы контрольных точек:

- стандартные (СКТ) – определяют жизненный цикл достижения результата (строительство объекта, оказание услуги и т.п.);
- критические (ККТ) – для фиксирования рисков событий (угрозы, потери) и регулирования комплаенс-рисков, а также определения условий, при которых обязательства могут быть не выполнены.

Для выделения точек контроля необходимы следующие действия:

- определение конкретных результатов в финансово-хозяйственной деятельности (результат должен быть достигнут определенным исполнителем в отведенные сроки и соответствовать требованиям);
- установление конкретного срока операции, исполнителя, измеримый результат, суммы принятого комплаенс-обязательства;

- определение процедур контроля, сроков выполнения проверки на соответствие, приемки результатов процесса или проекта;
- выделение по каждому результату 4-5 контрольных точек, в т.ч. критических, с учетом типологий рисков операций.

Ключевые принципы являются фундаментом для совершенствования МСА, разработки МСЗОО и согласованных процедур, внутренних практических предписаний по использованию отдельных положений комплаенса. Принципы – это базовые положения, которые становятся основой для развития последующих утверждений и методик, логически из них вытекающих. В аудиторской деятельности принципы аудита заложены в МСА 200 – разумной уверенности, существенности, документирования, этики, доказательности, выборочной проверки, профессионального скептицизма [6]. Аудит основан на принципах своевременности, гибкости, надежности, непрерывности, приоритетности, динамичности и профессионализме (Н.Т. Лабынцев и соавт. [205]), ответственности, публичности, прозрачности, законности, объективности, независимости и гласности (К.К. Арабян [57], Ю.А. Павлова [246]). И.С. Егорова [130] дополнительно выделяет принципы эффективности, системности, ответственности и стандартизации. Р.А. Алборов и соавт. [46] к принципам относит: научность, доступность, действенность, результативность, целенаправленность, своевременность, комплексность, адаптивность, конкретность целей и результатов, экономичность, унифицированность, понятность и т.п.

Большинство принципов комплаенс-контроля имеет общие черты с принципами аудита финансовой отчетности, но при этом они требуют уточнения с учетом специфики комплаенса. По мнению С.А. Глеубаевой [309], Н.А. Казаковой и соавт. [164] для выявления фактов мошенничества контроль должен функционировать на основе сообщения сведений об отклонениях, разграничения ответственности, единства требований, соразмерности масштабам и виду деятельности, риск-ориентированности, заинтересованности высшего руководства и т.п.

Применительно для комплаенс-контроля специфичные принципы выделены в письме Банка России №173-Т [19], В.Ф. Попондопуло, Д.А. Петровым [261], А.А. Филлипович [317]. К ним отнесены принципы всеобъемлющего характера,

всесторонней согласованности и взаимодействия между службами организации, комплаенса с внутренним аудитом, информированности персонала в отношении норм закона, эффективного управления комплаенс-рисками, должной осмотрительности, ресурсного обеспечения, ответственности менеджмента, соразмерности процедур и рисков, открытости, неотвратимости наказания. Специфические принципы комплаенс-контроля, сформулированные во внутренних положениях ОЗО, представлены в Приложении Б.

Для обобщения и систематизации принципов применяется их группировка. Группировка необходима для учета общих признаков, присущих всем формам контроля (общесистемные принципы), и методических, организационных принципов, которые описывают специфику комплаенс-контроля как самостоятельного вида. А.В. Сметанко [290], С.В. Панкова, С.Ю. Дмитриев [250] предлагают группы – этические, методологические или процедурные, профессиональные, организационные или организационно-функциональные, общесистемные, целеполагающие, эффективности и контроля качества. С нашей точки зрения, следует выделить группы принципов комплаенс-контроля – общесистемные; по отношению к организации комплаенс-контроля; методические; этические и нормативно-правовые принципы.

Общесистемные принципы аудита недостаточно изучены. В российской практике организации придерживаются принципов соответствия отечественным и мировым практикам, оптимальности, качества. Для обеспечения качества аудит должен соответствовать определенным требованиям, предотвращать риски необнаружения. Для этого необходимо соблюдать принцип достаточности и надлежащего характера аудиторских доказательств. Система должна быть направлена на постоянный мониторинг аудиторского риска, динамичной, сбалансированной и устойчивой, подстраиваться под изменения законодательства, современные тенденции и вызовы экономики. Эффективность аудита достигается за счет мероприятий и процедур, направленных на обеспечение реализации, достижение результата при затратах, достаточных для проведения аудиторских процедур.

Эффективность рассматривается с позиции экономичности (ресурсообеспеченности) и рациональности, что достигается инструментами риск-

ориентированного подхода. Все ресурсы должны направляться на обеспечение реализации функции посредством единого механизма, позволяющего увязать целевые ориентиры со средствами их достижения. Таким образом, под эффективностью комплаенс-контроля следует понимать способность аудита выявлять и противодействовать факторам возникновения комплаенс-рисков у аудируемой организации с помощью аудиторских комплаенс-процедур при минимизации трудозатрат и расходов, связанных с их выполнением.

Отдельная группа – *принципы организации*, в которую включены принципы интеграции и коммуникации, направленные на обеспечение процесса информационного обмена, взаимодействия аудиторской организации со службой комплаенс-контроля аудируемой организации. Планирование в комплаенс-контроле предполагает формирование планов по проверке возникновения и исполнения комплаенс-обязательств, определение последовательности и очередности выполнения каждого этапа формирования плана в зависимости от сектора и вида деятельности ОЗО. Принцип ресурсобеспеченности означает применение информационно-правовых, финансовых, материальных, трудовых, цифровых ресурсов для осуществления процедур комплаенс-контроля в достаточном объеме.

Открытость, гласность и публичность информации способствуют информированию контрагентов и иных стейкхолдеров о соблюдении норм, формировании системы неприятия мошенничества. Принцип гласности о результатах комплаенса заключается в публичном размещении на сайте компании информации о действующей комплаенс-системе, принципах комплаенс-культуры для формирования деловой репутации и снижения информационных рисков стейкхолдеров. Публичность оценки системы комплаенса означает, что контрольная деятельность ОЗО направлена на защиту интересов общества, соответственно результаты контрольных мероприятий должны быть опубликованы в интегрированной отчетности компании и размещены в СМИ. Публичными и открытыми должны быть организация комплаенс-контроля, принципы управления комплаенс-рисками и подтверждение аудитором оценки эффективности внутреннего комплаенса. Публикация

информации об организации комплаенса позволит стейкхолдерам делать вывод о деловой репутации организации. Открытая политика комплаенса заключается в том, что организация обеспечивает соблюдение норм законодательства, стремится работать с высоконадежными партнерами, не осуществляет перевод капитала в интересах субъектов теневого сектора экономики и стремится к достижению непрерывности деятельности. Принцип коммуникации означает формирование информационных взаимоотношений аудитора с внутренними аудиторами, комплаенс-подразделением, руководством аудируемой организации; обеспечение доступности информации.

Адекватность информации означает, что должны действовать информационные системы и технические средства для сбора и обобщения адекватной системы комплаенс-контроля. Следует дополнить принцип информирования ЛОКУ и иных надлежащих пользователей информацией об отклонениях СВК от требований, бухгалтерской отчетности – от правил ее формирования, о нарушениях, чтобы предотвратить негативные последствия комплаенс-рисков. Учетная система на базе фиксации информации о комплаенс-обязательствах должна позволять аудитору оперативно извлекать необходимую информацию для проверочных процедур. В целях выявления фактов недобросовестных действий следует выделить принцип доступности и достаточности информации, что позволит сформировать доказательную базу.

Выделение *методических принципов* позволяет развить методическое обеспечение комплаенс-контроля. Использование заранее определенных процедур предполагает сбор информации и документов, т.е. обоснование и подтверждение, доказательность и осведомленность пользователей. В ответ на комплаенс-риски выбираются соответствующие процедуры, что обеспечивает соблюдение принципа фокусности (приоритетности), т.е. сосредоточения усилий в части проверки и иных конкретных мероприятий в рискованных зонах, существенных объектах (контрольные точки).

Аудитор, осуществляя комплаенс-процедуры, должен иметь неограниченный и полный доступ к информации, организации финансового

мониторинга и создания открытого доступа к информационной системе аудируемой организации. Достаточность процедур комплаенс-контроля означает полноту и всесторонний охват процедурами, а принцип масштабности предполагает соответствие комплаенс-процедур масштабам деятельности организации. Степень сложности процедур проверки на соответствие должна быть соразмерна с комплаенс-рисками, воздействующими на ОЗО. Объем процедур проверки должен соответствовать всем идентифицируемым рискам существенного искажения бухгалтерской отчетности.

Принцип соразмерности отражает состояние контроля, при котором комплаенс-процедуры не являются избыточными, трудоемкими, а затраты не превышают выгоды от внедрения комплаенса. При этом решающими факторами должны выступать возможные последствия комплаенс-рисков и заинтересованность в поддержании деловой, налоговой, таможенной и иной репутации ОЗО.

Применяемые методы должны быть целесообразными и направленными на выявление, оценку и управление всеми комплаенс-обязательствами, в связи с чем целесообразно выделить принцип направленности на подтверждение комплаенс-обязательств. Методическое обеспечение комплаенс-контроля ориентировано на применение норм, оптимальных и пороговых показателей и иных комплаенс-критериев. Принцип доказательности является ключевым методическим принципом, позволяющим собрать достаточное количество фактов, подтверждающих наличие или отсутствие нарушений правил, принципов и законодательства. Доказательность обеспечивается с помощью объективной и точной оценки, полноты выявленных отклонений, причин их возникновения, обеспечивая достаточную и обоснованную уверенность в информации и выводах, полученных в результате выполнения комплаенс-процедур. Доказательная информация, полученная в ходе комплаенс-процедур, должна быть задокументирована, а факты нарушений подтверждены.

В качестве принципа комплаенс-контроля следует выделить существенность последствий комплаенс-рисков. Важным критерием существенности последствий

комплаенс-рисков выступает отношение суммы штрафных санкций к величине собственного капитала организации. С точки зрения последствий комплаенс-рисков все транзакции, оказывающие влияние на деловую репутацию организации, являются значимыми.

Поскольку внешнее окружение и нормативная база ОЗО постоянно подвержены изменениям и динамично развиваются, комплаенс-процедуры должны адаптироваться и своевременно перестраиваться при изменениях в законодательстве, технологиях и бизнес-процессах. Данные аспекты учтены в схожих принципах: опережающего построения, адаптивности, постоянной актуализации, гибкости и динамичности. Изменения должны быть внесены до начала проведения аудитором комплаенс-проверок для предупреждения комплаенс-рисков на самых ранних стадиях возникновения. К изменениям должны адаптироваться реестры комплаенс-рисков, а методический инструментарий гибко надстраиваться для решения новых задач. Принцип адаптации гарантирует устойчивость аудиторских комплаенс-процедур в пространстве и во времени. Поддержка системы комплаенса предполагает инструктаж и обучение, консультирование членов аудиторской группы по вопросам применения законодательства во всех сферах деятельности.

Согласно *этическому принципу* ответственности разграничиваются сферы обязанностей руководства аудируемой и аудиторской организаций. Руководство аудиторской организации несет ответственность за эффективное управление комплаенс-рисками и информирование персонала о комплаенс-политике, принципах и регламентах, создание сбалансированной и эффективной комплаенс-системы, соответствующей масштабам деятельности и сложности регуляторной системы.

Принцип ответственности аудируемой организации – формирование ответственного отношения к выполнению финансово-хозяйственных операций посредством мотивации, справедливого отношения к нормам и этичное поведение в экономических отношениях. С принципом ответственности связаны принципы неотвратимости ответственности, безусловности соблюдения норм и нетерпимости

к мошенничеству. Следует полагаться на принципы поддержки профессиональных отношений, недопущения конфликтных ситуаций, следствием которых могут стать судебные разбирательства.

В МСА 200 включены принципы независимости, честности, объективности, профессиональной компетентности, добросовестности, конфиденциальности и профессионального поведения. Однако данные принципы требуют конкретизации применительно к комплаенс-контролю. Конфиденциальность в комплаенс-контроле означает неразглашение информации, полученной в ходе мероприятий по планированию и проверке, недопустимость применения санкций к лицам, сообщающим о нарушениях. Информация о служебных расследованиях аудируемой организации, участия в них сотрудников должна сохраняться в тайне от третьих лиц и защищена от разглашения.

Независимость комплаенса проявляется в недопустимости материального, финансового, морально-психологического влияния на аудиторов, независимость аудиторов от руководства, собственников и иных лиц, ответственных за составление бухгалтерской отчетности аудируемой организации. Принцип независимости позволяет достичь объективности профессионального суждения аудиторов, сохранения нейтралитета и недопущения влияния третьих лиц на выводы и заключения проверяющих.

Аудитор должен быть беспристрастным. Принцип честности заключается в приверженности профессиональному долгу и достижению поставленных целей, а профессионализма – в выполнении аудитором обязанностей на основе использования специальных знаний и опыта. Если необходимы знания и навыки в области оценки комплаенс-обязательств и комплаенс-рисков, специального банковского и бюджетного законодательства в зависимости от сектора, в котором функционирует ОЗО.

При выявлении фактов мошенничества особое место занимает принцип профессионального скептицизма, который должен усиливаться при установлении нетипичных обстоятельств, событий, обнаружении противоречивой информации в ходе сбора и оценки аудиторских доказательств. Комплаенс-контроль

ориентируется на принципы честного и прозрачного ведения бизнеса, что обеспечивает поддержание деловой репутации аудиторской организации на высоком уровне. Принципы осторожности и должной осмотрительности являются взаимосвязанными. Для предупреждения фактов мошенничества и коррупции аудируемой организации необходима оценка лиц, действующих от имени и по поручению организации, контрагентов, характеризующихся благонадежностью и деловым поведением на рынке.

К нормативно-правовым принципам следует отнести принципы законности и актуализации нормативно-правовых актов. Аудитор должен действовать в соответствии со стандартами, инструкциями, методиками, предписаниями. В аудиторской организации должны быть разработаны конкретные методические инструкции с учетом законодательного регулирования бухгалтерского учета и контроля секторов, видов деятельности ОЗО, системы релевантных норм, положенных в основу критериев соответствия. Аудитору следует регламентировать комплаенс-процедуры и методики для аудита с указанием конкретных действий для обнаружения рисков и фактов мошенничества. Документальное сопровождение комплаенс-процедур в аудиторской деятельности означает принятие, доведение до всех членов аудиторской группы и неукоснительное соблюдение регламентов: кодекса корпоративного поведения, этики, политики принятия и дарения подарков, сообщения о нарушениях, о взяточничестве и коррупции, ПОД/ФТ, конфиденциальности данных и конфликте интересов.

Систематизация принципов с учетом предлагаемых признаков и взаимосвязей представлена на рисунке 25.

Выделены принципы, которые предлагается дополнительно включить в существующую систему в связи с их важностью для комплаенс-контроля в аудиторской деятельности.

Наименование группы

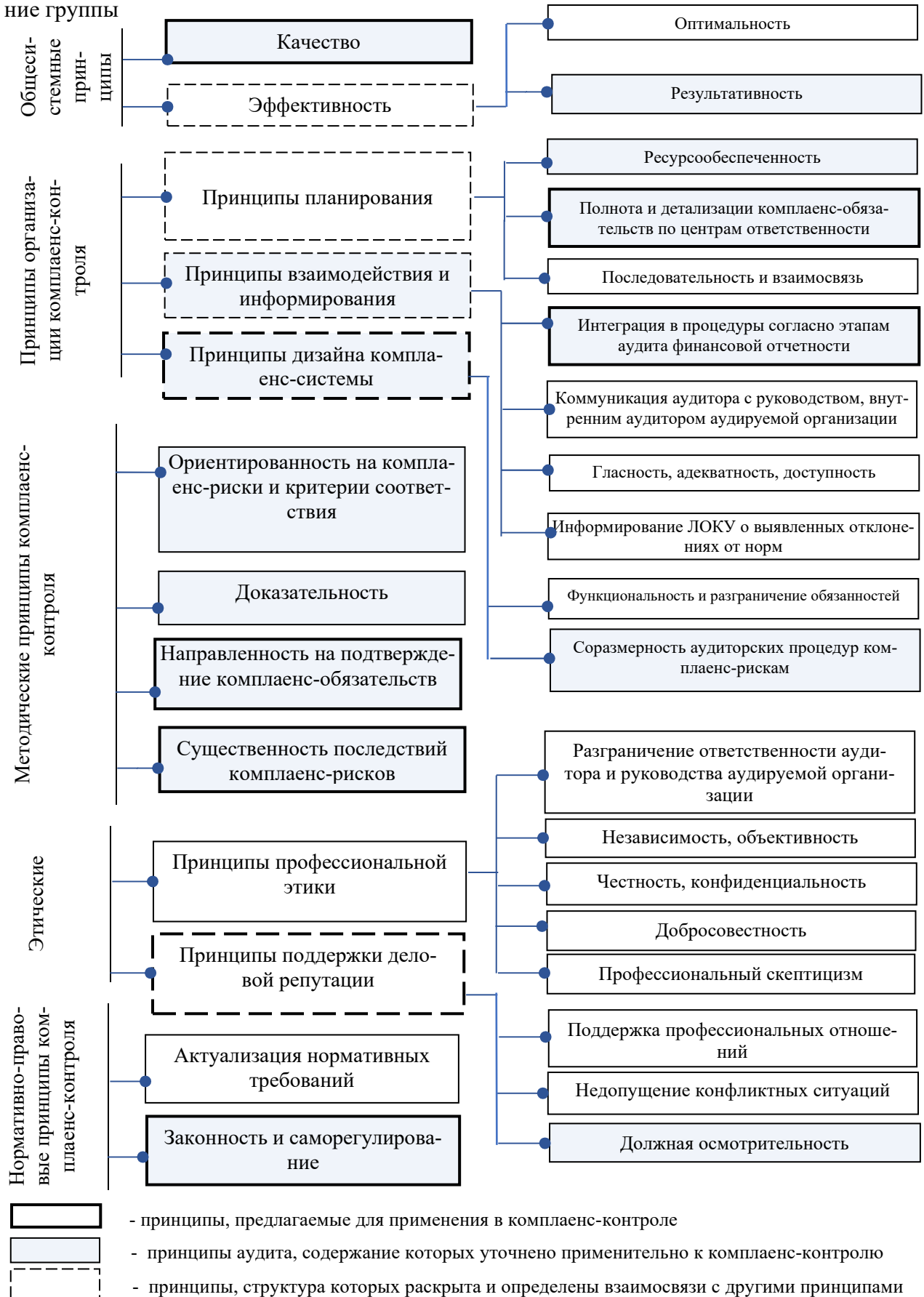


Рисунок 25 – Систематизация принципов комплаенс-контроля в аудиторской деятельности

Группировка принципов расширена за счет специфики комплаенса как вида аудита. Уточненное содержание принципов комплаенс-контроля представлено в таблице 18.

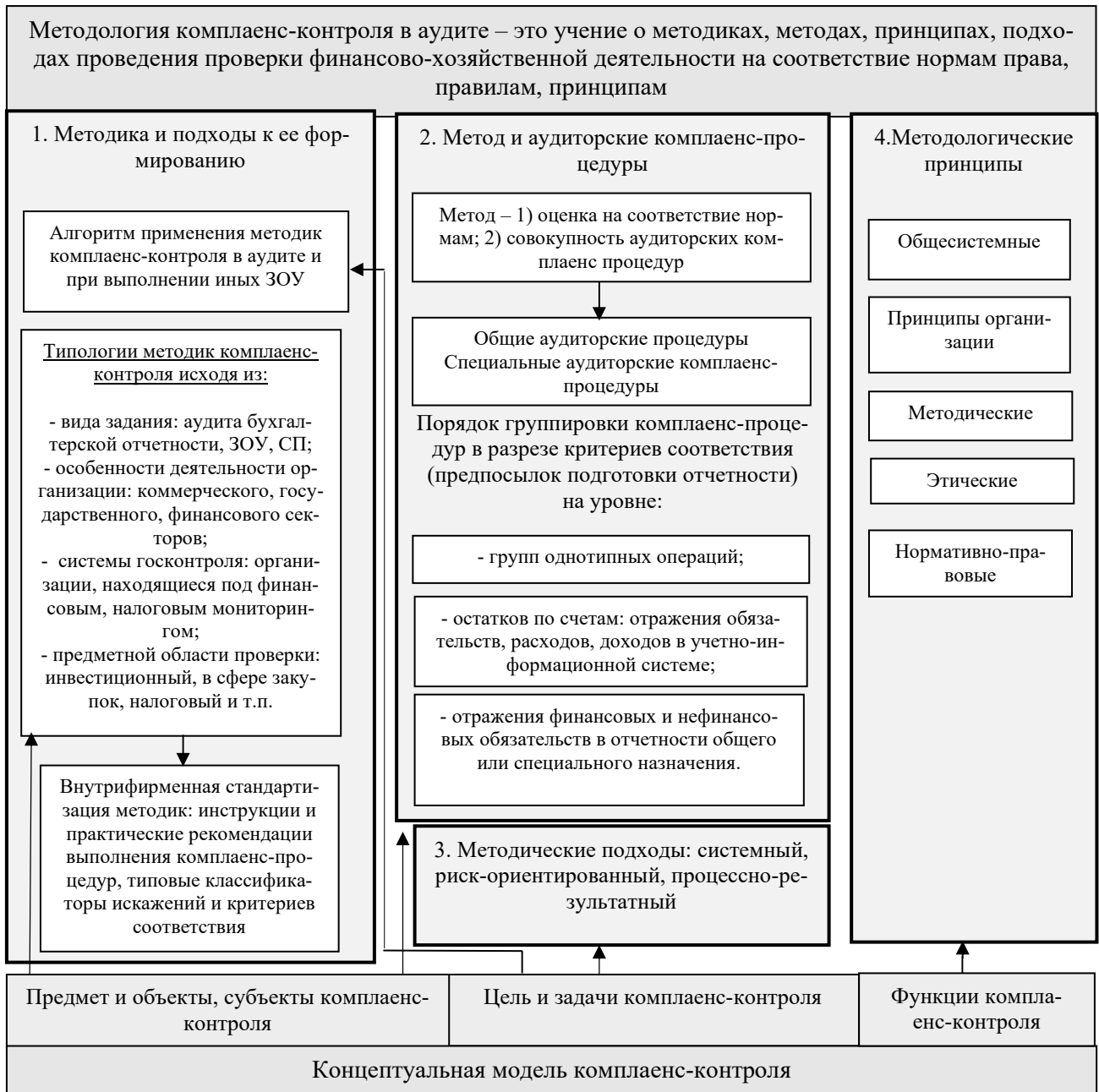
Таблица 18 – Уточнение принципов комплаенс-контроля в аудите

Название принципа	Исходное содержание принципа	Уточненное содержание принципа применительно для комплаенс-контроля
1	2	3
Качество	Совокупность принципов обусловленности повышением эффективности управления аудиторской деятельностью; принцип осторожности; принцип управляемости качеством аудита [43]	Комплаенс-контроль должен основываться на реализации всех требований к организации и функционированию системы для того, чтобы снизить риск необнаружения и обеспечить достоверного вывода о достоверности отчетности и непрерывности деятельности аудируемой ОЗО
Взаимодействия и информирования	Сотрудники должны быть проинформированы о применяемых политиках, о применяемом законодательстве, корпоративной культуре	Аудитор должен сообщить ЛОКУ и руководству аудируемой организации информацию, полученную по результатам комплаенс-процедур, о выявленных нарушениях, эффективности внутренней комплаенс-системы и ее недостатках, а также обеспечить взаимодействие с регуляторами – Росфинмониторингом, правоохранительными органами, ФНС и т.п.
Дизайн комплаенс-системы	Закрепление модели комплаенс-системы в Положении [165]	Сбор, обобщение и анализ доказательств, подтверждающих искажения отчетности и несоблюдение принципов непрерывности деятельности, должной осмотрительности и ответственного инвестирования
Ориентированность на комплаенс-риски и критерии соответствия	Оценка и мониторинг комплаенс-рисков. Проверка на соответствие требованиям применимого законодательства, внутренних стандартов и иных обязательных документов [284]	Приемлемость возможных аудиторских комплаенс-процедур в контрольных точках и с учетом критериев соответствия, важных с точки зрения комплаенс-рисков аудируемой ОЗО и соблюдения ей принципов непрерывности деятельности, должной осмотрительности и ответственного инвестирования.
Доказательность	Отбор и использование наиболее значимых доказательств об объектах проверки относительно законодательству [290]	Результаты аудиторских комплаенс-процедур должны опираться на достаточные и уместные доказательства для обеспечения уверенности в наличии или отсутствии нарушения законодательства и (или) факта мошенничества
Направленность на подтверждение комплаенс-обязательств	Идентификация и ведение реестра комплаенс-обязательств [261]	В ходе аудита должны быть выявлены, оценены и подтверждены комплаенс-обязательства аудируемой ОЗО по всем направлениям деятельности, бизнес-процессам и транзакциям
Существенность последствий комплаенс-рисков	Установка и определение приоритетных сфер рисков исходя из существенности последствий [261]	Признание в качестве значимых финансовых потерь, возникающих в результате невыполнения комплаенс-обязательств, которые приводят к существенному сокращению собственного капитала ОЗО, снижению финансовой устойчивости и инвестиционной привлекательности
Законность и саморегулирование	Строгое соблюдение регламентирующих документов организации, а также законодательных норм и инструкций [283]	Формирование внутрифирменных стандартов и методик с достаточно подробной и актуальной локальной системой норм, правил, предписаний, охватывающей все аспекты законодательного регулирования (в т.ч. в сфере противодействия коррупции и финансовому мошенничеству) для обеспечения качества аудита и иных ЗОУ

Продолжение таблицы 18

1	2	3
Результативность	Степень соответствия полученных результатов запланированным [43]	Снижение комплаенс-расходов и минимизация комплаенс-рисков ОЗО (судебные издержки, поддержка системы внутреннего мониторинга)
Полнота и детализация комплаенс-обязательств по центрам ответственности	Строгое соблюдение всех соответствующих обязательств, принятие комплаенс-обязательств по каждому подразделению [284]	Необходимо выявлять, оценивать и контролировать комплаенс-обязательства на всех этапах возникновения и погашения и по центрам ответственности, что позволит выявить сферы возникновения и виновников неэффективных комплаенс-расходов
Ресурсообеспеченность	Обеспеченность ресурсами на выполнение контрольных процедур [165]	Система аудиторского комплаенс-контроля должна использовать информационно-правовые, цифровые, материальные, финансовые ресурсы, привлекать квалифицированный персонал, включать документальное, информационно-методическое обеспечение с учетом особенностей методик комплаенс-контроля и сектора экономики, в которых действуют ОЗО
Интеграция в процедуры согласно этапам аудита финансовой отчетности	Успешное действие комплаенса на всех уровнях и во всех подразделениях [284]	Комплаенс-процедуры должны использоваться на этапе принятия решения об обслуживании клиента и понимания аудиторского задания, определения и формирования приемлемых критериев соответствия, планирования и выполнения комплаенс-процедур, формирования мнения аудитора в заключении или отчете по результатам ЗОУ
Соразмерность аудиторских процедур комплаенс-рискам	Соразмерность масштабу и виду деятельности, применяемых процедур уровню риска [165]	Комплаенс-процедуры должны быть соразмерны с величиной выявленных аудиторских комплаенс-рисков, направлены на обнаружение нарушений и установление их последствий
Должная осмотрительность	Проведение проверки в отношении лиц, действующих от имени и по поручению компании в целях снижения рисков недобросовестных действий [43]	В областях с высоким уровнем оцененного комплаенс-риска должны быть выработаны рекомендации по формированию резервов (оценочные обязательства) и признанию условных обязательств с целью прогнозирования возможных убытков и поиска источников их покрытия

Расширение и модификация предметной области аудита из-за появления новых направлений и операций финансово-хозяйственной деятельности, их нормативного регулирования привело к необходимости развития методологии аудита и внедрения в нее принципов и подходов комплаенс-контроля. Направления развития методологии связаны с внедрением комплаенс-процедур в методику аудита бухгалтерской отчетности и адаптацией существующих подходов, закрепленных в аудиторских стандартах, для выполнения процедур расширенного комплаенса как проверки отдельных видов деятельности ОЗО. Структура методологии комплаенс-контроля, представленная на рисунке 26, построена на основе взаимосвязи концептуальных установок с элементами – методиками, методами, принципами и подходами.



→ Взаимосвязь теоретических конструкций и элементов методологии

Примечание: ЗОУ – задание, обеспечивающее уверенность, СП – согласованные процедуры.

Рисунок 26 – Структура методологии комплаенс-контроля в аудиторской деятельности

Взаимосвязь концептуальных элементов комплаенс-контроля с методологическими имеет следующие особенности:

– цели и задачи, связанные с выявлением и минимизацией комплаенс-рисков в аудите, оценкой системы внутреннего контроля и выполнением комплаенс-

обязательств определили целесообразность развитие трех методологических подходов;

– методологические принципы позволяют определить конкретные действия и установки для реализации функций комплаенс-контроля;

– многогранность предметной области комплаенс-контроля определила необходимость типологизации методик, которые представляется возможным применить в практической деятельности аудиторских организаций;

– на основе уточненного перечня задач комплаенс-контроля в аудите возникает потребность в определении конкретного алгоритма применения методик;

– метод комплаенс-контроля определяет совокупность аудиторских комплаенс-процедур и создает возможность для формулировки предпосылок, их систематизации и группировки.

Единство структуры методологии комплаенс-контроля в аудиторской деятельности позволит стандартизировать аудит бухгалтерской отчетности ОЗО и сформировать основу для подтверждения и выявления искажений финансовой информации, используя которую пользователи будут принимать обоснованные финансовые и управленческие решения.

3.2 Систематизация аудиторских комплаенс-процедур и критериев соответствия

Структурными единицами методологии комплаенс-контроля выступают общепринятые процедуры аудита бухгалтерской отчетности и сопутствующих услуг. Систематизация и классификация методов в аудиторской деятельности проведена Ю.В. Жильцовой и соавт. [141], К.К. Арабян [56]. При этом в научной литературе не всегда используются признаки группировки, а чаще приводится только их перечисление. Наиболее полной является классификация Ю.В. Жильцовой и соавт.

[141], в которой авторы разделяют методы теории (общенаучные и конкретно-научные) и специальные методы, используемые на практике (фактический, документальный, аналитический контроль). Исходя из этапа проверки, К.К. Арабян [56] выделяет методы целеполагания (агрегирование и дезагрегирование), планирования и проведения процедур, документирования, обобщения и оценки для формирования мнения и подготовки заключения. О.В. Овчаренко выделяет группы методов планирования аудита, сбора доказательств и выбора аудиторских процедур [237]. Подход к группировке М.А. Азарской, Н.В. Щербаковой [44] основан на объединении в первую группу методов документальной и фактической проверки, подтверждения соответствия требованиям, а во вторую группу – санкционирования сделок, надзора достижения целей и т.п.

По мнению Д.Г. Багдасарян [68], следует выделять оценку отклонений от нормативов (сверку расчетов, инвентарный контроль), процессные и инжиниринговые методы (от нулевого баланса к поиску расхождений). В МСА в качестве признака группировки используется характер и вид процедур, предпосылки подготовки отчетности. Инновационными методами являются приемы идентификации контрольных точек, перекрестной проверки, тестирования бизнес-процессов, проверки ИТ-процессов (В.Н. Жуков [143]).

Классификация форм и методов комплаенс-контроля необходима для раскрытия сущности отдельных видов контроля, выявления общих характеристик, присущих комплаенс-контролю в целом и отдельным его видам. Классификация методов комплаенса и ее применение в аудите играют важную роль при определении организационных и методических особенностей проведения проверок. Бессистемный характер методов, отсутствие концептуального содержания комплаенса в аудите оказывают негативное влияние на возможность и эффективность выявления искажений бухгалтерской отчетности в результате несоблюдения законов и нормативных актов. Под классификацией понимается «распределение объектов, явлений, категорий по классам (разрядам, группам и другим подразделениям) в зависимости от их общих признаков, характеризующих связи между классифицируемыми

объектами в единой системе соответствующей области знаний или практической деятельности» [93].

Большее внимание в современных подходах уделяется аналитическим процедурам, эффективность применения которых подчеркивается во многих научных работах в области аудита. В аудиторской деятельности широко применяются аналитические процедуры для установления причинно-следственной взаимосвязи фактических данных с ожидаемыми тенденциями и коэффициентами, которые объясняются действием объективных и субъективных факторов в результате умышленного искажения информации. Роль аналитических процедур в комплаенс-контроле заключается в планировании проверки, экспертизе финансового состояния для оценки непрерывности деятельности, использовании для поиска «сигналов» незаконных и рискованных операций [76]. В.Н. Жуков [143] отмечает, что для выявления необычных отклонений и причин изменения показателей используется расчет соотношений между оборотами по счетам бухгалтерского учета, сравнение временных рядов между взаимосвязанными финансовыми показателями, причинно-следственный анализ, экспертные оценки. А.В. Бахтеев [76], Ю.Ю. Кочинев, Е.Р. Антышева [195] указывают на применение аналитических процедур для выявления значимых рисков, поиска признаков мошенничества и фальсификации бухгалтерской отчетности. Несмотря на широкий спектр аналитических процедур в аудите, прикладные аспекты их применения для комплаенса остаются малоизученными.

Вопрос о применении выборочных аудиторских процедур в ходе комплаенса, особенно с целью обнаружения фактов мошенничества, является весьма дискуссионным. А.И. Кузнецова, К.Г. Буневич [198] полагают, что метод аудиторской выборки не применим, аргументируя это тем, что он основан на допущении и не дает точной суммы финансового ущерба. С.В. Арженовский, А.В. Бахтеев [59] считают, что для поиска случаев мошенничества создаются неслучайные «смещенные» выборки. Методология выборочных проверок на соответствие содержит методы атрибутивной выборки, которые представлены в работах зарубежных (Х. Аркин [359], А. Дж. Кашин [363], Х.Д. Тайлор, Дж.В. Глезен [382]) и отечественных (Ю.Ю. Кочинев [194], Т.М. Алдарова [47], Е.А. Андренко, С.М. Мордовцев [52])

ученых. Атрибутом считается целевой параметр, его наличие или отсутствие, частота проявления которого устанавливается в ходе проверки (разрешительная подпись, обязательные реквизиты и т.п.). Что касается атрибутивной выборки, то для комплаенс-контроля необходимо определить возможности ее применения в условиях цифровых технологий, взаимосвязи с комплаенс-рисками и величиной финансовых последствий.

Проверочные процедуры предназначены для сбора и оценки доказательств, на основе которых делается вывод в отношении наличия или отсутствия фактов экономических правонарушений и преступлений. Основу комплаенса в аудите должны образовывать традиционные методы документального контроля, процедуры сопоставления и сверки данных между документами, которые выполняют роль доказательной базы.

Аудит достоверности бухгалтерской отчетности не раскрывает методы расследования экономических преступлений, поскольку задачей аудита не является доказательство фактов мошенничества, в связи с чем невозможно применение оперативно-розыскных мероприятий. Методы расследований и обнаружения противоправных действий относятся к аудиту специальных вопросов (В.С. Ефимов и соавт. [139]). М.А. Городилов, Н.А. Шкляева [112] финансовые расследования рассматривают как совокупность процедур по расследованию, анализу, обнаружению ситуаций в условиях коммерческих, финансовых разногласий и экономических рисков, при которых действия сотрудников не отвечают принципам, нормам законодательства и этики. Методы финансовых расследований выходят за рамки традиционных аудиторских процедур и базируются на сочетании экономико-правовых методов, определении способов и схем финансовых преступлений, психодиагностических исследований (опросы, интервью, применение детектора лжи, тестирование), методов криминалистики. М.А. Штефан, Д.А. Быкова [341], В.А. Тимченко [305] рассматривают комплекс процедур общего аудита, в ходе которого изучается отчетность (как бухгалтерская, так и налоговая) и формируется мнение о наличии фактов фальсификации, скрытых активов, коррупции и хищений.

Процедуры и методы аудита мошенничества следует рассматривать обособленно, поскольку они имеют дело с событиями, характеризующимися обманом и вводом в заблуждение, злоупотреблением доверия, корыстной мотивацией и латентным характером, приобретением незаконной выгоды, взаимодействием субъектов, вовлеченных в мошеннические схемы (таблица В.1). В системе финансового учета и отчетности могут быть сокрыты или искажены отдельные финансово-хозяйственные операции, умышленно пропущены бухгалтерские записи или совершена подделка первичной документации. Для предупреждения мошенничества необходимы усиленные комплаенс-процедуры, направленные на формирование риск-ориентированной системы учета и контроля, автоматизация обработки информации и рациональность документооборота с встроенными автоматизированными средствами контроля, согласованные действия между IT-службой, бухгалтерией и службой комплаенс-контроля.

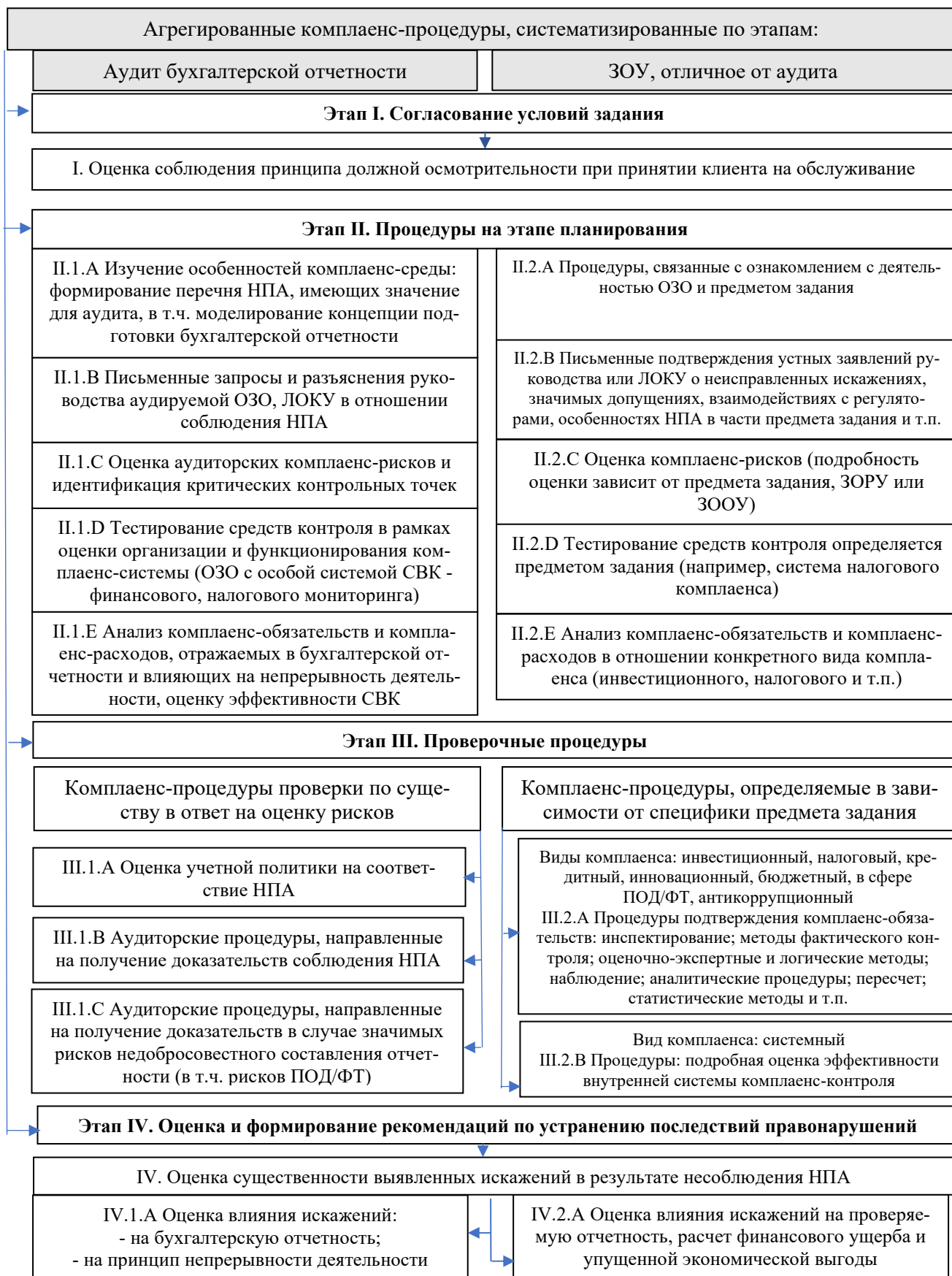
Учитывая достоинства и недостатки научных подходов, следует отметить, что группировка методов комплаенс-контроля требует развития, поскольку выделение групп и признаков, объединение и систематизация методов позволяют определить способы выполнения задач комплаенс-контроля в аудиторской деятельности. В приложении В (таблица В.2) представлены результаты анализа, обобщения и группировки комплаенс-процедур как отдельных методов, используемых в аудиторской деятельности.

Проверочные процедуры в ответ на оцененные риски предполагают применение методов контрольного диагностирования, направленных на выявление отклонений и расхождений между объектом аудиторской проверки и нормой, которой он должен соответствовать. Несмотря на уровень оцененных комплаенс-рисков, аудитор должен проверить бухгалтерские записи, их возможные корректировки, сделанные в период подготовки бухгалтерской отчетности, провести анализ оценочных значений на предмет предвзятости и оценить их подверженность рискам недобросовестных действий, в т.ч. ПОД/ФТ. Цель применения комплаенс-процедур – проверочные действия в стандартных и критических контрольных точках. В комплаенс-контроле не менее важными являются логические методы

(алгоритмизация схем мошенничества, моделирование сценариев), методы с применением ИТ-средств (обеспечение кибербезопасности и выявление способов искажений в электронной обработке данных). В состав методов должны быть включены методы, обеспечивающие оценку эффективности и результативности всей системы комплаенса, отдельных ее видов и направлений. Предлагается выделить методы, направленные на оценку и формирование рекомендаций по устранению последствий правонарушений и преступлений. Применение данных процедур обосновывается необходимостью определить финансовый ущерб и установить причинно-следственную связь между финансово-хозяйственной деятельностью организации и негативными последствиями в случае нарушения законов и нормативных актов.

В МСА 500 используется единый подход для группировки процедур – оценка рисков, тесты средств контроля и проверка по существу. Используя данный подход, предлагается классификация процедур для комплаенс-контроля, применимая как в процессе аудита бухгалтерской отчетности, так и уточненная для ЗОУ (рисунок 27). Для ЗОУ используется классификация по характеру (наблюдение, пересчет и т.п.), схожая с классификацией в аудите.

Процедуры проверки по существу – это методы, с помощью которых аудитор выявляет искажения, возникшие в результате нарушений законодательства и иных нормативных требований в ходе подтверждения бухгалтерской отчетности, а тесты средств контроля – это процедуры оценки дизайна и операционной эффективности системы комплаенс-контроля. Процедуры по составу следует разделить на агрегированные и детальные. Агрегированные комплаенс-процедуры, состоящие из комплекса взаимосвязанных методов, объединяют детальные процедуры по схожему признаку: цель проведения, характер, проверяемая предпосылка или критерий соответствия для ЗОУ. Агрегированные комплаенс-процедуры – это перечень взаимосвязанных методов, направленных на выполнение конкретных задач проверки, по результатам которых делаются выводы о соблюдении законодательства и возможных финансовых последствиях в случае нарушений и ошибок.



Примечание: ЗОРУ – задания, обеспечивающие разумную уверенность, ЗООУ – задания, обеспечивающие ограниченную уверенность, ПОД/ФТ - противодействие легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма.

Рисунок 27 – Комплекс комплаенс-процедур, систематизированных по этапам проведения аудита и иных ЗОУ

Назначение агрегированных методов заключается в получении доказательств, на основании которых формулируется вывод о соблюдении или нарушении конкретной нормы, а также их последствий. Детальные процедуры – процедуры, необходимые для планирования и проведения аудита, определяемые на основе логической взаимосвязи агрегированной процедуры с критерием соответствия и предметной областью проверки. Детальные процедуры позволяют сформировать промежуточные итоги проверки в рамках агрегированных комплаенс-процедур. Композиция детализированных комплаенс-процедур представляет собой процесс по формулированию конкретных задач проверки, учитывающих особенности проверяемой области, порядок проведения процедуры и критерии соответствия. Для определения конкретных комплаенс-процедур рекомендуется использовать точки контроля и критерии соответствия. На рисунке 28 представлен предлагаемый методический подход по композиции детализированных проверочных процедур для составления программ комплаенс-контроля как ЗОУ, отличных от аудита. Достоинство данного подхода для методологии комплаенса – возможность соотнесения результата процесса или операции с предъявляемыми к нему требованиями.



Рисунок 28 – Методический подход к композиции детализированных проверочных комплаенс-процедур в аудите и ЗОУ

Для определения областей проверки следует сгруппировать проверочные комплаенс-процедуры в зависимости от типа контрольной точки (таблица 19).

Таблица 19 – Группировка и назначение агрегированных комплаенс-процедур для проведения проверки

Название процедуры	Определение	Сфера применения в комплаенс-контроле	Примеры комплаенс-процедур
<i>Рекомендуется для использования в стандартных контрольных точках</i>			
Документальная проверка, включая счетно-вычислительные процедуры	Процедура, используемая с целью подтверждения финансово-хозяйственных операций, проверки правильности оформления документов и оценки взаимосвязанных операций, отражения операций на счетах бухгалтерского учета и в отчетности. Получение и анализ информации от осведомленных лиц, подтверждение информации третьей стороной	Проверочные процедуры на каждой стадии аудита, во всех видах комплаенс-контроля	Проверка соответствия порядка денежных выплат закону, встречная проверка налоговых и таможенных деклараций, оценка правил ценовой конкуренции, проверка трудовых отношений
Оценочно-экспертные методы	Совокупность оценочных и расчетных процедур для определения количественных параметров и соотношения комплаенс-обязательств, установления величины риска	Используется, когда необходимо экспертное мнение и профессиональное суждение специалиста	Обоснование правомерности налоговых вычетов, оценка нагрузки по комплаенс-обязательствам
Статистические методы и прогнозирование	Расчет и использование методов статистики для обнаружения правонарушений	Используется для группировки, обобщения выявленных результатов аудита	Трендовый и корреляционный анализ цен, сделок
<i>Рекомендуется для использования в критических контрольных точках (усиленные комплаенс-процедуры)</i>			
Методы фактического контроля	Подтверждение существования актива, операции в режиме реального времени с помощью наблюдения, осмотра, измерения, идентификации	Подтверждение факта или наличия объекта, широко применяется для предотвращения и выявления фактов мошенничества	Проверка требований качества, контрольная покупка, инвентаризация, пересчет активов в местах их нахождения
Логические методы	Определение алгоритмов, схем, маскировки и вуалирования фактов мошенничества, построение логических блок-схем	Широко применяется для предотвращения и выявления фактов мошенничества	Выявление схем проплат, обоснованности форм расчетов
Аналитические процедуры и мониторинг	Установление взаимоотношения и взаимосвязей между финансовой, нефинансовой информацией	Используется для подтверждения отраженных в отчетах, планах, прогнозах показателей	Анализ индикаторов бюджетной эффективности проекта, анализ направлений использования целевых средств

Основа методологии комплаенс-контроля в аудиторской деятельности – выделение предпосылок и задач проверок, в соответствии с которыми будет осуществляться группировка и применение процедур в конкретных ситуациях. Группировка процедур по предпосылкам представлена в МСА 315 и развита А.А. Василенко [100]. Анализ предпосылок в отношении процедур комплаенса и аудита отдельных видов обязательств представлен в таблице 20.

Таблица 20 – Предпосылки подготовки отчетности для применения комплаенс-процедур в аудите обязательств

Предпосылки	Источник	Виды обязательств:				
		обобщенная категория	налоговые	бюджетные	договорные	проектные
1	2	3	4	5	6	7
На уровне групп отдельных операций						
Возникновение	МСА 315, Т.Ю. Серебрякова [283]	+	+			
Полнота	МСА 315, Т.Ю. Серебрякова [283]	+	+			
Точность	МСА 315, Волкова А.С., Рогуленко Т.М. [102], Т.Ю. Серебрякова [283], Федченко Е.А. [315]	+		+	+	
Периодизация	МСА 315, Т.Ю. Серебрякова [283], Л.С. Коробейникова [192]	+	+		+	
Разрешение (санкционирование)	А.С. Волкова, Т.М. Рогуленко [102]			+	+	
Законность	Т.Ю. Серебрякова [283], М.А. Азарская [42], А.В. Попова, А.Е. Суглобов [297], О.В. Стеблецова [296], О.В. Ломакина [210], А.О. Гопонинко, С.А. Макаренко [111], Н.А. Игонина [155], Т.Г. Шешукова, Е.Р. Мухина [335]	+	+	+	+	
Классификация	МСА 315, М.А. Штефан [343], А.О. Гопонинко, С.А. Макаренко [111]	+			+	
Целесообразность операций, экономическая обоснованность	О.В. Стеблецова [296], Н.А. Игонина [155], Е.А. Федченко [315], Т.Г. Шешукова [335]			+	+	
Документальное подтверждение	О.В. Стеблецова [296], Н.М. Гусева [118], Е.А. Федченко [315]			+		
Эффективность, результативность	Н.А. Игонина [155], Е.А. Федченко [315], Т.Г. Шешукова [335]			+	+	
На уровне отражения обязательств, расходов, доходов в системе бухгалтерского учета						
Существование	МСА 315	+				
Права и обязательства	МСА 315	+				
Полнота	МСА 315, М.А. Азарская [42], О.В. Ломакина [210]	+	+			
Оценка	МСА 315, М.А. Штефан [343], О.В. Стеблецова [296], Н.В. Фрибус [319], О.В. Ломакина [210], М.А. Тарасова [303]	+	+	+		
Своевременность	М.А. Азарская [42], О.В. Стеблецова [296], Н.В. Фрибус [319], О.В. Ломакина [210], Н.М. Гусева [118], А.О. Гопонинко, С.А. Макаренко [111], Н.А. Игонина [155], Е.А. Федченко [315], А.С. Лылов [214]	+	+	+	+	+
Соответствие лимиту	Н.М. Гусева [118], А.О. Гопонинко, С.А. Макаренко [111], Е.А. Федченко [315], Т.Г. Шешукова [335]			+	+	
Должная осмотрительность	А.О. Гопонинко, С.А. Макаренко [111]				+	
Обоснованность и рациональность	М.А. Тарасова, И.А. Кислая [303]					+
Финансовая возможность	И.А. Кислая [180]					+

Продолжение таблицы 20

1	2	3	4	5	6	7
На уровне раскрытия информации о финансовых и нефинансовых обязательствах в отчетности общего или специального назначения						
Возникновение	МСА 315, М.В. Мельник [224]	+			+	
Полнота	МСА 315, М.А. Штефан [343], А.Н. Кизилов, И.Н. Богатая [178]	+				
Классификация и понятность	А.О. Гопонинко, С.А. Макаренко [111]				+	
Оценка	О.В. Ломакина [210], А.Н. Кизилов, И.Н. Богатая [178]	+				
Законность	М.А. Штефан [343], О.В. Ломакина [210]	+	+			
Своевременное представление	М.А. Азарская [42]		+			
Адресность, оперативность представления информации	М.А. Азарская [42]		+			

Перечисленные в таблице предпосылки подготовки отчетности могут быть использованы в качестве критериев соответствия: законность, санкционирование, эффективность и результативность, соответствие лимиту. Для использования в методологии необходимы их обобщенные группы, соответствующие требованиям МСЗОУ. Требование уместности означает, что критерии должны быть применимы для оценки конкретной предметной области, что направлено на принятие решений предполагаемыми пользователями. Например, для проведения налогового комплаенса должны соблюдаться требования ведения налогового учета, оценки налогооблагаемой базы и налогов, а в инвестиционном комплаенсе могут быть заданы критерии, установленные региональными органами власти, критерии своевременности ввода объекта, целевого расходования бюджетных инвестиций, достижения определенных параметров качества и эффективности. Уместные критерии системного комплаенса содержат требования к эффективности СВК (стандарты COSO, требования к организации внутреннего контроля кредитных организаций, бюджетных учреждений и т.п.).

Критерии соответствия считаются полными, когда информация предмета задания, которая формируется с учетом критериев, отражает факторы, влияющие на решения, принимаемые пользователями на основе проверяемой информации. Принцип надежности создает основу для выполнения последовательной оценки и измерения предмета задания. Нейтральность критерия обеспечивает получение непредвзятой информации, а понятность – простоту трактования их

предполагаемыми пользователями. Установленные критерии в рамках выполнения задания должны быть доступными – размещаться в открытом доступе или включаться в отчет или заключение по результатам выполнения задания. Критерии должны быть выполнимыми для оценивания и создавать базу для получения доказательств. По аналогии с предпосылками подготовки аудируемой отчетности критерии соответствия разделены на три уровня, которые определяют операции, отражение их в учетно-информационной системе комплаенс-контроля и в отчетности. Уточненная и дополненная группировка критериев соответствия представлена в таблице 21.

Таблица 21 – Уточненные и дополненные критерии соответствия для выполнения аудиторских комплаенс-процедур

Код	Критерий соответствия	Характеристика критерия и область применения
1	2	3
Уровень 1 - Группы однотипных операций		
П.1.1	Возникновение	Факты хозяйственной жизни действительно принадлежат к финансово-хозяйственной деятельности организации
П.1.2	Полнота	Все свершившиеся факты хозяйственной жизни полностью отражены в учетно-информационной системе
П.1.3	Точность	Факты хозяйственной жизни отражены в учетно-информационной системе в точных суммах, надлежащим образом, а все платежи, связанные с исполнением обязательств, определены верно, погашены полностью
П.1.4	Периодизация	Факты хозяйственной жизни отражены в учетно-информационной системе своевременно, на соответствующую дату, в целях соблюдения принципа временной определенности
П.1.5	Законность*	Факты хозяйственной жизни разрешены законом, внутренним регламентам, имеют юридическую обоснованность
П.1.6	Соответствие нормам договора и соглашения*	Факты хозяйственной жизни и транзакции соответствуют требованиям договоров и соглашений
П.1.7	Соответствие принципам целесообразности и устойчивости*	Экономическая обоснованность цен и тарифов, целесообразность совершения операции с точки зрения экономической выгоды, целей государственных закупок, соглашений, достижения результативности и показателей устойчивости и т.п.
П.1.8	Соответствие нормам этики*	При выполнении операций соблюдены антикоррупционные нормы, этические принципы и нормы делового поведения
П.1.9	Соответствие нормам операций и действий*	Сделки санкционированы руководством и документально подтверждены, документы оформлены в соответствии с требованиями
Уровень 2 – Отражение обязательств, расходов, доходов в системе бухгалтерского учета		
П.2.1	Существование	Отраженные в учете обязательства фактически существуют на определенную дату
П.2.2	Права и обязательства	Отраженные в учете обязательства представляют собой именно обязательства экономического субъекта по состоянию на определенную дату
П.2.3	Полнота	Возникшие обязательства отражены в учете, полностью исполнены экономическим субъектом согласно условиям
П.2.4	Оценка	Обязательства включены в учет в точных суммах и надежной оценке согласно учетной политике
П.2.5	Своевременность	Своевременное погашение возникших обязательств и выполнение договоров, соглашений в установленные сроки

Продолжение таблицы 21

1	2	3
П.2.6	Классификация комплаенс-обязательств	Надлежащая классификация комплаенс-обязательств, возможность выявления скрытых и условных комплаенс-обязательств
П.2.7	Финансовая возможность	Экономический субъект имеет финансовую состоятельность и способен исполнить принятые обязательства
П.2.8	Законность*	Возникновение обязательств и их погашение соответствуют требованию закона
П.2.9	Соответствие нормам договора и соглашения*	Возникновение обязательств и их погашение соответствуют требованию договора или соглашения
П.2.10	Соответствие принципам целесообразности и устойчивости*	Ожидаемые значения обязательств согласно планам и прогнозам обоснованы и рациональны, принятые по обязательствам лимиты и нормативы не превышены
П.2.11	Соответствие нормам этики*	Обязательства возникли по сделке с надежным и добросовестным контрагентом (должная осмотрительность)
П.2.12	Соответствие нормам операций и действий*	Отраженные в учете операции соответствуют принципам ведения бухгалтерского учета
Уровень 3 – Раскрытие информации о финансовых и нефинансовых обязательствах в отчетности общего или специального назначения		
П.3.1	Возникновение	Отраженные в бухгалтерской отчетности и отчетности специального назначения комплаенс-обязательства действительно возникли в деятельности организации
П.3.2	Полнота	Комплаенс-обязательства полностью отражены и раскрыты в формах бухгалтерской отчетности и отчетности специального назначения
П.3.3	Классификация и понятность	Комплаенс-обязательства, комплаенс-расходы и доходы раскрыты в отчетности согласно видам и категориям, в понятной для пользователей форме
П.3.4	Оценка	Комплаенс-обязательства, комплаенс-расходы и доходы раскрыты в отчетности в достоверных и надлежащих суммах
П.3.5	Своевременное представление	Своевременное представление отчетности, в которой отражаются комплаенс-обязательства, расходы, комплаенс-риски
П.3.6	Адресность, оперативность представления информации	Соответствие бухгалтерской отчетности и отчетности специального назначения требованиям конкретного адресата и возможность применения информации для принятия решений
П.3.7	Законность*	Соответствие раскрытия информации нормативным требованиям
П.3.8	Соответствие нормам договора и соглашения*	Соответствие раскрытия информации о комплаенс-обязательствах и рисках в отчетности (инвестиционном бюджете, программе) на основании условий договора и соглашения
П.3.9	Соответствие принципам целесообразности и устойчивости*	Соответствие раскрытия показателей устойчивого развития порядку формирования бухгалтерской отчетности и отчетности специального назначения
П.3.10	Соответствие нормам этики*	Соблюдение норм этики при формировании отчетности и ее представлении
П.3.11	Соответствие нормам операций и действий*	Соблюдение правил электронного представления отчетности

Обозначение: * дополнение на основе введенных критериев соответствия.

Отличием критериев от предпосылок является их финансовый (точность, оценка) и нефинансовый (возникновение, законность и т.п.) характер, широта сфер применения на уровне конкретных операций, проектов и видов отчетности. Предпосылки имеют сферу применения только по отношению к проверке фактов хозяйственной жизни и данных бухгалтерского учета, а критерии соответствия рекомендуется использовать для выполнения комплаенса как ЗОУ.

3.3 Типологии методик комплаенс-контроля общественно значимых организаций в аудите и иных заданиях, обеспечивающих уверенность

Для развития методологии комплаенс-контроля необходимы типовые методики, базирующиеся на структуре и содержании предмета и объекта комплаенса, комплаенс-процедурах, документировании с указанием критериев соответствия и искажений. *Методика аудита* – это совокупность систематизированных и сгруппированных методов, приемов и процедур для решения определенных задач в аудиторской деятельности [46]. Для разработки методик в аудите используются методологические принципы.

Типология, как прием научного исследования, предполагает объединение изучаемых объектов по схожим признакам. Анализ научной литературы показывает, что разработаны методики, которые ориентированы на проверку конкретных учетных объектов (Д.Г. Багдасарян [68], Е.Д. Бобряшова [82]), ОЗО с учетом специфики направлений деятельности (А.Л. Колесник [189], С.А. Хмелев [322]). Методики рассматриваются как комплекс специальных методов аудита (Е.А. Андренко, С.М. Мордовцев [52], Е. Ю. Итыгилова [157], В.В. Киреева [179], Е. А. Клинова [183], Т. М. Рогуленко [273]). В Приложении в таблице Г.1 представлена классификация видов аудита, которые определяют особенности методик проверки.

Для методик комплаенс-контроля признаками объединения могут выступать особенности ОЗО как объектов аудита, направления финансово-хозяйственной деятельности ОЗО как предметной области, специфика нормативно-правового регулирования, информационная база для проведения комплаенс-процедур. С целью оценки разработанности методик комплаенса проведен анализ комплексных и тематических направлений комплаенс-контроля, которые могут быть реализованы в аудиторской деятельности как иные ЗОУ (таблица 22).

Таблица 22 – Методическое обеспечение аудита, ориентированное на обнаружение фактов экономических правонарушений и преступлений

Подход	Источник	Содержание методики	Оценка
1	2	3	4
Методика оценки системы внутреннего контроля в ходе аудита			
Функциональный	П.Н. Майданевич [215]	Оценка СВК на соответствие принципам, надежности, результативности контрольных действий - количество выявленных нарушений, сниженных рисков, принятых рекомендаций по исправлению нарушений	Не учитывает особенности организации контроля в части ПОД/ФТ, коррупции
Экономический	Ю.А. Павлова [246]	Индикаторы оценки достижения экономического эффекта и расходов на содержание системы контроля	Не учитывает качественные характеристики СВК и функции
Компонентный	Л.А. Юдинцева [346], И.А. Резвых [269], В.В. Киреева [179], С.А. Касьянова [170], М.А. Азарская, Н.В. Щербаклова [44]	Упрощенное или развернутое тестирование компонентов СВК, оценка рисков несоблюдения налогового законодательства, проверка соответствия СВК формальным требованиям, особенностям и характеру деятельности аудируемого лица	Не учитывает особенности организации контроля в части ПОД/ФТ, коррупции
Операционный	С.Д. Даудов, О.Н. Ковалева [124], Кулинина Г.В. [202]	Оценка предотвращения контролем фактов несоблюдения НПА в ходе операций, выборочный аудит подконтрольных операций, проверка сообщений о контролируемых операциях в Росфинмониторинг, выявление сомнительных операций, требующих профессионального суждения, оценка назначения на должность лиц, утверждение и соответствие ПВК	Учитывает особенности организации контроля в части ПОД/ФТ, коррупции, не выделяет компонентов СВК
Методика тематического аудита и аудита организаций отдельных секторов экономики			
Риск-ориентированный (налоговый аудит)	И.С. Егорова [131]	Факторный анализ налоговых платежей, оценка инвентаризации расчетов, проверка составления деклараций, учетной политики и ее реализации, организации и ведения учета обязательств, правовая экспертиза постановлений, решений суда, методы оптимизации обязательных платежей, поддержка в судебном процессе, подтверждение правомерности налоговых вычетов, льгот, операций, освобожденных от уплаты налогов, обзорная проверка исчисления и уплаты налогов, оценка финансовых последствий искажений	Однонаправленность в части проверки налоговых обязательств, четкая и конкретная последовательность действий аудитора
Риск-ориентированный (инвестиционный аудит)	Л.В. Салова [278], Г.А. Зиминова и др. [148]	Разработка плана выполнения процедур, акцент на достоверность и обоснованность расходов, управление инвестиционными рисками, разработку мер по повышению инвестиционной привлекательности, перечень аналитических показателей	Не предлагаются аналитические показатели, риски, не учитываются стадии проекта, процедуры проверки прогнозной информации
	Т.М. Тарасова [303]	Процедуры подтверждения правильности, полноты и обоснованности формирования стоимости построенных, реконструированных и модернизированных основных средств, отражения их в учете и обоснование увеличения первоначальной стоимости, правомерность и эффективность использования денежных средств. Предложены процедуры выявления, оценки рисков, формы рабочей документации	Методика направлена на предупреждение правонарушений, имеется подход к формированию комплексной методики и программы проверки, не учитываются стадии реализации проекта
Операционный (аудит госсектора)	В.В. Панков, В.Л. Кожухов [248]	Проверка санкционирования расходования денежных средств, соответствия движения денежных средств направлениям, классификации расходов бюджета, проверка документального подтверждения факта поставки ТМЦ, подтверждение обоснованности расходов, выявление ошибок, неточностей, нарушений	Однонаправленность в части проверки обязательств требованиям бюджетного законодательства

Продолжение таблицы 22

1	2	3	4
Методика аудита недобросовестных действий			
Риск-ориентированный	Ю.Ю. Кочинев и соавт.[193], С.В. Арженковский и соавт.[61]	Оценка подверженности фальсификации отчетности, оценка риска, определение процедур в ответ на оценку риска, получение аудиторских доказательств, оценка искажений, учет факторов возможности, мотивации, способности умышленного искажения, анализ транзакций, оценка честности, порядочности потенциального аудируемого лица, оценка значимости угроз нарушения принципов аудиторской этики	Формирование выборки, исходя из оценки рисков, не раскрыты детальные процедуры, не применяется оценка доказательств
	Т.М. Алдарова [48]	Определение критериев мнимости и притворности сделки (противоречия между юридической формой и экономическим содержанием), выявление намерений, оценка фиктивности документов и записей, определение обязанности сообщения о случае или подозрениях, в т.ч. правоохранительным органам	Узкая направленность (для обнаружения конкретных правонарушений). Методическое обеспечение для практического применения
	Е.Ю. Итыгилова [157]	Детализированная модель аудиторского риска в разрезе факторов «действия», «события», «ограничения»	Причинно-факторный анализ, формы документирования, широкий перечень тестов
	Н.Г. Штурлак [344], С.А. Касьянова [171], И.С. Егорова [134]	Запрос руководству и ЛОКУ для получения информации о процессе выявления риска мошенничества, рассмотрение факторов, необычных взаимосвязей, тесты (опросники) персонала, изучение крупных сделок, возвратов, инвентаризация	Комплексность и систематизация процедур, учет взаимосвязи, подозрительных областей, но перечень не разработан
	М.А. Штефан, Н.В. Ферулева [342]	Процедуры выявления сигналов фальсификации отчетности, оценка давления со стороны внешней среды, тестирования для оценки факторов и риска фальсификации (балльный метод), методика тестового опроса	Систематизирована информационная база, предложен комплекс процедур оценки интегрального показателя
Статистико-аналитический	Н.Р.Резяпова [271], А.И. Кузнецова, К.Г. Буневич [198], В.А. Тимченко [305], Р.Т. Мухаметшин [230]	Применение карты нормативных отклонений финансовых индикаторов М. Бениша для выявления необычных колебаний, анализ финансовых коэффициентов. Применяются показатели динамики оборачиваемости дебиторской задолженности, доли маржинальной прибыли в выручке и т.п. при сопоставлении во времени, с отраслевыми показателями. Оценка достижения целевых показателей, метод стереотипов, сопряженных сопоставлений, предельных расчетных показателей согласование корректирующих проводок, опросы для выявления мошенничества	Развитие аналитического инструментария для оценки риска фальсификации отчетности, процедуры имеют узкую направленность и применимы для оценки признаков фальсификации отчетности. Предпринята попытка к систематизации рискованных областей
Методика антикоррупционного аудита и в целях противодействия ПОД/ФТ			
Риск-ориентированный	Методические указания Минфина [10]	Оценка СВК, обеспечивающей противодействие коррупции (интервью, наблюдение, тестирование операционной эффективности СВК, запросы), проверка условий значимых договоров и сделок, проверка переписки аудируемого лица с государственными органами, получение разъяснений и подтверждений	Отсутствует взаимосвязь между оценкой риска и последующими детальными процедурами, оценка доказательств, формирование выборки
	Аудит - антикоррупционная программа [63]	Оценка рисков, планирование, проведение процедур (запросы, интервью, аналитические процедуры, определение выборки, анализ операций с высоким риском, анализ эффективности антикоррупционной программы), составление отчета, разработка корректирующих мер	Комплекс процедур, подчеркивается необходимость применения рискованных областей, не применяются процедуры оценки доказательств

Продолжение таблицы 22

1	2	3	4
	И.В. Разумова [268]	Внедрение стандартов в сфере ПОД/ФТ с описанием процедур, учет требований при заключении договора, оценка существенности и аудиторского риска, проверка наличия у клиента правил внутреннего контроля, идентификация клиентов, фиксирование, представление и хранения информации, определение статуса клиента, выбор расширенных или сокращенных процедур в части оценки соблюдения НПА, процедуры идентификации клиентов, оценка организации СВК, фиксирование незаконных сделок, аудит операций подконтрольных ПОД/ФТ, аналитические процедуры нетипичных операций, оценка доказательств	Не применяются процедуры оценки доказательств, риска средств контроля, не обоснован выбор действий в ответ на оценку риска
	З.А. Салихов, А.Р. Валеев [277]	Оценка вероятности возникновения коррупционных основ составления бухгалтерской отчетности, возможности сговора, уровня коррумпированности работников, запрос у аудируемого лица информации о применении мер противодействия коррупции, антикоррупционное тестирование СВК, внезапная инвентаризация	Разработан комплекс процедур с учетом особенностей противодействия коррупции, узкая направленность методического обеспечения

Методику противодействия мошенничеству в аудите можно считать состоявшейся, поскольку сформированы модели на основе исследования причин, т.е. мотиваций, возможностей, оправдания, способности («треугольник мошенничества» – Д. Кресси, «бриллиант мошенничества» – Дж. Маркс [376]), определены ключевые приемы выявления сигналов и индикаторов, междисциплинарные подходы к приемам противодействия мошенничеству ([300], [160], [80]), организованы профессиональные сообщества и усовершенствованы стандарты (COSO, Ассоциация сертифицированных специалистов по расследованию хищений ACFE). В таблице В.1 (Приложение В) сгруппированы элементы модели мошенничества. Учитывая междисциплинарный характер, В.С. Ефимов, А.Н. Бродунов [139] в методике аудита выделяют экономический, юридический (квалификация нарушения), криминалистический (система сбора доказательств), психологический аспекты.

Методика комплаенса в аудите основана на анализе схем мошенничества с целью понимания рисков операций, признаков и способов сокрытия недобросовестного составления отчетности. Схема мошенничества относится к «следовой картине преступления», «упорядоченной совокупности действий» и описывает модель, закономерности незаконной деятельности, механизмы получения экономической выгоды [290]. Схемы и классификация недобросовестных действий

исследованы в научной литературе В.Г. Когденко [184], В.С. Ефимовым, А.Н. Бродуновым [139], И.Н. Калининой [167]. В качестве оценочных процедур используется оценка мониторинга сделок, действие IT-контроля для предотвращения несоблюдения законодательства [179], оценка уровня квалификации сотрудников внутреннего контроля и комплаенса, выявление обхода средств контроля [130], [312], [329].

Методическое обеспечение антикоррупционного аудита и аудита ПОД/ФТ требует актуализации и согласования с рекомендациями Минфина, СРО и Росфинмониторинга, а также с учетом потенциальных искажений. Методология аудита содержит недостаточное количество специальных методик в области выявления рисков операций и оценки СВК аудируемых организаций, в отношении которых проводятся проверки финансового и налогового мониторинга.

Постоянная модернизация нормативно-правовой системы в области учета и аудита вызывает потребность в разработке методик комплаенса в процессе выполнения аудиторских услуг. В таблице 23 систематизированы принятые НПА в области бухгалтерского учета, аудита за период 2000-2022 гг.

Таблица 23 – Количество принятых новых НПА и значимых информационно-методических документов в учетной и аудиторской деятельности

Период	Бухгалтерский учет коммерческих организаций	Бухгалтерский учет государственного сектора	Аудиторская деятельность
1	2	3	4
2000	10	2	7
2001	9	0	1 ³⁾
2002	5	0	33 ⁴⁾
2003	6	1	5
2004	1	1	4
2005	0	1	3
2006	1	1	2
2007	6	1	1
2008	6	1	4 ⁵⁾
2009	4	1	6
2010	7	5	10 ⁶⁾
2011	43 ¹⁾	0	1
2012	13	1	5
2013	11	4	5
2014	5	1	3
2015	50 ¹⁾	3	5
2016	10	9 ²⁾	66 ⁷⁾
2017	2	9	10

Продолжение таблицы 23

1	2	3	4
2018	3 ⁸⁾	9	6
2019	4	12	23
2020	5	13	53 ⁷⁾
2021	4	4	8
2022	2	0	2

Примечание: сформировано на основании данных Консультант.плюс (ПБУ, ФСБУ, МСА, методические указания и рекомендации).

Наиболее существенные изменения: в 2000 г. приняты ПБУ 11/2000, 12/2000, 13/2000, 14/2000, в 2008 г. - ПБУ 1/2008, 2/2008, 11/2008, 15/2008, 21/2008.

1) В 2011 г. был принят закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», принятие МСФО в бухгалтерском учете, в т.ч. отмена ранее принятых и принятие в новой редакции.

2) С 2016 г. приняты новые стандарты бухгалтерского учета государственного сектора.

3) В 2001 г. принят Федеральный закон № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

4) В 2002 г. приняты федеральные стандарты аудиторской деятельности.

5) В 2008 г. принят Федеральный закон № 308-ФЗ «Об аудиторской деятельности», вносятся разъяснения о применении антикоррупционного законодательства, ПОД/ФТ в аудиторской деятельности.

6) В 2010 г. изменения произошли в получении квалификационного аттестата аудитора, вступили в силу ФСАД.

7) В 2016 г. введены международные стандарты аудита, концептуальные положения обеспечения качества аудита, профессиональный стандарт «Аудитор», классификаторы нарушений, используемые в ходе контроля качества, в 2020 г. произошла отмена МСА и принятие новой редакции.

8) С 2018 г. приняты в действие ФСБУ 25/2018, 5/2019, 6/2020, 26/2020, которые могут применяться организация перспективно или с периода, указанного в стандарте.

С 2004 г. по 2018 г. существовали устоявшиеся правила в области бухгалтерского учета, которые практически не изменялись. В 2008 г. принимался ряд изменений в ПБУ 2/2008, 15/2008 и т.п., а в 2011 г. были приняты три новых стандарта. С 2018 г. начался новый этап реформирования стандартов в области учета государственного и негосударственного секторов. Вступили в действие новые стандарты учета аренды (ФСБУ 25/2018), капитальных вложений (ФСБУ 26/2020), запасов (ФСБУ 5/2019), основных средств (ФСБУ 6/2020). При этом программа разработки новых бухгалтерских стандартов предполагает продолжение интенсивного развития нормативного регулирования отечественной учетной системы. Возникающие проблемы в трактовании стандартов в аудите, по мнению М.А. Городилова [113], обусловлены переходом от ПБУ к ФСБУ, наличием многоуровневой системы регулирования и применением МСФО как стандартов для организаций, консолидирующих финансовую отчетность, отличием ФСБУ от требований МСФО, сложности согласования норм с российским гражданским и иными отраслями права. Проблемы отечественного учета и аудита сводятся к наличию неурегулированных вопросов, адресации бухгалтеров к непосредственному использованию

регламентаций МСФО в части определенных аспектов, сохранению существенных отличий ФСБУ от МСФО, недостаточно высокому статусу концептуальных основ учета и отчетности в системе регламентных документов. В современных условиях необходимо учитывать влияние нормативных актов на цифровизацию бизнес-операций, их отражение в учете, в том числе применение онлайн-касс, электронных документов и цифровой подписи. В таблице 24 приведен свод аудиторских стандартов, рекомендованных аудиторам как наиболее значимых в отдельные периоды времени.

Таблица 24 – Рекомендации Минфина аудиторам в отношении методик аудита с применением НПА и информационно-методических документов

Нормативный документ	2011 *	2016	2018	2020	2021	2022
1	2	3	4	5	6	7
1. МСА 230	+	+	+	-	+	-
2. МСА 220, МСКК	+	+	+	+	-	+
3. МСА 240	-	-	+	+	-	-
4. МСА 250, в т.ч. законодательство в сфере ПОД/ФТ	+	+	+	+	+	+
5. МСА 260	-	-	-	+	-	-
6. МСА 500, 501, 510	-	-	-	+	+	-
7. МСА 560	+	+	-	+	-	+
8. МСА 530, 550, 540	-		+	-	+	-
9. МСА 570	-	+	+	+	+	+
10. МСА 550	-	+	-	-	-	-
11. МСА 580, 505	-		+	-	-	-
12. МСА 300, 315, 330	-	+	+	***	+	+
13. МСА 710	-	-	+	-	-	-
14. МСА 700, 701, 705, 706	-	+	-	-	+	+
15. ФПСАД 4	+	-	-	-	-	-
16. Закон №115-ФЗ (субъекты ПОД/ФТ, анализ сделок, подконтрольных ПОД/ФТ)	+	-	-	-	+	+
17. ФСБУ 5/2019, 25/2018, 26/2020, 6/2020, ПБУ 1/2008	-	-	-	-	+	+
18. Изменение ФЗ № 402-ФЗ в части представления бухгалтерской отчетности	-	-	-	-	+	+
19. ПБУ 18/02, ПБУ 6/01, 3/2006, 8/2010, 22/2010, 1/2008, 12/2010, 13/2000	+	+	-	-	-	-
20. ПБУ 4/99	+	-	-	-	-	+
21. Учет кредитных и некредитных ОЗО	-	-	-	-	-	+
Информационные документы						
Вопросы бухгалтерского учета в условиях распространения COVID-19 (ПЗ-14/2020)	-	-	-	+	+	-

Примечание: * отмечены федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности (ФПСАД).

** Влияние условий COVID-19 на формирование бухгалтерской отчетности.

Ежегодно Минфин РФ рекомендует аудиторам обращать внимание на соблюдение стандарта в части рассмотрения НПА, указывая на особые риски ОД/ФТ и коррупции. При изменении законодательства в области бухгалтерского учета аудиторам рекомендуется применять новые нормативные акты – при аудите бухгалтерской отчетности за 2011 г. и за 2020, 2021 гг. в связи с вступлением в действие новых ФСБУ. При аудите отчетности за 2020 г. стали актуальными изменения в процессе аудиторской проверки, связанные с рисками нестабильности экономической обстановки и ограничениями при ведении финансово-хозяйственной деятельности аудируемых организаций в период распространения COVID-19 [32]. В июне 2020 г. были выпущены методические рекомендации, учитывающие текущую ситуацию, – ПЗ-14/2020 «О практике формирования в бухгалтерском учете информации в условиях распространения новой коронавирусной инфекции», «Отдельные вопросы составления консолидированной финансовой отчетности организаций, связанные с условиями деятельности в 2020 г.». В 2022 г. актуальными стали требования соблюдения конфиденциальности и процедуры в условиях неопределенности в деятельности, раскрытия изменений в учетной политике в связи с изменениями бухгалтерского законодательства. С января 2022 г. аудиторы для повышения информационной ценности должны составлять аудиторское заключение в расширенной форме с подробным включением ключевых вопросов.

Согласно МСА 250 и 315, в процессе ознакомления с деятельностью аудируемой организации аудитор должен получить понимание НПА, применимых к отрасли или сектору экономики, в котором функционирует проверяемая организация, а также соблюдает ли она эти требования. С 2011 г. обязан аудитор учитывать соблюдение нормативных актов, в т.ч. законодательства в сфере коррупции, ПОД/ФТ в процессе выполнения операций аудируемого лица по идентификации клиентов, организации СВК, фиксирования, хранения и представления информации. Согласно стандартам, аудитор должен рассмотреть риск существенных искажений, вызванный коррупционными правонарушениями, ОД/ФТ на всех этапах аудиторской проверки. Аудиторские организации должны адаптировать правила внутреннего контроля качества работы (далее ВККР) в соответствии с требованиями

ПОД/ФТ/ФРОМУ и в случаях, предусмотренных законом, при наличии оснований уведомлять, Росфинмониторинг о сделках и финансовых операциях, которые могут быть осуществлены в целях легализации доходов. В 2008 г. установлены критерии признания сделок необычными в целях ПОД/ФТ, а в 2018 г. утверждены методические рекомендации по рассмотрению аудиторами рисков ОД/ФТ, в которых приводится перечень рисков (страновые, клиентские, операционные), а в публичных отчетах Росфинмониторинга – ключевые области рисков. Новые правила передачи информации регламентированы Постановлением Правительства №569 от 9 апреля 2021 г. Воздействие COVID-19 на условия деятельности аудируемых организаций обусловлено ростом риска недобросовестных действий, ослабления прямого надзора за работниками аудируемой организации, уровней согласования сделок, отсутствием распределения обязанностей, риска ОД/ФТ/ФРОМУ, неэффективностью мониторинга.

Взаимодействие аудиторских организаций и ОЗО с органом финансового мониторинга с целью снизить риски нарушения законодательства осуществляется посредством деятельности Совета по комплаенсу, созданного в 2017 г. Росфинмониторинг при взаимодействии с органами внутренних дел осуществляет деятельность по финансовому расследованию с целью выявления преступных доходов, поиска связей между источником происхождения и получателем средств, розыска и конфискации активов. Деятельность по предупреждению преступлений сводится к нейтрализации причин и условий, устранению ситуаций, мотивирующих совершение преступлений, группировке областей повышенного криминального риска.

В 2017 г. были приняты методические рекомендации [10] аудиторам по осуществлению мер противодействия коррупции. Аудитору следует учитывать, что особое влияние коррупционных рисков на деятельность аудируемой организации возникает при земельных отношениях, в госзакупках, госконтрактах, в ходе взаимодействия ОЗО с контрольными органами. Влиянию коррупции подвержена деятельность ОЗО – госкомпаний, госкорпораций, публично-правовых

образований, иных организаций с прямым или косвенным госучастием и при совершении ОЗО закупочной деятельности.

В 2022 г. в связи с влиянием санкций и уходом из России компаний с иностранным участием на рынке аудиторских услуг прекратили существование аудиторские фирмы «Big 4» – PwC, KPMG, EY, Deloitte. Выход организаций из международных сетей привел к ребрендингу аудиторских компаний, которые под новыми названиями остались на отечественном рынке. Клиентами таких организаций выступают ОЗО («Норильский никель», «Транснефть», «Северсталь» и др.) Данное обстоятельство приведет к отсутствию регламентов, методических разработок зарубежных материнских фирм, по которым ранее работали аудиторские организации. Вызовы экономики стимулируют развитие отечественных требований, методик, цифровых платформ профессиональным сообществом в России, которые будут востребованы в практике auditors. Результаты внешнего контроля качества представлены в таблице 25.

Таблица 25 – Показатели, характеризующие внешний контроль качества работы аудиторских организаций и индивидуальных auditors в 2010-2021 гг.

Показатель	2010 г.	2012 г.	2014 г.	2016 г.	2018 г.	2020 г.	2021 г.
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Количество аудиторских организаций и индивидуальных auditors, тыс. ед.	4,3	5,7	5,3	5	4,7	4,2	3,9
2. Количество проведенных проверок, ед.							
СРО	7550	5162	5673	7290	4142	2813	3167
РФН, с 2016 г. - ФК	-	115	293	239	240	55*	259
3. Количество проверок аудиторских организаций и индивидуальных auditors, осуществляющих аудит ОЗО							
СРО	153	223	338	286	232	235	320
РФН, с 2016 г. - ФК	-	115	293	239	240	55	259
4. Доля проверок аудиторских организаций и индивидуальных auditors, осуществляющих аудит ОЗО в общем числе проверок, %							
СРО	2,03	4,32	5,96	3,92	5,60	8,35	10,10
РФН, с 2016 г. - ФК	-	100	100	100	100	100	100
5. Количество проверок исполнения ПОД/ФТ							
СРО	1226	831	1041	1262	711	666	667
ФК	-	-	-	-	-	48	241
6. Доля проверок исполнения ПОД/ФТ аудиторскими организациями в общем числе проведенных проверок, %							
СРО	16,24	16,10	18,35	17,31	17,17	23,68	21,06
ФК	-	-	-	-	-	87,27	93,05
7. Количество проверок на соблюдение законодательства по противодействию коррупции							
СРО	661	858	1041	1241	696	563	545
ФК	-	-	-	-	-	48	237
8. Доля проверок на соблюдение законодательства по противодействию коррупции аудиторскими организациями в общем числе проведенных проверок, %							

Продолжение таблицы 25

1	2	3	4	5	6	7	8
СРО	8,75	16,62	18,35	17,02	16,80	20,01	17,21
ФК	-	-	-	-	-	87,27	91,51

Примечание: *Плановые проверки не проводились
РФН – Росфиннадзор, ФК – Федеральное казначейство.

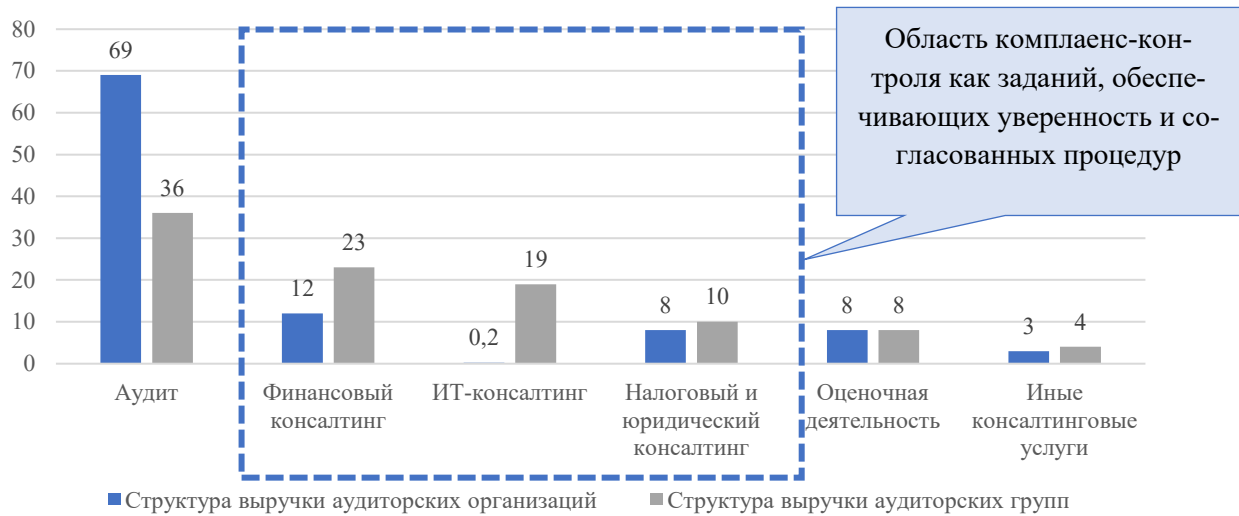
До 2016 г. наблюдалась заметная тенденция к росту проверок аудиторов со стороны СРО и Росфиннадзора. С 2016 г. уполномоченным органом по контролю и надзору в отношении деятельности аудиторских организаций, осуществляющих услуги ОЗО, является Федеральное казначейство. В 2020 г. спад числа проверок обусловлен влиянием пандемии и их переносом на 2021 г. За исключением периода пандемии, отмечается рост проверок качества аудиторских организаций, осуществляющих аудит ОЗО. За последние два года Федеральное казначейство РФ усилило проверки соблюдения аудиторами законодательства в сфере ПОД/ФТ и противодействия коррупции, разработало методические указания и классификаторы нарушений, систематизировало обязательные требования, соблюдение которых оценивается в ходе контроля качества. Информационные мероприятия и мониторинг Федерального казначейства являются неотъемлемыми условиями профилактики нарушений. В условиях санкционного давления и нестабильной экономической ситуации ужесточаются проверки на соблюдение законодательства. В 2021 г. в несколько раз увеличилось количество мер воздействия на аудиторские организации по результатам контроля качества, что связано с затруднениями в работе аудиторов в период пандемии, сложностью соблюдения требований, обеспечения дистанционных форм взаимодействия и качества сбора аудиторских доказательств в условиях нестабильности. Ожидание снижения доходности для аудиторов стали стимулом к заключению договоров с высокими аудиторскими рисками, сложно прогнозируемыми на этапе принятия на обслуживание клиента.

Согласно риск-ориентированному подходу в план контроля и надзора попадают аудиторские организации, оказывающие услуги ОЗО, у которых впоследствии были отозваны лицензии, имеются признаки несостоятельности (банкротства), наличие жалоб и обращений (включая ПОД/ФТ), сведения, порочащие

деловую репутацию. Совместно с Росфинмониторингом Федеральное казначейство проверяет наличие личного кабинета на сайте Росфинмониторинга, получение аудиторских доказательств соблюдения ПОД/ФТ, выполнение процедур принятия клиента на обслуживание и соответствие должностного лица квалификационным требованиям. Проверка Федерального казначейства касается анализа рабочей документации, скомпилированной в ходе аудита ОЗО, подтверждающей достаточность, надежность и надлежащий характер аудиторских доказательств, соблюдение МСА и этических норм, обоснованности аудиторского заключения.

Существующие теоретико-методические аспекты аудита требуют трансформации с позиции современного нормативного регулирования и практики, сложившейся в аудиторских организациях на современном этапе. По характеру взаимоотношений между субъектом и объектом следует разграничить внешний и внутренний комплаенс-контроль. Внешний осуществляется внешними независимыми по отношению к объекту аудиторскими организациями совместно с аудитом бухгалтерской отчетности или в качестве сопутствующих услуг. Современный рынок аудиторских услуг находится под сильным воздействием регуляторных и санкционных влияний. Анализ структуры доходов топ-100 аудиторских организаций показал, что выручка от аудита составляет 55 % (24,3 млрд. руб.), а от консалтинговых услуг – 45 %. В связи с изменениями законодательства в отношении пороговых критериев для обязательного аудита количество проведенных проверок бухгалтерской отчетности сократилось в 2021 г. примерно на 111, а количество выданных аудиторских заключений по обязательному аудиту – на 9 %. В условиях нестабильности экономики в 2020-2022 гг. спрос на аудиторские услуги сокращается у ряда компаний по причине стремления бизнеса к экономии на расходах, не связанных с основной деятельностью. В 2021 г. наблюдается прирост количества услуг по инициативному аудиту, доходов по консалтинговым услугам на 9 % и сопутствующим услугам – на 3 %. На рисунке 29 представлена структура доходов от аудиторских и сопутствующих услуг в 2021-2022 гг. Большой объем доходов аудиторских групп приходится на финансовый консалтинг (4,7 млрд. руб.), часть из которых

составляют услуги по финансовому и инвестиционному анализу, реализующему концепцию честного и ответственного инвестирования (due diligence).



Составлено: по данным рейтингового агентства RAEX.

Рисунок 29 – Структура выручки аудиторских организаций и их групп по видам услуг в 2021-2022 г., в %

Важными являются услуги по формированию финансовых моделей, бизнес-планов и консультированию по вопросам финансовой стабильности, а также разработки антикризисных планов развития. Разрыв международных связей способствовал росту услуг аудиторов по инвентаризации и оценке неликвидных запасов. Доход от налогового и юридического консалтинга аудиторских организаций, который относится к сфере комплаенса, составил в 2021 г. 2,1 млрд. руб. Спрос на данные услуги обусловлен активностью налоговых органов, постоянными изменениями налогового законодательства, вводом федеральных реестров выгодоприобретателей, введением налоговых льгот и контролем за сделками. Востребованными услугами становится передача в связи с санкциями активов от зарубежных компаний в собственность российских. Растущим является рынок услуг по ИТ-консалтингу (автоматизация учета в рамках подготовки к налоговому мониторингу ОЗО, цифровизация удаленных сервисов и т.п.), что привело к росту доходов аудиторских компаний в 2021 г., составивших 3,84 млрд. руб. (19 % общих доходов). В условиях

нестабильности экономики и при выходе из кризиса спрос на аудиторские услуги может быть обусловлен необходимостью подтверждения бухгалтерской отчетности для льготного кредитования, получения субсидий и иных форм финансовой поддержки.

В аудируемых ОЗО основным видом комплаенса является антикоррупционный комплаенс (преимущественно в финансовых организациях) (рисунок 30). Анализ проводился по данным исследуемых объектов (Приложение Г).

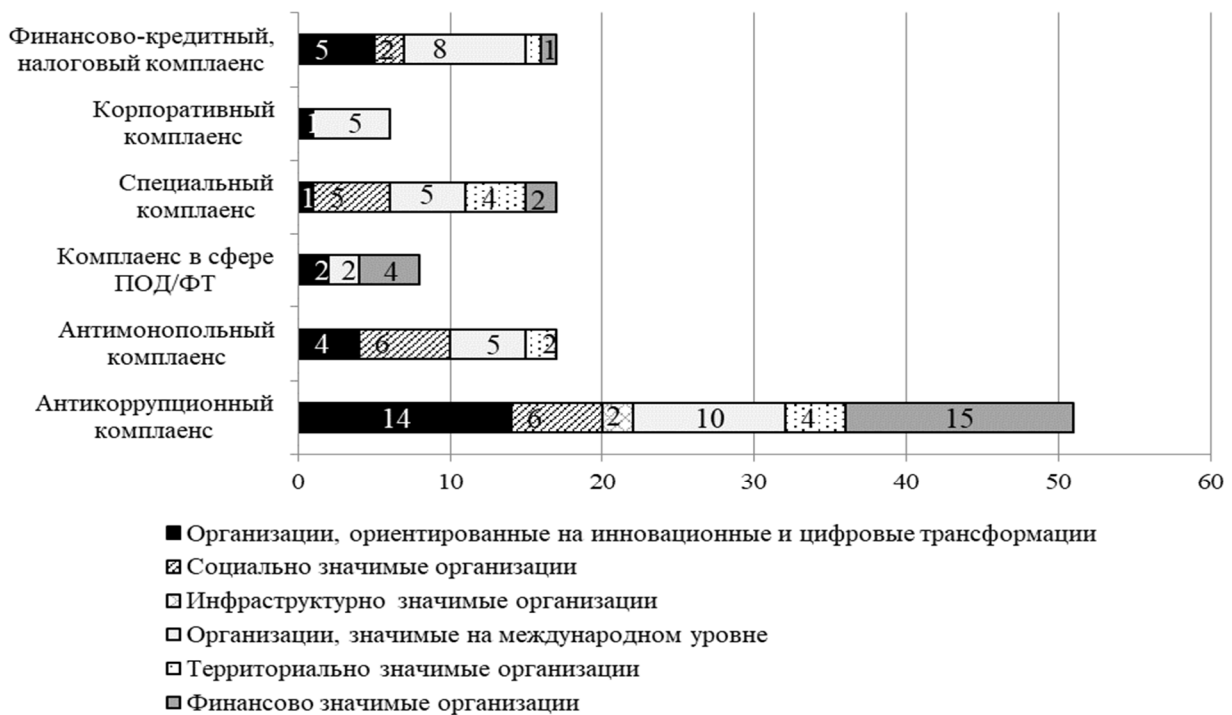


Рисунок 30 – Количество направлений комплаенс-контроля в исследуемых ОЗО, сгруппированных по типам, ед.

Методики антикоррупционного комплаенса основаны на защите компании от проявлений внутренней коррупции и попыток извне вовлечь сотрудников в коррупционную деятельность. Антимонопольный комплаенс получил распространение в социально значимых организациях, где требуется контроль установленных цен и проверка соблюдения ценовой политики. В рамках антимонопольного комплаенса проводится контроль тарифов, взаимодействия с покупателями и иными партнерами, продвижения продукции и услуг. Корпорация ПАО «МТС» активно

сотрудничает с ФАС по разработке рекомендаций по внедрению лучших практик антимонопольного комплаенса. Методы кредитного комплаенса внедрены в крупные организации, значимые на международных рынках (экспортеры) и в организации, значимые для реализации инновационной политики. В госкорпорациях финансовый комплаенс проводится в целях соблюдения требований законности, эффективности использования бюджетных ресурсов, сохранения и целевого использования активов государства, переданных для оперативного управления и ведения деятельности.

Недостаточное внимание ОЗО уделяют комплаенсу в сфере ПОД/ФТ, который получил распространение в качестве отдельного вида в коммерческих банках в связи с усилением контроля со стороны Росфинмониторинга. В рамках ПОД/ФТ программы комплаенса включают ежедневную проверку клиентов на предмет принадлежности к перечням Росфинмониторинга, анализ транзакций на нетипичность. ОЗО, учитывая внутренние особенности отдельных видов деятельности, применяют специфические формы комплаенса (рисунок 31).



Рисунок 31 – Количество ОЗО с внедрением специальных процедур комплаенса, ед.

Чаще всего встречаются экологический комплаенс, цель которого – предотвращение негативного воздействия на окружающую среду, IT-комплаенс, направленный на защиту от кибератак и потери информации, инсайд-комплаенс (АО «Почта России», ПАО «МТС»), осуществляющий защиту внутренней информации. Инсайд-комплаенс получил развитие в связи с требованиями по допуску ценных бумаг к организованным торгам. В процессе инсайд-комплаенса компании внедряют систему мер, процессов и процедур, направленных на предотвращение нарушений законодательства в области применения инсайдерской информации и манипулирования рынком. ПАО «Аэрофлот», ОАО «Группа «Черкизово» ввели комплаенс в сфере закупочной деятельности. В ПАО «МТС» действует программа в области IP-комплаенса (защита интеллектуальной собственности), специалисты которого отвечают за управленческий учет, использование, распоряжение и защиту объектов интеллектуальной собственности, мониторинг патентного законодательства и анализ практики предупреждения рисков.

На рисунке 32 представлено распределение направлений комплаенса в зависимости от формы собственности ОЗО.

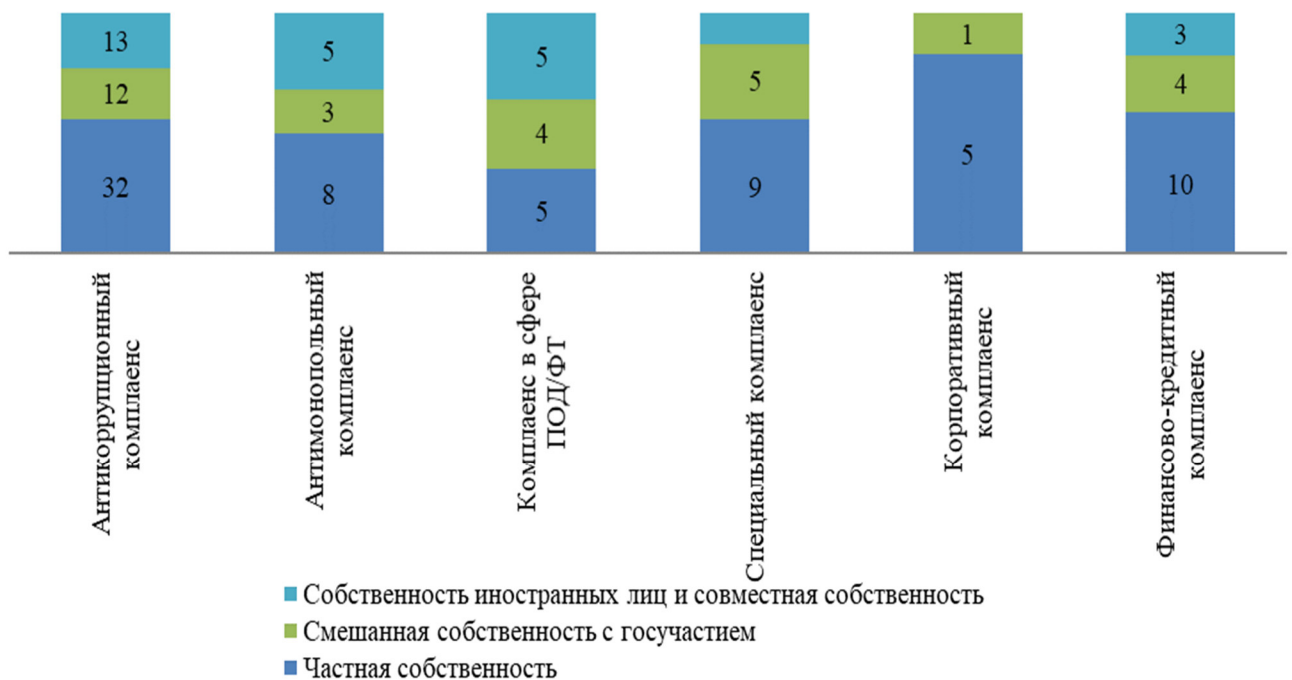


Рисунок 32 – Количество направлений комплаенс-контроля в ОЗО, сгруппированных по формам собственности, ед.

Следует отметить, что форма собственности не оказывает существенного влияния на внедрение комплаенса, но чаще всего комплаенс-функция внедряется в деятельность предприятий частной собственности. На предприятиях с государственным участием в качестве основного вида выступает антикоррупционный, специальный комплаенс, комплаенс в сфере ПОД/ФТ. На рисунке 33 представлено распределение направлений комплаенс-контроля по организациям в зависимости от вида деятельности. Антикоррупционный, антимонопольный, финансово-кредитный, специальный комплаенс – основные виды для предприятий обрабатывающей промышленности и строительного сектора. Согласно стратегии обеспечения экономической безопасности, в обрабатывающей промышленности актуальными становятся административно-правовые механизмы защиты интеллектуальной собственности, развития конкуренции, обеспечения прав защиты инвесторов и экологической безопасности, контроль за использованием иностранных инвестиций.

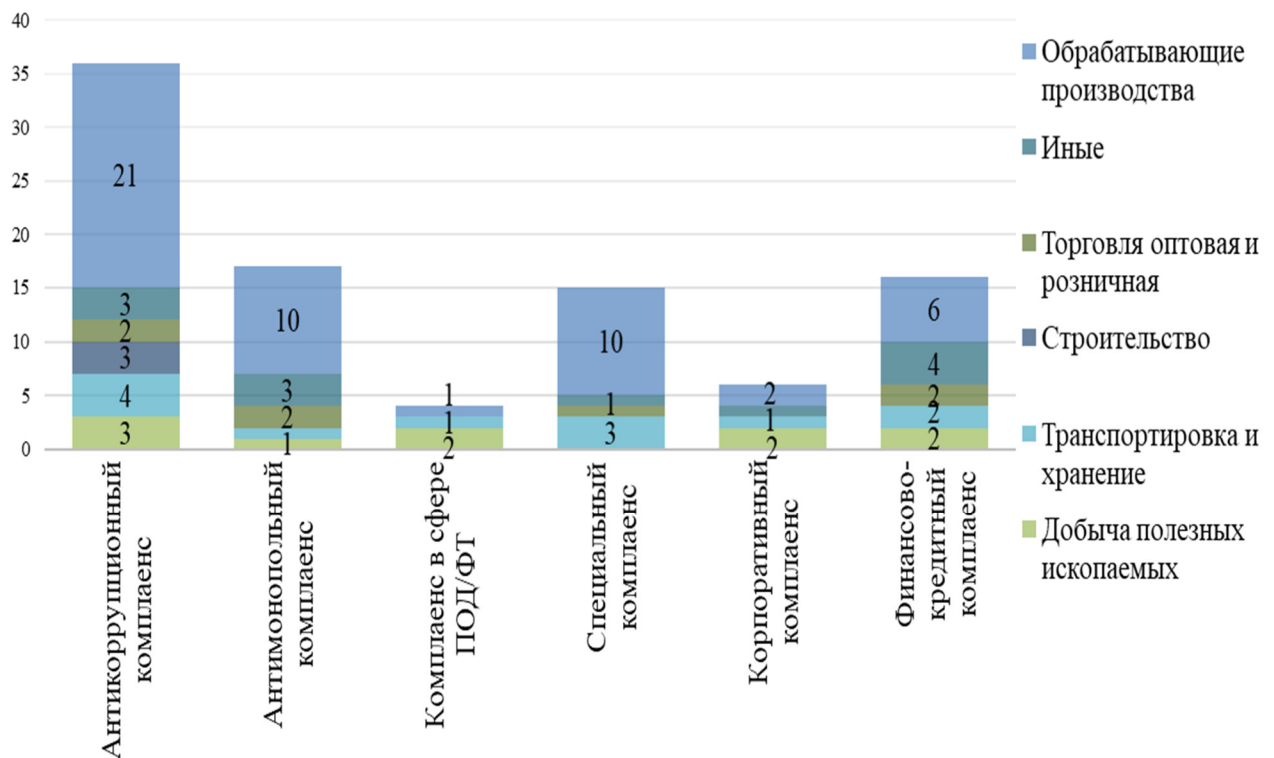


Рисунок 33 – Количество направлений комплаенс-контроля в ОЗО, сгруппированных по видам экономической деятельности, ед.

Примеры комплексного внедрения всех направлений комплаенс-контроля представлены на рисунке 34.

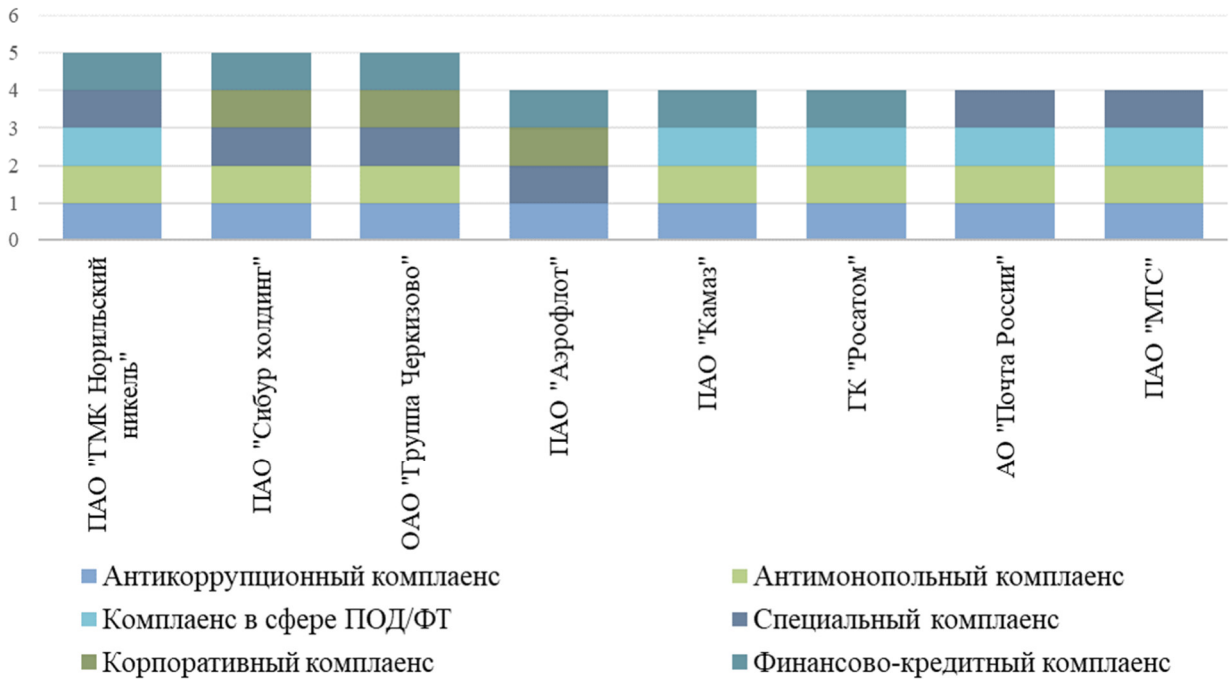


Рисунок 34 – Комплексное внедрение комплаенс-контроля в деятельность ОЗО

Таким образом, обобщая особенности методического обеспечения аудиторских и аудируемых организаций выделены направления развития методологии комплаенс-контроля в аудиторской деятельности в условиях изменений в нормативно-правовом регулировании аудита, бухгалтерского учета и требованиях к качеству аудита:

- актуализация методик аудита учетной политики и проверки отдельных участков учетно-информационной системы в связи с переходом на новые стандарты бухгалтерского учета;
- развитие содержания методики аудита с процедурами комплаенса в сфере ПОД/ФТ, антикоррупционного комплаенса на основе включения перечня рисков сделок и возможных искажений бухгалтерской отчетности;
- адаптация методики оценки непрерывности деятельности и должной осмотрительности на основе оценки влияния фактов нарушения антимонопольного, экологического, корпоративного и иного законодательства, которые становятся важными в условиях современной экономики;

– актуализация и развитие методик аудируемых организаций государственного и финансового сектора (профессиональных участников рынка ценных бумаг, участников инвестиционных цифровых платформ и т.п.) в связи с повышенным вниманием к контролю качества аудита данных ОЗО; необходимостью учета особенностей их деятельности и нормативного регулирования;

– адаптация методики оценки СВК с учетом особенностей направлений комплаенса (ПОД/ФТ, антикоррупционный, налоговый), сложившихся в ОЗО в современных условиях;

– актуализация в аудите методик оценки учетно-информационной системы аудируемых организаций в связи с переходом на электронный документооборот и развитием электронного бизнеса, а также цифровыми трансформациями, которые влияют на формы информационного взаимодействия аудируемых и аудиторских организаций с органами государственного контроля, организацию системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета;

– разработка методик отдельных видов комплаенса как ЗОУ, отличных от аудита, по причине недостаточной разработанности, но наличия особенностей предметной области, которые оказывают влияние на определение детальных процедур и критериев соответствия на этапе планирования и применения комплаенс-процедур. На рисунке 35 представлена предлагаемая типология методик комплаенс-контроля с учетом степени их развитости и предложений для последующего развития.

По степени охвата предлагается рассматривать комплексный комплаенс, включающий проверку всех направлений финансово-хозяйственной деятельности организаций, и тематический, который предполагает проверку отдельного направления: инвестиционный, бухгалтерский, кредитный т.п. Рассматривая форму аудита, следует выделить текущие проверки и мониторинг внутреннего комплаенс-контроля, направленный на постоянное наблюдение и оценку эффективности комплаенса на всех уровнях [24]. Методические аспекты первичного и регулярного аудита заложены в МСА 510. Процедуры комплаенса в аудите бухгалтерской отчетности в условиях цифровизации становятся важными в связи с широким

использованием системы интернет-платежей, ростом фактов кибермошенничества, обманом и злоупотреблениями электронными транзакциями, случаев невыполнения законодательства в сфере электронной коммерции, удаленных хакерских атак на ИТ-ресурсы.

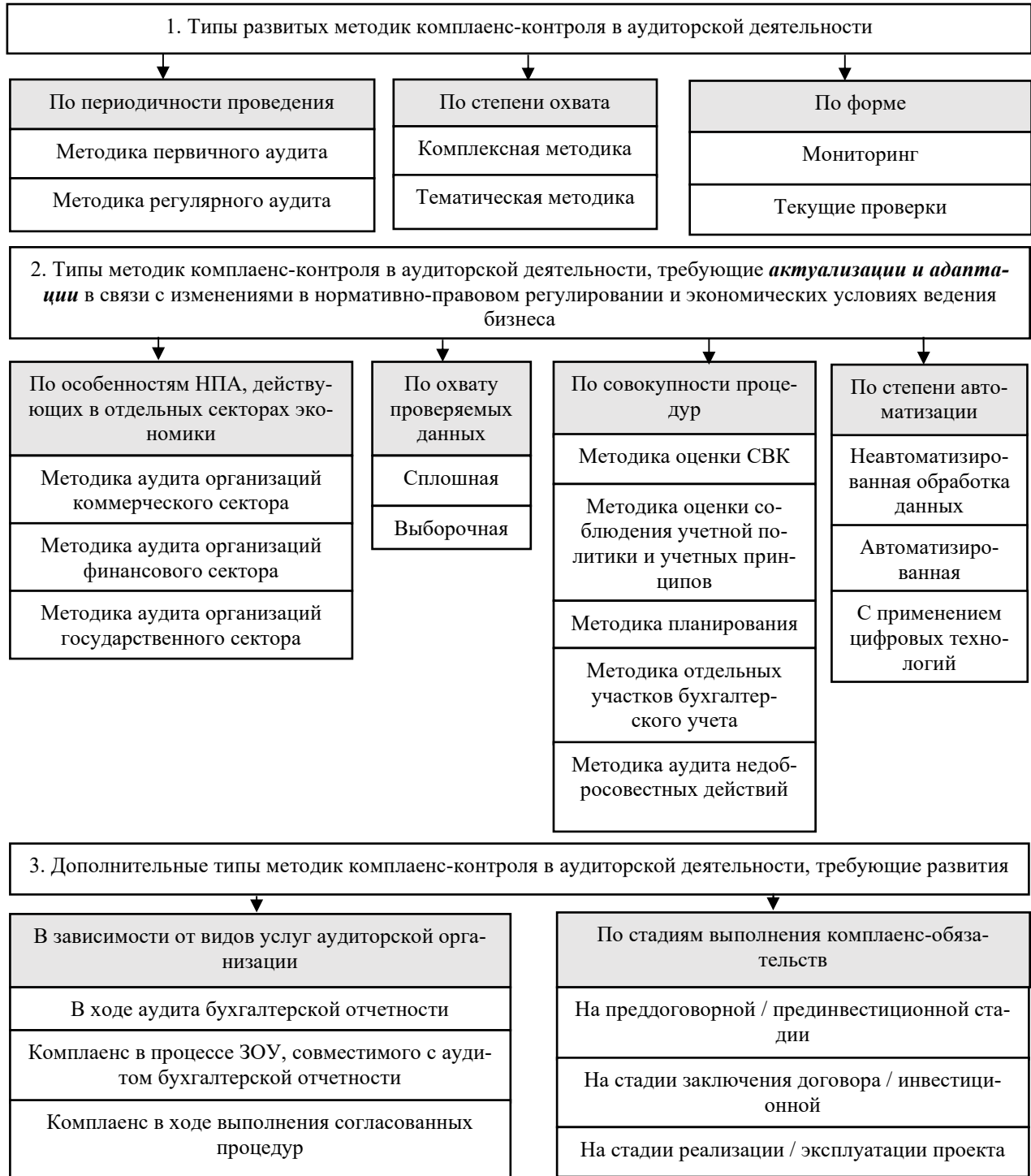


Рисунок 35 – Предлагаемая типология методик комплаенс-контроля с учетом степени разработанности в методологии аудита

Современные информационные технологии в бухгалтерском учете обеспечивают сбор, агрегирование, анализ больших потоков информации, касающейся рынка и цен, хранение электронных документов, управление ценами, каналами доставки, быстрый поиск информации и выдачу по требованию заинтересованному лицу, оформление сделок в цифровом формате. В сфере электронного бизнеса и цифровых платформ значимыми становятся комплаенс-риски, вызванные низким уровнем надежности информационных систем, подрывом деловой репутации организации в связи с фальсификацией бухгалтерских записей, угрозами безопасности в интернете при выполнении коммерческих сделок и пробелами в нормативно-правовой базе электронной торговли.

Информационно-технические нарушения приводят к искажению информации при вводе пользователем в программу данных, неправильном проведении операций, ненадлежащем учете и контроле сохранности информации в учетно-аналитической системе, злоупотреблениях с цифровыми активами организации. Угрозы кибербезопасности могут стать факторами разрушения аппаратно-программных средств и технологий обработки учетных данных, недоступности учетно-аналитической информации для аудита.

Процедуры комплаенса должны быть направлены на оценку сохранности персональных данных потребителей, контроль за обеспечением безопасности онлайн-платежей, сохранностью цифровых активов, соблюдением норм и стандартов информационной безопасности учетных данных. Аудитор в ходе проверки использует информационные ресурсы, базы и хранилища данных, IT-технологии, цифровые активы, а также бизнес-процессы, обеспечивающие преобразование IT-ресурсов. ОЗО с развитой СВК включает информационную подсистему, процессы и процедуры контроля, направленные на обеспечение защиты от внутреннего и внешнего вмешательства, несанкционированного доступа, что гарантирует достоверность, надежность данных учета и бухгалтерской отчетности, а также защиту потребителей от мошенничества в электронном бизнесе. В условиях цифровизации методики аудита базируются на:

- оценке резервов, направлений развития внутренней и внешней электронной среды, потенциала использования цифровых технологий в бизнесе;
- применении бизнес-аналитики для планирования, реализации бизнес-проектов, автоматизации комплаенс-процедур для непрерывного контроля при масштабных электронных транзакциях;
- оценке достоверности информации в цифровом виде о выполнении комплаенс-обязательств, движении и состоянии активов на складе;
- выполнении обязательств с банками по договору интернет-эквайринга, реализации стандартов безопасности электронно-платежных систем;
- контроле за обновлением программного обеспечения в связи с изменением нормативной базы, ограничениями и санкционированием прав доступа к информационным системам, эффективной работе систем резервирования и восстановления данных, защите при передаче данных через каналы связи;
- управлении комплаенс-рисками в сфере ИТ-торговли и электронного бизнеса, контроле принятых решений в электронной торговле [357].

Рассмотрим более подробно методики аудита, которые будут иметь особенности при встраивании комплаенс-процедур с учетом специфики предметной области. Методика аудита по стадиям выполнения комплаенс-обязательств является малоизученной, предлагается проводить комплаенс-процедуры по стадиям выполнения договора, закупки, проекта и т.п. На первоначальной стадии возникает обязательство по подготовке проектной документации, по участию в госзакупках и подтверждению обоснованности совершаемых операций, соблюдению лимитов и ограничений. Должны быть подтверждены предконтрактные операции, включая решение о выборе формы процедуры, ее параметров, содержание основных положений контрактов. Для заключения контракта или проекта устанавливаются пороговые значения, на соответствие которым будет проверяться выполнение принятых обязательств. На предварительной стадии комплаенс необходим для подтверждения санкционирования расходования денежных средств, соответствия целям бюджета и недопущения перерасхода, правильности классификаций доходов и расходов в учете. В ходе комплаенс-процедур обосновываются затратные параметры,

проверяется фаза исполнения договорных обязательств и соблюдение сроков. Должно подтверждаться: соблюдение финансовых параметров контрактов, расходование бюджетных средств и регистрация операций на счетах бухгалтерского учета. На стадии заключения договора и инвестиционной стадии проекта осуществляются процедуры обоснования расходов согласно установленным лимитам, бюджетным ограничениям, законодательству и иным критериям соответствия. После совершения операций важно подтвердить целевое, обоснованное расходование средств и погашение комплаенс-обязательств, наличие правильно оформленных документов, подтверждающих совершенные операции. На эксплуатационной стадии оценивается выполнение завершенных контрактов и проектов, подтверждаются полученные результаты и отклонения от целевых индикаторов, выявляются причины их несоответствия ожидаемым значениям, критериям эффективности и необоснованного изменения цен.

Методики аудита и консалтинговых услуг различаются задачами, предметной областью, применяемыми методами и алгоритмом. Комплаенс в процессе аудиторской деятельности реализуется в виде отдельных комплаенс-процедур при аудите бухгалтерской отчетности, как сопутствующая услуга (ЗОУ), и согласованных с заказчиком процедур. Для выполнения задания, отличного от аудита, аудиторская организация должна утвердить соответствующий внутрифирменный стандарт, учитывающий методики и инструменты реализации специальных комплаенс-процедур в зависимости от области проверки. На наш взгляд, учитывая выделенные в разделе 2.2 предметные области аудита ОЗО, следует уточнить применение комплаенса (рисунок 36).

Методика *налогового комплаенса* и проведения аудиторских процедур проверки налоговых обязательств является наиболее развитой в теории и практике аудита. Налоговый комплаенс проводится аудиторскими организациями в качестве услуги, сопутствующей аудиту бухгалтерской отчетности, и направлен на недопущение налоговых штрафов и санкций, что формирует благоприятную «налоговую репутацию».

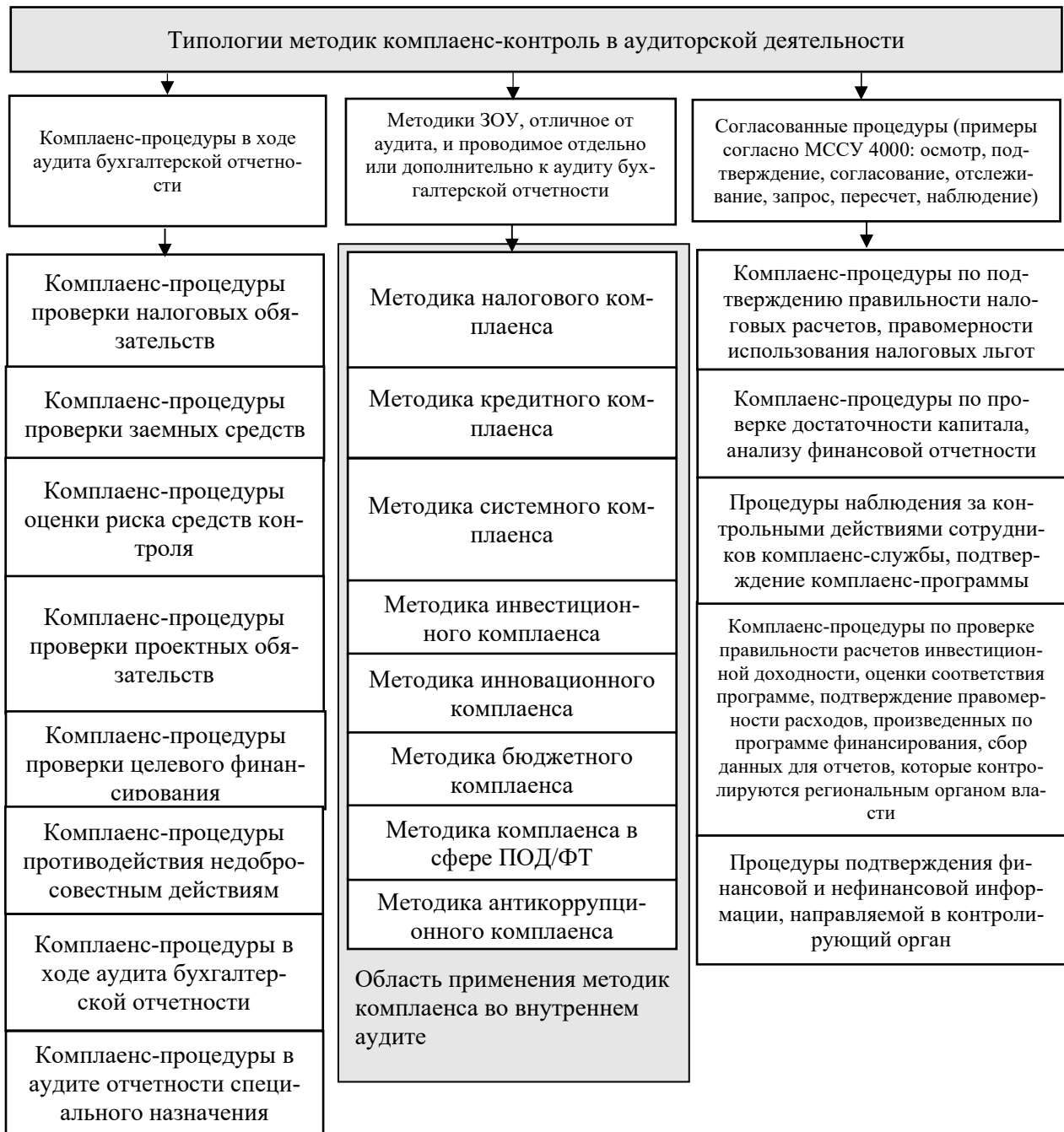


Рисунок 36 – Типы методик комплаенс-контроля по видам услуг аудиторской организации

Проверяется применимость действующих изменений налогового законодательства, анализ налоговых комплаенс-рисков, правомерность использования налоговых льгот, обоснованности расходов, принятых для целей налогообложения, подготовка информации для налогового контроля и мониторинга [353]. Модификация методики налогового комплаенса возникает по причине перехода ОЗО на

налоговый мониторинг в целях предотвращения высоких рисков проверки ФНС и избежания наказания за несоблюдение требований.

С 2016 г. в России внедрена система налогового мониторинга, участники которой с каждым годом увеличиваются (в 2019 г. – 44, а в 2020 г. – 95). В 2020 г. доля налоговых поступлений участников налогового мониторинга составила 30 %. В ходе мониторинга налогоплательщик соглашается на доступ сотрудников ФНС к данным в информационных системах бухгалтерского учета или предоставление электронных документов.

Информация бухгалтерского и налогового учета передается для проверки правильности и своевременности отражения хозяйственных операций. Автоматизированные налоговые процедуры предполагают тестирование учетной системы и ее проверку на полноту и целостность, хронологическую последовательность операций, наличие документов-оснований, генерирование ключа неизменности данных. Для электронного взаимодействия организаций в ФНС используется АСК НДС-2, которая позволяет собирать и анализировать информацию обо всех транзакциях, формировать налоговую историю организации, что способствует пресечению недобросовестных действий экономических субъектов, сокращению незаконного возмещения налогов или неправомерного использования налоговых льгот. Методика аудита или иного ЗОУ в условиях применения налогового мониторинга сводится к оценке эффективности СВК с учетом требований ФНС и проверки информационного взаимодействия ФНС с организацией.

Методика *кредитного комплаенса* включает аналитические процедуры оценки кредитоспособности и финансовой способности организации удовлетворять требованиям кредиторов как при выполнении договорных обязательств, так и при нахождении в стадии банкротства. В ходе комплаенса следует проверять правильность оценки активов и обязательств организации в качестве заемщика, соблюдение законодательства в сфере банкротства, формирование ликвидационной отчетности и выполнение договоров кредитования. Системный комплаенс представляет собой оценку аудитором системы комплаенс-контроля на соответствие

требованиям, установленным в международных стандартах и во внутренних регламентах ОЗО.

Методика аудита бухгалтерской отчетности основывается на подтверждении учетной информации об инвестиционной деятельности и капитальном строительстве, а при реализации *инвестиционного комплаенса* в методику должны быть встроены подробные проверки финансовой состоятельности проектов, экономической добавленной стоимости, подтверждения фактической и ожидаемой рентабельности инвестированного капитала, целевого использования инвестиций. Аудитор по результатам комплаенса подтверждает специальную отчетность – бизнес-план, инвестиционный меморандум, отчет оператора инвестиционной платформы и т.п. В ходе инвестиционного комплаенса, в отличие от традиционных процедур, аудитор может дать оценку добросовестности поведения на финансовых рынках, выявить случаи недофинансирования инвестиционной программы. Важными в процессе комплаенса являются: проверка информации, подготовленной для представления в органы государственной власти, Минэкономразвития, документы, подтверждающие выполнение соглашений, интегрированных кластерных программ, отраслевых и региональных политик. Инвестиционный комплаенс представляет собой проверку инвестиционной деятельности на соответствие требованиям законодательства и отраслевым локальным актам, оценку достоверности и адекватности использованных гипотетических допущений, надежности и качества исходных данных, положенных в основу инвестиционных программ и паспорта инвестиционного проекта, пересчет и анализ непротиворечивости прогнозной информации, представления и раскрытия публикуемой финансовой и нефинансовой информации, ее соответствия действующим нормам и правилам [347].

Комплаенс-контроль в процессе аудита бухгалтерской отчетности содействует проверке на соответствие подготовленной документации условиям участия в конкурсном отборе инвестиционных проектов (выполнение показателей достаточности собственных средств, наличие производственной инфраструктуры). В рамках концессионных соглашений комплаенс-контролю подлежит деятельность частного партнера (концессионера) соглашения, поскольку она должна отвечать

определенным требованиям закона №115-ФЗ «О концессионных соглашениях» и контролироваться публичным партнером (концедентом), финансовыми институтами, заинтересованными в целевом расходовании средств. Деятельность в рамках ГЧП предполагает контроль за использованием имущества, переданного по договору, технико-экономическое обоснование инвестиций, соблюдение планов по инвестиционным и строительным операциям, соблюдение госконтрактов (например, в части открытия и использования лицевого счета в Федеральном казначействе для расходования бюджетных средств). При этом транзакции должны отвечать требованиям по соблюдению критериев эффективности (Приказ Минэкономразвития № 894 «Об утверждении Методики оценки эффективности проекта ГЧП..»), включая выполнение целевых показателей в части социально-экономической и финансовой эффективности.

Схожим по методике проведения с инвестиционным является **инновационный комплаенс**. Комплаенс-обязательства возникают по поводу выполнения целевых показателей проекта и программ внедрения инноваций. Проверка инновационной деятельности направлена на обоснование затрат согласно условиям проекта и целевого использования бюджетного финансирования. При этом в инновационной деятельности могут быть ошибки из-за выбора методов стоимостной оценки, отсутствия прав на объекты интеллектуальной собственности, несоответствия операций выбранной маркетинговой и управленческой стратегии, несовершенства механизма правовой охраны и изменения в патентном законодательстве. Наиболее значимыми ошибками и нарушениями являются неверная оценка полученных результатов, финансовых ресурсов и затрат НИОКР, отказ от сертификации инновационной продукции в случае нарушения стандартов и норм, условий секретности, несвоевременность патентования.

В ходе процедур комплаенса оценивается целесообразность затрат, контролируется достижение показателей эффективности, платежеспособности покупателей, при продаже нового продукта проводится мониторинг экономических показателей и выявляются негативные отклонения от целевых норм. Проверяется правильность оформления документов по сделкам, подтверждающим целевые

расходы на инновационные мероприятия и наличие лицензий, патентов на объекты интеллектуальной собственности, соблюдение договорных правил при реализации инновационной продукции, в т.ч. на зарубежные рынки. В качестве метода комплаенса применяется план-фактный контроль, в ходе которого оценивается выполнение плана по расходам, воздействие результатов инновационной деятельности на экономическую среду, защита информации с точки зрения утечки коммерческой тайны. Процедуры комплаенса должны быть направлены на предупреждение неоправданного занижения или завышения затрат, проверку планов и договорных отношений по всей производственной цепочке инновационной деятельности.

Бюджетный комплаенс предполагает проверку законности расходования бюджетных средств, сохранности государственных активов в целях защиты от хищений и мошенничества. Как ЗОУ, отличное от аудита, может использоваться для подтверждения целевого расходования бюджетных средств и имущества при выполнении федеральных (региональных) программ, государственных закупок в целях снижения комплаенс-рисков недобросовестного использования бюджетных средств. В качестве процедур бюджетного комплаенса следует выделить проверку полноты, обоснованности бюджетных расходов, их соответствие нормативно-правовым требованиям, обоснования изменений в бюджетной росписи, соблюдение порядка доведения лимитов бюджетных обязательств по срокам и объемам распределения, которые утверждены на законодательном уровне, выявление и управление бюджетными комплаенс-рисками в части существенных сумм неиспользованных бюджетных ассигнований. Проверяется соблюдение бюджетного законодательства в части исполнения смет – правомерность и соответствие фактических расходов на оплату труда, кассовых расходов, авансовых платежей показателям, запланированным по смете и лимитным ограничениям, установленным вышестоящим органом.

В закупочной деятельности проверяются обоснования необходимости закупок, соблюдение требований (с учетом рекомендаций по их использованию), формирование планов развития, осуществление госпрограмм, подготовки необходимой документации (с учетом параметров закупки и заключения контракта). Комплаенс в сфере госзакупок предполагает проверку на соответствие требованиям

законодательства противодействия коррупции, злоупотреблениям в области контрактной системы закупок. Комплаенс направлен на формирование положительного имиджа заказчика, финансовой устойчивости, позволяет сократить риски срыва поставок, тем самым обеспечить своевременное и полное удовлетворение потребителей, гарантию цены, качества и надежности поставок. Основными отличительными процедурами комплаенса являются подтверждение отчетов победителей закупок, о целевом использовании средств, обоснование и выбор поставщиков, проверка их благонадежности, качества и своевременности поставок согласно условиям договоров, а также исполнение бюджетных комплаенс-обязательств. Проверяется реализация плановых заданий, согласованность закупок с существующими ограничениями, оценка затратоемкости операций. В ходе подтверждения эффективности процедуры госзакупок оценивается соответствие расходов достигнутым результатам и полученным доходам.

Методика *антикоррупционного комплаенса* представляет собой реализацию комплаенс-функции в ходе аудиторской деятельности с целью минимизации рисков вовлечения ОЗО как участников рыночных отношений в коррупционные схемы ведения бизнеса. Особенность антикоррупционного комплаенса заключается в мероприятиях, направленных на проверку подозрительных и рискованных сделок, оперативный анализ транзакций с посредниками, аффилированными лицами и иными контрагентами. План антикоррупционного комплаенса должен включать проверку принципов ведения бизнеса, соблюдения этических норм, установленных лимитов и ограничений. Важный аспект антикоррупционного комплаенса – проверка соблюдения требований к потенциальным контрагентам и установленным критериям, согласование действий при заключении и выполнении сделок, анализ причин расторжения договоров.

Методика *комплаенса в сфере ПОД/ФТ* направлена на выявление операций с денежными средствами и имуществом, подпадающих под проверку Росфинмониторинга на наличие признаков легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, и финансирование терроризма. Комплаенс-процедуры ориентированы на ведение реестра подозрительных сделок и контрагентов, актуализацию

информации в части контроля ПОД/ФТ, недопущение негативных последствий злоупотребления сотрудниками своих полномочий, распознавание признаков злоупотреблений и мошенничества, проведение финансовых расследований, идентификацию клиентов и выгодоприобретателей, присвоение категории риска, подготовку и оформление документации для взаимодействия с Росфинмониторингом. Целесообразно включить процедуры проверки у аудируемой организации наличия и принятия мер по замораживанию денежных средств, имущества физических и юридических лиц, в отношении которых имеются сведения об их причастности к экстремистской деятельности или терроризму, и иные контрольные меры.

Выводы по третьей главе диссертационного исследования:

Выявленные недостатки методологии аудита позволили сделать вывод о необходимости развития методологии комплаенс-контроля, которая объединяет и взаимоувязывает метод, классификацию аудиторских комплаенс-процедур как методов комплаенса, методические подходы и методологические принципы, типологии методик. Выделение особенностей составных элементов обосновано концептуальными установками комплаенс-контроля. Предлагается дополнить существующий состав методологических подходов аудита (комплексный, системный, транзакционный, непрерывный, процессный, операционный, бизнес-процессный, интегрированный, риск-ориентированный) путем введения процессно-результатного подхода, учитывающего особенности комплаенс-контроля, конкретизировать применительно к комплаенс-контролю содержание риск-ориентированного и системного подходов. Процессно-результатный подход описан на основе декомпозиции цикла финансово-хозяйственной деятельности ОЗО. Проведен анализ международных стандартов и подходов к выделению принципов в аудите и специфичных принципов для комплаенса, что позволило систематизировать принципы для развития методологии комплаенс-контроля в аудиторской деятельности.

Определение роли и назначения комплаенс-контроля в аудиторской деятельности позволило систематизировать комплаенс-процедуры по этапам аудиторской проверки и выделить комплаенс-процедуры применительно к ЗОУ. Предложены аудиторские комплаенс-процедуры – агрегированные и детальные, для

определения которых рекомендован подход к композиции с учетом применения точек контроля и критериев соответствия. Обосновано применение усиленных методов контроля для обнаружения фактов мошенничества в комплаенс-контроле: процедуры для понимания комплаенс-среды, оценки принципа должной осмотрительности при принятии клиента на обслуживание, методы фактического контроля, логические методы, процедуры с применением IT-средств, оценочно-экспертные методы. Изучены факторы и причины недобросовестного составления бухгалтерской отчетности (в разрезе мотивации, возможностей и оправдания) для применения в риск-ориентированном подходе комплаенс-контроля. Проведен анализ предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности, на базе которых предлагается перечень критериев соответствия, необходимый для применения в ходе разработки методик.

Существующие в научной литературе методики направлены на оценку СВК аудируемой организации, проверки различных направлений деятельности ОЗО, выявление преднамеренных искажений в целях противодействия ПОД/ФТ и коррупции. Анализ разработанности методик комплаенс-контроля позволил сформулировать перспективные направления развития методологии на основе актуализации, адаптации методик под изменения действующих нормативных актов, трансформационных процессов и вызовов цифровизации бизнеса, формирования новых методик комплаенс-контроля для реализации ЗОУ в отдельных направлениях – налоговый, кредитный, системный, бюджетный, инвестиционный, инновационный, в сфере ПОД/ФТ и антикоррупционный. Раскрыты особенности отдельных типов методик комплаенс-контроля с учетом специфики информационной базы и комплаенс-процедур.

Глава 4 Методическое обеспечение комплаенс-контроля общественно значимых организаций в аудиторской деятельности

4.1 Классификаторы искажений и их применение для проведения аудиторских процедур комплаенс-контроля

Стандарты аудита и ЗОУ понимают под искажением различие между проверяемой информацией и оценкой предмета проверки в соответствии с критериями, определенными законом или нормативными актами, разработанными специально для проверки. Стандарты аудита не задают классификаторы и не определяют перечень возможных искажений и нарушений НПА. Классификация искажений необходима для правильной и однозначной оценки их влияния, обобщения, поскольку искажения, накопленные и образованные по различным обстоятельствам, не могут быть суммированы и рассматриваются аудитором отдельно. Ю.В. Быковская, А.Ф. Дятлова [94] классифицируют искажения по характеру возникновения (умысла). Р.Н. Сунгатуллина, О.Л. Гоголева [300] предлагают классификацию ошибок – существенные и несущественные, преднамеренные и не преднамеренные, не составляя конкретный перечень искажений.

Методический подход к классификации искажений в аудите предложен Е.Ю. Итыгиловой [160], с позиции которого автор подразделяет искажения на преднамеренные и непреднамеренные и задает широкий перечень искажений, сгруппированных по уровням: операций, остатков по счетам и отражения в бухгалтерской отчетности. В практических аспектах аудита имеется перечень возможных ошибок и искажений, встроенный в программный продукт AuditXP, в котором признаками классификации являются участки и объекты бухгалтерского учета, взаимоувязанные с положениями стандартов бухгалтерского учета и статьями бухгалтерской отчетности. Достоинством данных классификаций является структурирование и охват почти всех возможных искажений, но в качестве недостатков следует

отметить неполноту учета причин нарушений, отсутствие разграничений между искажениями, влияющими на данные бухгалтерской отчетности и приводящими к нарушению принципа непрерывности деятельности. В МСА 450 перечислены причины искажений:

- неточности при сборе и обработке данных, на основе которых формируется финансовая отчетность;
- пропуск суммы, включая неадекватное или неполное раскрытие в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
- отклонение между оценочным значением, представленным в бухгалтерской отчетности, и аналитически рассчитанным значением аудитора;
- неверное суждение руководства, выбор и применение ненадлежащей учетной политики;
- несоответствующая классификация, группировка и разгруппировка информации.

Для оценки воздействия искажений, накопленных в ходе аудита, в МСА 450 применяется классификация:

- фактические искажения, которые определены в точной сумме, как правило, в результате единичного (нетипичного) нарушения концептуальных правил учета и бухгалтерской отчетности;
- оценочные искажения, включающие признание, оценку, представление и раскрытие информации в бухгалтерской отчетности, выбор и применение необоснованной и ненадлежащей учетной политики;
- прогнозные искажения – экстраполированная величина искажений в результате систематического (типового) нарушения и аналитически рассчитанная величина неисправленных искажений статей бухгалтерской отчетности.

По характеру искажения могут быть умышленными и неумышленными, на что указывают п. А3-А5 МСА 450. К недобросовестному составлению отчетности относятся факты манипуляции и фальсификации бухгалтерских записей, неправомерный способ классификации и раскрытия информации в бухгалтерской отчетности. Ряд недобросовестных действий может быть связан с фактами обхода средств

контроля, в т.ч. фиктивными бухгалтерскими записями, необоснованными суждениями при расчете оценочных значений, пропуском и поздним признанием событий, неверным раскрытием информации, использованием сложных схем сделок, внесением изменений в записи и документы, которые относятся к рисковым (п. А3 МСА 450). В п.А5 МСА 450 указаны типичные случаи – присвоение выручки, кража ТМЦ и объектов интеллектуальной собственности, осуществление платежных операций, оплата за которые не поступила, использование активов как предмета залога по операциям займа и в иных личных целях. Недобросовестные действия сопровождаются подделкой записей в бухгалтерском учете, сокрытием фактов недостач активов и необходимых разрешительных процедур, санкций со стороны руководства.

МСА 700 подразделяет количественные искажения, т.е. влияющие на оценку статей бухгалтерской отчетности и качественные искажения, связанные с раскрытием текстовой описательной информации и пояснений к бухгалтерской отчетности. Существенность ЗОУ зависит от применимых критериев соответствия и означает, аналогично аудиту, что искажения являются существенными, если они в отдельности или в совокупности способны повлиять на решения, принимаемые пользователями на основе информации о предмете задания. Для определения существенности в МСА 700 рекомендуется обращать внимание на взаимосвязь между информацией о предмете задания и важностью каждого компонента информации, повествовательные формулировки информации предмета задания, характер искажения (наблюдаемого средства контроля), степень влияния на соблюдение НПА и серьезности последствий, возможности умышленных действий, влияния на информацию о предмете задания в будущем, значительность искажения и отклонения ожидаемого дохода, значимости для характера, объема представления информации государственной программы. Существенность искажений – это пороговое или эталонное значение, выражаемое в числовой форме или в форме отклонений от контрольной величины. Согласно п. А21 МСА 450, в отдельности или в совокупности искажение может быть признано существенным (даже если ниже существенности, установленной для отчетности в целом), когда:

- воздействует на соблюдение нормативных актов;
- затрагивает долговые обязательства;
- приводит к неверному выбору методов учетной политики, что несущественно в отчетном периоде, но окажет влияние в будущем;
- маскирует изменения суммы прибыли в связи с общеэкономическими и отраслевыми условиями деятельности;
- влияет на финансовые коэффициенты и нормативы, финансовые результаты и денежные потоки организации;
- значимо для понимания пользователями информации.

Классификатор искажений, применяемый в аудите бухгалтерской отчетности, необходимо расширить для развития методик комплаенс-контроля перечнем искажений, влияющих на непрерывность деятельности. Несоблюдение аудируемым лицом норм закона может привести к возникновению дополнительных обязательств, отражаемых в бухгалтерской отчетности в текущем периоде, или оценочных обязательств, связанных с вероятностью возникновения в будущем штрафов, пеней или неустоек. Расходы, возникающие в связи с нарушением законодательства, приводят к снижению прибыли до налогообложения и чистой прибыли организации. Соккрытие и умышленные искажения информации об операциях, совершенных в целях противодействия законодательству, могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность.

Учитывая достоинства и недостатки существующих в теории и практике классификаторов искажений, предлагается построить классификатор на основе определения пяти типов существенного влияния на бухгалтерскую отчетность и раскрытие информации (таблица 26), группировки по уровню влияния требований нормативных актов и по характеру возникновения (умышленные и неумышленные искажения).

Таблица 26 – Классификация искажений по уровню существенности

Тип	Существенные искажения			Несущественные искажения	
	I	II	III	IV	V
Название типа	всеобъемлющее влияние на бухгалтерскую отчетность	но не всеобъемлющее влияние на бухгалтерскую отчетность (ограничивается искажением отдельных строк)	влияние на соблюдение допущения непрерывности деятельности	на бухгалтерскую отчетность	на непрерывность деятельности
Характеристика типа	значимое влияние на решения пользователей информации, раскрываемой в бухгалтерской отчетности (аудит) или иной проверяемой информации (ЗОУ)	искажения, затрагивающие одну статью бухгалтерской отчетности (аудит) или один компонент проверяемой информации (ЗОУ)	значительные или высокие комплаенс-потери, которые привели или приведут в следующем отчетном периоде к высоким финансовым убыткам и потери капитала	не влияют на бухгалтерскую отчетность и решения пользователей	незначительные комплаенс-потери
В стоимостном выражении	величина ожидаемой ошибки выше уровня существенности для финансовой отчетности в целом или приближается к нему	сумма ожидаемой ошибки выше уровня явно незначительных искажений, но ниже уровня существенности для финансовой отчетности в целом	сумма ожидаемых комплаенс-потерь существенно выше величины капитала	сумма ожидаемой ошибки ниже уровня незначительных искажений	сумма ожидаемых комплаенс-потерь существенно ниже величины инвестиционного капитала
В качественном выражении	Отсутствует	возникают угрозы реструктуризации или изменения масштабов деятельности, снижения репутации, воздействуют на соблюдение нормативных актов, затрагивают долговые ограничения, неверный выбор учетной политики и т.п.	угроза прекращения деятельности вследствие ограничения и иного приостановления деятельности (отзыв лицензий, арест руководителя и т.п.), нераскрытие в отчетности допущения непрерывности деятельности	нераскрытие изменений учетной политики или иной качественной информации	не возникает угрозы прекращения функционирования деятельности

Для определения существенности искажений исследована структура и динамика экономических правонарушений. Структура рассмотренных дел по правонарушениям, сгруппированным по степени влияния на бухгалтерскую отчетность, показана на рисунке 37, а состав правонарушений каждой группы представлен в таблице 27.

По количеству преобладают правонарушения, оказывающие влияние на бухгалтерскую отчетность (налоговые и в области обязательного страхования). На их долю приходится 68% всех выявленных правонарушений в сфере экономики. По сумме штрафных санкций 56 % приходится на правонарушения, влияющие на рост расходов и создающие угрозы непрерывности деятельности, а 44 % – на числовые показатели бухгалтерской отчетности.

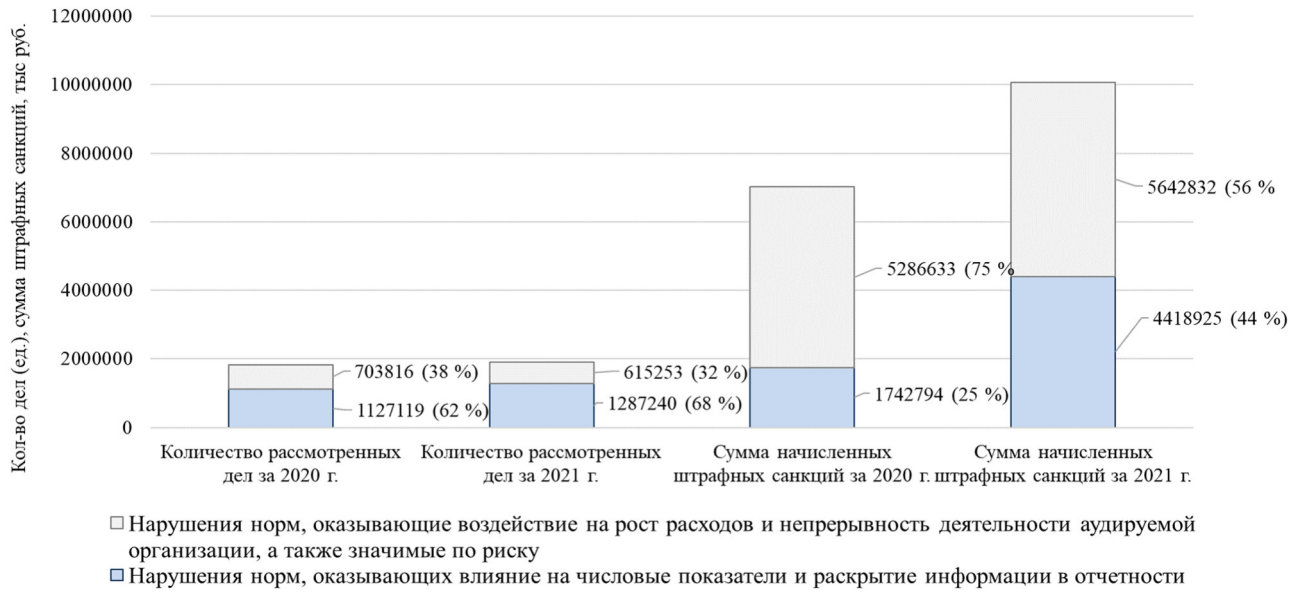


Рисунок 37 – Структура нарушений нормативно-правовых актов по количеству рассмотренных дел и по сумме штрафных санкций КоАП за 2020-2021 г.

Отмечается рост штрафов за неисполнение налоговых обязательств, базой для исчисления которых является система бухгалтерского и налогового учета.

Таблица 27 – Группировка нарушений нормативных актов, влияющих на бухгалтерскую отчетность за 2019-2021 гг.

Вид правонарушения	Количество рассмотренных дел об администр. правонарушениях			За 2021 г.			
	2019 г.	2020 г.	2021 г.	Количество штрафных санкций	Уд. вес, %	Размер штрафов, тыс. руб.	Диапазон средней суммы штрафов, тыс. руб.
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Нарушения норм, оказывающих влияние на числовые показатели и раскрытие информации в отчетности	1221763	1127119	1287240	823881	100	4418925	1-1246
В сфере налогового, пенсионного законодательства (ст. 15.3 – 15.12, 15.27.2, 15.32, 15.33, 14.25.1 КоАП)	1216798	1121768	1279937	820236	99,56	820208	1-55
Нарушения в сфере госзакупок и госконтрактов (ст. 7.30, 7.32, 7.31, 7.35, 7.32.5 КоАП)	1006	1849	3891	1465	0,18	3504476	6-1246
Правонарушения, посягающие на интересы кредиторов (при банкротстве, оплате труда, выдаче кредитов, займов) (ст. 14.11-14.13, 14.56-14.57, 14.62 КоАП)	3623	3499	3394	2173	0,26	94101	1-134
Нарушение требований законодательства, касающихся представления и раскрытия информации на финансовых рынках (15.19 ч. 1, 2 КоАП)	336	3	18	7	0,0	140	10-40

Продолжение таблицы 27

1	2	3	4	5	6	7	8
2. Нарушения норм, требующих специального рассмотрения в силу значимых рисков и соблюдения непрерывности деятельности аудируемой организации	16352	16373	17549	5081	100	58465	1-33
Правонарушения в сфере ПОД/ФТ (ст. 15.27, 15.27.1 КоАП)	985	611	881	158	3,11	15823	1-20
Киберправонарушения (ст. 13.27, 13.18, 13.19, 13.21, 13.33, 13.34, 13.38 КоАП)	15367	15762	16668	4923	96,89	42642	1-33
3. Нарушения норм, оказывающие воздействие на рост расходов и непрерывность деятельности аудируемой организации	851692	687443	597704	314816	100	5584367	1-1054
В ходе государственной контрольно-надзорной деятельности (ст. 19.4-19.7.3 КоАП)	304150	202036	235837	116764	37,09	2290914	1-27
Правонарушения криминальной экономики (незаконная деятельность) (ст. 14.1, 14.1.2, 14.4.1 ч. 3, 4, 14.2, 14.4, 14.5, 14.25, 14.58-14.61)	189092	166962	49279	19731	6,27	273863	1-77
Правонарушения против собственности граждан и организаций (ст. 7.17, 7.24, 7.27, 7.27.1, 14.35 КоАП)	187555	171745	161463	86355	27,43	123322	1-11
Экологические правонарушения и в использовании природных ресурсов (ст. 14.26, 7.5, 7.6, 7.11, 8.2, 8.3, 8.6, 8.12, 8.13, 8.26, 8.28, 8.32.2, 8.34, 8.35, 8.37-8.39 КоАП)	75560	71528	75904	51488	16,35	543633	1-237
Правонарушения против добросовестной конкуренции, нарушения на товарных рынках (ст. 14.6 – 14.9, 14.15-14.17, 14.19, 14.24, 14.31-14.34, 14.37, 14.38, 14.44-14.46 КоАП)	57398	49704	50122	32133	10,21	815051	2-75
Прочие (нецелевое расходование бюджетных средств, в сфере ВЭД, РЦБ, банковской деятельности и т.п.)	37937	25468	25099	8345	2,65	1537584	1-1054

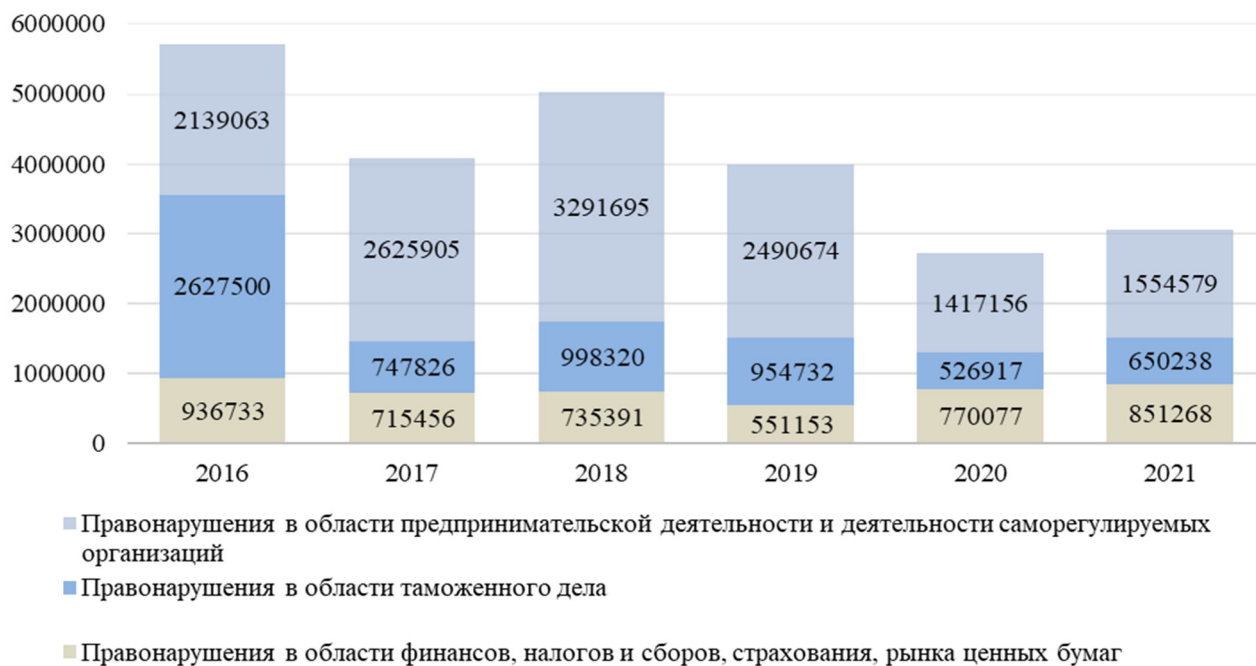
Следует отметить, что до 2019 г. наблюдался незначительный прирост (1,4 %) рассмотренных дел об административных правонарушениях, в 2020 г. даже сокращение на 12 %, а в 2021 г. рост возобновился. В структуре нарушений, влияющих на формирование числовых показателей бухгалтерской отчетности, 99 % приходится на налоговые правонарушения и в сфере пенсионного законодательства – порядка представления сведений. ОЗО являются участниками госзакупок и госконтрактов, поэтому правонарушения в этой области, вызванные неверными сведениями в бухгалтерской отчетности, могут угрожать их устойчивости. В 2020 г. установлено 559 нарушений в части исполнения, предусмотренных контрактом по ст. 7.32 КоАП, на сумму штрафов около 1 млрд. руб. Увеличивается число правонарушений, посягающих на экономические интересы кредиторов и вызванных искажениями в информации о справедливой стоимости активов и финансовой оценке

обязательств. В области нарушений, требующих от аудитора специального рассмотрения, следует выделить рост в 2021-2022 гг. киберправонарушений и искажений электронных документов. В отношении нарушений прочих НПА, не влияющих напрямую на показатели бухгалтерской отчетности, но оказывающих воздействие на выполнение принципа непрерывности деятельности, следует выделить ведение незаконной деятельности (30 %). Такие правонарушения ставят под сомнение законность операций, совершенных и отраженных (или скрытых) в бухгалтерском учете и в отчетности аудируемых организаций.

Около половины (51 %) правонарушений, относящихся к противодействию государственной контрольно-надзорной деятельности, – это невыполнение в срок законного предписания государственного органа (ст. 19.5 КоАП) с суммой начисленных штрафов 1,778 млрд. руб., 25 % – непредоставление сведений (ст. 19.7 КоАП) с суммой штрафов 28 млн. руб. Такие правонарушения могут иметь отношение к сокрытию бухгалтерской и первичной документации от органов контроля и надзора, которые подтверждают основание совершенных хозяйственных операций.

Правонарушения в области получения выплат из бюджета, целевого расходования средств, соблюдения внешнеэкономического законодательства приводят к значительному финансовому ущербу для экономических субъектов, поскольку общая и средняя суммы штрафных санкций выше, чем для налоговых. Экологические правонарушения достаточно опасны с точки зрения угрозы приостановления деятельности и закрытия производств. В 2021 г. рассмотрено 75,9 тыс. дел, из которых 51 тыс. наказано штрафами, начислено и взыскано 544 млн. руб. Большое количество правонарушений касается предприятий ЛПК и рыбохозяйственного комплекса. Наибольшая доля санкций (ст. 14-16 КоАП) приходится на правонарушения в области предпринимательской деятельности (рисунок 38). По сумме штрафов отмечаются нарушения в области персонифицированного учета в системе обязательного пенсионного страхования и осуществления предпринимательской деятельности без лицензии. Количество административных правонарушений в области таможенного дела ежегодно увеличивается, что отражает высокий уровень их

обнаружения и пресечения. Основная доля выявленных правонарушений в сфере таможенного законодательства связана с недекларированием или недостоверным декларированием товаров, причем количество правонарушений по ст.16.2 КоАП с каждым годом увеличивается.

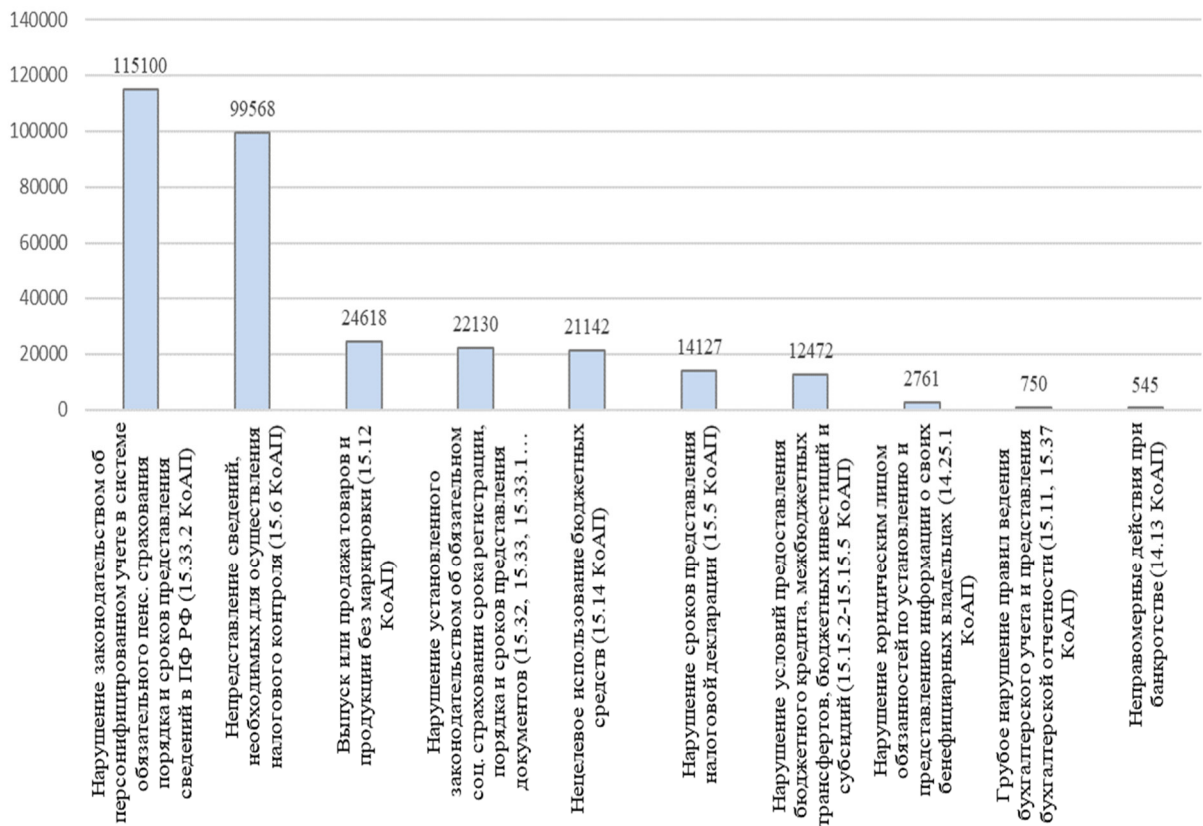


Источник: составлено по <http://stat.api-пресс.рф/stats/>

Рисунок 38 – Сумма штрафных санкций по видам экономических административных правонарушений, тыс. руб.

На рисунке 39 приведено ранжирование отдельных экономических правонарушений по сумме начисленных штрафных санкций за несоблюдение законодательства в области бухгалтерского и налогового учета. Самые высокие суммы штрафных санкций были начислены за невыполнения обязательств по госконтрактам, нарушения законодательства в области персонифицированного пенсионного учета и непредставления информации для проведения налогового контроля. Следует обратить внимание, что финансовые последствия таких правонарушений, угрожающих высокими расходами для аудируемых организаций, значимы по уровню существенности. Влияние недобросовестных действий на бухгалтерскую отчетность может быть связано с низкой информативностью отчетности, вводом в

заблуждение и предвзятостью суждений руководства при раскрытии информации в финансовой отчетности с целью сокрытия экономических преступлений.



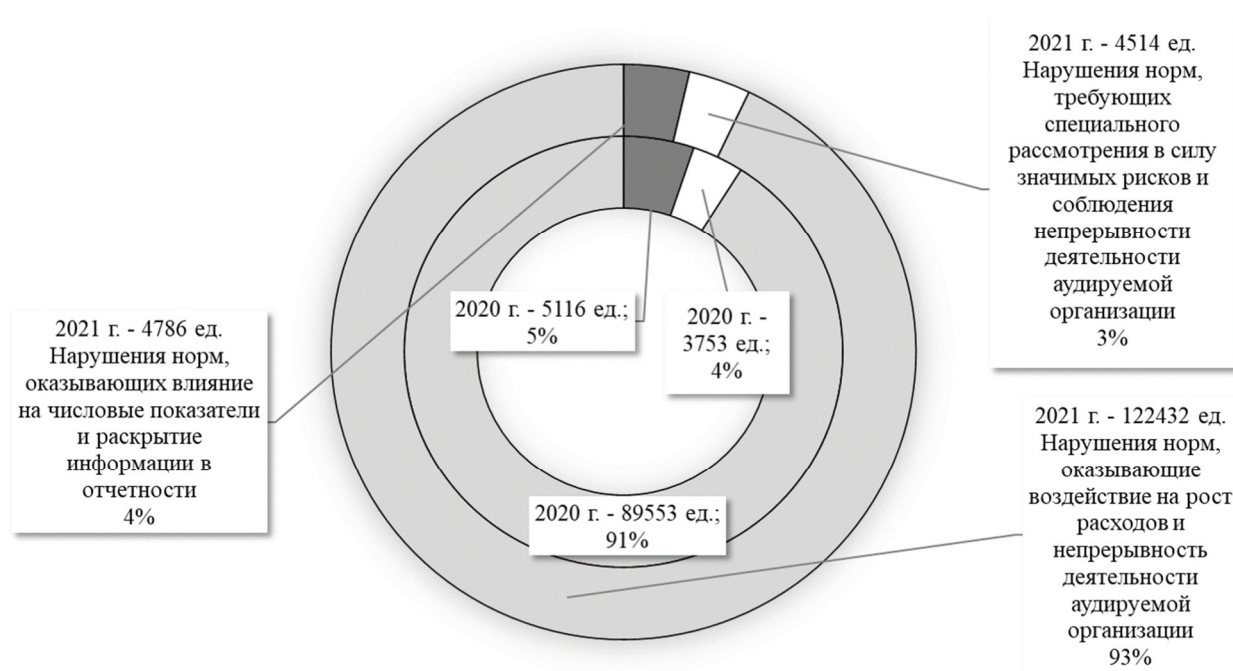
Источник: составлено по: <http://stat.api-пресс.пф/stats/>

Примечание: в график не включена самая высокая сумма штрафных санкций по виду – «действия (бездействие), повлекшие неисполнение обязательств, предусмотренных контрактом» (7.32 ч. 7 КоАП) составляет 3504476 тыс. руб.

Рисунок 39 – Ранжирование отдельных видов экономических правонарушений, влияющих на показатели бухгалтерской отчетности и раскрытие информации в отчетности (по сумме штрафных санкций) по данным за 2021 г., тыс. руб.

В сфере преднамеренного нарушения норм наиболее опасными считаются транснациональные преступления, к которым, согласно классификации ООН, относятся отмывание преступных доходов, терроризм, кража объектов интеллектуальной собственности, мошенничество со страховкой, киберпреступность, экологические преступления, коррупция, ложное банкротство и т.п. Преступления данной сферы оказывают сильное влияние на развитие ОЗО и их экономическую безопасность, поскольку совершаются под влиянием корыстно-экономической мотивации, нарушают законные интересы экономических субъектов. Объектом

экономических преступлений являются права участников общественных отношений (например, право государства на часть доходов в виде налогов). На рисунке 40 представлена структура экономической преступности по выделенным сферам в зависимости от воздействия на бухгалтерскую отчетность. В 2020 г. осуждено по экономическим преступлениям лиц на 11 % меньше, чем в 2019 г., что обусловлено сокращением как финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов, так и деятельности органов контроля и надзора в период сложной эпидемиологической обстановки.



Примечание: не включены преступления против собственности граждан и организаций (ст. 158, 158.1, 159, 160, 161-168 УК РФ)

В группу нарушения норм, оказывающих влияние на числовые показатели и раскрытие информации в отчетности, отнесены преступления в сфере формирования бюджета и государственных внебюджетных фондов (ст. 198, 199, 199.1-199.4); преступления, посягающие на интересы кредиторов (ст. 159.1, 171.5, 172.1, 172.2, 176, 177, 195-197, 200.3, 145.1 УК РФ)

В группу нарушений норм, требующих специального рассмотрения в силу значимых рисков, отнесены коррупционные преступления (ст. 201, 201.1, 204, 204.1, 204.2, 289, 285, 285.4, 286, 290, 291.1, 292, 304, 309 УК РФ); киберпреступления (ст. 272-274, 274.1, 159.6 УК РФ); преступления в сфере ПОД/ФТ (ст. 174, 174.1, 175 УК РФ).

В группу нарушений норм, оказывающих воздействие на рост расходов и непрерывность деятельности аудируемой организации, отнесены преступления криминальной экономики (ст. 120, 127.1, 170-173.1, 200.1, 200.2, 221, 222, 226, 226.1, 228-229.1, 231, 232, 242 УК РФ); экологические (ст. 246-262 УК РФ); преступления против добросовестной конкуренции, нарушения на товарных рынках (ст. 171.1, 171.3-171.4, 178-179, 181, 183-184, 185.3, 191, 191.1, 192 УК РФ); в сфере обращения платежных средств: денег, кредитных, расчетных карт, иных платежных документов (ст. 159.3, 186, 187 УК РФ); в сфере РЦБ (ст. 185, 185.1, 185.2, 185.4, 170.1 УК РФ); банковской деятельности (ст. 172, 172.3 УК РФ); страхования ст. 159.5 УК РФ; получения выплат из бюджета (ст. 159.2), нецелевое расходование бюджетных средств (285.1), в сфере внешнеэкономической деятельности (ст. 189, 190, 193, 193.1, 194, 200.1, 200.2), преступления, посягающие на интересы предпринимательства (ст. 288, 293, 169, 170, 185.5, 185.6, 171, 171.2, 173.1, 173.2, 327.1 УК РФ; ст. 146, 147, 180, 128.1 УК РФ).

Рисунок 40 – Структура преступлений, сгруппированных по видам и степени влияния на бухгалтерскую отчетность (по данным за 2020-2021 гг.)

В 2021 г. рост возобновился на 16 % по сравнению с предыдущим периодом. При этом структура экономической преступности не изменилась. Наибольшая доля выявленных преступлений приходится на преднамеренные нарушения законодательства, оказывающие влияние на расходы и угрожающие нарушением непрерывности деятельности. Опасность для государства и общества представляет нелегальная деятельность (НОН, терроризм и т.п.), на которую приходится 25 % преступлений. За период 2020-2021 гг. произошел рост налоговых преступлений, выплат из бюджета и нецелевого расходования бюджетных средств (на 20 %), в сфере обращения платежных средств (на 62 %). Чаще всего наказанием за экономические преступления является ограничение свободы (в 70 % случаях), в 11 % – штрафные санкции. Особое место занимают коррупционные и должностные преступления (незаконное использование документов об образовании юридического лица). На рисунке 41 представлена группировка степеней наказания за экономические преступления.

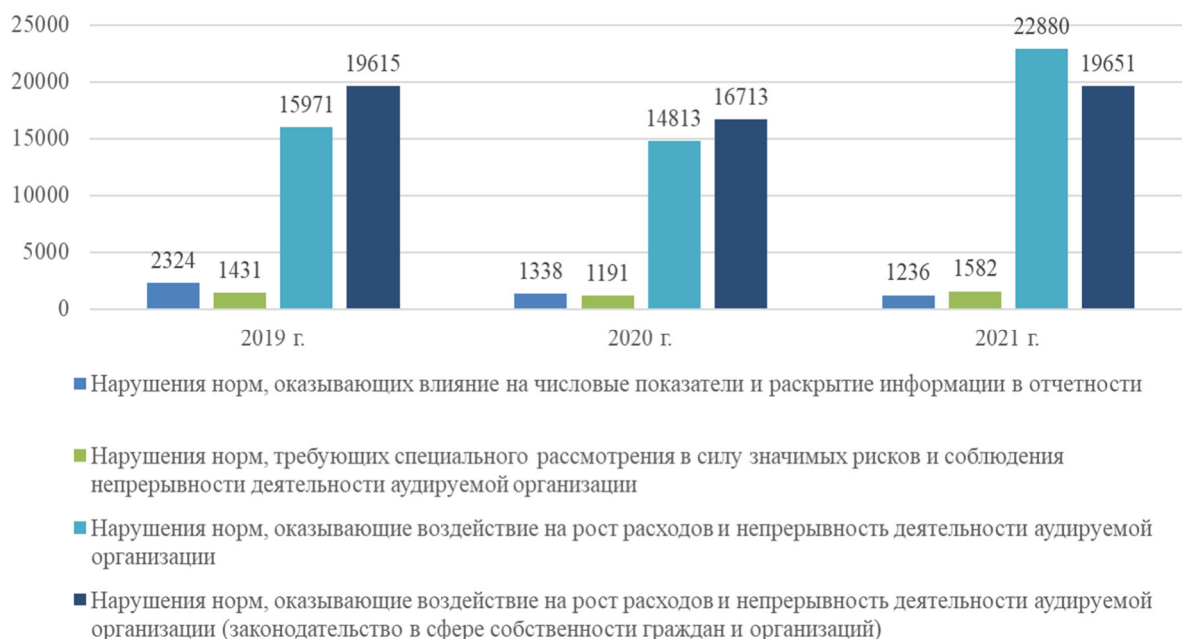


Рисунок 41 – Количество преднамеренных нарушений норм, наказываемых штрафными санкциями согласно УК РФ, сгруппированных по влиянию на бухгалтерскую отчетность, ед.

На долю мошенничества приходится до 95 % всех экономических

преступлений (ст. 159 УК РФ), это факты хищения имущества, денежных средств и т.п. Мошенничество нарушает экономические интересы государства и контрагентов ОЗО, преследует противоправные финансово-экономические интересы. В таблице 28 детализирована структура мошенничества.

Таблица 28 – Количество выявленных фактов мошенничества и система наказаний за неисполнение законодательства в Российской Федерации

Вид экономического преступления	Количество осужденных лиц				Количество штрафных санкций				Ограничение свободы (полное и условное)			
	2018	2019	2020	2021	2018	2019	2020	2021	2018	2019	2020	2021
В сфере мошенничества	22638	22836	21508	20438	3350	3316	3097	2958	14763	15085	12392	13725
Мошенничество группой лиц по предварительному сговору (ст. 159 ч. 2 УК РФ)	5518	4921	4666	5306	388	384	338	447	4093	3605	3373	3840
Мошенничество в крупном и особо крупном размере (ст. 159 ч. 3-4 УК РФ)	8637	8321	6329	6893	960	882	772	766	7858	7263	4339	5921
Мошенничество (ст. 159 ч. 1 УК РФ)	3103	2887	2691	2820	729	640	600	566	1104	1180	988	1270
Мошенничество в сфере кредитования и страхования (ст. 159.1, 159.2, 159.5 ч. 1-4 УК РФ)	4872	4732	4938	4996	892	1191	1056	1139	1503	1912	1968	2415
Мошенничество в сфере предпринимательской деятельности, неисполнения договорных обязательств (ст. 159.4 ч. 1-3, 5, 6 УК РФ)	215	220	69	20	23	20	8	1	126	141	51	5
Мошенничество в сфере компьютерной информации и электронных средств платежа (ст. 159.6, ст. 159.3 ч. 1-4 УК РФ)	293	1755	3112	403	41	199	323	39	152	984	1673	274

Источник: <http://stat.апи-прессс.рф/stats/>

В 2021 г. было выявлено 20,4 тыс. фактов мошенничества, причем с 2019 г. показатель снижается. Данный вид правонарушений считается самым тяжелым по последствиям, наказанием чаще всего выступает лишение свободы (полное или условное). Финансовая сфера (кредитование и получение выплат) также относится к криминогенным. В 2021 г. в области кредитования и страхования количество осужденных лиц составило 4996. В качестве наказания за такое преступление чаще всего применяются штрафные санкции (26 %) и исправительные работы (47 %).

Резкий рост преступлений отмечается в сфере электронных платежей. Если в 2017 г. было осуждено 74 чел., то в 2019 г. – 1721, а в 2020 г. рост увеличился в 1,8 раза. Наиболее опасный вид кибермошенничества связан с дистанционным хищением активов финансовой организации или средств потребителей и их персональных данных с использованием ЭВТ и ТС. В условиях COVID-19 и цифровизации возросло количество кибератак на информационные системы аудируемых организаций. Наиболее существенны риски несанкционированного доступа к ИТ-системам, в которых хранится финансовая информация, и риски обхода средств контроля. Число фишинговых атак, поддельных веб-страниц возрастает, и организации все чаще подвергаются хищению идентификационных и персональных данных работников и клиентов. Ряд наиболее значимых преступлений в сфере коррупции представлен на рисунке 42.

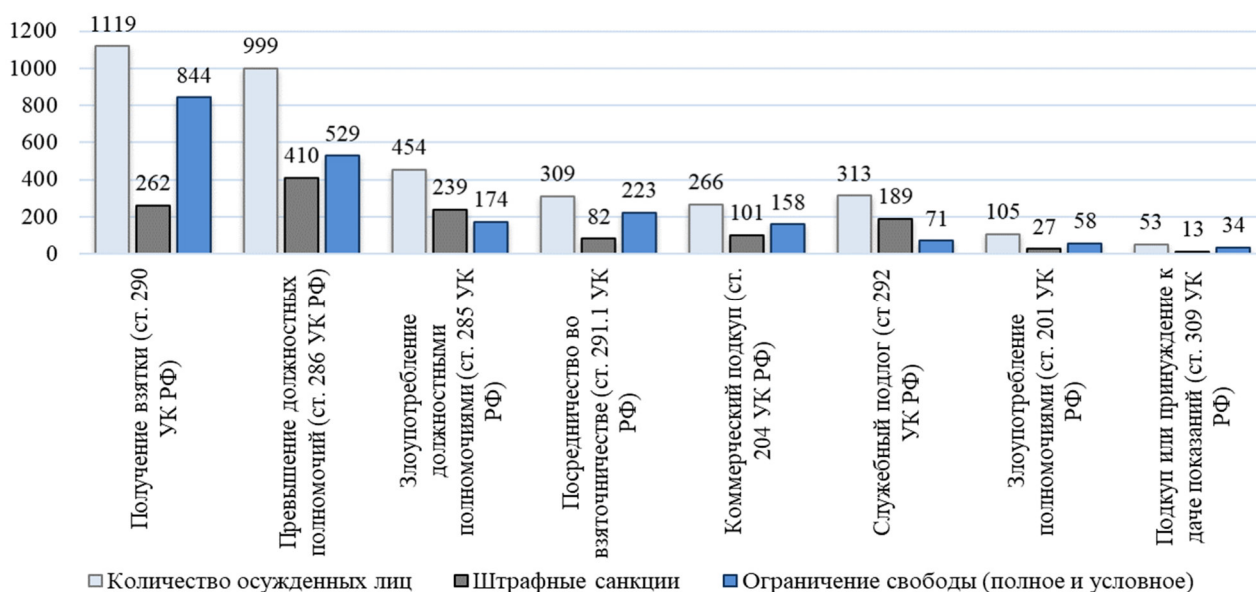
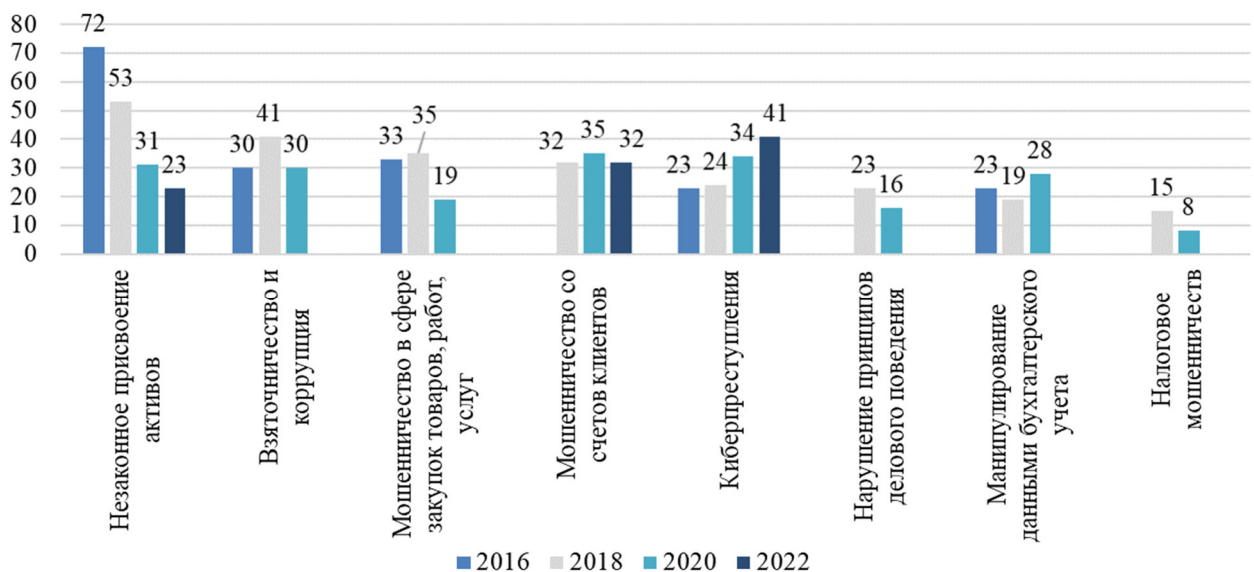


Рисунок 42 – Структура коррупционных преступлений в 2021 г.

В структуре коррупционных преступлений большая часть – получение взятки (1119 лиц) и превышение должностных полномочий (999 дел). В ОЗО с госучастием необходимо запланировать специальные тесты для оценки закупочных (тендерных) процедур аудируемой организацией. При аудите бухгалтерской отчетности следует оценить влияние рисков подкупа иностранных должностных лиц и соблюдение законодательства в данной сфере. В неустойчивой экономике возрастает

влияние ограничений в части соблюдения кредитных, договорных обязательств и погашения неустоек по договору. В условиях кризисов, вызванных COVID-19 в 2020-2021 гг. и влиянием финансовых санкций в 2022 г., обостряются риски недобросовестных действий, побуждающих к фальсификации бухгалтерской отчетности.

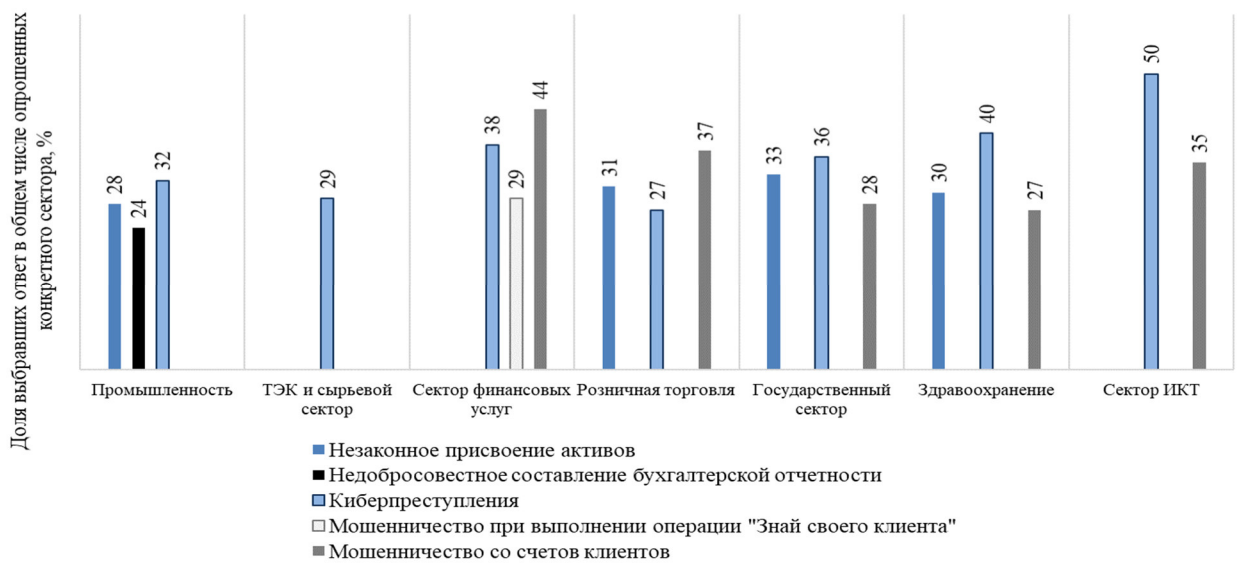
Негативными факторами выступают угрозы банкротства организации и контрагентов, снижение спроса и уровня доходов потребителей, рост убытков и желание скрыть значимые убытки. Увеличиваются возможности недобросовестных действий в результате обхода процедур внутреннего контроля и сбоев в системе мониторинга, его адаптации к новым методам работы. Высока вероятность принятия неверных оценочных значений в связи с субъективностью и неопределенностью ситуации. Смягчение давления со стороны органов контроля и надзора способствует формированию возможностей для оправдания руководством аудируемых организаций фактов мошенничества. Исследования экономической преступности проводит PwC на основании анкет руководителей высшего звена (72 % компаний с объемом выручки более 10 млн. долл. США). Результаты анализа представлены на рисунке 43.



Источник: Всемирный обзор экономических преступлений за 2016 г., 2018 г., 2020 г., 2022 г.

Рисунок 43 – Основные виды экономических преступлений по данным исследований PwC (в % по структуре опрошенных респондентов)

Распространенными видами мошенничества в корпоративном секторе становятся незаконные действия, совершаемые клиентами компании. Наиболее острая проблема – незаконное присвоение активов (в 2015-2016 гг. отмечалось 75 % респондентов PwC), однако в 2022 г. повышается актуальность манипулирования данными бухгалтерского учета и киберпреступлений. Благодаря данным статистических исследований в области корпоративных хищений, известно, что убытки, понесенные организациями из-за нелегальных действий сотрудников, могут составлять до 85 % от общей доли убытков. На рисунке 44 представлена структура финансового мошенничества в разрезе секторов экономики.



Источник: Всемирный обзор экономических преступлений за 2022 г.

Рисунок 44 – Незаконное присвоение активов и манипулирование данными бухгалтерского учета в отдельных отраслях по данным исследований PwC (в % по структуре опрошенных респондентов)

Следует отметить, что незаконное присвоение активов распространено в тех отраслях, где имеется большой объем складских запасов, а манипулирование данными отчетности – в организациях, где привлекается внешнее финансирование государства (государственный сектор, здравоохранение), частных и институциональных инвесторов (ТЭК и сырьевой сектор), населения (финансовые услуги). Из большого числа причин, вынуждающих организацию пойти на мошенничество, можно

выделить две основные – давление внешних факторов и возможности сокрытия дохода.

На основании расширения и детализации классификаций искажений, представленных в МСА 450 и 700, предлагается использовать классификатор искажений, приведенный в Приложении Д. Предлагаемая классификация развивает традиционное представление о группировке искажений, существующей в МСА 450, и базируется на подробном и актуальном перечне возможных искажений, сгруппированных по влиянию несоблюдений НПА на факты хозяйственной жизни, отражение в системе регистрации их на счетах бухгалтерского учета, при формировании, представлении бухгалтерской отчетности и надежности функционирования СВК. Особенностью классификации является широкое применение не только для оценки влияния искажений на бухгалтерскую и специальную отчетности, исходя из уровня существенности, но и для идентификации контрольных точек, в которых вероятны потенциальные искажения; оценки соблюдения принципа непрерывности деятельности аудируемой организации. Классификатор позволит повысить эффективность планирования и может быть положен в основу формулирования детальных процедур при составлении плана аудиторской проверки и отдельных направлений комплаенса как ЗОУ.

4.2 Развитие методики оценки учетной политики и соблюдения принципов должной осмотрительности и непрерывности деятельности аудируемой организации

При ознакомлении с деятельностью аудируемого лица, согласно п. 11-12 МСА 315, аудитору следует достигнуть понимания регуляторных и отраслевых факторов, которые определяют характер деятельности, структуру собственности и корпоративного управления, способы финансирования, обоснование выбора способов учета, закрепленных в учетной политике, и внесения в нее изменений. В

условиях нестабильной экономики аудируемая организация может создавать резервы под ожидаемые убытки, оценочные обязательства в связи увольнением сотрудников; могут существовать особые обстоятельства, влияющие на уровень задолженности. Аудитор получает понимание контрольной и комплаенс-среды организации, которая включает применимую концепцию подготовки финансовой отчетности, правовую и политическую среду, отраслевую нормативную базу, требования к раскрытию информации, трудовое законодательство и иные нормы, оказывающие влияние на деятельность организации.

В соответствии с МСА 315, аудитор оценивает соблюдение принципов бухгалтерского учета и особенности отраслевой практики, порядок учета финансовых инструментов, необычные и сложные операции, связанные с новыми сферами деятельности. Аудитор получает понимание в отношении выбора и применения положений учетной политики, причин ее изменения, включая методы признания, оценки, представления сомнительных операций, раскрытия информации, влияния основных положений учетной политики в спорных и новых областях. Аудитору следует обратить внимание на учетные записи, связанные с изменениями в окружении аудируемой организации, применением новых законов и стандартов.

В состав регуляторной базы входят нормы в сфере налогообложения, применимые положения денежно-кредитной политики, налоговые и финансовые льготы, программы господдержки, политики в области тарифов и ограничений торговли, требования по охране окружающей среды. Необходимо учитывать, что информация бухгалтерского учета и отчетности связана с порядком исполнения налогового законодательства – при принятии НДС к вычету, учете сделок с поставщиками с высоким риском признания несостоятельности (банкротство) и неопределенности в выполнении принципа должной осмотрительности при выборе контрагента. Все ПУД и данные бухгалтерского учета используются для расчета налога на прибыль. В связи с этим искажения, допущенные в учетной системе, с высокой вероятностью могут повлиять на правильность отражения данных в налоговых декларациях по НДС и налогу на прибыль. В случае сокрытия фактов уклонения от уплаты налогов

система бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности будет существенно искажена.

В ходе ознакомления с перечнем законов и иных нормативных актов аудитор должен сделать вывод о том, какие требования должна соблюдать аудиторская организация, существуют ли ограничения, связанные с ведением деятельности. Аудитор может запросить у руководства аудируемой организации список применяемых нормативных документов, установить, известны ли ему все нормы, которые требуется соблюдать аудируемой организации при осуществлении деятельности, исходя из особенностей организационно-правовой формы и финансово-хозяйственных операций. Форма документа, рекомендуемая для составления в процессе ознакомления с деятельностью аудируемой организации, приведена в таблице 29.

Таблица 29 – Форма рабочего документа «Перечень НПА, оказывающих влияние на порядок формирование бухгалтерской отчетности и оценку непрерывности деятельности аудируемой организации»

Перечень применимых НПА	Вывод и применение в аудите бухгалтерской отчетности
1	2
Факторы, влияющие на применимость норм:	
Сектор экономики (регулятор):	<i>Сектор коммерческих организаций/ гос-сектор (Минфин РФ)/ финансовый сектор (ЦБ РФ)</i>
Организационно-правовая форма:	<i>АО / некоммерческая организация</i>
Отрасль и вид деятельности:	<i>Строительство / Сельское хозяйство и т.п.</i>
Система налогообложения:	<i>Общий / Крупный налогоплательщик</i>
Форма объединения бизнеса (наличие норм по применению МСФО)	<i>Группа компаний (холдинг) / ТОСЭР / ОЭЗ и т.п.</i>
1. Нормы, которые определяют числовые показатели и раскрытие информации в отчетности	Получение достаточных и надлежащих доказательств достоверности бухгалтерской отчетности
<i>На уровне остатков по счетам и раскрытия информации в отчетности</i>	
1.1 Нормы права бухгалтерского законодательства	
1.1.1 Федеральный закон «О бухгалтерском учете»	
1.1.2 ПБУ, имеющие прямое отношение к формированию бухгалтерской отчетности	
<i>ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»</i>	
<i>Отметить иные ПБУ</i>	
1.1.3 ФСБУ, применение которых носит ретроспективный характер	
<i>ФСБУ 26</i>	
1.1.4 ФСБУ обязательные к применению, устанавливающие новый порядок оценки и отражения операций в учете и отчетности	
1.1.5 Нормы, определяющие специфику деятельности организации	
...	

Продолжение таблицы 29

1	2
1.2 Налоговое законодательство, оказывающее наибольшее влияние на бухгалтерский учет и статьи бухгалтерской отчетности	Получение аудиторских доказательств при проверке налоговых обязательств
<i>гл. 21 НК РФ</i>	
<i>гл. 25 НК РФ</i>	
принципы и подходы к формированию системы налогового мониторинга	
....	
1.3 Законодательство в области ЭДО	
...	
1.4 Нормы правила (учетная политика, ФСБУ, МСФО, прочие стандарты эк. субъекта), нормы-принципы	Выполнение конкретных аудиторских процедур, направленных на выявление случаев несоблюдения НПА и продолжения деятельности, предупреждения штрафов
2. Нормы, разрешающие ведение деятельности, не влияющие на финансовую отчетность, но оказывающие влияние на соблюдение принципа непрерывности деятельности	
На уровне операций ФХЖ	
2.1 Прочие нормы права и принципы (НПА, относящиеся к операционным аспектам (устанавливающие юридические права и обязанности, отраслевые акты)	
2.1.1 Лицензирование деятельности	
2.1.2 Закон, определяющий особенности организационно-правовой формы ОЗО	
2.1.3 Экологические нормы	
2.1.4 Специальные нормы ПОД/ФТ	
<i>(отметить, если организация включена в перечень ст. 5 закона 115-ФЗ)</i>	
2.2 Прочие ЛНА	
<i>(положения об оплате труда, методические указания, внутренние регламенты, инструкции)</i>	
3. Нормы и принципы по организации СВК и комплаенс-системы	
- требования COSO	
- СВК, сформирования по требованиям финансового мониторинга (Постановление Правительства №492)	
- СВК, сформированная по требованиям налогового мониторинга	

Построив перечень НПА, аудитору следует проанализировать нормы, которые связаны со спецификой деятельности, системой бухгалтерского учета и налогообложения, особенностями документооборота и видами операций. Следует учесть отраслевые нормы, регламентирующие бухгалтерский учет, поскольку они оказывают влияние на методику аудита в части проверки распределения косвенных расходов, признания выручки от реализации и определения финансовых результатов. Для оценки соблюдения нормативных актов, согласно п. А2 МСА 250, аудитору рекомендуется выявить факты, свидетельствующие о надлежащей политике и процедурах в отношении мониторинга требований законов, создании надежной СВК и обеспечении ее функционирования, популяризации этических норм и обеспечении их понимания руководством и сотрудниками организации, принятии

дисциплинарных мер при выявлении фактов несоблюдения, привлечении юристов для мониторинга соблюдения норм, ведения реестра значимых нормативных актов с учетом отраслевой специфики.

Комплаенс-процедуры проверки учетной политики направлены на подтверждение обоснованности субъективных оценок, аудитор должен убедиться в том, что они не являются признаком манипулирования финансовыми результатами. Применяя процедуры проверки учетной политики на соответствие нормам законодательства, аудитор делает вывод о соответствии фактически применяемых способов учета ее утвержденным положениям. На основании тестирования учетной политики аудитор устанавливает адекватность ее применимости к конкретной организации, полноценное использование всеми структурными подразделениями, выбор приемлемых вариантов. Аудитор должен удостовериться в применимости введенных в действие ФСБУ согласно перспективному или ретроспективному их действию, оценить возможности программного продукта обеспечивать переход на применение новых стандартов, учитывая виды и масштабы деятельности.

Разработанный рабочий документ, включающий 7 детальных комплаенс-процедур при проверке учетной политики ОЗО, представлен в Приложении Е.1. Оценивая учетную политику, аудитор делает вывод, соблюдаются ли действующие нормативные акты и каким образом выявленные нарушения бухгалтерского законодательства влияют на искажения бухгалтерской отчетности. В случае полного соблюдения аудируемой организацией принципов формирования учетной политики аудитор должен провести детальные процедуры проверки соответствия операций, отраженных в системе бухгалтерского учета, нормам и принципам.

На этапе принятия клиента на обслуживание аудитор должен провести *процедуры по оценке соблюдения принципа должной осмотрительности и этики* в отношении предполагаемого клиента, а в случае возникновения угроз – принять меры предосторожности и устранить риски до приемлемо низкого уровня. На данном этапе аудитор может запросить информацию у предшествующего аудитора, ознакомиться с аудиторским заключением и бухгалтерской отчетностью на официальном интернет-сайте, размещенной в ГИРБ(Ф)О. Делая запрос предыдущему

аудитору, следует учитывать, что ему может быть известна информация о несоблюдении законов и существующих подозрениях в отношении благонадежности ОЗО. Аудитору необходимо оценить риск отнесения ОЗО к объекту проверки контрольно-надзорными органами. Проводя тщательную предварительную оценку клиента, аудитор минимизирует риски возникновения конфликта интересов, убытков в случае отказа в оплате услуг по договору, появления антирекламы в СМИ и вовлечения в судебные разбирательства.

Предлагается перечень факторов для предварительной оценки комплаенс-рисков, сформированный на основании профиля добросовестного контрагента с учетом угроз нарушения этических норм и принципа независимости, которые могут вызвать заинтересованность в результатах проверки или ввести в заблуждение. Для количественно-качественной оценки предлагается совокупность индикаторов, представленных в таблице 30.

Таблица 30 – Предлагаемые индикаторы для оценки комплаенс-рисков в рамках процедуры принятия клиента на обслуживание [383]

Название факторного признака	Индикаторы оценки комплаенс-рисков	Обозначение
1	2	3
Факторы комплаенс-рисков (КФ)		
Бизнес-имидж (добросовестность в выполнении своих обязательств)	Количество выявленных нарушений по результатам проведенным проверок (в т.ч. в части коррупционных нарушений и ПОД/ФТ) Отношение проверок, выявивших нарушения к общему количеству проведенных проверок	X1
	Количество судебных исков (участие предприятия в качестве ответчика)	X2
	Степень благонадежности (по данным сайтов Контур-фокус и т.п.), отсутствие в реестре адресов регистрации в качестве местонахождений нескольких лиц, отсутствие в реестре сведений о банкротстве, реестре недобросовестных поставщиков, отзыв лицензий	X3
		X4
Финансовые убытки и мошенничество, хищения, участие в незаконных схемах	Сумма исковых требований к организации	X5
Исполнение законодательства, норм, принципов деловой этики	Сумма налоговой и иной обязательной задолженности	X6
Исполнение обязательств в условиях влияния санкций	Отсутствие организации в санкционных списках, вид деятельности, на который воздействуют санкции, участие иностранных лиц в деятельности организации, участие санкционных физических и юридических лиц, наличие филиалов и представительств за рубежом, наличие связанных организаций под санкциями	X7

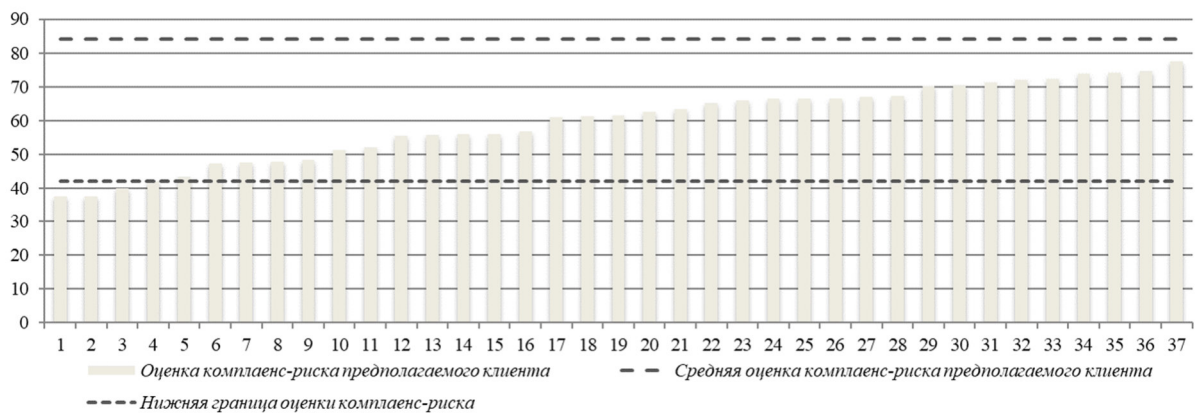
Продолжение таблицы 30

1	2	3
Корпоративно-управленческие факторы (УФ)		
Репутация руководителя организации, топ-менеджеров, собственников, профессионализм	Мнение общественности о руководителе, опыт и стаж, деловые партнерства, отсутствие банкротства в ранее действующих организациях, отсутствие в реестре дисквалифицированных лиц	X8
	Смена руководства персонала в течение последних 3 лет	X9
	Наличие собственника в реестре массовых учредителей	X10
Трудовые конфликты	Участие организации в трудовых спорах, наличие информации о задержках при выплате заработной платы	X11
Информационно-технологические факторы (ИФ)		
Открытость, доступность и прозрачность бизнеса, эффективная система информирования	Внесение сведений в ЕГРЮЛ, размещение информации о финансовой и нефинансовой деятельности организации на сайтах и инвестиционных порталах	X12
Положительное упоминание в СМИ, отзывы о компании от клиентов, реклама	Цитируемость сайта предприятия, наличие отзывов о качестве продукции	X13
Финансовые факторы (ФФ)		
Показатели, характеризующие комплаенс-нагрузку	Рентабельность продаж,	X14
	Коэффициент автономии	X15
	Коэффициент текущей ликвидности	X16
	Темп роста чистой прибыли	X17
	Зависимость от дебиторов	X18
	Зависимость от кредиторов	X19
Рыночные факторы (РФ)		
Рыночная позиция, конкурентное поведение компании на рынке	Темп роста объема продаж	X20
	Количество рыночных конкурентов	X21
	Возраст предприятия	X22
Этико-поведенческие факторы (ЕФ)		
Деловая культура (прозрачность, демократический стиль руководства, справедливость, ответственность)	Наличие на сайтах организации кодекса этики, правил и стандартов противодействия коррупции т.п.	X23
Институциональные факторы (ИнФ)		
Наличие административного ресурса и взаимодействие с органами власти, наличие крупных авторитетных партнеров	Участие в госзакупках, госконтрактах, консолидированной группы налогоплательщиков, международных выставках, санкционные списки иностранных государств и т.п.	X24
Факторы социальной ответственности (СФ)		
Социальные инвестиции, инновации, социальная ответственность	Участие в реализации социальных проектов, социально-экономической жизни региона, участие в выставках и конференциях, реализация природоохранных мероприятий	X25
	Объем инвестиций в объекты социальной инфраструктуры	X26

Рекомендуемые источники информации для формирования бланка и оценки вышеперечисленных факторов представлены в таблице Е.2. Предлагается бланк «Принятие решения о начале и (или) продолжении работы с клиентом по определенному ЗОУ» для оценки добросовестности предполагаемого клиента и

накопления информации с целью оценить возможность использования в процессе дальнейших процедур (таблица Е.3 Приложения).

При апробации предлагаемых критериев в качестве информационной базы использовалась выборка, включающая 38 территориально значимых организаций (резидентов ТОСЭР ДФО России), которые финансируются за счет частных и бюджетных инвестиций, получают налоговые льготы и таможенные, административные преференции. В исследуемую выборку включены: предприятия с наибольшим объемом инвестиций, вложенных в проекты (более 1 млрд. руб.) и высокой величиной накопленного инвестиционного капитала; функционирующие свыше двух лет с момента создания [355]. На рисунке 45 представлены результаты оценки комплаенс-рисков исследуемых организаций.



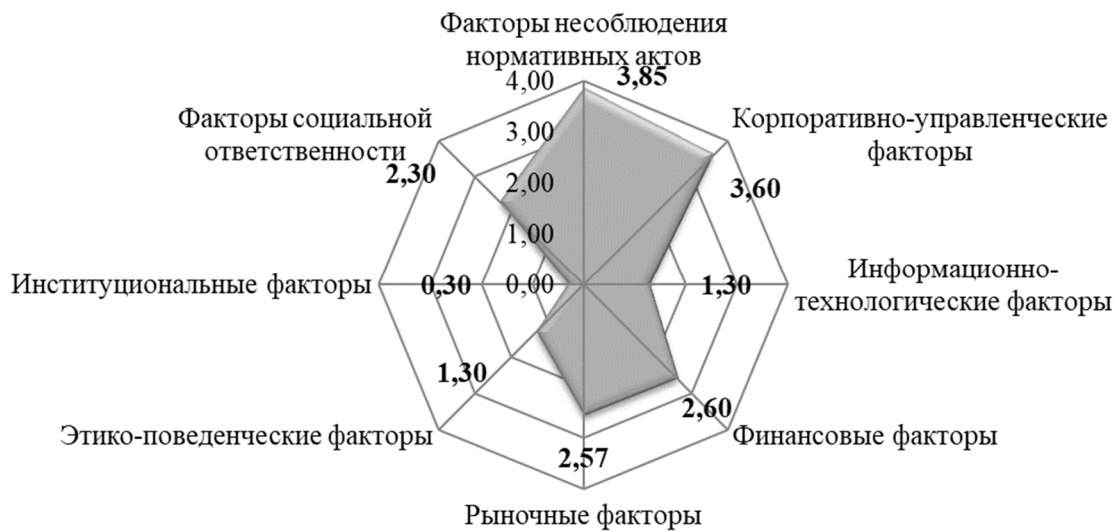
Источник: составлено автором на основании данных инвестиционной карты АО «КРДВ» и бухгалтерской отчетности, иных сведений государственных органов об организациях-резидентах ТОСЭР

Примечание: граница от 0 до 40 % – низкий уровень рисков, от 40 до 80 – средний уровень, от 80 и выше – высокий уровень рисков.

Рисунок 45 – Балльная оценка комплаенс-рисков общественно значимых организаций за 2018-2022 гг.

Большинство предприятий находится в границах низкого и среднего уровня комплаенс-рисков. Низкий уровень имеют три организации (8 % исследуемой выборки резидентов ТОСЭР), а средний – большинство остальных организаций. Несоответствие между уровнем капитала и деловой репутацией наблюдается у ООО «Судостроительный комплекс «Звезда» (на рисунке 45 – объект 20) в связи с трудовыми спорами, претензионными разбирательствами с контрагентами,

участием в судах и т.п. Оценка комплаенс-рисков по группе факторов представлена на рисунке 46.



Источник: составлено на основании бухгалтерской отчетности, сведений государственных органов и интернет-сайтов организаций-резидентов ТООСЭР.

Рисунок 46 – Комплексная оценка комплаенс-рисков ОЗО (на примере резидентов ТООСЭР) в среднем за 2018-2022 гг.

Резиденты ТООСЭР подвержены риску дополнительных расходов – на погашение расходов по судебным обязательствам, исполнительным производствам и налогам. Такие факторы – не основание для отказа в выполнении задания, но потребуют более внимательной оценки комплаенс-рисков на этапе планирования и разработке соответствующих процедур в ответ на оценку рисков. В исследуемой выборке наблюдается наличие 5 объектов с нарушениями законодательства и неблагоприятной комплаенс-средой, а две организации находятся на стадии банкротства и с 2020 г. исключены из реестра резидентов ТООСЭР, что стало сдерживающим фактором на пути реализации общественно значимых проектов. Следует отметить низкую степень прозрачности и раскрытия информации на корпоративном сайте организаций, отсутствие аудита бухгалтерской отчетности, что не позволяет инвестору объективно оценить информацию об организации.

Предлагаемый метод многофакторной оценки представляется возможным использовать в процессе *оценки соблюдения принципов ответственного*

инвестирования в рамках отдельного ЗОУ, отличного от аудита. Источники рисков *несоблюдения принципа непрерывности деятельности* могут быть связаны с выполнением стратегии развития, государственной и региональной политики, учетной политики, с особенностью финансово-хозяйственной деятельности организации. Изменения, произошедшие в нормативном регулировании бухгалтерского учета, могут способствовать появлению дополнительных возможностей по введению в заблуждение лиц, которые не осведомлены об этих изменениях. Аудитор должен изучить факторы и обстоятельства, которые могут мотивировать недобросовестное составление бухгалтерской отчетности. Аудитор должен иметь возможность оценить планы руководства в отношении действий, предпринятых для обеспечения непрерывности деятельности, в т.ч. получения господдержки, реструктуризации кредитных линий, отсрочки или рассрочки платежей по обязательствам. В приложении Е.4 представлены процедуры оценки непрерывности деятельности с учетом комплаенс-факторов.

Оценивая непрерывность деятельности согласно процедурам МСА 570, аудитор получает достаточные и надлежащие доказательства при ознакомлении с условиями и фактами нарушений долговых обязательств, протоколами собраний акционеров для выявления финансовых затруднений, с информацией о претензиях и судебных разбирательствах, их финансовых последствиях, юридической правомерности и возможности принудительного исполнения соглашений со связанными сторонами, отчетов о мерах со стороны регуляторов, оценки планов руководства и т.п. На непрерывность деятельности могут оказать влияние принятые финансовые обязательства, обусловленные привлечением заемных средств, нарушением ограничений, сроков их погашения или реструктуризации задолженности. Существующая финансовая нестабильность ухудшает условия исполнения инвестиционных проектов, кредитования, порождает рост судебных разбирательств с контрагентами, претензии и иски по договорным обязательствам.

На основе данных за 2018-2022 гг. сформирована эконометрическая модель, позволяющая спрогнозировать потери инвестированного капитала в зависимости

от комплаенс-факторов с помощью многофакторного регрессионного анализа в SPSS-статистика (формула 1):

$$IC = -0,31 + 1,12X_1 + 0,83X_2 - 0,65X_3 + 0,13X_4 + 0,34X_5 - 0,25X_6 + 0,14X_7, \quad (1),$$

(16,97; 0,0) (9,29; 0,0) (-7,79; 0,0) (4,19; 0,0) (5,06; 0,0) (-3,31; 0,002) (2,61; 0,014)

В скобках указаны значения t-статистики, уровень значимости.

Модель в стандартизованном виде (формула 2):

$$IC = 1,33X_1 + 1,02X_2 - 0,71X_3 + 0,23X_4 + 0,33X_5 - 0,25X_6 + 0,18X_7, \quad (2),$$

где IC – инвестированный капитал;

X_1 – участие ОЗО в госзакупках и госконтрактах;

X_2 – сумма исковых требований к организации;

X_3 – уровень благонадежности организации по данным СПАРК;

X_4 – количество рыночных конкурентов;

X_5 – размещение на сайте ОЗО кодекса этики, стандартов противодействия коррупции;

X_6 – уровень цитируемости сайта организации (положительное упоминание ОЗО в СМИ);

X_7 – сумма кредиторской задолженности.

Применение модели заключается в использовании в ходе комплаенс-процедур для обоснования вывода аудитора о способности аудируемой организации продолжать свою деятельность в обозримом будущем (*обозримым будущим считается один год*). Если прогнозная величина инвестированного капитала сокращается под влиянием фактических и ожидаемых комплаенс-факторов, аудитору рекомендуется сделать вывод в аудиторском заключении о несоблюдении принципа непрерывности деятельности аудируемой ОЗО.

4.3 Методика планирования и документирования комплаенс-контроля в аудите общественно значимых организаций и иных заданиях, обеспечивающих уверенность

Для планирования комплаенс-контроля предлагается использовать процессно-результатный и риск-ориентированный подходы, на базе которых выстраивается методика, отличительной особенностью которой является применение информационной и методической базы, соблюдение этапов и планов, определяемых типами методик аудита. Предлагаемый методический подход к планированию аудита в условиях внедрения комплаенс-контроля представлен на рисунке 47.

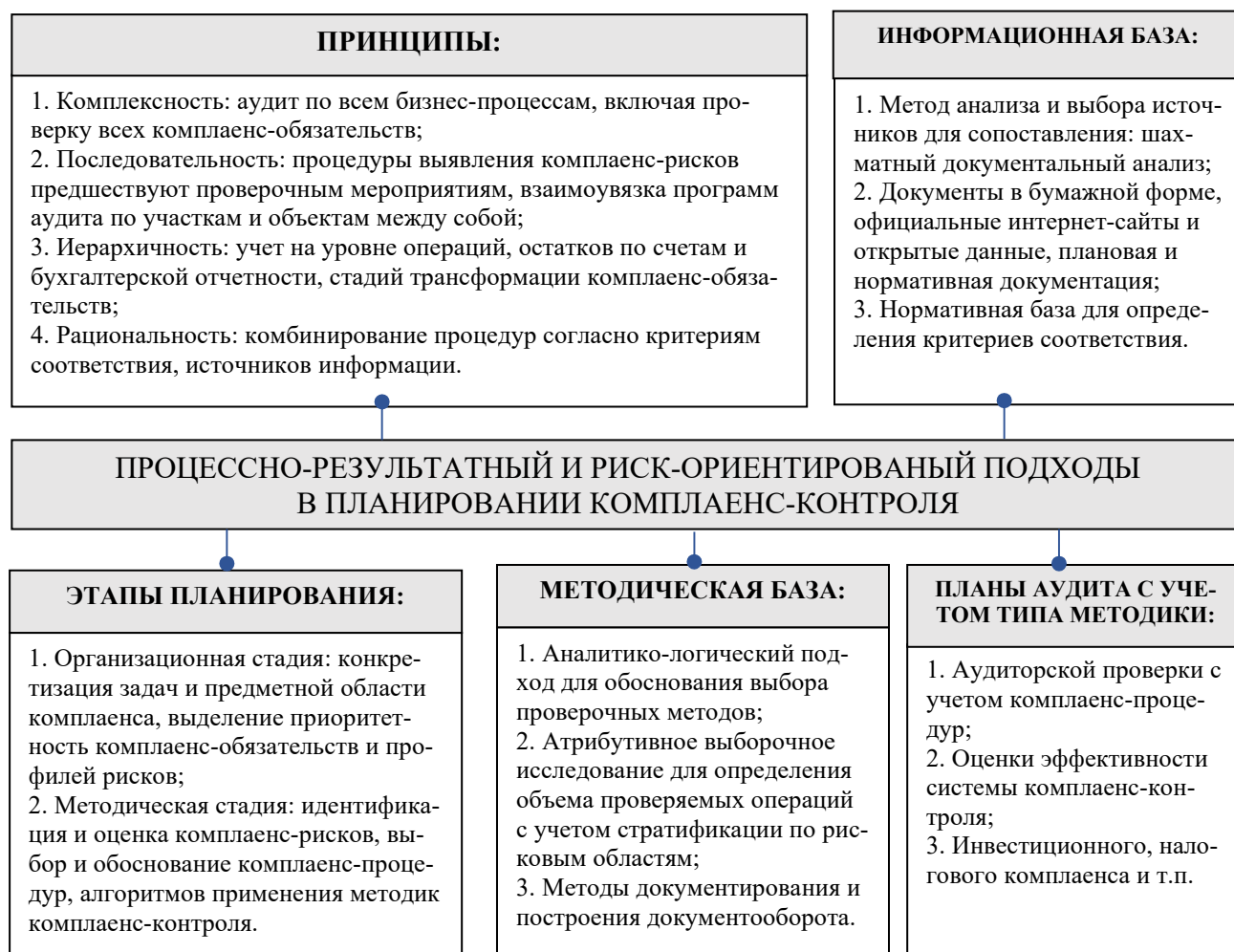


Рисунок 47 – Методический подход к планированию комплаенс-контроля

Для планирования комплаенс-контроля необходимо представление о финансовой и нефинансовой информации, на основе которой будут осуществляться комплаенс-процедуры. Информационная база комплаенс-контроля должна базироваться на выделении центров ответственности, обеспечивать выявление отклонений от установленных критериев, норм и правил, предотвращать нарушения при совершении транзакций. Надлежащий характер информации о предмете оценивается с помощью характеристик количественного или качественного характера, прошедшего или текущего, прогнозного периода. Аудитор должен удостовериться в доступе к информации, значимой для выполнения задания, дополнительной информации по запросу и в отсутствии ограничений при взаимодействии с лицами, предоставляющими информацию для выполнения задания. В таблице 31 систематизированы источники информации для аудиторских процедур комплаенс-контроля.

Таблица 31 – Финансовая и нефинансовая информация, используемая в ходе комплаенс-процедур в аудиторской деятельности

Комплаенс-процедуры	Финансовая информация	Нефинансовая информация
1	2	3
Группа I. Процедуры на этапе планирования		
I.A Понимание комплаенс-среды и концепции подготовки финансовой отчетности	Утвержденные лимиты и нормы на расходование средств, целевые финансовые показатели	Организационно-управленческая документация, приказы, распоряжения, должностные инструкции, положения
I. B Оценка взаимодействия аудируемого лица с контрольно-надзорными органами и иными регуляторами	Бухгалтерская (финансовая), налоговая отчетность	Сведения, информационные сообщения, акты и результаты проверок контролирующих органов
I.C Оценка соблюдения надежности и принципа должной осмотрительности при принятии клиента на обслуживание	Финансовые показатели для оценки благонадежности контрагентов, оценки репутации организации, обзоры аналитических агентств	Материалы СМИ, деловая переписка с партнерами, материалы судебных исков, списки аффилированных лиц и информация о сделках с ними, выявленные ранее факты искажений и фальсификаций
I.D Оценка комплаенс-рисков аудируемого лица	Финансовые показатели бухгалтерской отчетности, налоговая нагрузка и иные показатели для оценки риска проверки контрольно-надзорного органа	Сделки с фирмами однодневками и иная нефинансовая информация для оценки рисков проверки контрольно-надзорного органа
I.E Аналитические процедуры	Учетно-статистическая информация, в т.ч. остатки по счетам бухгалтерского учета, финансово-экономические показатели, отчеты о состоянии дебиторской и кредиторской задолженности	Списки дебиторов и кредиторов, иных контрагентов, кредитная и налоговая история, отчеты о развитии предприятия, отчет об исполнении инновационных и инвестиционных проектов

Продолжение таблицы 31

1	2	3
Группа II. Проверочные процедуры		
II. А Документальная проверка, включая счетно-вычислительные процедуры	Первичная документация (товаросопроводительная документация и т.п.), бухгалтерские регистры, записи по счетам учета, регистры налогового учета, суммы начислений оплаты труда, налогов	Отчеты о производстве продукции, протоколы решений собраний учредителей, учетная политика, нормативно-правовые акты и внутренние стандарты, договоры и соглашения
II. В Методы фактического контроля	Ведомости учета готовой продукции на экспорт, производственные и материальные отчеты, журналы приемки товаров, приходно-расходные накладные, складские документы, отчеты о складских запасах, о приобретении и расходовании ТМЦ	Результаты ревизий, инвентаризаций, дефектные ведомости, патенты, лицензии, авторские права
II. С-Ф Логические методы, оценочно-экспертные методы, аналитические процедуры и мониторинг, статистические методы и прогнозирование	Информация на счетах бухгалтерского учета, экономические показатели, инвестиционные планы, бюджеты, финансовая информация для оценки последствий ущерба, нормативная информация (планово-бюджетные нормативы, проектно-сметная документация), финансовые прогнозы макроэкономических индикаторов, рыночные цены и информация об оценке активов, прескуранты, цены по сделкам с аффилированными лицами	График документооборота, отчеты совета директоров, разъяснения руководства, собственников, сметы затрат, нормативы, отчеты структурных подразделений, жалобы, претензии, обращения, судебные разбирательства, акты проверок контрольно-надзорных органов, деловая переписка с партнерами, документы на право владения активом, договоры залога, закладные и прочие обременения, план-график выполнения закупок, проектов и т.п., решения и намерения по сделкам, материалы экспертизы заявок по инновациям, госзакупкам и т.п.
II. G Процедуры с применением IT-средств	Данные программы 1С и другой учетно-аналитической системы	Данные программы управленческого учета и правовой информации
II. I Оперативно-розыскные мероприятия	Финансово-аналитические отчеты и материалы финансовой экспертизы	Информация горячей линии
Группа III. Оценка эффективности комплаенс-контроля		
Тестирование средств контроля	Финансовая величина комплаенс-обязательств, комплаенс-расходов и доходов	Комплаенс-политика, сообщения руководства аудируемого лица и представителей служб комплаенс-контроля, учетная политика

После согласования условий задания на этапе планирования аудитор направляет запросы руководству аудируемой организации и иным лицам. Перечень запросов и заявлений приведен в таблице 32.

Таблица 32 – Перечень заявлений и запросов в адрес аудируемой организации, подтверждающих соблюдение нормативных актов

Предмет запроса, письменного заявления	Адресат информации	Действие аудитора в ответ на оценку
1	2	3
Аудит бухгалтерской отчетности		
Письменные заявления:		
<p>обязательство по подготовке финансовой отчетности и предоставлению иной информации (п. 10 МСА 580);</p> <p>сделки и операции организации госсектора осуществлялись в соответствии с нормативными и иными регламентирующими актами (A9 МСА 580);</p> <p>выбор и надлежащее применение учетной политики (A10 МСА 580);</p> <p>оценка и раскрытие информации об обязательствах, в т.ч. оценочных и условных (A10 МСА 580);</p> <p>положения законов, нормативных актов и договорных соглашений, которые могут повлиять на финансовую отчетность, в т.ч. несоблюдение таких положений (A10 МСА 580);</p> <p>в отношении планов руководства о будущих действиях в связи с оценкой непрерывности деятельности, практической возможностью выполнения планов (п. A20 МСА 570);</p> <p>подтверждение ответственности за разработку, внедрение и поддержание СВК для предотвращения и обнаружения недобросовестных действий (п. 39 МСА 240);</p> <p>существующие результаты оценки рисков существенного искажения отчетности в результате недобросовестных действий (п. 39 МСА 240);</p> <p>известные реальные факты о подозрениях в недобросовестных действиях с участием руководства, сотрудников внутреннего контроля (п. 39 МСА 240);</p> <p>заявления в отношении недобросовестных действий, сделанные сотрудникам, аналитикам, регуляторам (п. 39 МСА 240);</p> <p>известные случаи несоблюдения или подозрения о несоблюдении НПА, влияние которых должно учитываться при подготовке финансовой отчетности (п. 17 МСА 250);</p> <p>известные существующие или возможные претензии и судебные разбирательства, воздействие которых принято при подготовке финансовой отчетности, учтены и раскрыты в связи с применимой концепцией (п. МСА 501 [7]).</p>	руководство аудируемой организации (если уместно, ЛОКУ)	подтверждение аудиторских доказательств, надлежащие действия, в т.ч. в случае отказа от предоставления ЛОКУ
Запросы:		
<p>оценка риска того, что финансовая отчетность может быть существенно искажена вследствие недобросовестных действий, включая характер, объем и частоту оценок (п. 17 МСА 240);</p> <p>процедуры выявления рисков недобросовестных действий и реагирования на эти риски (п. 17 МСА 240);</p> <p>известные случаи выявленного или возможного несоблюдения нормативных актов (п. 16 МСА 250)</p> <p>обновленная информация о прочих законах или нормативных актах, которые оказывают или могут оказать основополагающее влияние на деятельность организации (п. A11 МСА 250);</p> <p>политики и процедуры организации в отношении соблюдения законов и нормативных актов, выявления, оценки и учета результатов судебных разбирательств (п. A11 МСА 250);</p> <p>в отношении оценки способности организации продолжать свою деятельность непрерывно (п. 16 МСА 570)</p>	руководство аудируемой организации	оценка риска существенного искажения отчетности в результате недобросовестных действий, система контроля, реагирующая на риски, случаи обхода средств контроля, изучение окружения организации, СВК, планирование характера, объема и временных рамок аудиторских процедур
демонстрация приверженности честности и этическому поведению (A101 МСА 315)	руководство и сотрудники	

Продолжение таблицы 32

1	2	3
<p>реальные факты недобросовестных действий, случаи подозрения или заявления (п. 19 МСА 240); выполнение процедур с целью обнаружения недобросовестных действий (п. А18 МСА 240); реакция руководства на выявленные факты недобросовестных действий (п. А18 МСА 240); обязанности службы внутреннего аудита и их связь с подготовкой финансовой отчетности (п. А118 МСА 315); выявленные недостатки внутреннего контроля, бизнес-риски (п. 3 МСА 315)</p>	служба внутреннего аудита	
<p>объем информационного взаимодействия с регулирующими органами (п. А14 МСА 260); позиция, осведомленность в отношении важности СВК (п. А14 МСА 260); действия в ответ на изменения в стандартах бухгалтерского учета, практике корпоративного управления, организованных торгах (п. А14 МСА 260); надзор за деятельностью руководства по выявлению рисков недобросовестных действий и реагированию на эти риски установленной СВК (п. 20 МСА 240)</p>	ЛОКУ	
<p>ненадлежащие или необычные действия, относящиеся к обработке бухгалтерских записей и прочим корректировкам (п. 20 МСА 240); процедуры инициирования, отражения, обработки и представления отчетности (п. А136 МСА 315)</p>	лица, участвующие в процессе подготовки финансовой отчетности	понимание надлежащего характера выбора и применения способов учетной политики
<p>судебные разбирательства, иски, оценочные показатели, соблюдение законов и нормативных актов, осведомленность о фактических или предполагаемых недобросовестных действиях, соглашения с партнерами по бизнесу, договорные условия (п. А23 МСА 315, п. А16 МСА 570); услуги, которыми пользовалась организация (п. А 20 МСА 315)</p>	юрисконсульт, руководство аудируемой организации	ознакомление и оценка риска существенного искажения финансовой отчетности, оценка признаков нарушения непрерывности деятельности
<p>информация об операционных и регуляторных рисках, которые могут влиять на финансовую отчетность (п. А23 МСА 315)</p>	служба по управлению рисками	
<p>изменения в информационных системах, сбои, средства контроля, связанные с ИТ-технологиями (п. А23 МСА 315)</p>	подразделение ИТ-технологий	
Запросы и заявления согласно МСЗОУ 3000:		
<p>признание влияния неисправленных искажений в отдельности и в совокупности несущественными применительно к предмету задания; подтверждение того, что соответствующая сторона сообщила все известные особенности СВК, за исключением несущественных; признание ответственности за оцениваемый предмет задания; перечень допущений (ставка дисконтирования в инвестиционном комплаенсе); система налогообложения, переписка с ФНС, результаты налоговых проверок, перечень филиалов и представительств в регионах присутствия (в налоговом комплаенсе); государственные программы, сметы, госзаказы, соглашения (бюджетном комплаенсе); рассмотрение и утверждение ежегодных отчетов о деятельности СВК и комплаенс-службы, связанных с управлением комплаенс-рисками, достигнутые результаты в процессе мониторинга и контрольных процедур в отношении операций с высоким уровнем риска, принятые рекомендации в отношении управления рисками.</p>	руководство организации	использование для процедур подтверждения и существенных оценок
<p>перечень выявленных и зарегистрированных событий, которые подвержены комплаенс-рискам; результаты мониторинга функционирования системы комплаенс-контроля и управления комплаенс-рисками; информация о выявленных нарушениях НПА по видам деятельности</p>	служба внутреннего контроля, комплаенс-подразделение	

Продолжение таблицы 32

1	2	3
перечень проведенных служебных расследований по фактам выявленных экономических преступлений.	служба экономической безопасности	

Получая письменные заявления, аудитор должен учитывать, что они необходимы для ознакомления с условиями и обстоятельствами задания, но не влияют на характер и объем планируемых проверочных процедур. Письменные заявления связаны с получением необходимой информации для понимания тех областей, подробная проверка которых не предусмотрена заданием на проведение аудита и является сферой ответственности руководства аудируемой организации. В то же время полученные письменные заявления позволяют понять степень ответственности руководства за формирование бухгалтерской отчетности и соблюдение законодательства во всех аспектах деятельности ОЗО. Получая ответы на запросы, аудитор должен удостовериться в том, что копии заверенных учредительных документов, сведений о постановке на налоговый учет, приказа об утверждении руководителя, численности персонала подтверждают сведения, предварительно оцененные на основе открытых данных. Документы на имущество, находящееся в собственности, или арендные договоры должны свидетельствовать о фактическом местонахождении аудируемой организации, складских, производственных и иных помещений. Для анализа причин возникновения искажений в бухгалтерском учете следует проанализировать вероятность появления новых нормативных актов, провести мониторинг контрольных дат и возможных нарушений.

При планировании аудита бухгалтерской отчетности и ЗОУ с учетом комплаенс-процедур формируется общий план, назначение которого – отражение результатов оценки комплаенс-рисков и запланированных проверочных процедур в ответ на оцененные риски. План комплаенс-контроля в аудите представляет собой инструкцию для их применения в конкретных обстоятельствах задания, требует определения направления комплаенса и методов контроля на каждой стадии возникновения или погашения. В общем плане указывается перечень детальных процедур,

примеры которых, сгруппированные по предпосылкам, критериям соответствия, представлены в таблице 33.

Таблица 33 – Примеры определения детальных проверочных комплаенс-процедур для составления плана

Вид комплаенс-обязательства	Этап жизненного цикла обязательства	Контрольная точка (пример)	Код агрегированной комплаенс-процедуры	Предпосылка (критерий соответствия)	Примеры формулирования детализированной процедуры для использования в плане комплаенс-контроля
1	2	3	4	5	6
Уровень 1 – Группы однотипных финансово-хозяйственных операций					
Инвестиционное обязательство	Условие возникновения обязательства	Строительство станции	М.2	Возникновение	Проверка <i>возникновения</i> факта строительства и выполнения этапа строительных работ
Инвестиционное обязательство	Исполнение	Строительство станции	М.1	Полнота	Оценка <i>полноты</i> отражения в инвестиционном проекте, бухгалтерском учете информации о финансировании проекта
Договорное обязательство	Исполнение	Расчеты с поставщиками	М.1	Законность	Проверка <i>соблюдения законодательства</i> в части расчетов наличными денежными средствами между юридическими лицами в размере 100 тыс. руб. по одной сделке
Договорное обязательство	Исполнение	Отгрузка товара	М.2	Соответствие нормам операций и действий	Проверка на <i>соответствие требованиям</i> качества продукции (работ, услуг)
Обязательство в сфере госзакупок	Условие возникновения обязательства	Закупка для государственных нужд	М.1	Полнота	Проверка наличия <i>полного</i> комплекта документов, разрешающих сделку
Обязательство в области организации и ведения бухгалтерского учета	Исполнение	Формирование ЛНА	М.1	Законность	Проверка <i>соответствия</i> учетной политики требованиям <i>законодательства</i>
Налоговое обязательство	Условие возникновения обязательства	Получение кредита	М.1	Законность	Оценка <i>соответствия закону</i> операций по использованию льгот по кредиту, налогам
Договорное обязательство	Исполнение	Расчеты с покупателями	М.4	Соответствие нормам и этики	<i>Отсутствие несоблюдения этических норм</i> по сделке на основании оценки взаимосвязи между источником происхождения и получателем денежных средств

Продолжение таблицы 33

1	2	3	4	5	6
Договорное обязательство	Исполнение	Реализация имущества	М.4	Соответствие нормам операций и действий	Проверка <i>наличия санкционирования</i> на сдачу в аренду имущества, находящегося в муниципальной собственности
Налоговое обязательство	Исполнение	Представительские расходы	М.5	Точность	Экономическая обоснованность и <i>точная оценка</i> расходов, связанных с уменьшением комплаенс-нагрузки
Финансовое обязательство	Исполнение	Покупка финансовых инструментов	М.5	Точность	Проверка <i>точной оценки</i> на основании анализа выполнения ограничений и лимитов, связанных с операциями на РЦБ и другими сделками
Обязательство в сфере госзакупок	Погашение	Закупка для государственных нужд	М.1	Соответствие нормам договора и соглашения	<i>Оценка соответствия</i> срока, объема, цены, количества и качества приобретения условиям договоров
Договорное обязательство	Условие возникновения обязательства	Продажа товара	М.4	Соответствие целесообразности и устойчивости	Проверка контрагента на благонадежность с целью подтверждения <i>целесообразности</i> сделки
Уровень 2 – Отражение обязательств в системе бухгалтерского учета					
Инвестиционное обязательство	Признание в учете	Строительство станции	М.1	Полнота	Оценка <i>полноты</i> отражения в учете проектного обязательства
Инвестиционное обязательство	Признание в учете	Строительство станции	М.1	Права и обязанности	Проверка наличия <i>прав и обязанностей</i> по инвестиционному соглашению, договорам строительства, подряда и т.п.
Инвестиционное обязательство	Признание в учете	Строительство станции	М.1	Оценка	Проверка правильности <i>оценки</i> комплаенс-расходов по проекту, инвестиционной стоимости проекта
Инвестиционное обязательство	Признание в учете	Строительство станции	М.1	Классификация	Проверка правильности <i>классификации</i> по счетам и признания в учете оценочных и условных комплаенс-обязательств
Налоговое обязательство	Погашение	Погашение налога на прибыль	М1	Своевременность	Проверка <i>своевременности</i> уплаты налога на прибыль
Инвестиционное обязательство	Погашение	Строительство станции	М.5	Соответствие целесообразности и устойчивости	Оценка выполнения норматива по рентабельности проекта, отраженного в инвестиционном бюджете (аналогично - оценка выполнения целевых показателей по национальным проектам)
Уровень 3 – Отражение финансовых и нефинансовых обязательств в отчетности общего или специального назначения					
Инвестиционное обязательство	Отражение в отчетности	Строительство станции	М.1	Представление и раскрытие	Проверка <i>представления и раскрытия</i> проектных обязательств в инвестиционном бизнес-плане, инвестиционном меморандуме и т.п.
Инвестиционное обязательство	Отражение в отчетности	Строительство станции	М.1	Своевременность	Проверка <i>своевременного</i> представления инвестиционного проекта в контролирующий орган
Антикоррупционное обязательство	Отражение в отчетности	Передача информационного сообщения	М.1	Своевременность Полнота	Проверка <i>своевременности и полноты</i> информационного сообщения о сделках в Росфинмониторинг

* Комбинация метода с предпосылкой проверки является аналитико-логической процедурой, умозаключением аудитора.

Основным методическим подходом комплаенс-контроля выступает риск-ориентированный подход, направленный на выявление областей, подлежащих усиленному контролю в связи с наличием значительного риска существенного искажения отчетности. В зонах повышенного риска усиливается вероятность финансовых потерь и невыполнение принципа непрерывности деятельности организации. Во внутрифирменных стандартах рекомендуется утвердить перечень рисковых операций, в соответствии с которым аудитор оценивает уровень рисков, в том числе указывает на возможности обнаружения значимых рисков [349]. Оценка комплаенс-рисков аудируемой организации базируется на индивидуальном подходе, учитываются особенности деятельности каждой организации и возможные комплаенс-обязательства в бизнес-процессах, при выполнении соглашений и проектов, реализуемых организацией. Типологии рисковых событий могут способствовать поиску операций и их отражению на счетах бухгалтерского учета. В состав рисковых факторов включаются операции, выходящие за рамки обычной деятельности, или сделки, при совершении которых отсутствует экономическая логика. Предлагаемая группировка рисковых операций, составленная на основе сегментирования предметной области комплаенс-контроля, представлена на рисунке 48, а конкретные типологии рисковых операций – в приложении Ж.

В основу разработки типологии положены признаки необычных сделок, установленные рекомендациями Росфинмониторинга № 103, признаки операций, которые могут нанести ущерб аудируемому лицу и экономике в целом (№ 56 от 23.11.2018) (таблица Ж.1). Рисковые события должны быть проверяемы, должна существовать возможность документального и электронного обнаружения искажений, подтверждения правильности выполнения операций.

Профили рисков в сфере ПОД/ФТ могут быть использованы аудиторами согласно МСА 330 для понимания деятельности аудируемого лица, выявления конкретных комплаенс-рисков и планирования действий в ответ на оцененные риски.

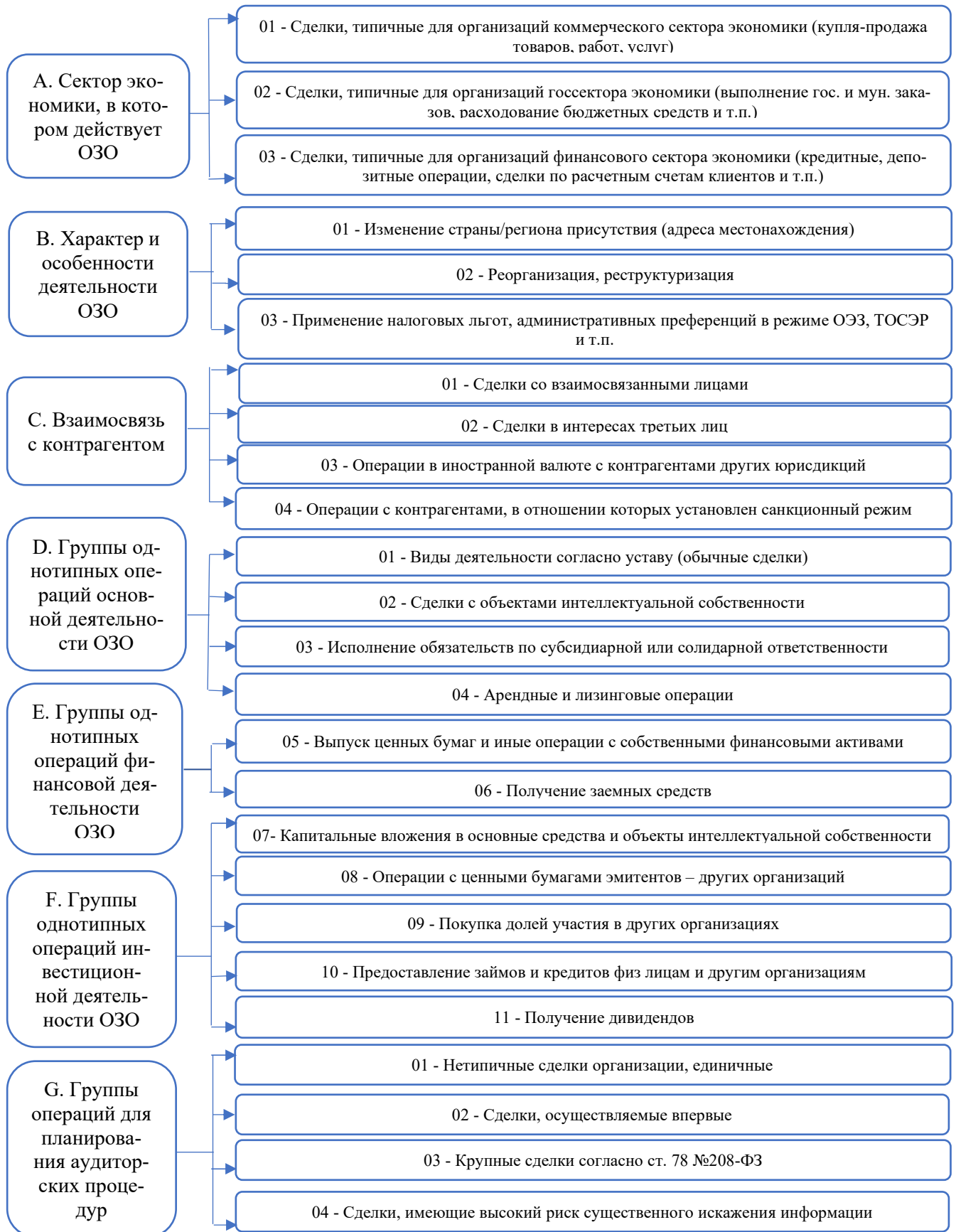


Рисунок 48 – Группировка рискованных операций для процедур комплаенс-контроля в аудиторской деятельности

Уязвимые области рекомендуется использовать при планировании для оценки индикаторов повышенного уровня комплаенс-рисков. Необходимо учитывать риски ОД/ФТ, связанные с влиянием пандемии COVID-19 (информационное письмо Росфинмониторинга от 12.05.2020). В зоне концентрации рисков могут возникать несколько типовых комплаенс-рисков со схожими причинами и последствиями. К таким рискам следует применять типологии методов контроля. На основании анализа отчетов Росфинмониторинга следует выделить 9 профилей комплаенс-рисков ОЗО (таблица Ж.2). Рекомендации по оценке рисков проведения проверки органами контроля и надзора и рисков недобросовестных действий представлены в таблицах Ж.3 и Ж.4.

При этом типологии составлены на основе группировки событий, которые способны привести к неумышленным ошибкам и искажениям, а также к действиям умышленного характера (одобрение неэффективных сделок, санкционирование нереальных проектов или сделок с фирмами-однодневками, инициирование оплаты наличными средствами, уход от мер информационной безопасности и т.п.). Для учета недобросовестных действий в перечне рисков событий предусмотрены факторы, связанные с проявлением мотивов, существованием возможностей или давления с целью совершить хищения, способности завуалировать и скрыть информацию.

Аудитору следует обратить внимание на операции, которые подпадают под санкции, в которых существуют прямые и косвенные ограничения, операции с контрагентами, включенными в санкционные списки зарубежных стран, связанными с финансовыми инвестициями, расчетами с зарубежными компаниями. По каждой рискованной операции в рабочие документы аудитору следует включать наименование и адрес контрагента, участвующего в сделке, признак взаимосвязанности (по группе операций С), реквизиты, предмет договора и сумму сделки. Аудитору рекомендуется объединить операции в группы, которые потребуют тщательного документального анализа и дальнейших проверочных процедур:

– операции, проверка которых потребует высокой квалификации сотрудников, определенных знаний и квалификаций лиц, ответственных за ФХЖ;

- операции, осуществление которых не имеет должного уровня формализации, сомнительные, не прозрачные, для отражения на счетах бухгалтерского учета требующие особых экспертных знаний и бухгалтерских суждений;
- операции, в отношении которых, как правило, органы контроля и надзора осуществляют предпроверочный анализ;
- операции, по которым комплаенс-процедуры не регламентированы и затруднительны при определении справедливой оценки активов;
- операции, комплаенс-процедуры по которым регламентированы, но не позволили снизить уровень комплаенс-рисков;
- операции, связанные со сложным законодательным регулированием, в связи с чем возникают затруднения в методологии и технологии учета;
- операции, по которым имеется противоречивая судебная практика.

В процессе выявления критических контрольных точек (ККТ) аудитор (практикующий специалист при выполнении ЗОУ) определяет источники комплаенс-рисков, распознает симптомы риска, классифицирует возможные события с точки зрения предметной области и предполагаемых критериев соответствия. Такие процедуры позволят правильно сформировать общие планы проверок, исходя из участков и направлений ЗОУ. На матрице по горизонтали откладываются операции или их группы, а по вертикали – критерии соответствия (П.1.1 и т.п.), такие как достижение целевых параметров, сохранность активов и т.п. Для преемственности с планом аудита бухгалтерской отчетности следует использовать матрицу комплаенс-рисков (таблица 34), позволяющую произвести агрегирование и декомпозицию рисков в разрезе операций для выделения критических контрольных точек.

Матрица составляется по принципу приоритетности аудиторских комплаенс-рисков с точки зрения выделения ККТ, что позволяет определить степень важности для проверки одной операции и отражения ее в системе бухгалтерского учета по сравнению с другой.

Таблица 34 – Матрица «точки контроля – критерии соответствия» для формирования плана аудита бухгалтерской отчетности и ЗОУ

Уровни	Предпосылки (аудит) или критерии соответствия (иное ЗОУ)							
	П.1.1	П.1.2	П.1.3	...	П.2.1	...	П.3.1	...
Уровень 1 - Группы однотипных операций	ККТ							
операция (группа операций) 1								
<i>Выполнение этапа строительных работ</i>	<i>СКТ</i>	<i>ККТ</i>	<i>СКТ</i>	<i>СКТ</i>	<i>СКТ</i>	<i>СКТ</i>	<i>СКТ</i>	<i>СКТ</i>
Операция 1								
....		ККТ						
Уровень 2 – Обороты и остатки по счетам бухгалтерского учета								
...								
Уровень 3 – Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности								
...								
Устанавливается критическая контрольная точка (область возможных искажений в результате несоблюдения НПА)								

На основании матрицы аудитор получает возможность обоснованно разработать перечень аудиторских процедур комплаенс-контроля и выбрать подтверждающие документы для проведения проверочных процедур. В соответствии с требованиями п. 20 МСА 315, аудитор должен оценить надлежащий характер учетной политики и проверить ее на соответствие применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

Согласно МСА 330, в ответ на высокую оценку рисков аудитор должен распределить обязанности между членами аудиторской группы таким образом, чтобы ККТ проверяли аудиторы, имеющие высокий уровень знаний и навыков в данной области. Сопоставление уровня комплаенс-риска и риска средств контроля позволяет оценить риск существенного искажения для обоснования выбора процедур по существу.

В таблице 35 отражена взаимосвязь между комплаенс-риском и риском существенного искажения отчетности, а в таблице 36 – возможные действия аудитора в ответ на оценку риска.

Таблица 35 – Оценка уровня риска существенного искажения

Комплаенс-риск	Функционирование элемента СВК		
	К1	К2	К3
S1	Минимальный риск (R _M)	Минимальный риск (R _M)	
S2		Средний (R _C)	Высокий (R _B)
S3		Очень высокий (R _{OV})	Катастрофический (R _K)

• S – существование риска (подтверждается наличием фактов возможности /условий /отношения, (S₁ – отсутствие риска, S₂ – наличие незначимого риска, S₃ – наличие значимого риска (недобросовестных действий, существенных последствий нарушений НПА);

• K – наличие и функционирование элемента СВК, предотвращающего риск и его негативное влияние (функционирует для искажения отчетности (K₁), внедрено/не функционирует (K₂), разработано/не внедрено (K₃).

Таблица 36 – Действия аудитора в ответ на оценку комплаенс-риска в отношении выбора характера, объема и временных рамок аудиторских процедур [351]

Аудиторские процедуры (характер)	Объем и временные рамки процедур				
	А) Мини-мальный объем	Б) Средний объем	В) Большой объем	Г) п.Б) +	Д) п.В) +
	Случайный отбор			Стратификация рисков областей/периодов	
1) Устный опрос персонала	У _Н	У _Н	У _Н	У _С	У _С
2) Письменные разъяснения руководства/осведомленных лиц (службы СВА, юридический отдел и т.п.)	У _Н	У _Н	У _Н	У _С	У _С
3) Обзор документов и бухгалтерских записей, переписки с контролирующими органами	У _Н	У _Н	У _С	У _С	У _{ВС}
4) Сверка, сличение первичной документации и бухгалтерских записей, организационно-распорядительной документации	У _С	У _С	У _С	У _{ВС}	У _{ВС}
5) Участие в инвентаризации активов, наблюдение за выполнением процедур	У _С	У _С	У _{ВС}	У _{ВС}	У _{ВС}
6) П. 3 + П.1	У _С	У _В	У _{ВС}	У _{ВС}	У _В
7) П. 3 + П.2	У _{ВС}	У _{ВС}	У _{ВС}	У _{ВС}	У _В
8) П.3 + внешние подтверждения	У _{ВС}	У _{ВС}	У _В	У _В	У _В
9) П. 3 + экспертиза подлинности документов	У _{ВС}	У _{ВС}	У _В	У _В	У _В
10) П. 4 + П.1	У _{ВС}	У _{ВС}	У _В	У _В	У _В
11) П. 4 + П.2	У _{ВС}	У _В	У _В	У _В	У _{ОВ}
12) П. 4 + П.5 (инвентаризация без предупреждения)	У _В	У _В	У _В	У _В	У _{ОВ}
13) П. 4 + внешние подтверждения (с учетом надежности)	У _В	У _В	У _В	У _{ОВ}	У _{ОВ}
14) П.4 + экспертиза подлинности документов, правовая	У _В	У _В	У _В	У _{ОВ}	У _{ОВ}

Где У_Н - низкая степень; У_С – средняя; У_{ВС} - выше средней; У_В - высокая; У_{ОВ} - очень высокая степень убедительности аудиторских доказательств, полученных в результате выполнения аудиторских процедур, с учетом характера, объема и временных рамок.

Характер аудиторской процедуры оказывает влияние на степень убедительности доказательств. Так, если уровень риска имеет высокое значение, то аудитор должен выбрать процедуры, которые позволяют получить более убедительные доказательства. При этом в условиях значимых рисков наибольший эффект можно получить при совмещении аудиторских процедур разного характера и разных источников. Соотношение рисков и выбора характера, объема и временных рамок аудиторских процедур можно представить в виде системы [351] (формула 3):

$$\begin{cases} R_n \rightarrow R_c \rightarrow R_e \rightarrow R_{ov} \rightarrow R_k \\ U_n \rightarrow U_c \rightarrow U_{ec} \rightarrow U_e \rightarrow U_{ov} \end{cases}, \quad (3).$$

Величину комплаенс-обязательства с учетом вероятности возникновения и санкциям, установленным КоАП и УК РФ, рекомендуется определять согласно количественно-качественной шкале (таблица 37).

Таблица 37 – Шкала для определения уровня риска существенного искажения с учетом вероятности возникновения и уровня последствий

Вероятность возникновения риска, %	Сумма комплаенс-обязательства (финансовые потери)					
	Минимальный (0-50)	Низкий (50-100 тыс. руб.)	Средний (50 – 300 тыс. руб.)	Высокий (300 – 500 тыс. руб.)	Очень высокий (500 – 1 млн. руб.)	Катастрофический (> 1 млн. руб.)
Маловероятные риски (25)	0 - 12,5	12,5 - 25	25 - 75	75 - 125	125 - 250	> 250
Вероятные риски (50)	0 - 25	25 - 50	50 - 150	150 - 250	250 – 500	> 500
Возможные риски (75)	0 – 37,5	37,5 – 75	75 – 225	225 – 375	375 – 750	> 750
Ожидаемые риски (100)	0 - 50	50 - 100	100 - 300	300 - 500	500 - 1000	> 1000
Последствия рисков	Несущественное влияние	Риски, последствия которых могут выражаться в искажениях бухгалтерской отчетности			Риски, угрожающие нарушением принципа непрерывности деятельности	
Качественная (нефинансовая) оценка последствий риска	Предупреждение, дисциплинарный выговор, нарушение бизнес-процессов, предъявление требований об устранении нарушений	Утрата лояльности контрагентов (скидок, льготных условий), претензии со стороны покупателей и клиентов, повышенное внимание со стороны надзорных органов, приостановление операций вследствие изъятия активов	Рост расходов, убытки, падение спроса, потеря рынков сбыта (в зависимости от размера)	Штрафы, налагаемые в административном порядке, влияние на репутацию, арест имущества и расчетного счета, возбуждение судебных дел, уголовные расследования	Штрафы, налагаемые в уголовном порядке	Отзыв лицензии, исключение из СРО, приостановление права вести бизнес

Риски 4-5 категорий являются ККТ, поскольку оказывают сильное влияние на финансовое состояние организации, приводят к росту санкций и могут поставить под сомнение принцип непрерывности деятельности. Риски 2-3 категорий оказывают умеренное влияние, для них необходимо установить ККТ, чтобы запланировать специальные процедуры, направленные на снижение аудиторского риска. Примеры процедур в ответ на оценку рисков и выделенных ККТ представлены в таблице 38.

Таблица 38 – Примеры комплаенс-процедур в ответ на оценку рисков существенного искажения и установленные критические контрольные точки [354]

Компоненты комплаенс-риска	Вероятность риска, %	Характер искажения в результате возможного нарушения НПА	Сумма комплаенс-обязательства (последствия искажения)	Уровень комплаенс-риска	Аудиторские процедуры и действия аудитора
1	2	3	4	5	6
1. Финансовая деятельность ОЗО коммерческого сектора экономики					
Риск грубого нарушения правил учета доходов и расходов, приводящего к искажениям в бухгалтерской отчетности и расчете налогов	50	Отсутствие нескольких документов, недостаточная организация бухгалтерского и налогового учета, существенные нарушения в оформлении документов, невыполнение должностных обязанностей, низкая квалификация	10-30 тыс. руб., 20 % от суммы неуплаченного налога и не менее 40 тыс. руб. (ст. 120, 122 НК РФ) 10 – 20 тыс. руб. (ст. 15.11 КоАП)	5-20	проверка соответствия методам, закрепленным в учетной политике, соблюдения графика документооборота, сроков возврата и хранения учетной документации, оценка своевременности обновления программных продуктов, правильности загрузки курсов валют, своевременности регламентированных операций в учете, проверка соотношений между бухгалтерской и налоговой отчетностью
Риск фальсификации финансовых документов, в бухгалтерской отчетности доходов, расходов, запасов и другой информации о сделках ВЭД (ККТ)	100	Обнаружен подлог документов, сокрытие выручки от экспорта, занижение/завышение себестоимости экспортируемой продукции, коммерческих расходов в значительном размере	300 тыс. – 1 млн. руб. (ст. 172.1 УК РФ), (ст. 15.19 КоАП, если организация раскрывает информацию на фин. рынках)	300 - 1000	проверка на наличие мнимых и притворных сделок, тщательный анализ операций с посредниками, бартерных, операций в межотчетные периоды и других высокорисковых операций, проверка сделанных исправительных записей, оценочных значений, проверка действительности санкций и подписей на сделку
Риск несоответствия учетной политики законодательству и особенностям деятельности	75	Нарушение требований нормативно-правовых актов при ведении бухгалтерского учета и недостоверность бухгалтерской отчетности	в сумме искажения бухгалтерской отчетности (375 руб.)	281	проверка структуры, содержания учетной политики и ее соответствия действующим нормам и отраслевому законодательству

Продолжение таблицы 38

1	2	3	4	5	6
Риск уклонения от уплаты налогов, умышленная неуплата или неполная уплата налога	100	Обнаружен подлог документов, сокрытие выручки от экспорта, занижение/завышение себестоимости экспортируемой продукции, коммерческих расходов в значительном размере, суммы налога на прибыль, НДС, других налогов	100-300 тыс. руб., 200-500 тыс. руб. (ст. 199 НК РФ), сумма налоговой задолженности, 200-500 тыс. руб. при сокрытии денежных средств для взыскания долга	100-300	проверка отсутствия исправлений в документах и в информационной базе данных или их логического обоснования (при наличии); проверка операций в межотчетные периоды и других высокорисковых операций, проверка сделанных исправительных записей, оценочных значений, проверка действительности санкций и подписей на сделку, проверка отсутствия мнимых и притворных сделок, оценка процедуры внутреннего контроля благонадежности и добросовестности зарубежных покупателей и поставщиков, тщательная сверка данных счетов-фактур, инвойсов, товарных накладных, ТД с книгами покупок и продаж, данными налоговой декларации по НДС
Риск неустранения нарушений, выявленных ФНС и другим контролирующим органом (ККТ)	50	Неэффективная организация СВК, штрафы и иные санкции	в сумме неисполненного налогового обязательства (1 000 тыс. руб.)	500	проверка устранения нарушений, обнаруженных в ходе контрольно-надзорной деятельности
2. Инновационная деятельность ОЗО коммерческого сектора экономики					
Риск неэффективности инновационной деятельности (ККТ)	50	Отсутствие РИД, нарушение договорных отношений и соблюдения порядка заключения договоров	в сумме невыполненного инновационного обязательства (1 545 тыс. руб.)	773	проверка порядка соблюдения законодательства при выполнении РИД, соответствия расходования средств, выделенных для осуществления инноваций
3. Финансовая деятельность ОЗО госсектора экономики					
Риск низкого качества финансового менеджмента (ККТ)	100	Снижение объема финансирования на основании рейтинговой оценки финансового менеджмента	в сумме утраты экономической выгоды (4 500 тыс. руб.)	4 500	проверка соответствия целевым показателям качества финансового менеджмента
Риск несоблюдения делопроизводства сотрудниками бухгалтерии	75	Нарушение требований к формированию, архивированию и хранению документов, оформление документов ненадлежащим образом	в сумме искажения бухгалтерской отчетности (300 тыс. руб.)	225	проверка соблюдения порядка документооборота и делопроизводства
Риск недостачи и хищения госимущества	50	Материальный ущерб собственнику имущества	в сумме материального ущерба (439 тыс. руб.)	220	методы фактического контроля и оценка соблюдения порядка проведения инвентаризации, исполнения обязанностей по хранению МОЛ
4. Деятельность по выполнению государственного или муниципального заказа ОЗО госсектора экономики					
Риск невыполнения государственного заказа	75	Недостижение показателей заказа по объему и качеству, возврат субсидий согласно недостижимым показателям, штрафы и иные административные наказания	в сумме невыполненных бюджетных обязательств (345 тыс. руб.), 5-25 % от суммы средств, используемых не по назначению (ст. 15.14 КоАП)	259	проверка соблюдения требований, предъявляемых к качеству выполнения задания, достоверности сведений отчета по выполнению задания

Продолжение таблицы 38

1	2	3	4	5	6
Риск низкой результативности закупочной деятельности (ККТ)	100	Нарушение НПА, штрафы со стороны контрольно-надзорных органов, нарушения начальной (минимальной) цены контракта, требований к ведению реестра контрактов, содержанию документов	в сумме невыполненных бюджетных обязательств (657 тыс. руб.), 5-25 % от суммы средств, используемых не по назначению (ст. 15.14 КоАП)	675	проверка соответствия закупочной деятельности требованиям законодательства, порядка и сроков формирования плана-графика закупок, соответствия финансового обеспечения, порядка нормирования, документального обеспечения, соблюдения порядка исполнения контракта
Риск превышения должностных полномочий и участия в коррупционных действиях (ККТ)	50	Наказания в связи с нарушением антикоррупционного законодательства, снижение качества услуг и работ, нанесение материального и финансового ущерба	в сумме налогового штрафа за нарушение антикоррупционного законодательства (200 - 1000 тыс. руб.)	100-500	оценка соблюдения работниками должностных обязанностей

На этапе формирования общего плана проверки с учетом комплаенс-процедур необходимо планировать выборку, учитывая уровень комплаенс-рисков и точек контроля, которые существенны с точки зрения вероятности нарушения и их последствий в зависимости от предметной области и условий задания. Следует сформировать оптимальный план проверки, опираясь на оцененный уровень комплаенс-рисков и базируясь на стратификации. Метод атрибутивного выборочного исследования, применяемый в комплаенс-контроле для формирования проверяемой совокупности, заключается в расчете объема выборки на основе прогнозирования вероятности (частоты) возникновения нарушений, установлении уровня достоверности выборки и оценки предельного уровня комплаенс-обязательств.

План ЗОУ по комплаенсу определяется особенностями и условиями, характеристиками оцениваемого предмета и критериями предполагаемого процесса выполнения задания, оцененными рисками существенного искажения, их значимостью, характером, сроками и объемом ресурсов для выполнения задания. При составлении плана выполнения комплаенс-процедур специалист может воспользоваться общепринятой методикой планирования аудита. Следуя процессно-результатному подходу в плане комплаенс-контроля, необходимо выделять результат процесса, действия, мероприятия, указать ККТ и учитывать стадии изменения комплаенс-обязательств (таблица 39).

Таблица 39 – Шаблон документа «План инвестиционного комплаенса» при выполнении ЗОУ

Центр ответственности		Центр инвестиционной ответственности						Методические рекомендации:	
Вид комплаенс-обязательства:		Инвестиционное обязательство						Указывается налоговое, бухгалтерское, валютное, таможенное и т.п.	
1	2	3		4	5	6	7	8	9
Контрольная точка (результат)	Детализированные комплаенс-процедуры	Сроки реализации		Атрибутивный объем выборки	Тип контрольной точки (ККТ, СКТ)	Рабочий документ	Процент соответствия, %	Отметка о выполнении	При наличии ККТ должны быть запланированы специфические процедуры комплаенс-контроля (1), (2). Рекомендуется указывать оценку комплаенс-риска
		Начало	Окончание						
<i>Прединвестиционная стадия</i>									
Инвестиционный бюджет, инвестиционная программа	Оценка достоверности исходной информации, положенной в основу оценки инвестиционного потенциала				ККТ	КД-1 (М.1)			Выполнение контрольной точки включает с указанием даты
	Подтверждение правильности исходной информации и допущений, которые приняты в основу при оценке инвестиционных рисков				СКТ				Делается пометка о выполнении процедуры комплаенса «Выполнено/ не выполнено» с указанием процента выполнения
	Подтверждение оценки срока окупаемости проекта и основных показателей эффективности проекта				СКТ				
<i>Финансовая стадия</i>									
Поступление и расходование финансовых средств	Оценка финансовых возможностей реализации инвестиционного проекта, правильность выбора источников финансовых ресурсов, распределения и использования финансов для реализации проекта				ККТ				Указание в контрольной точке дополнительной содержательной информации, позволяющей понять комплаенс-риски, степень их выполнения
<i>Инвестиционная стадия</i>									
Ресурсное обеспечение строительства	Оценка освоения ресурсов инвестиционной программы				СКТ				
	Обоснование выбора поставщиков ресурсов и подрядных организаций для реализации проекта и соответствие выполняемых работ технологии реализации проекта				СКТ				Комплаенс-процедура формулируется с выделением предпосылки (критерия соответствия)
Информация бухгалтерского учета	Подтверждение правильности инвестиционной стоимости проекта и обязательств по проекту				СКТ				Определяется результат комплаенс-процедуры (20... 50, 100 %)
	Оценка соответствия организации и ведения аналитического учета в отношении инвестиционной деятельности предприятия				СКТ				
Объект строительства	Оценка выполнения работ по инвестиционному проекту согласно графику				СКТ				

Продолжение таблицы 39

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Поступление и расходование финансовых средств	Проверка правомерности расходования денежных средств на инвестиционную деятельность и оценка целевого использования инвестиций			СКТ				
							
Эксплуатационная стадия								
Информация бухгалтерского учета	Оценка правильности отражения в учете и отчетности операций по вводу объектов в эксплуатацию, соответствие требованиям законодательства			СКТ				Атрибутивный объем выборки определяется по специальной методике
	Оценка соответствия фактических показателей инвестиционной программы плановым							
<p>(1) Усиленные комплаенс-процедуры при высоких рисках недобросовестных действий: Применение метода моделирования типичных сценариев и схем коррупции, мошенничества (регистрации проплат, сделки без оплаты, манипулирование данными, использование корпоративных карт сотрудниками, операции с аффилированными лицами, фиктивные поставки), контроль в подозрительных операциях с использованием наличных средств, банковских переводов; проверка операций ближе к окончанию сделки или отчетному периоду; проверка фактического наличия предметов залога в случае заемного финансирования проекта; тщательный документальный анализ на наличие/отсутствие признаков маскировки, несанкционированных исправлений; проверка разовых сделок и запутанных схем; анализ документов, не проведенных в бухгалтерском учете; почерковедческая, товароведческая, техническая экспертизы; обзор электронной переписки; соответствие цен рыночным; методы фактического контроля (инвентаризация, контрольная закупка); оценка возможности фальсификации данных учета и отчетности (своевременное и полное отражение доходов, расходов, правомерность отражения операции в случае отсутствия документов, предвзятости при использовании оценочных значений, проверка пропуска записей в учете, правильности классификации и реклассификации статей отчетности)</p>								
<p>(2) Усиленные комплаенс-процедуры при высоких рисках коррупции: Проверка полномочий лиц, заключающих инвестиционное соглашение, проверка экономического содержания и сумм по операциям с государственными служащими, представителями кредитных организаций, с посредниками, с офшорными, иностранными организациями, анализ целевого движения по банковским счетам, сопоставление списков поставщиков со списками работников на предмет выявления совпадающих адресов или телефонных номеров, анализ информации горячей линии, подтверждение фактического местоположения контрагентов, анализ правомерности компенсационных выплат</p>								

Для проверки на соответствие применяются методы атрибутивной выборки, в соответствии с которыми предлагается рассчитывать объем атрибутивной выборки по формулам 4 и 5:

$$n_0 = z^2 \times \frac{pq}{d^2}, \quad (4)$$

$$n = \frac{n_0 N}{n_0 + (N-1)}, \quad (5)$$

где N – объем генеральной совокупности;

d – допустимый уровень комплаенс-обязательства;

p – вероятность комплаенс-риска, $q = 1 - p$;

z – критическое значение стандартизированного нормального распределения, которое зависит от уровня надежности.

Вероятность комплаенс-риска (ожидаемое количество нарушений законодательства) характеризует вероятную суммарную ошибку в генеральной совокупности. Методика атрибутивной выборки отражена на рисунке 49.

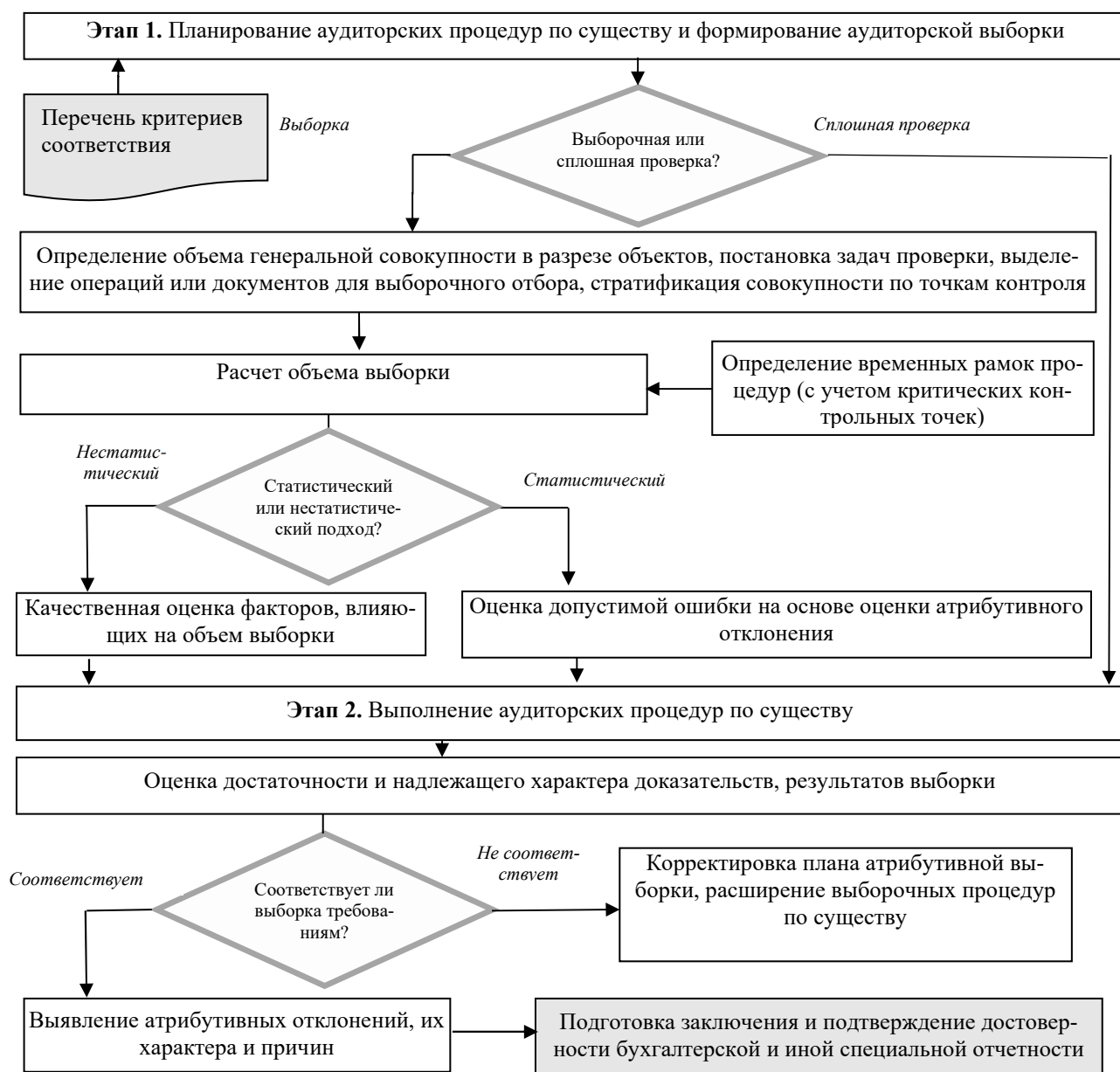


Рисунок 49 – Методика формирования выборки в аудиторских комплаенс-процедурах

Прогнозная оценка вероятности комплаенс-риска, как правило, является весьма субъективной и трудно поддающейся обоснованию, в связи с чем

необходимо разработать методы и рекомендации по оценке факторов по отношению к существующей комплаенс-среде и рисковей бизнес-среде ОЗО. Вероятность возникновения комплаенс-рисков предлагается оценивать с учетом типологий рисков областей. Допустимый уровень комплаенс-обязательств рекомендуется рассчитывать на основе оценки существенности финансовых последствий комплаенс-рисков и ожидаемых расходов в связи с выплатой штрафных санкций.

Вероятность высоких комплаенс-расходов и обязательств там, где больше сумма предполагаемых штрафов за несоблюдение законодательства. Нами принят диапазон уровня комплаенс-обязательств: $d \in [0; 5] \%$, разделенный на три уровня: высокий $d \in [0; 1,66] \%$, средний $d \in [1,67; 3,33] \%$, низкий $d \in [3,34; 5] \%$.

Следовательно, допустимый уровень комплаенс-обязательств, определяемый из расчета величины ожидаемых комплаенс-расходов (штрафов), будет рассчитываться следующим образом (формула 6):

$$\begin{cases} d \in [0,01; 1,66] \text{ при } S \geq 300 \text{ тыс. руб.} \\ d \in [1,67; 3,33] \text{ при } 2,5 \text{ тыс. руб.} \leq S \leq 300 \text{ тыс. руб.} \\ d \in [3,34; 5] \text{ при } S \leq 2,5 \text{ тыс. руб.} \end{cases} \quad (6),$$

где d – допустимый уровень комплаенс-обязательств;

S – размер комплаенс-обязательств.

Уровень допустимой ошибки согласно конкретному диапазону, в который она включена, определяется согласно формуле 7:

$$d = d_{\min} + \frac{S_{\max} - S_i}{S_{\max} - S_{\min}} (d_{\max} - d_{\min}) \quad (7).$$

В таблице 40 сведена расчетная оценка допустимого уровня комплаенс-обязательств.

Таблица 40 – Оценка допустимого уровня комплаенс-обязательства с помощью анализа сценариев

Код согласно классификатору искажений (Приложение Д)	Размер комплаенс-последствия, рассчитанного исходя из возможных штрафных санкций согласно законодательству		Оценка допустимого уровня комплаенс-обязательства	Оценка ожидаемого уровня комплаенс-риска*
	min	max		
3.В.1	0,3	0,5	5	Высокий
1.А.7	10	20	3,23	Низкий
1.В.10	2	2,5	3,34	Низкий
1.В.5	40	50, $\frac{3}{4}$ до 1 размера суммы расчета без ККТ	3,06	Низкий
1.В.7	100	500	1,59	Низкий
1.В.7	300	1 000	1,41	Низкий
1.А.3	50	300	1,67	Низкий
1.А.35	300	1 000	1,41	Низкий
1.А.24	0	200	2,23	Низкий
1.А.17	100	500	1,59	Высокий
1.В.27	0	200	2,23	Низкий
4.В.5	0	200	2,23	Высокий
1.В.17	200	500	1,59	Низкий
1.А.31	100	500	1,59	Низкий
1.А.33	100	500	1,59	Низкий

Примечание: * стартовый уровень комплаенс-риска увеличивается на поправочный коэффициент, связанный с оценкой особенностей организации. На коэффициент оказывает влияние частота операций, наличие рискованных операций.

Исходя из величины допустимого уровня обязательств и вероятности комплаенс-рисков, а также методов ситуационного анализа, рассчитан начальный объем выборочной совокупности при факторе надежности 1,96, который гарантирует уровень доверительной вероятности в 95 % (таблица 41). Данные табличные значения универсальны и могут быть применимы при различных условиях проверок.

Рисковые события влияют на частоту возникновения нарушений в исследуемой выборке операций или документов, а значит, на вероятность комплаенс-расходов. При этом рекомендуется для оценки вероятности риска учитывать характер финансово-хозяйственных операций и при необходимости использовать стратификацию совокупности, разделяя исследуемый объект по стратам в зависимости от величины комплаенс-риска или риска средств контроля (таблица 42).

Таблица 41 – Таблица для определения значений начального объема выборки (фактор надежности $t = 1,96$) в зависимости от допустимого уровня комплаенс-обязательств (d) и вероятности комплаенс-риска (r) [348]

Допустимый уровень комплаенс-обязательства (d)		Вероятность комплаенс риска (r)								
		Минимальный	Низкий	Средний	Высокий		Очень высокий		Катастрофический	
		10	15	20	25	30	35	40	45	50
1		2	3	4	5	6	7	8	9	10
Малые риски	1,41	1739	2464	3092	3623	4058	4396	4638	4782	4831
	1,59	1368	1937	2431	2849	3191	3457	3647	3761	3799
Вероятные риски	1,67	1240	1756	2204	2583	2893	3134	3306	3409	3444
	2,23	695	985	1236	1448	1622	1757	1854	1912	1931
	2,39	605	857	1076	1261	1412	1530	1614	1665	1681
	2,79	444	629	790	925	1036	1123	1184	1221	1234
Возможные риски	3,06	369	523	656	769	862	933	985	1015	1026
	3,13	353	500	627	735	823	892	941	971	980
	3,18	342	484	608	712	798	864	912	940	950
	3,23	331	469	589	690	773	838	884	911	921
Ожидаемые	3,34	310	439	551	646	723	783	826	852	861
	4,59	164	232	292	342	383	415	438	451	456
	5	138	196	246	288	323	350	369	380	384

Таблица 42 – Оценка вероятности комплаенс-риска в разрезе страт генеральной совокупности

Тестируемый вопрос	Страта 1	Страта 2	Страта 3
Стартовый уровень комплаенс-риска (определен на основании классификатора искажений)	0,1	0,1	0,1
Поправочный уровень риска:			
1. Злоупотребления и факты мошенничества, о которых имеются доказательства по результатам проверок налоговых органов	0,5	0	0
2. Умышленная бессистемная группировка документов, хаотичный порядок	0,3	0,2	0,5
3. Влияние факторов на оборачиваемость и ликвидность активов	0,4	0,4	0,4
Сумма уровней риска	1,2	0,6	0,9
Средняя оценка уровня вероятности комплаенс-риска по страте ($r = \sum p_j/k$), где p_j – уровень риска по тестируемому вопросу, k – количество тестируемых вопросов.	0,4	0,2	0,3
Сумма уровней риска	1,2	0,3	0,6
Средняя оценка уровня вероятности комплаенс-риска по страте ($r = \sum p_j/k$)	0,4	0,1	0,2

В таблице 43 показано, что страты различаются по уровню риска, соответственно страта 1, в которой более высокая оценка риска, должна быть подвергнута более тщательным проверкам на соответствие в связи с возможными нарушениями. По мере приближения фактического уровня риска существенного искажения к прогнозируемому необходимо увеличить объем выборки.

Таблица 43 – Расчет планового объема атрибутивной выборки

Наименование показателя	Генеральная совокупность	Страта 1	Страта 2	Страта 3
Содержание и состав элементов комплаенс-процедуры	Соблюдение законодательства по расчетам наличной валютой	ККМ 1	ККМ 2	ККМ 3
Количество элементов генеральной совокупности (кассовые операции)	103831	55850	15420	32561
Допустимый уровень комплаенс-обязательств, % (расчет по таблице 44)	X	1,59 (п. 2.2)	3,06 (п. 1.3)	3,06 (п. 1.3)
Вероятность комплаенс-риска, %	X	40	10	20
Начальный объем выборки	X	3647	369	656
Объем выборки	4427	3424	360	643
Доля выборки в объеме генеральной совокупности, %	4,26	6,13	2,33	1,97

Приемлемым уровнем риска следует признать такую оценку, при которой доля фактических комплаенс-расходов в сумме проверяемой генеральной совокупности не выше допустимой величины комплаенс-обязательств.

Развитие методики документирования результатов комплаенс-процедур основано на учете особенностей агрегированной процедуры (документальная проверка, логический анализ, фактический контроль и т.п.). При этом необходимо соблюдать преемственность реквизитов и показателей, определяемых в общем плане аудита с рабочими документами по выполненным детальным и агрегированным процедурам. Состав документации комплаенс-контроля для применения в аудите представлен на рисунке 50.

Документация, составленная по результатам применения комплаенс-процедур в аудите или ЗОУ, должна быть достаточной для понимания характера, объема, сроков выполнения процедур, полученных результатов и доказательств, значимых вопросов, которые возникают в процессе выполнения процедур и вызывают необходимость профессионального суждения при формировании выводов. В документации следует включать аргументацию по всем существенным вопросам и сформулированным выводам, при этом нет необходимости дублирования документов, приобщенных к заданию. П. А.196 МСЗОУ 3000 вводит обязанность приводить характеристики статей и обстоятельств проверки, лиц, выполнявших работу по заданию и проверявших качество, даты завершения работ, обсуждение значимых вопросов.

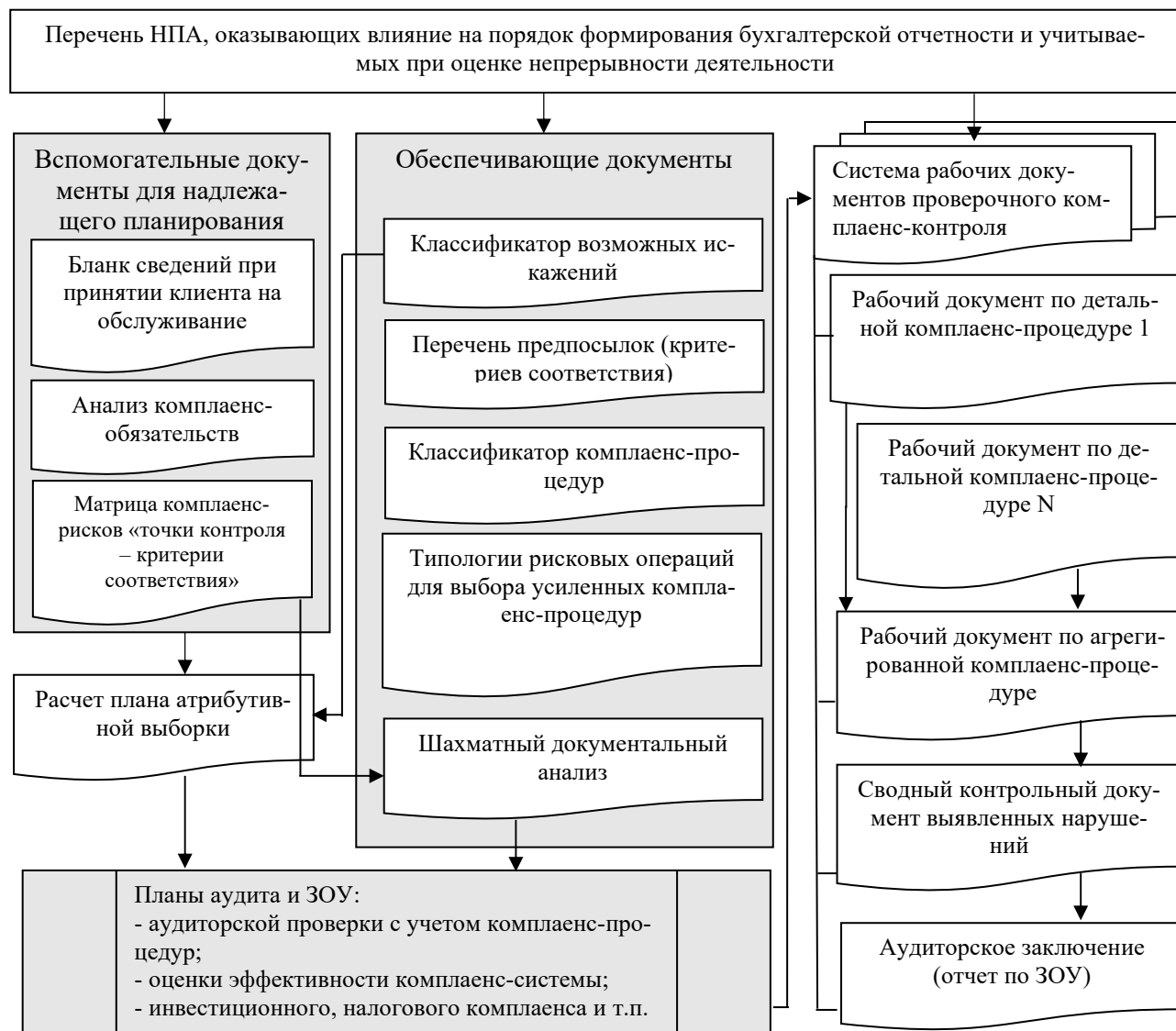


Рисунок 50 – Перечень документов комплаенс-контроля, предлагаемый для внедрения в аудиторскую деятельность

Когда уместно, в документы рекомендуется включать проблемы, связанные этическими нормами и порядком разрешения конфликтов интересов, выводы по соблюдению принципа независимости, принятия и продолжения отношения с клиентами, выполнения заданий; характер и объем консультаций, выводы по их результатам. Дополнительно к процедурам в ответ на значимые комплаенс-риски аудитор должен отметить в документах:

– существенные решения, которые были выработаны членами аудиторской группы в отношении подтвержденности отчетности влиянию рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий, ОД/ФТ и т.п.;

- оценку риска существенного искажения на уровне бухгалтерской отчетности и предпосылок ее подготовки;
- аудиторские процедуры в ответ на оценку рисков, взаимосвязь между характером, объемом и временными рамками процедур и оценкой характера и вероятности возникновения риска;
- доказательства, полученные в результате выполнения аудиторских процедур в ответ на риски.

В качестве примера применения документальных методов в комплаенс-контроле представлен алгоритм шахматного анализа (Приложение 3.5 [354]). В шахматной матрице на пересечении строк и столбцов указаны комплаенс-процедуры. Шахматный анализ позволяет упростить понимание источников доказательств для планирования и проведения комплаенса в аудите и ЗОУ. Рекомендации к построению документов комплаенс-контроля представлены в таблице 44.

Таблица 44 – Рекомендации по отражению реквизитов в рабочих документах по результатам процедур комплаенс-контроля в аудите и ЗОУ

Код рабочего документа	Тип комплаенс-процедуры / критерий соответствия	Реквизиты документа													
		Преимущество с общим планом аудита или ЗОУ			Специальные реквизиты контроля, определяющие тип процедуры				Специальные реквизиты, определяющие критерии соответствия					Преимущество с классификатором искажений	
		Название комплаенс-процедуры	Дата начала и окончания процедуры	Объем атрибутивной выборки, вероятность и допустимый уровень комплаенс-риска	Документы для сопоставления	Процедура, объект наблюдения	Формула или методы оценки, анализа	Логические блок-схемы, алгоритмы	Контрагент, дата операции, условия соглашения	Норма закона, стандарта, положения учетной политики и другого ЛНА	Ожидаемый, плановый (лимит, норма), прогнозный и фактический показатель с указанием источника	Дата по графику, расписанию	Содержание операций, сумма комплаенс-обязательства	Выводы, расчет финансового последствия	Степень соответствия
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
КД-1	Существование, своевременность, полнота, оценка, права и обязательства	+	+	+	X	X	X	X	+	-	-	+	+	+	+
КД-1 (М.1)	М1. Документальная проверка	+	+	+	+	-	-	-	X	X	X	X	X	+	+
КД-1 (М.2)	М2. Методы фактического контроля	+	+	+	-	+	-	-	X	X	X	X	X	+	+

Продолжение таблицы 44

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
КД-2	Классификация комплаенс-обязательств	+	+	+	X	X	X	X	+	+	+	+	+	+	+
КД-2 (М.5)	М.5 Аналитические процедуры и мониторинг	+	+	+	-	-	+	-	X	X	X	X	X	+	+
КД-3	Законность	+	+	+	X	X	X	X	-	+	-	-	+	+	+
КД-3 (М.1)	М1. Документальная проверка	+	+	+	+	-	-	-	X	X	X	X	X	+	+
КД-4	Соответствие нормам договора и соглашения	+	+	+	X	X	X	X	+	-	-	+	+	+	+
КД-4 (М.3)	М3. Оценочно-экспертные методы	+	+	+	-	-	+	-	X	X	X	X	X	+	+
КД-5	Соответствие целесообразности и устойчивости	+	+	+	X	X	X	X	+	-	+	-	+	+	+
КД-5 (М.6)	М.6 Статистические методы и прогнозирование	+	+	+	-	-	+	-	X	X	X	X	X	+	+
КД-6	Соответствие нормам и этики	+	+	+	X	X	X	X	+	+	+	+	+	+	+
КД-6 (М.4)	М4. Логические методы	+	+	+	-	-	-	+	X	X	X	X	X	+	+
КД-7	Соответствие нормам операций и действий	+	+	+	X	X	X	X	+	+	+	+	+	+	+
КД-7 (М.8)	М.8 Процедуры с применением ИТ-средств	+	+	+	+	+	-	-	X	X	X	X	X	+	+

Примечание: КД-N (М.k), где N – номер критерия, k - номер аудиторской комплаенс-процедуры.

Методические подходы к кодированию и формированию документов для комплаенс-контроля позволяют сопоставить между собой взаимосвязанные и соподчиненные документы, информацию, применяемую в процедурах. В Приложении 3 приведены формы рабочих документов, сформированные по результатам налогового [353] и инвестиционного комплаенса как ЗОУ [347]. В Приложении 3 в рабочем документе зафиксированы действия по проведению процедур налогового контроля и подтверждения применения ставки НДС 0% при экспорте продукции, обоснованности налоговых вычетов по НДС. Налоговый комплаенс экспортной деятельности рассматривается как механизм исполнения норм налогового законодательства и предполагает проверку перевода документов, юридические правомочия контрагентов. В ходе комплаенса оценивается правильность оформления счетов-фактур, их отражение в электронных книгах покупок и продаж, правильность выгрузки данных в счета-фактуры, сверяются наименования и реквизиты контрагентов, проверяется наличие данных, подтверждающих прием груза.

В Приложении 3 представлены результаты апробации процедур комплаенс-контроля по инвестиционной программе электросетевой компании (проект по

строительству подстанции для снижения загрузки линий электропередач). В ходе инвестиционного комплаенса следует подтвердить сметную стоимость, эффективность использования источников финансирования, выбор предположений и допущений, заложенных при расчете проектных обязательств. Комплаенс-процедуры направлены на исследование графика реализации проекта, оценку соответствия ведения бухгалтерского учета по инвестиционным операциям требованиям учетной политики и законодательству.

В ходе проверки сопоставляется первичная документация (акты выполненных работ, сметы, счета-фактуры, отчеты о проведении оплат) с бухгалтерскими записями по счетам 07, 08, проверяется правильность составления фактов хозяйственной жизни по операциям, связанных с данными счетов, подтверждается инвестиционная стоимость. При оценке выполнения работ в соответствии с графиком следует провести сравнение планируемых дат начала и окончания работ с фактическими, установить причины выявленных отклонений и последствия нарушения по плану-графику проекта. В таблице 45 представлена форма для свода выявленных нарушений в ходе комплаенс-контроля.

Таблица 45 – Форма сводного документа по выявленным нарушениям

Агрегированная процедура комплаенс-контроля	Номер рабочего документа по агрегированной процедуре (КД)	Степень соответствия	Выявленное нарушение	Описание причины нарушения	Описание последствия нарушения	Влияние искажения на бухгалтерскую отчетность	Влияние на оценку непрерывности деятельности
Документальный контроль	КД-1 (М.1)	100 % (полное)	Отсутствует	Отсутствует	Отсутствует	Отсутствует	Отсутствует
Фактический контроль	КД-1 (М.2)	80 %	Отклонение по сумме	Превышение сроков выполнения работ	Дополнительные расходы, недополученные доходы	Искажение по строке «Кредиторская задолженность»	Не влияет
...							

Выводы по четвертой главе диссертационного исследования:

Проведенный анализ правонарушений и преступлений показывает, что в постпандемийный период раскрытие нарушений норм усиливается, а наиболее значимыми становятся киберпреступления. Увеличивается доля штрафных санкций за

нарушения, влияющие на раскрытие показателей бухгалтерской отчетности. Требования МСА к учету искажений, анализ классификаторов, предлагаемых в теории и практике, позволил разработать классификатор искажений в аудиторской деятельности, который группирует их по характеру возникновения и по степени влияния на бухгалтерскую отчетность и непрерывность деятельности организации. В ходе исследования разработан порядок применения комплаенс-процедур для оценки соблюдения принципа должной осмотрительности и обоснования решения аудитора о принятии клиента на обслуживание на основе введения перечня факторов комплаенс-рисков. Проведена апробация методов оценки комплаенс-рисков на примере ОЗО по предложенным аналитическим индикаторам. Выявлено, что наиболее значимыми факторами выступают факторы несоблюдения нормативных актов и корпоративно-управленческие факторы. Принимая во внимание особенности комплаенс-факторов и изменения в нормативных актах бухгалтерского учета, актуализированы процедуры оценки учетной политики и непрерывности деятельности аудируемых ОЗО. Сформирована прогнозная модель инвестированного капитала с учетом влияния комплаенс-факторов и показателей финансового состояния, которую предлагается применять для оценки непрерывности деятельности аудируемых ОЗО.

Усовершенствована методика планирования комплаенс-контроля финансово-хозяйственной деятельности ОЗО с помощью внедрения комплаенс-процедур, систематизированных по этапам аудита, подхода к композиции детализированных проверочных процедур и адаптации технологии атрибутивного выборочного исследования. На основе детального анализа положений международных стандартов раскрыт полный перечень запросов и разъяснений для выполнения комплаенс-процедур, их адресатов, а также определены действия аудитора в ответ на оценку информации. С целью обнаружения искажений бухгалтерской отчетности разработаны форма плана комплаенса как ЗОУ, система документирования с учетом выделения критических контрольных точек, усиленных процедур в областях значимых рисков.

Глава 5 Организация комплаенс-контроля в аудиторской деятельности

5.1 Способы организации комплаенс-контроля в аудите общественно значимых организаций

Встроенная в систему внутреннего контроля комплаенс-функция ОЗО направлена на усиление защиты деятельности организации от внутренних и внешних угроз. Внедрение комплаенс-контроля в деятельность отдельных организаций обусловлено: масштабами, особенностями видов деятельности, вероятностью проверки со стороны контролирующих органов, количеством нарушений законодательства, выявленных в ходе проверок. Подходы к организации комплаенса систематизированы в таблице 46.

Таблица 46 – Подходы к организации комплаенс-контроля аудируемой организации

Подходы к организации комплаенс-контроля	Характеристика подхода	Авторы
1	2	3
Нормативно-целевой	Стандартный – проверка соблюдения законодательства, упорядочивающего вопросы деятельности предприятия, с целью снижения затрат на оплату штрафов за правонарушения; выявление фактов нарушения договорных обязательств для недопущения потерь от применения санкций; оценка соответствия деятельности локальным документам; Расширенный – проверка соблюдения антикоррупционного, антимонопольного законодательства, ПОД/ФТ (соблюдение специального законодательства, получающих бюджетное финансирование); Усиленный – проверка соблюдения законодательства, предотвращающего манипулирование рынками, распространения инсайдерской информации; обеспечивающего защиту банковской, налоговой, государственной и иной охранной законом тайны (финансовые, страховые, аудиторские)	А.Н. Литвиненко, Л.К. Самойлова, А.А. Оляха [209]
Организационно-управленческий	Централизованная система (специалист по комплаенсу в непосредственном подчинении у руководителя). Децентрализованная система (в косвенном подчинении у управляющего бизнес-подразделением). 1) распределение между структурными подразделениями; 2) создание службы комплаенс-контроля, возглавляемой директором по комплаенсу, внутреннего аудита во главе с финансовым директором; 3) назначение ответственного лица, который будет взаимодействовать со всеми структурными подразделениями компании (средние предприятия); 4) аутсорсинг (малые организации); 5) менеджеры высших звеньев.	Ю.В. Лахно [206], Н.А. Ермакова, Ч.Ф. Ахуньянова [137], А.Г. Бородин [89], Б.С. Батаева, В.А. Черепанова [74], Е.Н. Колесникова [190], А.Г. Бородин [88]

Продолжение таблицы 46

1	2	3
Системный	<u>Первая линия</u> : исполнение правил и процедур (бизнес-подразделения): управление рисками, исполнение контрольных процедур, документирование. <u>Вторая линия</u> (риск-менеджмент, служба внутреннего контроля, юридическая служба, подразделения финансового мониторинга, информационной безопасности): контроль и мониторинг исполнения правил, построение системы управления рисками и комплаенс-функции, содействие подразделениям в реализации СВК. <u>Третья линия</u> (служба внутреннего аудита): проведение независимых проверок, оценка эффективности СВК	А.С. Оробинский [242]
Секториальный	Проверка регулирования технико-производственных и экологических рисков, регулирование финансовых рисков и рисков, связанных с международными активами, функция корпоративной безопасности (регулирование репутационных и регуляторных рисков)	А.А. Николаева [236]

Исследуя организацию комплаенса, ученые выделяют отдельное структурное подразделение или должностное лицо, наделенное функциями проверки и управления комплаенс-рисками, аутсорсинг или распределение обязанностей по комплаенс-контролю между существующими отделами.

Для определения факторов, стимулирующих внедрение и развитие системы комплаенса в ОЗО, проведен эмпирический анализ. Оценка основана на исследовании публичной отчетности, данных, размещенных на интернет-сайтах компаний, годовых отчетов компаний за 2018-2022 гг. Организации разделены на типы по преобладающему признаку. В качестве объектов исследования выбраны 228 ОЗО, основные статистические характеристики которых представлены в Приложении Г.2.

Большая доля выбранных организаций относится к типу ориентированных на инновационные технологии (сектор обрабатывающей промышленности) и социально значимых (пищевая промышленность, торговля). Служба внутреннего аудита и ревизионные комиссии функционируют преимущественно в корпорациях, значимых на международном уровне. Выделяют функцию комплаенса 56 % финансово значимых организаций и 34 % организаций, значимых на международном уровне. Комплаенс в крупных компаниях тесно связан с приверженностью организации принципам КСО в условиях содействия органам государственной власти в решении социальных проблем.

Бизнес несет ответственность за устойчивое развитие и формирование конкурентоспособной экономики, рост объемов производства, за сохранение

окружающей среды и формирование рабочих мест. Следует отметить, что комплаенс не получил развития в инфраструктурно значимых, социально значимых и территориально значимых организациях. Организованный комплаенс функционирует на предприятиях, добывающих полезные ископаемые и осуществляющих финансовую, страховую деятельность. При этом около 20-30 % предприятий с иностранными инвестициями и холдингового типа, 46 % организаций, находящихся в федеральной собственности, имеют встроенную систему комплаенс-контроля.

Масштаб деятельности ОЗО оказывает влияние на организацию комплаенса, о чем свидетельствует более высокий средний объем выручки и численности сотрудников там, где присутствует комплаенс-функция. Это показывает затратность организации комплаенса и наличие побудительных мотивов к усилению механизма безопасности. Более 70 % исследуемых организаций подлежит обязательному аудиту в связи с акционерной формой собственности и крупными масштабами деятельности.

Выбор способа организации определяется на основе типа значимости организации и вероятности возникновения комплаенс-рисков (рисунок 51). При стандартной форме организации комплаенс-функция может иметь распределенный характер. По нашему мнению, при расширенной форме организации необходимо рассмотреть варианты введения в должность комплаенс-контролера или организовать комплаенс-службу (в зависимости от масштабов деятельности организации). Организация комплаенса позволит рационально распределить обязанности и разграничить полномочия между сотрудниками комплаенс-службы и других подразделений, обеспечить соблюдение законодательства, внутренних правил и урегулирование конфликта интересов, целостность системы управления. Для организации комплаенс-контроля важное значение имеет подчиненность комплаенс-службы, распределение функциональных обязанностей между сотрудниками внутреннего контроля и аудита.

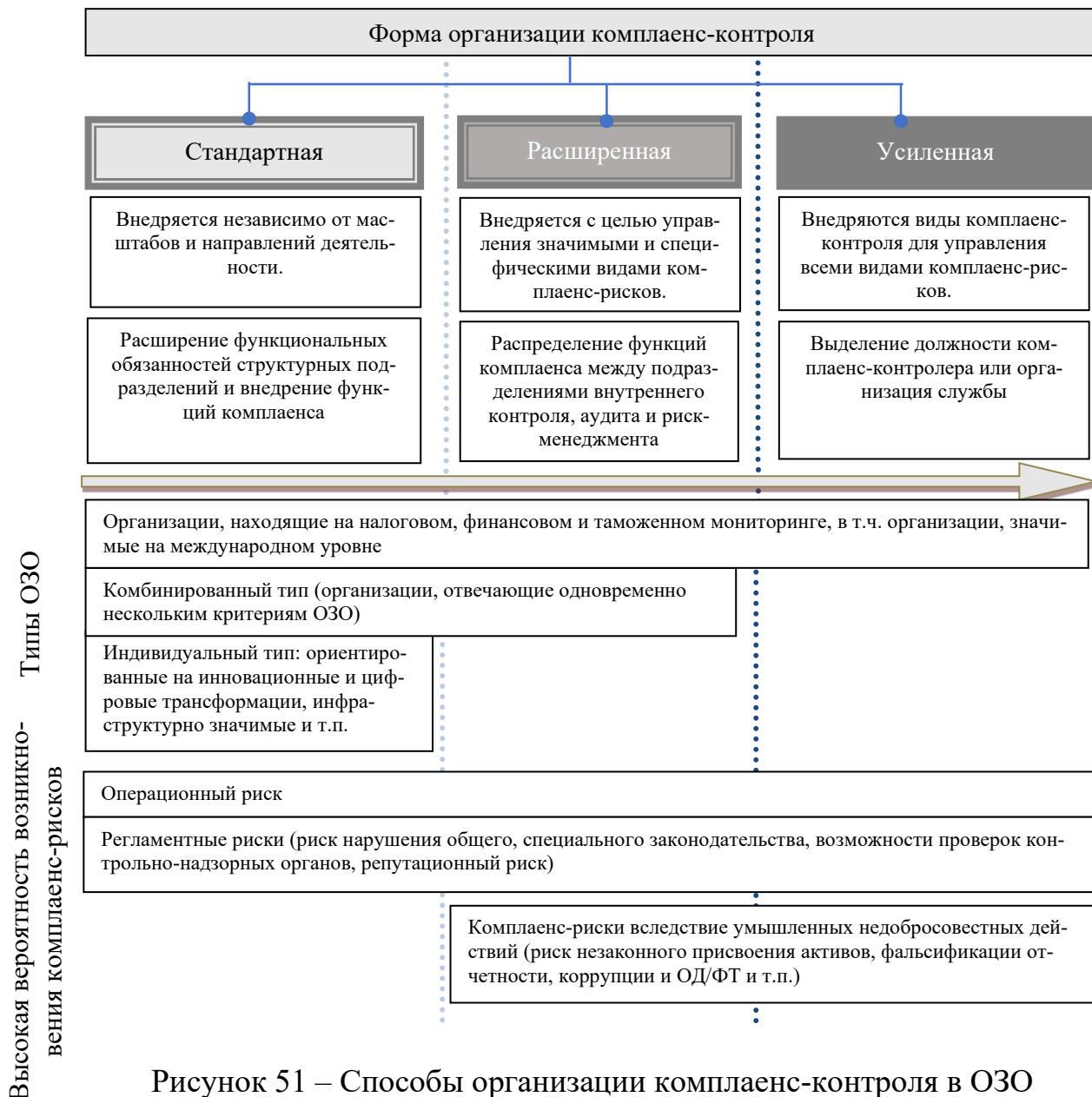


Рисунок 51 – Способы организации комплаенс-контроля в ОЗО

Усиленная форма комплаенса требуется в случае высокой общественной значимости организации и ожидаемого сильного влияния нескольких видов комплаенс-рисков, которые в совокупности угрожают значимыми последствиями для государства и контрагентов. Организации с усиленной системой комплаенс-контроля, как правило, подлежат обязательному аудиту, формируют консолидированную и интегрированную отчетность.

В ходе внешнего аудита не только подтверждается достоверность отчетности, но и оценивается эффективность СВК, управления рисками. На основании Федерального закона №402-ФЗ хозяйствующий субъект обязан организовать

внутренний контроль для подтверждения достоверности бухгалтерского учета и отчетности, законности фактов хозяйственной жизни [3]. Внутренний контроль закреплён в банковском и бюджетном законодательстве. Необходимость внедрения внутрихозяйственного контроля в бюджетную сферу прописана в Постановлении Правительства №193 от 17.03.2014. Внутренний финансовый контроль в бюджетных организациях, направленный на повышение результативности использования бюджетных средств, должен быть ориентирован на соблюдение требований главного распорядителя средств бюджета, достоверное формирование бюджетной отчетности и ведение бюджетного учета.

Регулятором в обеспечении контроля за деятельностью публичных компаний – эмитентов ценных бумаг являются фондовые биржи, с помощью процедуры листинга защищающие интересы инвесторов. Листинг, который отвечает международной практике и осуществляется на основании Положения Банка России №473-П [20], подразумевает процедуры оценки информации эмитентов, раскрывающих сведения об организации внутреннего контроля, компетенциях органов контроля, их задачах и функциях, результатах независимого аудита и системы управления рисками, соблюдении требований кодекса корпоративного поведения и т.д.

В годовом отчете эмитент обязан раскрыть информацию обо всех рисках, включая риски потери деловой репутации, правовые риски, связанные с изменением валютного, налогового, таможенного законодательства, требованиями по лицензированию и т.п. [21] Фондовая биржа действует в интересах реальных и потенциальных инвесторов корпораций и осуществляет контроль добросовестности сделок на фондовом рынке, текущий мониторинг не реже одного раза в месяц на основе средств массовой информации и иной необходимой информации, проверяет правила допуска к обращению и исключению из обращения ценных бумаг. Данные аспекты позволяют инвесторам осуществлять общественный контроль на основе раскрытой для общего доступа информации.

Организации, значимые на международном рынке, подвергаются контролю со стороны налоговых органов в части подтверждения ставки НДС 0 %, прослеживаемости импортируемых товаров. В сфере ГЧП ОЗО взаимодействуют при

проверках с Федеральным казначейством и Федеральным агентством по управлению государственным имуществом. В корпоративной структуре действуют ревизионные комиссии, подчиняющиеся собственнику компании, в полномочия которых включены комплаенс-обязанности. Сотрудники ревизионных комиссий [15] выполняют процедуры мониторинга, проверки хозяйственных операций, консультирование по улучшению финансово-хозяйственной деятельности и правовым вопросам, содействуют руководству в обеспечении соответствия деятельности требованиям законодательства, способствуют разработке стандартов и индикаторов оценки комплаенс-рисков.

Комплаенс-контроль осуществляется с целью постоянного и непрерывного надзора за соблюдением законодательства, проверки совершаемых хозяйственных операций и своевременности принятия мер по исправлению выявленных отклонений. Функции комплаенса реализуются на основе проверок, ревизий, экономико-правовых экспертиз, в ходе которых устанавливается законность, достоверность, экономическая целесообразность финансово-хозяйственных операций, достоверность данных бухгалтерского, налогового и управленческого учета, отчетности, их соответствие требованиям нормативно-правовых актов. При любом способе организации комплаенс-контроля должно быть принято во внимание разделение контрольных полномочий в рамках трех линий защиты. Первая предполагает выявление, анализ, воздействие, мониторинг и пересмотр комплаенс-рисков на уровне подразделений. На операционном уровне исполнителями или другими работниками подразделений должен осуществляться постоянный (предварительный и (или) текущий) контроль операций на соответствие нормативно-правовым актам, инструкциям, нормам.

Периодические проверки («ревизии на местах») относятся к форме последующего контроля и проводятся по мере необходимости согласно требованиям руководителей подразделения. Работники организации имеют возможность вносить в единую учетно-информационную систему сведения (жалобы, претензии, судебные акты, предписания органов надзора) для выявления и оценки правовых рисков.

Отчеты по результатам комплаенс-контроля представляются руководителям подразделений, а при необходимости – вышестоящему руководству.

Вторая линия защиты наделена полномочиями по координации и осуществлению проверочных комплаенс-процедур, формированию нормативно-методического обеспечения. В рамках комплаенс-процедур предпринимаются действия по устранению недостатков контроля первого уровня и проводятся постоянные и периодические проверки, независимые от подразделений, в компетенции которых включается выполнение хозяйственных операций. Результаты контроля второй линии защиты представляются вышестоящему руководителю и службе внутреннего контроля организации.

Третья линия защиты получает возможность оценивать эффективность и проводить мониторинг работы всей комплаенс-системы. Третий уровень в силу независимости от первого и второго осуществляет постоянный контроль и периодические проверки, подготовку рекомендаций по устранению нарушений, недостатков в деятельности контроля, недопущению их в будущем. Внутренние и внешние аудиторы рассматривают результаты проверок операционного контроля и самооценки, представляют информацию руководителю организации и иным заинтересованным лицам. Работники организации вправе передать информацию о недостатках СВК и выявленных рисках руководству организации через службу внутреннего контроля, если полагают, что непосредственным руководителем подразделения не принимаются достаточные меры по устранению указанных недостатков и рисков. Типовая модель стандартного комплаенс-контроля представлена на рисунке 52.

Расширенная форма предполагает внедрение одного или нескольких видов комплаенс-контроля в зависимости от масштабов деятельности и специфики законодательства. В функции расширенного комплаенса включается взаимодействие с надзорными органами, СРО, государственными органами власти. Мониторинг изменения законодательства возлагается на юридический отдел. В случае изменения законодательства юридический отдел вносит нормативные документы в «Журнал мониторинга изменений нормативно-правовых актов», извещает сотрудников, осуществляющих финансовые и иные бизнес-операции.



Рисунок 52 – Типовая модель организации системы стандартного комплаенс-контроля

Типовая модель расширенного комплаенс-контроля представлена на рисунке 53. В основу формирования типовой модели положены принципы формирования СВК компаний: ПАО «Алроса», ПАО «Аэрофлот», ПАО «Башнефть», ПАО «Уралмаш-Ижора», ПАО «ФСК ЕЭС», ПАО «РЖД», ПАО «Росбанк», ПАО «Банк Открытия», АО КБ «Солидарность». Процедуры контроля осуществляются для предотвращения или своевременного выявления рисков, их оценки, устранения недостатков в деятельности организации. Внутренний контроль, реализуя функцию комплаенса, направлен на выявление и мониторинг комплаенс-рисков, координацию мер по их снижению, экспертизу документов на соблюдение нормативных требований, выявление конфликтов интересов и разработку мероприятий по снижению вероятности наступления событий, которые приносят убытки, связаны с коммерческим подкупом, нарушают нормы профессиональной этики. В ходе контроля анализируются результаты проведенных проверок операций, оценки возможных

последствий комплаенс-рисков, масштаба отклонений, наличие системных ошибок и злоупотреблений. Коллегиальные органы или рабочие комиссии в рамках своих полномочий могут осуществлять служебные расследования по фактам выявленных нарушений законодательства и стандартов профессиональной деятельности.



Рисунок 53 – Типовая модель организации системы расширенного комплаенс-контроля

Комитет по аудиту проводит подготовку проверок, регулярно предоставляет руководству и совету директоров информацию об уровне комплаенс-рисков, рекомендации по устранению выявленных нарушений законодательства и недостатков в работе подразделений.

В основу формирования типовой модели усиленного комплаенс-контроля (рисунок 54) положены схожие признаки организации комплаенса в ПАО «Камаз»,

ПАО «МТС», ООО «МКБ Капитал», АО «Почта России», группе компаний «Еврохим», ПАО «Сбербанк», АО «Солид Банк».

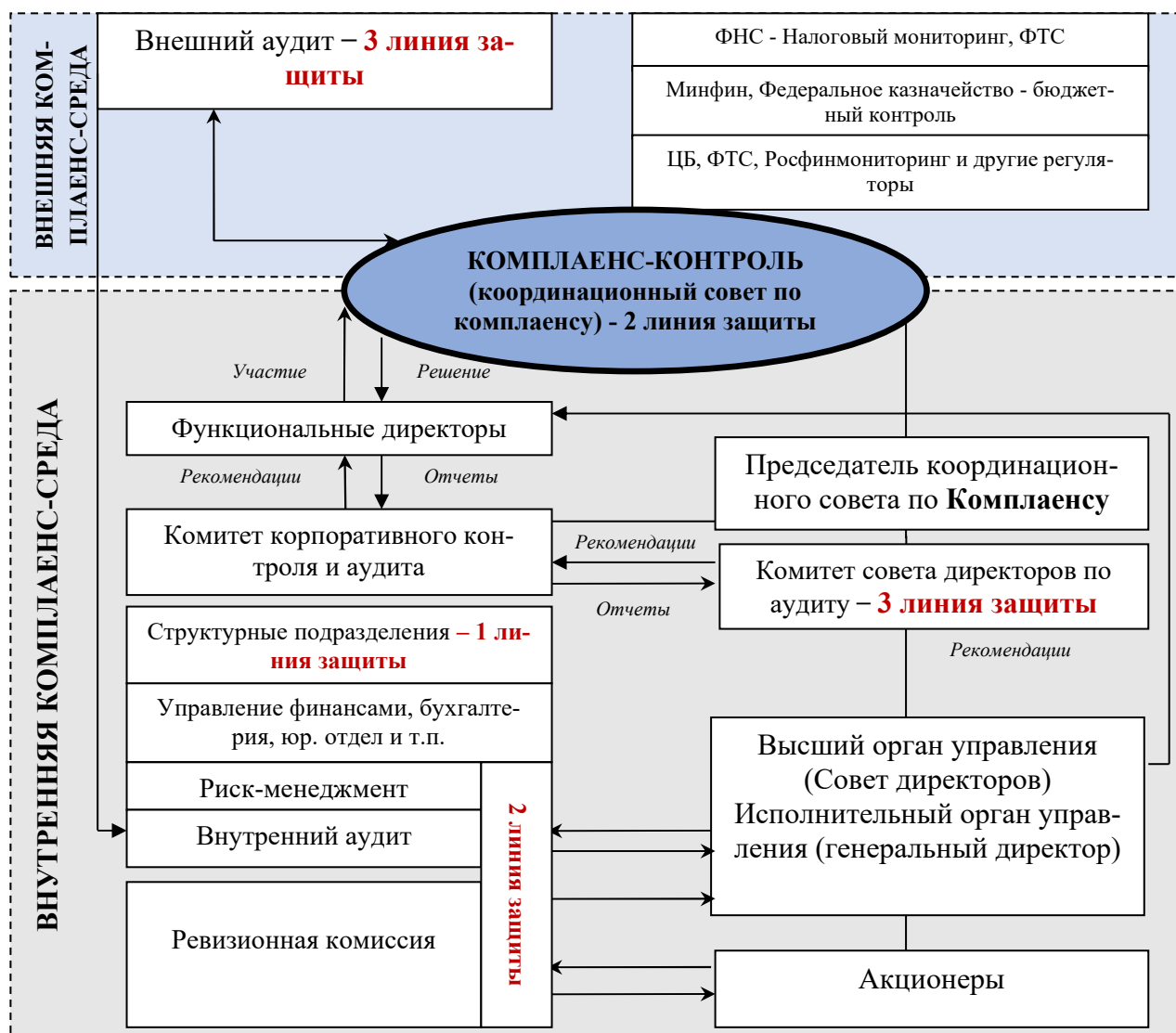


Рисунок 54 – Типовая модель организации системы усиленного комплаенс-контроля

Комитет (совет) по комплаенсу сформирован и действует в ПАО «Камаз», в группе компаний «Еврохим». Например, в координационный совет по комплаенсу ПАО «Камаз» входят генеральный директор, директор по безопасности, финансовый директор, директор по персоналу, главный бухгалтер, руководитель службы комплаенс и руководитель юридической службы. На совет директоров возложены обязанности по формированию комплаенс-культуры, разработке мер по

управлению комплаенс-рисками, поддержке деловой репутации и сохранению имиджа ОЗО. Совет директоров устанавливает периодичность подготовки и предоставления отчетности по результатам внутреннего комплаенса, утверждает программы комплаенс-обучения сотрудников, разрабатывает и проверяет соблюдение нормативной документации, определяет значимые типы сделок с высоким уровнем комплаенс-рисков и проводит контроль документации по оформлению крупных финансовых операций.

Функциональные обязанности членов совета по комплаенсу – разработка процедур по снижению комплаенс-рисков, контроль и оценка комплаенс-программы, рекомендации по применению взысканий в связи с нарушениями комплаенс-требований. В состав комитета присоединяются сотрудники в области финансов и управления персоналом, внутреннего аудита, корпоративного контроллинга и юридического отдела. Руководитель отдела комплаенса отвечает за разработку стратегии внедрения и реализации комплаенса, в его подчинении отдел комплаенса, служба расследований, отдел по вопросам практики деловых отношений. В ПАО «МТС» комитет по комплаенсу включен в комитет по управлению рисками и КСО, наряду с ESG-комитетом, он рассматривает рекомендации по снижению рисков и утверждает отчетность по устойчивому развитию, формирует комплаенс-программы, проводит процедуры управления комплаенс-рисками, оценивает показатели эффективности по комплаенс-процессам. Служба риск-менеджмента выявляет и оценивает риски недостижения запланированных целей, задач, стратегий развития и соглашений с органами власти. В структуре компаний руководитель комплаенс-службы (или комплаенс-контролер) чаще всего подчиняется непосредственно руководителю организации или совету директоров и независим от других структурных подразделений.

Мониторинг и контроль регуляторных рисков осуществляются наблюдательным советом, оценивающим соблюдение «Политики организации системы управления регулятивным риском», принятие мер по оперативному выполнению рекомендаций надзорных органов, утверждение лимитов риска-аппетита, эффективности отчетности службы внутреннего аудита.

В компаниях функции координационного совета по комплаенсу может выполнять комитет по аудиту и рискам. В ООО «МКБ Капитал» система внутреннего контроля осуществляется с целью идентификации риска убытков из-за несоблюдения законов, внутренних банковских документов, результатов применения санкций и иных мер. Наблюдательный совет ООО «МКБ Капитал» утверждает отчеты об уровне регуляторного и операционного риска. В ПАО «Сибур холдинг» функции комплаенса разделены по направлениям: в области подарков, благотворительности, представительских расходов, антикоррупционного комплаенса, управления конфликтами интересов, трудовых правоотношений, инсайд-комплаенса. Служба комплаенса и управления рисками находится в подчинении председателя правления и взаимодействует с комитетом по аудиту. Служба внутреннего аудита проводит оценку состояния комплаенс-контроля, его мониторинг, а полученная информация доводится до сведения руководителя организации с целью совершенствования стратегии развития компании.

Комитет по рискам и комплаенсу является консультативным органом, в полномочия которого входит выработка рекомендаций по реагированию на комплаенс-риски в отношении сделок и ситуаций, формирование для руководства рекомендаций о методах реагирования на риск. Работники комплаенс-службы идентифицируют комплаенс-обязательства по конкретным видам деятельности и ведут их реестр, осуществляют оценку комплаенс-рисков, совместно с владельцами обязательств разрабатывают мероприятия по минимизации рисков. Отчет о деятельности комплаенс-службы, включая планы на следующий период, рассматриваются, утверждаются генеральным директором и доводятся до сведения совета директоров. Расследования по результатам процедур комплаенс-контроля в части выявленных или потенциальных нарушений проводит служба экономической безопасности и финансового мониторинга. Задачи и приоритеты работы комплаенс-службы выражаются в ее стратегии.

Для идентификации факторов, стимулирующих организацию комплаенс-контроля, была проведена балльная оценка с учетом наличия отдельной службы, внедренных видов комплаенса и методов управления комплаенс-рисками.

Усиленная форма комплаенс-контроля используется в компаниях с учрежденной службой комплаенс-контроля, различными видами комплаенса (финансовый, анти-монопольный и т.п.). Результаты проведенной балльной оценки представлены на рисунке 55. К усиленному типу комплаенс-контроля относится 20 организаций, расширенная система комплаенса имеется в 30 организациях, но большая часть выбранных организаций не имеет отдельной комплаенс-функции, а осуществляет выборочные комплаенс-процедуры в рамках внутреннего контроля и ревизии.



Рисунок 55 – Балльная оценка уровня сформированности комплаенс-контроля в исследуемой выборке ОЗО

Для выявления факторов, обуславливающих выделение формы организации комплаенс-контроля, проведен анализ, основанный на определении переменных и оценки их корреляции с балльной оценкой комплаенс-контроля (таблица 47).

Таблица 47 – Оценка взаимосвязи уровня сформированности комплаенс-контроля общественно значимых ОЗО и связанных факторов

Название переменных (факторов)	Коэффициент корреляции Пирсона	Вывод
1	2	3
Количество госзакупок	0,71**	Наличие связи
Собственный капитал, тыс. руб.	0,65**	Наличие связи
Количество исполнительных производств	0,68**	Наличие связи
Выручка от реализации, тыс. руб.	0,26	Отсутствие связи

Продолжение таблицы 47

1	2	3
Количество проверок со стороны контрольно-надзорных органов	0,19	Отсутствие связи
Количество выявленных нарушений по результатам проверок	0,22	Отсутствие связи
Численность персонала, чел.	0,21	Отсутствие связи
Количество дел, по которым организация выступала в качестве ответчика	0,22	Отсутствие связи
Количество жалоб в ФАС	0,06	Отсутствие связи
Сумма долгов по исполнительным производствам	0,21	Отсутствие связи

** Корреляция значима на уровне 0.01 (2-сторон.).

Анализ показал наличие связи комплаенс-контроля с масштабами деятельности, о чем свидетельствует умеренная корреляционная связь с величиной собственного капитала и выручки. Также на решение об усилении комплаенса оказывает влияние количество исполнительных производств, проверок со стороны контрольно-надзорных органов, объем выявленных нарушений. Для анализа воздействия факторов, выраженных качественными переменными, используются таблицы сопряженности (таблица 48).

Таблица 48 – Оценка взаимосвязи уровня организации комплаенс-контроля и факторов (номинальных переменных)

Название переменных	Хи-квадрат Пирсона	Фи	V Крамера	Коэффициент сопряженности	Вывод
Участие в налоговом мониторинге	65,964 (0)	0,539 (0)	0,539 (0)	0,475 (0)	Наличие связи
Тип ОЗО	107,143 (0,016)	0,687 (0,016)	0,28 (0,016)	0,566 (0,016)	Наличие связи
Вид деятельности	274 (0)	1,099 (0)	0,305 (0)	0,74 (0)	Наличие связи
Участие в госзакупках	26,508 (0,015)	0,342 (0,015)	0,342 (0,015)	0,323 (0,015)	Наличие связи
Наличие объединения бизнеса (в структуре холдинга)	28,18 (0,01)	0,352 (0,01)	0,352 (0,01)	0,332 (0,01)	Наличие связи
Форма собственности	19,656 (0,794)	0,296 (0,794)	0,210 (0,794)	0,284 (0,794)	Отсутствие связи

Примечание: в скобках указан р-уровень значимости; при $p < 0,05$ считается, что переменные зависимы.

Тесная связь усиленной комплаенс-функции отмечается с наличием налогового мониторинга. Поскольку на законодательном уровне существует требование

к эффективности СВК, взаимодействию организации с налоговыми органами, то внедрение комплаенса в крупных корпорациях обусловлено выполнением норм. По экономической сущности комплаенс-контроль соответствует налоговому мониторингу, а расширение возможности информационного взаимодействия с налоговыми органами приведет к росту популярности комплаенс-контроля. Организация СВК является для налоговых органов гарантией своевременности выявления, предотвращения нарушений исчисления налогов, полноты уплаты налогов в бюджет. Организации, участвующие в госзакупках, используют различные виды и формы расширенного и усиленного комплаенса.

Тип общественной значимости также оказывает влияние на формирование системы комплаенса. Организации, ориентированные на экспортную деятельность и эмиссию ценных бумаг, котирующихся на зарубежных фондовых биржах, обеспечивают международное признание и инвестиционную привлекательность за счет публичного раскрытия приверженности принципам усиленного комплаенса. Таковыми организациями выступают коммерческие банки и крупные холдинги в сфере добывающей промышленности. Корпоративный сектор принимает на себя экономическую ответственность, осуществляя производство товаров и максимизируя добавленную стоимость. Юридическая ответственность заключается в следовании нормам, правилам и стандартам, а этическая – в следовании принципам (равенство, честность, непредвзятость), общественно полезным действиям, которые не предусмотрены законами, но соответствуют экономическим интересам. Эмпирический анализ показал, что организационно-правовая форма собственности не является решающим фактором при усилении комплаенс-функции. Для формирования модели и типов комплаенс-контроля ОЗО использован метод дискриминантного анализа (SPSS-статистика), в процессе которого первоначально включались все количественные и номинальные факторные переменные. Пошаговый отбор с комбинированием факторов позволил выделить наиболее значимые факторы, описывающие деление выборки организаций на четыре группы. При этом величина собственного капитала, объем выручки оказались коррелированными переменными и были

исключены из модели. Результаты анализа и оценка адекватности модели представлены в таблицах 49 и 50.

Таблица 49 – Типы ОЗО по уровню сформированности системы комплаенс-контроля

Тип системы комплаенс-контроля	Обозначение переменных	Среднее значение	Кол-во организаций	Описание типа организации комплаенс-контроля
Слабая организация СВК	NM	0	5	Не проводится налоговый мониторинг, слабая организация контроля и аудита, средние предприятия
	G	4		
	Type	5		
Стандартная	NM	0	156	Комплаенс-риски оценивает служба внутреннего аудита и управления рисками, отдельная служба по комплаенсу отсутствует
	G	1033		
	Type	4		
Расширенная	NM	0	47	Крупный и средний бизнес, редко подвергающийся проверкам контрольно-надзорных органов
	G	546		
	Type	3		
Усиленная	NM	1	20	Организации, находящиеся на налоговом мониторинге, организации холдингового типа, подверженные государственному контролю. Выделена комплаенс-служба.
	G	4803		
	Type	5		

Примечание: NM – налоговый мониторинг (1 - наличие/0 - отсутствие), G – количество участий организации в системе госзакупок (ед.), Type – тип общественной значимости организации (3 тип – значимые на международном уровне, экологически значимые, 4 тип – инфраструктурно значимые, 5 тип – ориентированные на инновационные и цифровые технологии).

Таблица 50 – Результаты дискриминантного анализа

Переменные	Оценка качества модели			Коэффициенты корреляции		Коэффициенты модели
	Лямбда Уилкса	F-статистика	Значимость (p)	Нормированные коэффициенты канонической дискриминантной функции	Корреляционные коэффициенты структурной матрицы	
NM	0,938	3,923	0,01	0,81	0,74*	4,42
G	0,966	2,109	0,01	0,71	0,69*	0,971
Type	0,963	2,289	0,05	0,68	0,64	0,00002
Const						-3,18

*Максимальная по абсолютной величине корреляция между переменными и дискриминантными функциями. При $p < 0,05$ считается, что переменные зависимы.

Анализ показывает, что между уровнем сформированности комплаенс-контроля и объясняющими переменными существует высокая корреляционная связь. Согласно оценке нормированных коэффициентов, определяющих вклад каждой переменной в различие типов, следует сделать вывод о превалирующем влиянии налогового мониторинга (коэффициент влияния вдвое больше, чем по другим переменным). Модель, описывающая зависимость уровня сформированности комплаенс-контроля и факторов, имеет следующий вид (формула 8):

$$K = - 3,18 + 4,42 NM + 0,971G + 0,00002 Tipe, \quad (8),$$

где K – уровень сформированности комплаенс-контроля в обследуемой ОЗО;

NM – наличие или отсутствие налогового мониторинга;

G – количество участия организации в системе госзакупок;

$Tipe$ – тип общественной значимости организации.

Полученная модель отражает зависимость уровня сформированности комплаенс-контроля в ОЗО от ряда факторов: участие в налоговом мониторинге, в системе госзакупок и отношение к типу организаций, значимых на международном уровне. На рисунке 56 представлены сгруппированные катализаторы и ограничения по внедрению комплаенса.

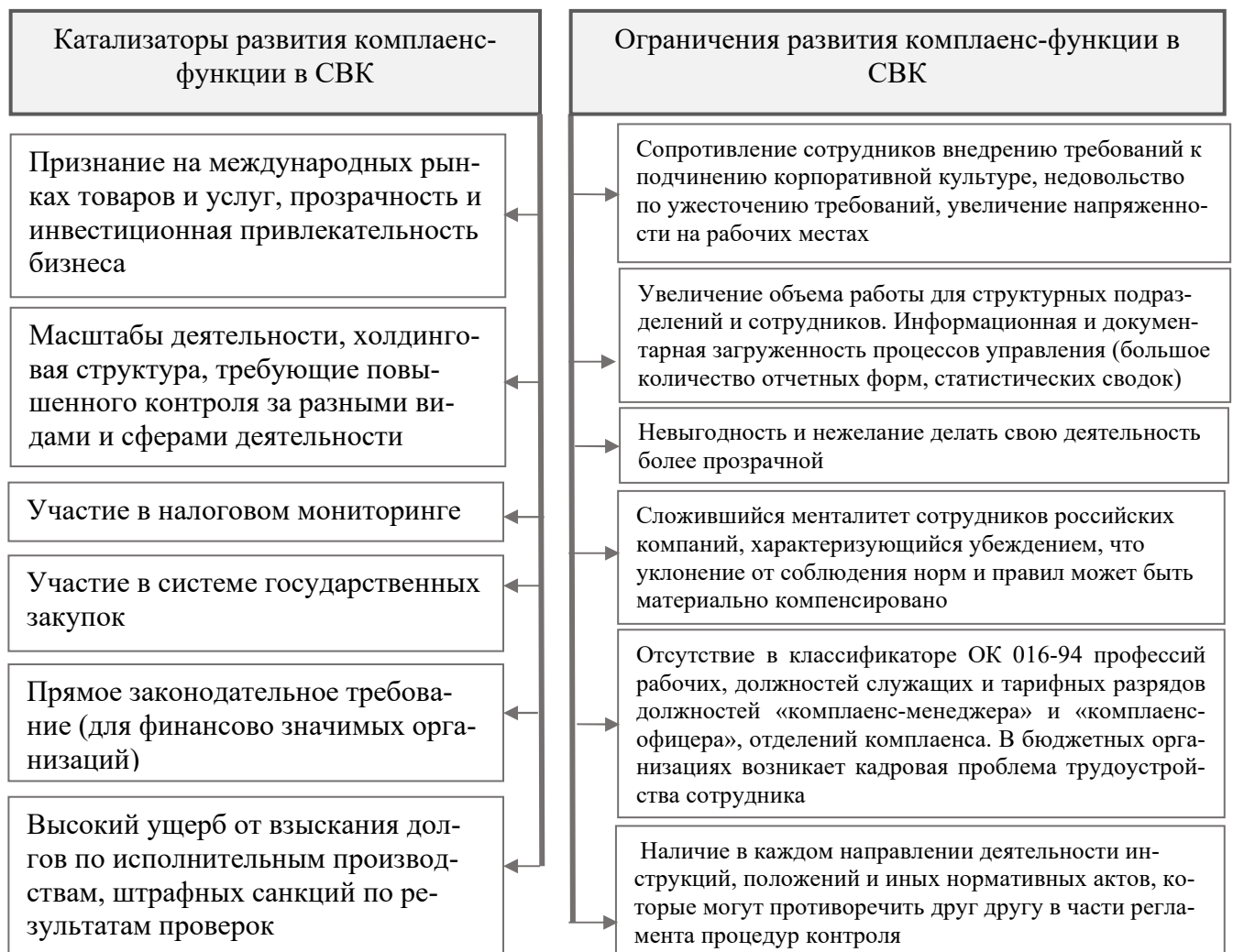


Рисунок 56 – Факторы, стимулирующие внедрение и развитие комплаенс-контроля аудируемых организаций или препятствующие таковым

На рисунке 57 выделены типы комплаенса в организационной структуре ОЗО. В 44 ОЗО организована система комплаенс-контроля в форме отдельного подразделения комплаенс-службы (в 13 организациях, что составляет 30 %), возглавляемого директором.

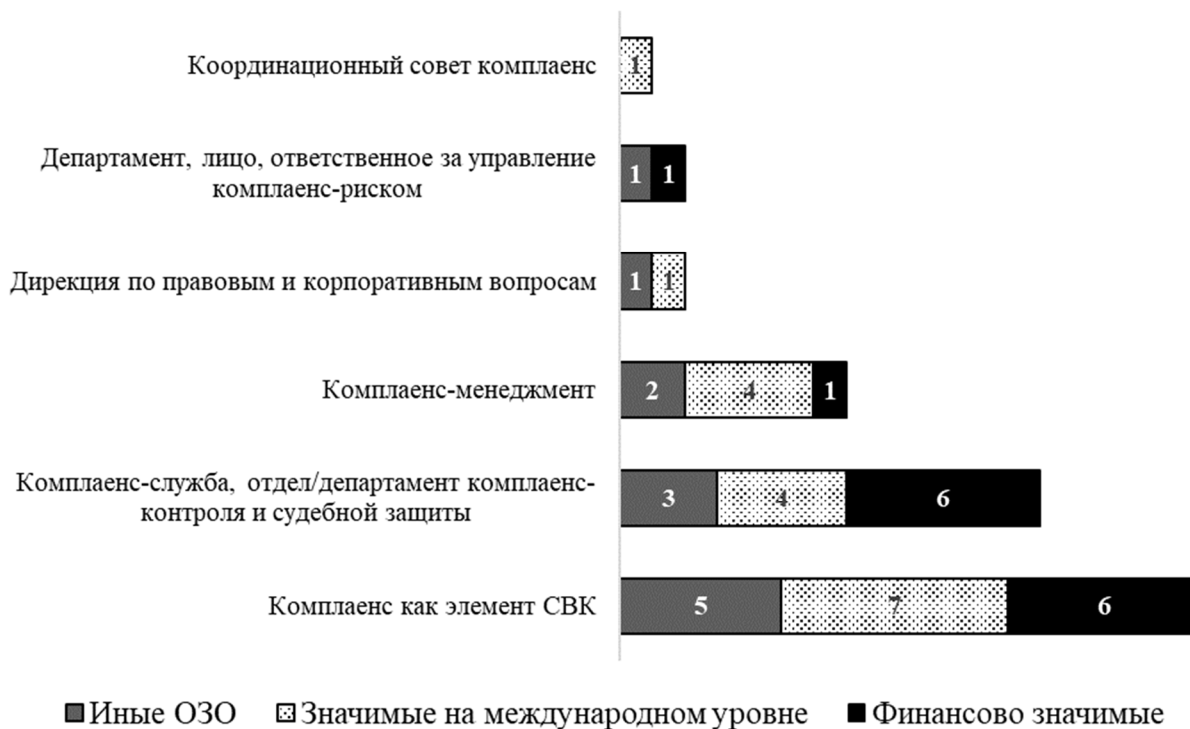


Рисунок 57 – Функция комплаенс-контроля в организационной структуре ОЗО

Отдельные подразделения комплаенс-контроля созданы в АО «Почта России», ПАО «МТС», ОАО «Камаз», ПАО «Солид Банк», АО «Сегежский ЦБК», ОАО «Фармстандарт-Уфимский витаминный завод», АО «Нижфарм» и др. В 7 организациях (ПАО «Сбербанк», ПАО «Мегафон», ПАО «Уралкалий», ПАО НПО «ЭЛСИБ» и др.) функцию комплаенса выполняет отдел комплаенс-менеджмента, а в двух – назначено лицо, ответственное за управление комплаенс-риском. В обязательном порядке комплаенс-контроль осуществляется только в субъектах, относящихся к банковской сфере (это определяет Положение Банка России № 242-П, № 06-29/ПЗ). Создание комплаенс-службы для всех ОЗО является спорным вопросом, поскольку в ISO 19600 обязательных требований не указано.

В 18 организациях функциональные обязанности комплаенс-контроля выполняют отделы внутреннего контроля и аудита. В отечественных компаниях

чаще всего функция комплаенса возлагается на отдельных сотрудников внутреннего контроля, которые осуществляют периодические проверки на соответствие внутренней политике и антикоррупционному законодательству, оценку рисков, разрабатывают и проводят комплаенс-процедуры. При выборе формы организации комплаенс-контроля компании основываются на системе внутреннего аудита и контроля, управления комплаенс-рисками, особенностях комплаенс-среды, интересах инвесторов, органов государственной власти, необходимости сотрудничества с зарубежными партнерами. Целью организации службы комплаенса в ОЗО является демонстрация потребителю, регулятору, контрагентам принципов открытости, честного ведения бизнеса и конкурентного поведения на рынках.

В зарубежной практике чаще всего функции комплаенса выполняют такие отделы как Департамент Chief Compliance Officers, правовой департамент, аудиторские службы, отдельные сотрудники или структурные подразделения (80-90 % исследуемых компаний), реже – сотрудники отделов информационных технологий, продаж и маркетинга, снабжения, операционные службы, отделы, взаимодействующие с инвесторами.

Области риска, инструменты комплаенс-контроля уникальны для каждой организации и зависят от отраслевой принадлежности, уровня развития корпоративной культуры и идентичности, специфики деятельности, сложившейся структуры управления. На рисунке 58 представлены результаты анализа и обобщения комплаенс-рисков, выделяемых организациями в годовых отчетах и в отчетах об устойчивом развитии.

Таким образом, самым значимым видом комплаенс-риска является регуляторный, связанный с применением и изменением законодательства. Риск возникает в условиях вероятного нарушения организацией или ее контрагентами условий договоров, правовых ошибок, противоречивости законодательства. На втором месте по уровню значимости находятся риски потери деловой репутации, а на третьем – операционный и фискальный риски.



Рисунок 58 – Ранжирование комплаенс-рисков на основе выборочного исследования ОЗО по данным за 2021-2022 гг.

В регламентах коммерческих банков (ПАО «Росбанк», ПАО «Банк Солидарность») операционный риск определяется как риск возникновения убытков в результате ненадежности и недостатков внутренних процедур управления, недобросовестности работников, отказа информационных систем. Причинами появления операционного риска являются ошибки в управлении проектами, информационными процессами, нарушения ПОД/ФТ, потеря средств клиентов вследствие пренебрежения принципами профессиональной этики. Решающим

фактором при организации комплаенс-контроля являются наличие: комплаенс-рисков и степень их влияния, а также масштабы контрольно-надзорного воздействия на бизнес.

Организация функции комплаенса в деятельности компании должна быть регламентирована стандартами, но комплаенс-регулирование на сегодняшний день не является совершенным. К документам, правоустанавливающим деятельность комплаенс-контролеров, относят оценку добросовестности в деловых отношениях с контрагентами, заложенную в принципах корпоративного управления ОЭСР, «Руководстве ОЭСР по корпоративному управлению на предприятиях с государственным участием», «Конвенции ОЭСР по борьбе с подкупом иностранных должностных лиц при осуществлении международных коммерческих сделок», «Руководстве ОЭСР по борьбе со сговором на торгах при осуществлении государственных закупок» и т.п. В рамках антикоррупционного комплаенса принимаются документы: «Управление конфликтом интересов и противодействие коррупции», «Политика в области противодействия мошенничеству», для инсайд-комплаенса – «Положение об инсайдерской информации». Анализ обязанностей комплаенс-контролеров показывает, что требуется унификация и разработка единых должностных требований, а также определение взаимосвязи этой службы с другими отделами организации. В практике ОЗО выделяется перечень функциональных обязанностей комплаенс-службы и ее сотрудников (приложение И).

В обязанности подразделений входит антикоррупционный комплаенс, управление конфликтами интересов, утверждение и проверка соблюдения кодекса поведения, расследования в случае выявленных нарушений законодательства. Методы управления комплаенс-рисками выступают базовыми процедурами комплаенс-систем ОЗО (рисунок 59). К механизмам управления регуляторным риском чаще всего относятся мониторинг изменения законодательства, унификация нормативной и договорной базы, правовая экспертиза нетипичных договоров и проверка надежности контрагентов. Для оценки и управления операционным риском используются ключевые индикаторы, сценарный анализ, обучение и информирование персонала, авторизация и сверка данных по сделкам, разделение обязанностей.

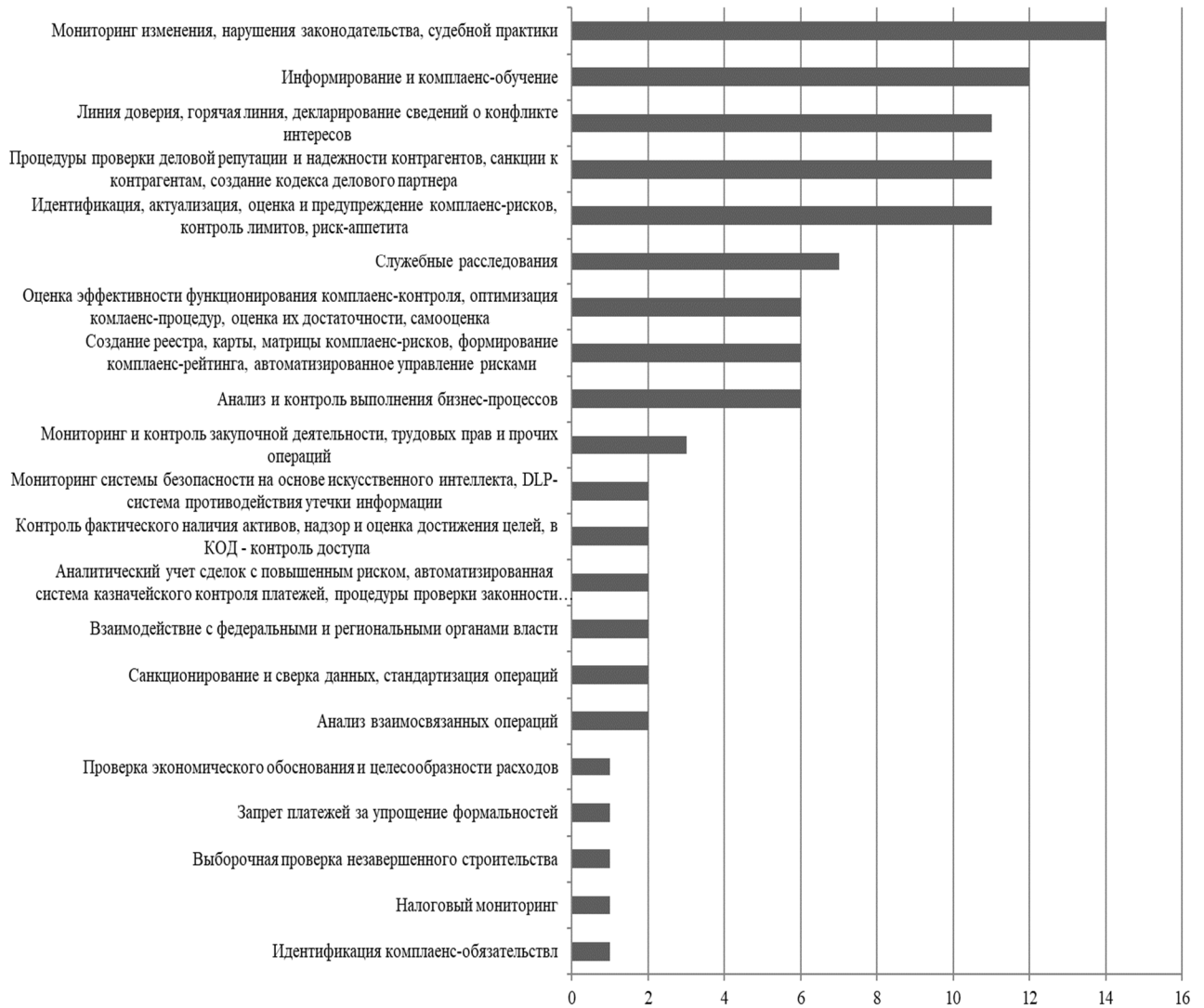


Рисунок 59 – Ранжирование методов управления комплаенс-рисками в ОЗО

Процедура внедрения системы комплаенса в организацию достаточно трудоемкая и требует проектирования, встраивания в уже существующие бизнес-процессы и систему внутреннего контроля. При организации комплаенса возникает необходимость реформировать организационную структуру, провести информационную поддержку риск-менеджмента, расширить компетенции сотрудников на основе целевого повышения квалификации персонала и привлечения новых кадров. Внутренний комплаенс-контроль должен отвечать принципам системности и непрерывности, обеспечивая превентивную функцию, направленную на предотвращение негативных событий и явлений. Этапы разработки включают анализ

нормативных документов и оценку рисков, формализацию направленности концепции. Порядок внедрения системы комплаенса ОЗО представлен на рисунке 60.

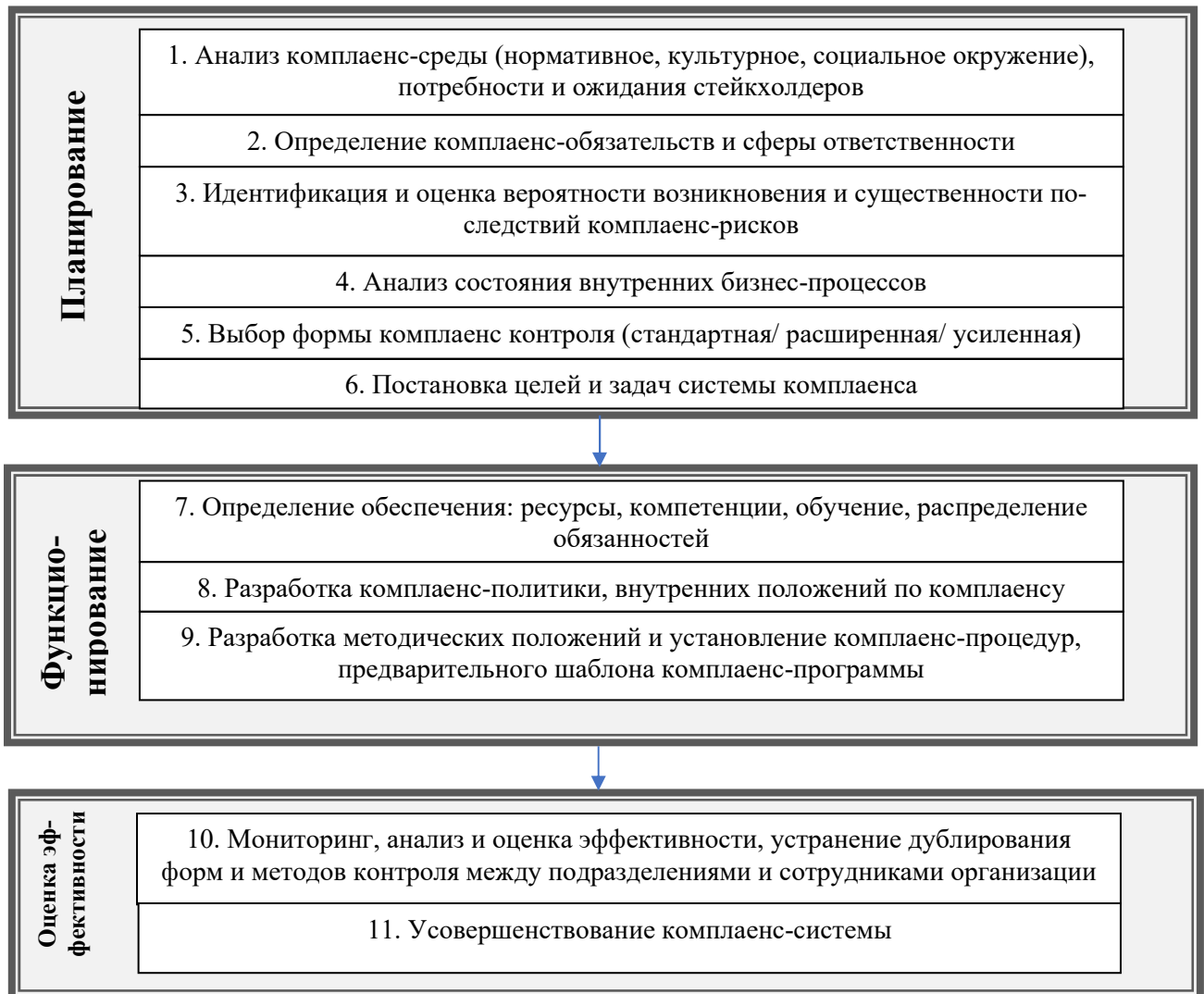


Рисунок 60 – Этапы внедрения комплаенс-функции контроля с учетом положений ISO 19600

На этапе планирования проводится анализ документов, регламентирующих деятельность организации (стандарты, правила, нормы), а также действующих процедур внутреннего контроля, выявление недостатков в обнаружении фактов коррупции и мошенничества. При внедрении систем расширенного и усиленного комплаенса вносятся предложения по изменению организационной структуры и службы внутреннего контроля или аудита. На втором этапе разрабатывается внутренняя политика по развитию этических принципов и корпоративной культуры,

применяются современные методы для обеспечения информационной безопасности. Внедряемые стандарты должны быть полными и своевременно актуализироваться. Процедуры комплаенс-контроля должны обеспечивать одобрение финансово-хозяйственных операций ответственными должностными лицами в пределах их полномочий, а также предотвращать риски и снижать вероятность наступления таковых.

Важное значение приобретают процесс обучения персонала, отвечающего за комплаенс-функции, и система мотивации соблюдения сотрудниками законодательных и этических требований. С целью повышения эффективности работы оцениваются слабые места контроля, выявляются области уязвимости средств контроля и информационной системы, разрабатываются рекомендации по усилению комплаенса. Закрепление комплаенса производится в карте комплаенс-контроля, где указываются распределение обязанностей между сотрудниками комплаенс-службы и подразделениями; должностными лицами, ответственными за выполнение комплаенс-процедур; рабочие документы, отражающие результаты, периодичность процедур; источники информации и информационные взаимодействия с другими структурными подразделениями.

5.2 Алгоритмы осуществления аудиторского комплаенс-контроля общественно значимых организаций

Структурным элементом методического обеспечения комплаенс-контроля в аудиторской деятельности является алгоритм, определяющий последовательность и логику проведения комплаенс-процедур на каждом этапе аудиторской проверки. Алгоритмы применения методик, определяющие порядок проведения аудита бухгалтерской отчетности и ЗОУ, требуют унификации. Методики аудита, подтверждающего бухгалтерскую отчетность с встроенными комплаенс-процедурами, и ЗОУ имеют различия в масштабности и детализации процедур, разработке

критериев соответствия на основе нормативных документов, применении информационной базы для проведения проверок. Цель аудита – подтверждение достоверности бухгалтерской отчетности, а в процессе налогового и иного комплаенса специалист делает вывод о достоверности специальной отчетности. Соответственно методы оценки последствий несоблюдения нормативных актов и существенности искажений зависят от вида задания. В связи с особенностями проверяемого вида деятельности и его нормативного регулирования отражения операций в системе счетов аудиторские организации должны иметь подробные инструкции по проведению аудита с встроенными комплаенс-процедурами бюджетных организаций, финансового, реального сектора, а также учитывать особенности организаций, применяющих системы финансового и (или) налогового мониторинга. Согласно закону об аудиторской деятельности при оценке возможности принятия на обслуживание ОЗО необходимо руководствоваться статьей 5.2 Закона об аудиторской деятельности (о наличии опыта участия руководителя аудита ОЗО в оказании услуг ОЗО в течение трех лет, предшествующих аудиту ОЗО, а в случае ОЗО финансового сектора – опыта аудита организации соответствующего вида деятельности и повышение квалификации по направлению проверки).

Аудитор в процессе ознакомления с деятельностью организации должен установить, подпадает ли организация под перечень ст. 5 ФЗ № 115. Организации, соблюдающие особые правила СВК в части ПОД/ФТ, являются объектами обязательного аудита, в ходе которого аудитор должен учитывать комплаенс-риски ОД/ФТ и анализировать эффективность средств контроля с учетом мер реагирования на риски и выполнять проверочные процедуры в ответ на оценку рисков. По предмету проверки следует различать методику инвестиционного, налогового комплаенса, в сфере госзакупок и т.п., в которых выделены проверочные процедуры специфических областей и видов операций. На рисунке 61 представлен сформированный алгоритм аудита с учетом наличия у аудируемой организации системы комплаенс-контроля и встроенных процедур проверки законности финансово-хозяйственных операций.

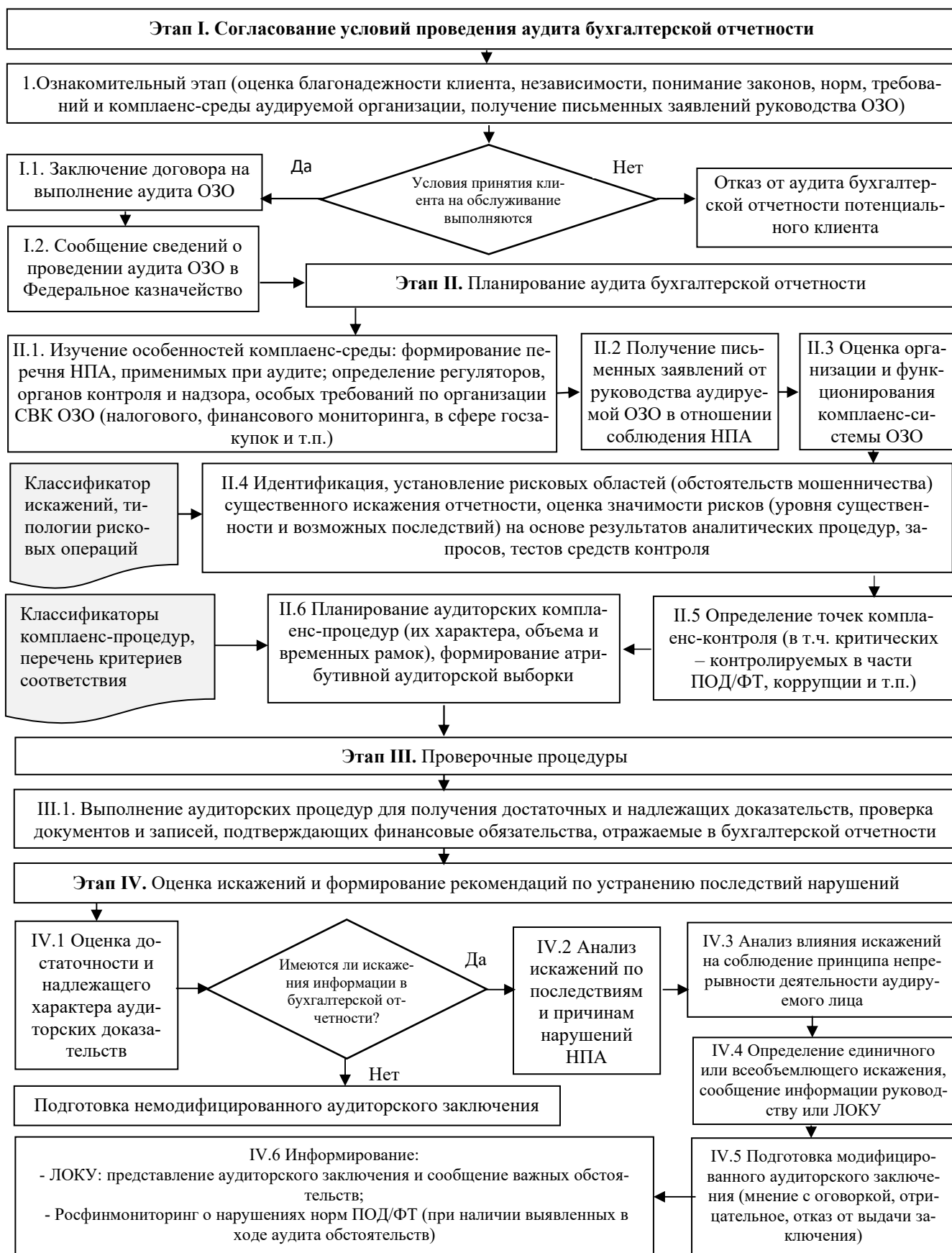


Рисунок 61 – Алгоритм аудита бухгалтерской отчетности с применением аудиторских комплаенс-процедур

Алгоритм применения методики задает общую модель организации комплаенс-контроля в аудите бухгалтерской отчетности. Особенность предлагаемого алгоритма заключается во встраивании классификаторов критериев соответствия, искажений, рисков операций, комплаенс-процедур как мер в ответ на оценку аудиторского риска. Алгоритм описывает действия аудитора на заключительном этапе с целью информировать надлежащих пользователей о выявленных искажениях бухгалтерской отчетности.

Риск-ориентированный подход в аудите означает, что аудитор распознает риски на основе ознакомления с комплаенс-средой аудируемой организации, оценивает установленные и применяемые средства контроля для управления рисками, соотносит риски с возможными нарушениями и искажениями бухгалтерской отчетности на уровне предпосылок ее достоверности. Аудитор устанавливает значимость рисков, по причине которых могут возникать существенные искажения отчетности, и планирует процедуры, позволяющие обнаружить возможные ошибки и нарушения бухгалтерского законодательства. Основой для оценки значительных рисков и областей, требующих внимания аудитора, является определение существенности и возможных последствий искажений, величины штрафных санкций за несоблюдение налогового законодательства на оценку достоверности бухгалтерской отчетности. В рамках принятия клиента на обслуживание аудитор проводит начальную оценку комплаенс-рисков, знакомится с факторами, способными стать угрозой независимости для выполнения задания, и определяет возможности аудиторской группы на основе оценки уровня квалификации сотрудников.

На этапе обсуждения с руководством организации аудитор может оценить позицию клиента в части соблюдения норм ПОД/ФТ, антикоррупционного законодательства, честность руководства потенциального клиента, установить особенности нормативной базы и круг надлежащих пользователей бухгалтерской отчетности. Аудиторской организации следует избегать заключения договорных отношений с организациями, руководство или топ-менеджеры которых вовлечены в незаконные сделки, имеются факты наказания за коррупционные правонарушения и предлагается неоправданно высокая оплата аудиторских и консалтинговых услуг.

Аудиторская проверка организаций, имеющих негативную деловую репутацию, приводит к рискам невыполнения аудиторами профессиональных обязанностей, конфликту интересов, отказу от выдачи заключения в связи с ограничениями в получении аудиторских доказательств, задержками или спорными ситуациями при получении оплаты.

Основные процедуры на стадии планирования – получение, анализ разъяснений руководства и комплаенс-подразделений в отношении действующих НПА, политик и процедур соблюдения нормативных требований, наличия судебных разбирательств и финансовых последствий, анализ судебной практики по аналогичным вопросам. Согласно требованиям МСА 250, аудитор направляет запросы руководству в отношении НПА, изучает переписку с уполномоченными органами власти, получает письменные заявления и разъяснения руководства или ЛОКУ в отношении фактов несоблюдения требований НПА и учета их последствий при составлении бухгалтерской отчетности. Действия аудитора сводятся к знакомству с протоколами собраний акционеров, запросам юридическому отделу по поводу судебных дел, исков, наложенных санкций. Аудитор использует подход, основанный на разумной уверенности, поэтому не гарантирует выявление всех фактов несоблюдения НПА, которые напрямую не имеют отношения к составлению бухгалтерской отчетности.

На этапе планирования аудитор осуществляет идентификацию рисков, ему следует уделить внимание комплаенс-рискам и выделить области бухгалтерского учета, в которых могут содержаться записи финансово-хозяйственных операций с умышленными и неумышленными нарушениями законодательства. Такие области в стандартах аудита в отдельную категорию не выделены, необходимо их установление на основе профессионального суждения.

На наличие высоких комплаенс-рисков аудируемой организации оказывает влияние значительное количество регуляторных требований, выявление неучтенных и неизвестных аудируемой организации нормативных актов, незнание сотрудниками бухгалтерии и службой внутреннего контроля обновленных законов и стандартов, ограничения при своевременном обновлении и актуализации учетных

систем. Уровень комплаенс-рисков и существенность их зависят от частоты, суммы и объема операций, подпадающих под действие особых законодательных требований (например, ПОД/ФТ). Значительные комплаенс-риски, связанные с недобросовестным составлением финансовой отчетности, коррупцией, рисками ОД/ФТ, оказывают влияние на планирование аудиторской проверки и должны составлять основу методики выборочного аудита. Необходимо включить в аудиторские процедуры оценки комплаенс-рисков перечень тестовых вопросов, направленных на изучение возможностей, обстоятельств и условий недобросовестных действий при формировании бухгалтерской отчетности.

Имеются особенности в оценке СВК, если аудит проводится в отношении ОЗО, выступающих объектом финансового и (или) налогового мониторинга, участниками госзакупок. Аудитор анализирует функционирование и определяет действие средств контроля, направленных на снижение значительных рисков, с учетом специфики организации СВК и внутреннего аудита. При оценке комплаенс-рисков и применимых средств контроля аудиторю следует изучить вопросы повышения квалификации сотрудников аудируемой организации согласно нормам ПОД/ФТ, антикоррупционным нормам, наличие специальных должностных лиц и правил внутреннего контроля, утвержденного механизма совершения операций по идентификации клиентов, системы сбора информации, обеспечения ее хранения. Аудитор обязан удостовериться в наличии и применении аудируемым лицом мер, направленных на своевременное выявление фактов коррупции, фальсификацию финансовой отчетности, хищение активов и денежных средств. Эффективная процедура – запрос к службе внутреннего аудита или к комплаенс-подразделению относительно установления фактических случаев несоблюдения НПА, в том числе фактов ПОД/ФТ, подозрений или заявлений в их отношении и фактов коррупции. Аудитор должен установить, каким образом ЛОКУ проводят надзор за деятельностью аудируемой организации по идентификации, оценке и управлению рисками ПОД/ФТ, СВК, организованной руководством и обязанной реагировать на риски. Выявленные факты влияют на уровень оцениваемого аудитором риска существенного искажения информации.

Низкая эффективность комплаенс-системы служит для аудитора сигналом к планированию большего объема финансово-хозяйственных операций, акцентируя внимание на проверке в рискованных зонах. Наоборот, высокая оценка эффективности комплаенса аудируемой организации позволяет запланировать меньший объем выборки в типовых операциях, совершаемых в ходе обычной деятельности на постоянной основе. Оценка комплаенс-рисков на уровне групп однотипных операций позволяет аудитору сформировать стратифицированную по рисковому признаку выборку, включая транзакции и нетиповые операции, которые часто подвержены ОД/ФТ и иным недобросовестным действиям.

В процессе подробного изучения рискованной сделки аудитор может выявить мотивы, интересы и намерения лиц, участвующих в сделке, а также знает ли бухгалтерия о содержании подозрительной сделки. Например, при проверке операций, подлежащих обязательному финансовому мониторингу (ст. 6 закона 115-ФЗ) в выборочную совокупность необходимо включить операции, превышающие 600 тыс. руб. по предоставлению беспроцентных займов, или 15 тыс. – по требующим идентификации клиентов. Также в перечень рискованных операций следует включить подозрительные операции согласно приказу Росфинмониторинга № 103. Поскольку рискованные операции ОД/ФТ связаны с владением, распоряжением денежными средствами и имуществом аудируемой организации, они могут стать причиной недостоверной бухгалтерской отчетности и раскрытой в ней информации. В связи с разным характером деятельности ОЗО перечень и типологии рискованных операций должны быть утверждены в качестве элемента методики и применяться аудиторской организацией. Аудиторские комплаенс-процедуры в ответ на оценку рисков направлены на усиление процедур по существу в тех областях, где вероятны умышленные искажения информации (оценочные значения, мотивы получения незаконной финансовой выгоды). Необходимо проведение комплексных аналитических процедур, проверка на соответствие взаимоувязанных финансовых показателей, раскрываемых в отчетности и используемых пользователями для принятия различных финансовых решений.

При ознакомлении с деятельностью аудируемой организации, согласно установленному перечню НПА, аудитор должен убедиться в том, что персонал экономического субъекта обеспечен необходимыми документами и систематически их применяет, ознакомлен с актуальными изменениями. При наличии эффективной информационной системы сотрудники бухгалтерии получают необходимую консультацию по применению новых норм ФСБУ, адаптируют учетную политику, главный бухгалтер контролирует соблюдение принципов ведения учета. Аудитор должен удостовериться в соответствии учетной политики и документообороту, утвержденным в аудируемой организации, новым требованиям ФСБУ. Следует изучить, какие меры предпринимаются в случае оперативного выявления нарушений службой внутреннего контроля и комплаенса. Следует определить, каким образом действует предварительный контроль при санкционировании сделки, его тщательность в отношении значимых и крупных сделок, а также применение алгоритма выработки учетного решения по отражению рискованных сделок в бухгалтерском учете.

На этапе планирования аудитор определяет процедуры в ответ на оцененные риски, в том числе умышленного искажения отчетности, как на уровне бухгалтерской отчетности, так и группы однотипных операций и остатков по счетам. Следуя МСА 330, 240, в случае высоких рисков недобросовестных действий аудитор планирует процедуры с учетом фактора внезапности и проводит тщательную проверку, корректирует временные рамки, использует разные варианты получения доказательств, без предупреждения выполняет процедуры в местах расположения активов.

В ходе выполнения процедур по существу аудитор должен оценить порядок отражения ФХЖ в информационной системе согласно действующим НПА, учетной политике и внутренним регламентам организации. В операциях, подверженных риску существенного искажения, аудитор должен запланировать процедуры на предмет выявления искажений отчетности. Аудитор должен уделить внимание признакам, указывающим на возможности фальсификации ПУД, корректировки учетных записей, сокрытия информации в бухгалтерском учете, наличия в учете

несуществующих процедур и записей, неверного выполнения правил учетной политики и манипулирования статьями отчетности. Наличие признаков может указывать на незаконное присвоение имущества или сокрытие фактов нарушения нормативных требований. Аудитору необходимо проанализировать причины исправительных учетных записей: могут ли они привести к искажениям отчетности и ввести в заблуждение пользователей, установить их связь с документами, предоставленными в государственные органы.

При проверке операции, подверженных рискам ОД/ФТ, аудитору рекомендуется удостовериться в применении сотрудниками аудируемого лица процедур идентификации и предоставлении информации о сделках. Важна проверка соответствия требованиям по выявлению цели деловых отношений аудируемой организации, принятия мер по идентификации бенефициарных владельцев, обновлению информации. Аудитор устанавливает соответствие требованиям по документальной фиксации сделок, если они носят необычный, нецелевой характер и связаны с уклонениями от процедур проверки. Аудитору необходимо проверить полноту и своевременность предоставления в Росфинмониторинг сведений об операциях, подлежащих контролю, в течение трех рабочих дней с момента совершения операции. Аудитор должен удостовериться, что информация в части ПОД/ФТ хранится аудируемым лицом не менее 5 лет.

Аудитор проверяет исполнение финансовых обязательств, предусмотренных законом или соглашением, а в части оценки соблюдения прочих нормативных актов проводит ограниченные процедуры, чтобы определить, оказывают ли они влияние на формирование показателей бухгалтерской отчетности. Аудитору следует обратить внимание на применение НПА, невыполнение которых может привести к несоблюдению принципа непрерывности деятельности. В ходе ознакомления с правоустанавливающими документами проверяется наличие лицензий, сведений о регистрации и отсутствие нарушения норм, по которым предусмотрено наказание в форме приостановления деятельности. Если организация в сфере добычи полезных ископаемых в соответствии с законодательством имеет обязательства по охране окружающей среды и такие обязательства оценены аудитором как

существенные, то он собирает аудиторские доказательства в подтверждение правильности отражения их в бухгалтерской отчетности. Несоблюдение правильности отражения или сокрытие информации, значимых и непогашенных обязательств может привести к недостоверности отчетности, комплаенс-расходам, а в определенных случаях – к нарушению принципа непрерывности деятельности: например, отзыв лицензии на пользование природными ресурсами, приостановление крупного финансирования для реализации проектов в условиях санкций и т.п.

Выполняя процедуры по существу, аудитор может установить неоднозначность трактования нормы НПА, ее применимость в конкретной практической ситуации, в связи с чем задокументировать и оценить существенность влияния спорной хозяйственной операции на оценку достоверности отчетности. Аудитор имеет возможность направить запрос в профессиональное сообщество бухгалтеров (например, бухгалтерский методологический центр БМЦ), получить дополнительную консультацию или провести анализ методической литературы. В случаях невозможности получения запроса аудитор должен письменно уведомить руководство аудируемой организации о влиянии нормы на достоверность отчетности и неоднозначности ее трактования.

При обнаружении несоблюдения НПА в ходе получения аудиторских доказательств аудитор должен изучить обстоятельства, при которых допущены нарушения, их воздействие на достоверность бухгалтерской отчетности и непрерывность деятельности. Необходимо понять характер и масштабы несоблюдения, обобщить выявленные искажения и оценить их финансовые последствия, установить целесообразность раскрытия нарушений законодательства в качестве событий после отчетной даты, существенно угрожающих дальнейшей деятельности ОЗО. Выявленные искажения необходимо оценить на предмет наличия признаков ПОД/ФТ и фактов недобросовестного составления отчетности, определить их единичный или систематический характер. Согласно МСА 260, аудитор должен сообщить руководству аудируемой организации о всех выявленных существенных искажениях, которые приводят к модификации аудиторского заключения. В случае комплексного влияния совокупности искажений на достоверность бухгалтерской

отчетности аудитор должен проинформировать руководство о необходимости внесения соответствующих исправлений.

Нарушения, вызванные умышленными фактами мошенничества и коррупции, сопровождаются невозможностью получить убедительные аудиторские доказательства. На это могут указывать уничтожение документов и электронных файлов, неупорядоченная система документации, низкая сохранность электронных файлов, отказ от сотрудничества с контролирующими органами. Предлагается форма документа для тестирования полученных доказательств и определения уровня их убедительности (приложение И, таблица И.2). Если аудитор выявил искажения по результатам процедур, он должен рассмотреть их на предмет признаков недобросовестных действий, а при их наличии – оценить надежность заявлений руководства и проверить, единичного они или системного характера. Если аудитор предполагает, что искажения являются результатом недобросовестных действий, то он должен переоценить риски существенного искажения, оценить их влияние на характер, объем и временные рамки процедур.

При оценке надежности доказательств аудитор должен изучить обстоятельства или условия на предмет возможного сговора сотрудников, руководства или сторонних лиц. Следуя принципу профессионального скептицизма, аудитор подвергает сомнению противоречивую информацию, ответы на запросы от руководства и ЛОКУ, проявляет бдительность в отношении условий, указывающих на недобросовестные действия.

Аудиторские доказательства, полученные в электронном виде, подлежат оценке на надежность с помощью тестирования средств контроля. При этом аудитор должен учитывать, что могли существовать ограничения, которые приводят к затруднению доступа к бухгалтерским документам, получению устных разъяснений от сотрудников аудируемой организации. Аудитор должен убедиться, что ограничения являются обоснованными и не связаны с рисками недобросовестных действий, рисками ОД/ФТ и иным вариантам сокрытия фальсифицированных учетных данных.

Ограничения в доступе аудитора к объему финансовой документации, участию в процессе инвентаризации, представление аудитору недостоверных сведений могут поставить под сомнение законность и полноту учетной информации. При подозрении относительно совершения мошенничества аудитор должен решить, сообщать ли руководству или ЛОКУ о выявленных фактах, недостатках СВК (если считает, что руководству известно или оно непосредственно участвует в таких сделках). В случае, если руководство не принимает мер по исправлению нарушений в ответ на сообщения, аудитор может принять решение об отказе в проведении аудиторской проверки. Если в силу отсутствия доказательств правонарушения аудитор не может сделать определенный вывод, то он должен отразить это в аудиторском заключении.

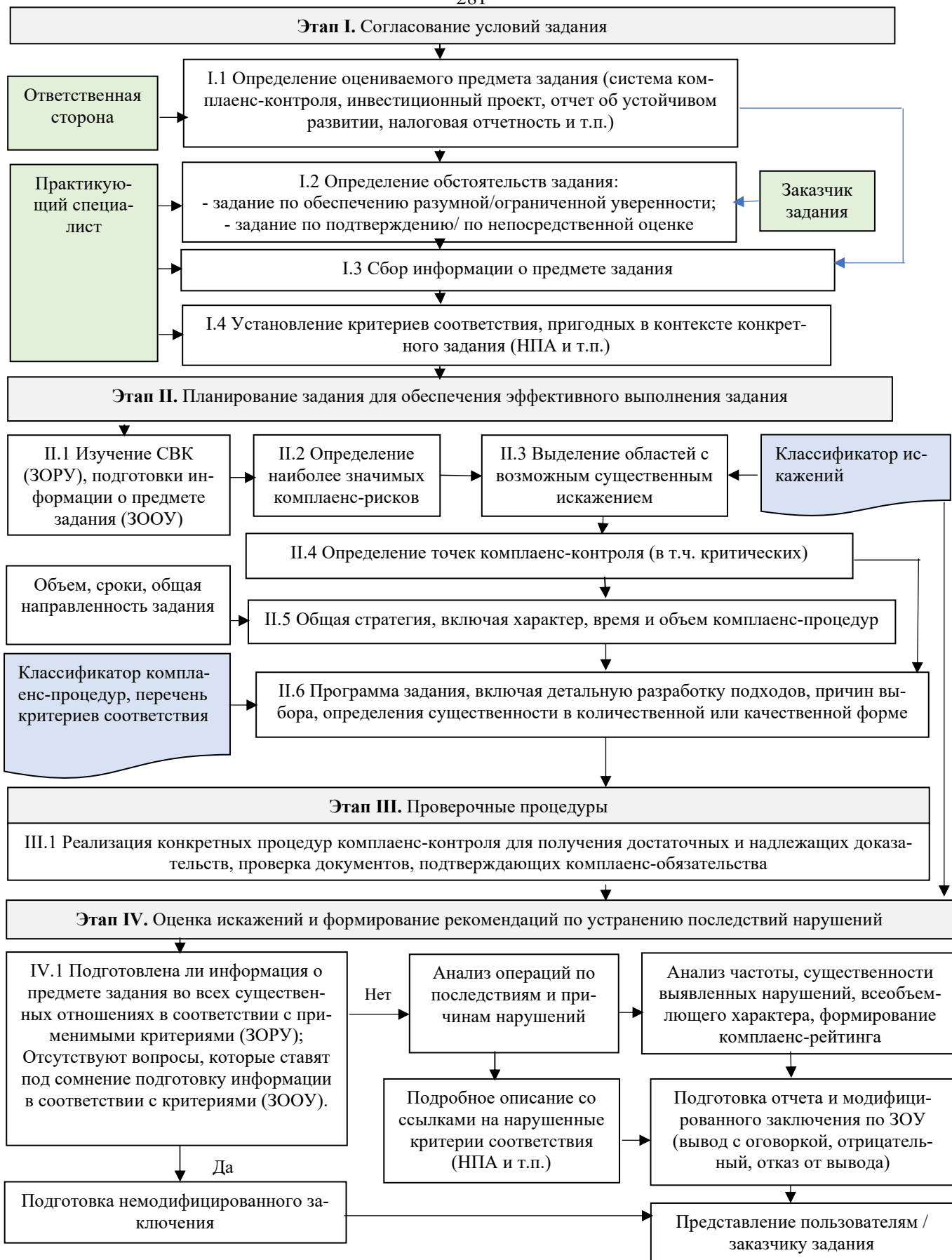
При выявлении степени вовлеченности руководства аудитор может поставить под сомнение первоначально полученные заявления руководителя и раскрытие существующих фактов нарушения норм. Выявленные искажения в результате умышленного нарушения НПА могут привести к необходимости пересмотра оценки рисков и выполнения альтернативных аудиторских процедур, скорректировав характер, сроки и временные рамки начальных процедур. Следует предусмотреть процедуры оценки достаточности и надлежащего характера полученных доказательств. Такие действия не носят формализованного характера, а производятся на основе профессионального суждения.

Полученные аудиторские доказательства должны быть задокументированы, учтено их влияние на дальнейшие аудиторские процедуры по взаимосвязанным статьям бухгалтерской отчетности. В обязанности аудитора не входит предотвращение всех фактов несоблюдения НПА, поэтому в ходе аудита финансовой отчетности многие нарушения законодательства, имеющие косвенное отношение к составлению бухгалтерской отчетности, могут остаться неизученными. Если система внутреннего комплаенса не способна была выявить нарушение законодательства, то аудитор должен пересмотреть оценку рисков и сообщить ЛОКУ в соответствии с МСА 265 о недостатках СВК.

В соответствии со ст. 13 закона №307-ФЗ, п. 2.1 ст. 7.1 закона № 115-ФЗ при наличии основания полагать, что финансовые транзакции аудируемой организации могли быть осуществлены в целях ОД/ФТ, аудитор должен сообщить об этом в Росфинмониторинг. Аудиторы подают сведения с помощью формализованных электронных сообщений в личном кабинете на официальном сайте Росфинмониторинга, при этом не разглашая руководству или представителям аудируемой организации факт передачи. В Приложении И (таблица И.3) систематизированы действия аудитора согласно МСА.

Согласно МСЗОУ 3000, в процессе выполнения ЗОУ практикующий специалист проводит количественную или качественную оценку предмета задания в соответствии с установленными критериями. Спрос на комплаенс как ЗОУ может возникнуть, если происходит смена руководства, материально-ответственных лиц, регионов и стран присутствия, информационных продуктов или технологий. Заказчиком ЗОУ могут быть руководство или ЛОКУ, представители государственных органов и др.

К комплаенс-контролю как отдельной услуге могут относиться задания по требованиям правоохранительного или контрольно-надзорного органа, финансовые расследования, отдельные виды комплаенса. Например, процедуры налогового комплаенса направлены на оценку правомерности применения налоговых льгот, правильности составления налоговых деклараций, законности операций для исчисления налогов, правильности расчета налоговой базы, определения налоговых последствий, экспертизу постановлений и иных актов налоговых органов. Налоговый комплаенс позволяет обеспечить достоверность информации для досудебного урегулирования налогового спора, подтвердить документацию перед проведением налоговой проверки с целью недопущения искажений отчетности. Методики специальных видов комплаенса подробно не стандартизированы и не описаны международными стандартами, в связи с чем аудиторская организация должна закрепить во внутрифирменных стандартах подробные инструкции, планы проверок с учетом проверяемой предметной области. Предлагается типовая модель комплаенс-контроля в качестве ЗОУ, алгоритм организации которого представлен на рисунке 62.



Примечание: ЗОРУ – задания, обеспечивающее разумную уверенность, ЗООУ – задания, обеспечивающие ограниченную уверенность.

Рисунок 62 – Алгоритм комплаенс-контроля как ЗОУ, отличного от аудита бухгалтерской отчетности

На этапе согласования условий выполнения задания практикующий специалист, исходя из понимания предмета задания и предполагаемых пользователей, устанавливает характер и тип задания (с разумной или ограниченной уверенностью). Условия принятия задания – выполнение этических требований, в т.ч. независимости, компетентности, способности и возможности выполнить задания в рамках конкретной предметной области, понимание условий задания. Задание, обеспечивающее разумную уверенность (ЗОРУ), предполагает, что практикующий специалист снижает риск задания до приемлемо низкого уровня, а его вывод содержит мнение о результатах измерения оцениваемого предмета с использованием критериев оценки. Выполняя задание с ограниченной уверенностью (ЗООУ), практикующий специалист снижает риск до приемлемо низкого уровня. Риск ЗООУ выше риска ЗОРУ, соответственно характер, сроки и объем процедур во втором типе задания меньше. Значимая уверенность определяется на основе суждения и варьируется в пределах диапазона, который зависит от обстоятельств задания, информационных потребностей пользователей, предмета и критериев соответствия. На определение значимого уровня уверенности влияют: характеристики задания, инструкции заказчика (оговоренные процедуры), общепринятая практика, потребности пользователей (чем выше последствия для пользователей в ненадлежащем выводе, тем выше уровень значимой уверенности).

В обстоятельствах выполнения ЗООУ специалист уделяет больше внимания запросам, аналитическим процедурам, а меньше – тестам средств контроля, доказательствам из внешних источников. При выполнении ЗОРУ аналитические процедуры выполняются в ответ на оцененный уровень риска.

Оценка соблюдения установленных НПА (комплаенс-контроль) относится к заданию по подтверждению, в ходе которого лицо, проводящее количественную или качественную оценку, но не являющееся практикующим специалистом (третья сторона), проводит измерение с использованием критериев, а практикующий специалист делает вывод, свободна ли информация предмета задания от существенных искажений или нет. Вывод практикующего специалиста формируется в

отношении оцениваемого предмета задания и применимых критериев, заявлений, сделанных соответствующей стороной.

Вывод практикующего специалиста о принятии задания основывается на наличии характеристик о надлежащем характере задания, применимости критериев к информации задания. В зависимости от источников критерии соответствия подразделяются на общепринятые (закон, требования регуляторов), специально разработанные (индивидуально или коллегиально, предусмотрены договором или соглашением, адресованы конкретным пользователям), используемые в учебно-научных публикациях. Причем в стандартах критерии соответствия не установлены, а предъявляют к ним качественные требования: уместность, полнота, надежность, нейтральность и понятность.

Процедуры и этапы комплаенса по характеру аналогичны аудиторской проверке и базируются на использовании риск-ориентированного подхода. Практикующий специалист должен рассмотреть процесс подготовки информации о предмете задания, а в случае ЗОРУ – провести оценку средств контроля. Необходимо установить области (критические контрольные точки), в которых вероятно возникновение существенных искажений о предмете задания, чтобы сфокусировать процедуры на этих областях. Практикующий специалист в ответ на оценку риска существенного искажения планирует и проводит процедуры для получения достаточных и надлежащих доказательств, проверяя информацию о предмете задания на соответствие критериям. На выбор процедур оказывают влияние характер предмета задания, уровень уверенности и информационные потребности предполагаемых пользователей и заказчиков задания. Вывод делается на основании доказательств, которые подтверждают или противоречат применимым критериям. В случае получения противоречивых доказательств первоначальная оценка риска может измениться и потребовать дополнительных процедур. Заключение (отчет по ЗОУ) содержит вывод специалиста о предмете задания, важные обстоятельства, общие сведения, вопросы, привлечшие внимание, и рекомендации.

В отличие от аудиторского заключения отчет по ЗОУ должен включать также информацию о степени уверенности, об оцениваемом предмете задания (состав

подтверждаемой документации или отчетности), состав применимых критериев, возможных неотъемлемых ограничений, заявление о применении системы контроля качества о соблюдении требования независимости, краткий обзор работ и процедур, вывод с надлежащими формулировками. Стандарты требуют при составлении отчета включать раздел, описывающий вопросы, которые привели к модификации вывода, а в случае существенного искажения информации о предмете задания – раздел с модифицированным выводом.

5.3 Оценка эффективности системы внутреннего комплаенс-контроля

Организация СВК и ее отдельной подсистемы комплаенса выступает главной задачей ЛОКУ и руководства ОЗО, реализация которой обеспечивает повышение эффективности работы, достижение целей и стратегии развития организации. Оценка эффективности и качества системы комплаенс-контроля необходима для реализации мониторинга в ходе внутреннего аудита и оценки риска средств контроля в процессе внешнего аудита.

Общепринятых подходов к оцениванию комплаенс-системы не выделено, поскольку не сформирована в достаточной мере научно-теоретическая и методическая база, а стандарты COSO, МСА закрепляют принципы к общей СВК, но не учитывают особенностей комплаенса как отдельного вида контроля. Дискуссионным остается параметр оценивания, в литературе это «надежность», «качество», «результативность», «надлежащее функционирование» и «адекватность», хотя в стандарте МСА 315 предпочтение отдается термину «эффективность» [13]. Эффективно функционирующая система комплаенс-контроля обеспечивает точность финансовой информации, полноту и правильность оформления документации по сделкам, своевременность и достоверность бухгалтерской отчетности, что имеет важное значение для минимизации рисков. Предлагается проводить оценку

комплаенс-контроля в разрезе пяти элементов системы, учитывая дизайн и операционную эффективность, как показано на рисунке 63.

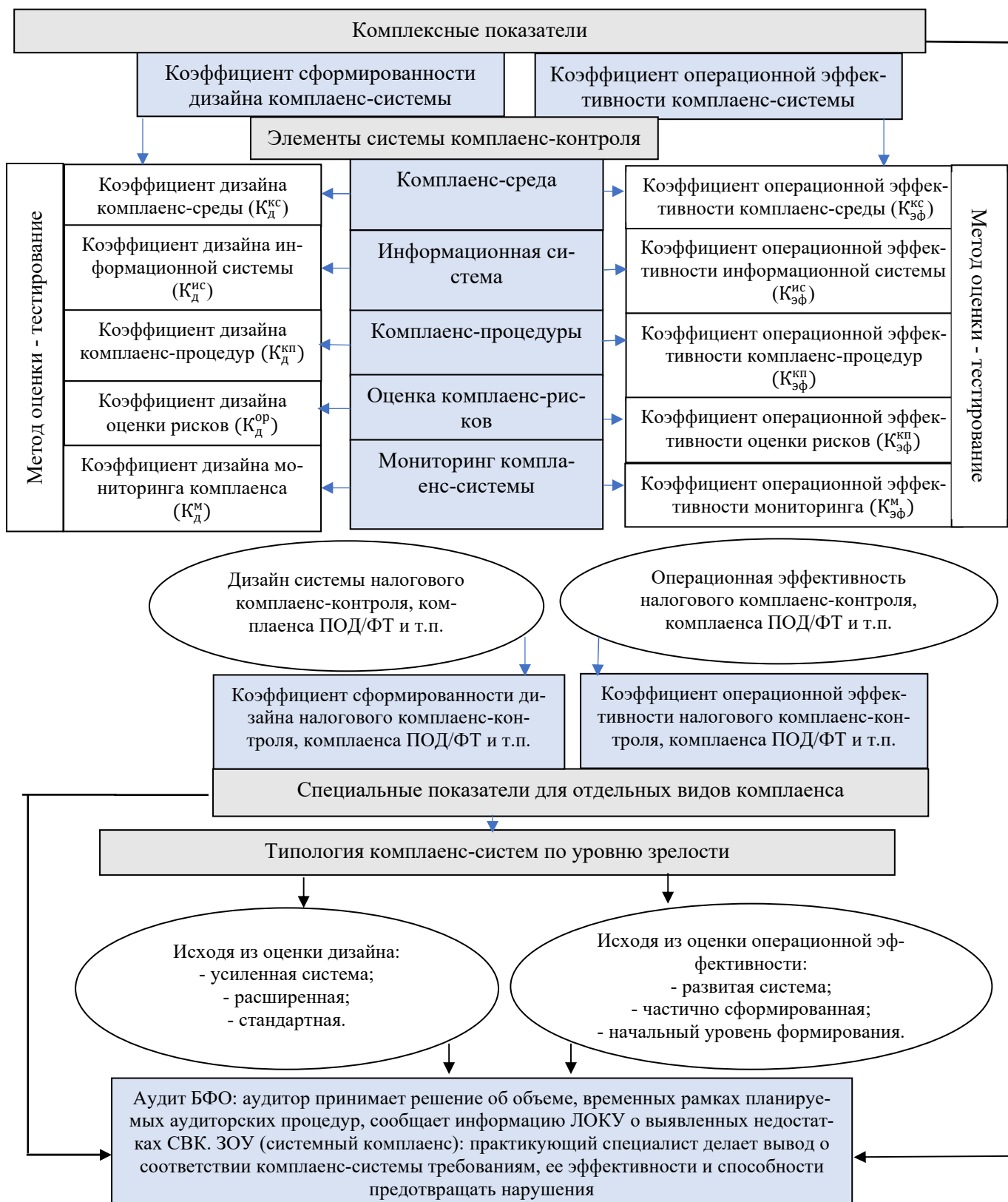


Рисунок 63 – Система показателей для оценки уровня зрелости комплаенс-контроля

Для оценки эффективности структурных компонентов комплаенс-системы в ходе аудита и выполнения ЗОУ необходимо использовать качественную оценку и определить, реализуют ли отдельные компоненты системы цели и задачи. Подход по разделению оценок в отношении дизайна и операционной эффективности компонентов СВК изложен в методических рекомендациях Минфина России № ПЗ-11/2013 [3]. Дизайн комплаенс-системы – это проект, регламентация и планирование компонентов комплаенс-контроля, т.е. планирование действий по эффективному предотвращению и исправлению выявленных нарушений [3]. На основе оценки дизайна, публично закрепленной информации в интернет-сайтах, внутренних положениях аудитор может оценить степень регламентации и сформированность комплаенс-системы, распределить обязанности по управлению комплаенс-рисками между структурными подразделениями.

Дизайн отражает перечень методов и способов организации, которые утверждены руководством аудируемой организации, дизайн проектируется на законодательной основе, т.е. с учетом механизмов, прописанных в положениях, указаниях регуляторов, а также с учетом конкретизированных норм, которые дополняют, уточняют и расширяют обязательные положения. В свою очередь операционная эффективность позволяет оценить действие компонентов комплаенс-системы во времени, фактическое их функционирование и применимость в реальных условиях [3].

Если процедура не должна использоваться, дизайн не оценивается. Разграничение в методике оценки дизайна и операционной эффективности связано с моментом применения комплаенс-процедур: дизайн оценивается за определенный период (как правило, фиксированная величина), а операционная эффективность требует непрерывной оценки через определенные промежутки времени (ежеквартально, раз в полгода, ежегодно).

Пятикомпонентная и двухуровневая оценка комплаенс-контроля позволяет определить тип и степень сформированности комплаенс-системы. С одной стороны, комплексная оценка дизайна может свидетельствовать о планировании образа, определяя, каким принципам и подходам должен отвечать комплаенс-

контроль конкретной организации. С другой стороны, комплексная оценка операционной эффективности показывает степень использования всех запланированных комплаенс-процедур и фактической применимости регламентов [3]. На основании предлагаемых показателей следует определить тип сформированности комплаенс-системы для понимания необходимости ее усиления, дальнейшего формирования и совершенствования. Организация может иметь 9 различных комбинаций типов комплаенс-систем. Усиленная и развитая комплаенс-система характеризует надежную степень защиты и формирует положительную «деловую» и «налоговую» репутацию, что отражается в постоянном совершенствовании СВК, автоматизации как учетных, так и контрольных процедур, выявлении рисков операций и тщательном контроле рисков с целью своевременного обнаружения искажений и недопущения повторных нарушений законодательства.

В такой системе применяются оптимальные способы управления комплаенс-рисками, что является гарантией достоверности бухгалтерской отчетности и принятия ее пользователями справедливых решений. Усиленная система на начальном уровне характеризуется тем, что важные процессы контроля формализованы, установлены единые стандарты и принципы контроля, но результат их выполнения зависит от усилий контролеров и иных участников системы, которые обучаются и получают навыки работы в процедурах усиленного контроля. Если жизненный цикл такой системы находится на стадии развития и роста, то начальная стадия или частичная сформированность могут быть оценены негативно, поскольку свидетельствуют о недостаточном понимании целей и задач комплаенса, формальном подходе к процедурам контроля и недостаточной мотивации. Стандартная и развитая система комплаенса отражает достаточную степень формализации основных процедур. В такой системе, как правило, слабо разграничиваются процедуры контроля в зависимости от уровня риска, что не позволяет усилить процедуры в области вероятных недобросовестных действий. Стандартная и частично сформированная система отражает необходимое количество запланированных процедур контроля, но низкую степень их

фактического внедрения и реализации. Предлагаемая методика позволяет оценить уровень формализации и эффективности каждого компонента, тем самым установить факторы и причины неудовлетворительной работы и недостатков СВК. Так, если на низком уровне находится система мониторинга, то это говорит о недостатках работы внутреннего аудита и руководства организации, которые не принимают управленческих решений в ответ на информацию о выявленных нарушениях. Своевременное реагирование на выявленные комплаенс-потери на внутреннем уровне может значительно сократить штрафные санкции, налагаемые органами внешнего контроля.

Для оценки рисков средств контроля применяется направленное тестирование, представляющее собой оценку содержания и последовательность применения компонентов комплаенса для минимизации соответствующих видов комплаенс-рисков. Процедура тестирования заключается в формулировании вопросов, стандартизации ответов, анализе и обобщении результатов оценки [352]. Вопросы содержат необходимые детализированные критерии, отражающие принципы, которым должен соответствовать компонент системы. Применяя перечень тестируемых вопросов по отношению к конкретной организации, необходимо учесть виды финансово-хозяйственной деятельности и нормативно-правовую базу, регламентирующую специфические вопросы, приоритетность процедур для реагирования на наиболее значимые комплаенс-риски. Для минимизации субъективности оценивания рекомендуется сопровождать ответы оценщика конкретными фактами, описанием последствий, выводами и комментариями. Примечания и обоснование критерия позволят провести подробный анализ, а внутреннему или внешнему аудитору такая оценка позволит определить конкретные действия и слабые стороны контроля. Разработана критериальная оценка системы комплаенс-контроля аудируемой организации (таблица 51).

Комплекс систематизированных критериев создает возможность получить полную информацию о реализации необходимых и достаточных функций комплаенса.

Таблица 51 – Матрица для определения типа комплаенс-системы по уровню зрелости

Тип комплаенс-системы	Оценка операционной эффективности:		
	Начальный уровень формирования	Частично сформированная	Развитая
Оценка дизайна:			
Стандартная	$K_D \in [0; 33]\%$ $K_{эф} \in [0; 33]\%$	$K_D \in [0; 33]\%$ $K_{эф} \in [33; 66]\%$	$K_D \in [0; 33]\%$ $K_{эф} \in [66; 100]\%$
Расширенная	$K_D \in [33; 66]\%$ $K_{эф} \in [0; 33]\%$	$K_D \in [33; 66]\%$ $K_{эф} \in [33; 66]\%$	$K_D \in [33; 66]\%$ $K_{эф} \in [66; 100]\%$
Усиленная	$K_D \in [66; 100]\%$ $K_{эф} \in [0; 33]\%$	$K_D \in [66; 100]\%$ $K_{эф} \in [33; 66]\%$	$K_D \in [66; 100]\%$ $K_{эф} \in [66; 100]\%$

Общий подход к расчету показателя оценки дизайна на основе критериев:

$$K_{Di} = \frac{\sum_{j=1}^m H_j}{m}, \quad (9),$$

где K_{Di} – коэффициент дизайна i -го компонента системы комплаенс-контроля, $i=1 \dots n$, $n = 5$;

H_j – оценка частных критериев дизайна i -го компонента системы комплаенс-контроля;

j – номер оценочного критерия, $j=1 \dots m$; m – количество критериев, используемых для оценки компонента системы комплаенс-контроля.

Частные критерии рекомендуется оценивать по балльной шкале от 0 до 100 %, где 0 – полное несоответствие критерию; 50 % – частичное соответствие; 100 % – полное соответствие критерию.

Общий подход к расчету показателя оценки операционной эффективности формализованных компонентов комплаенс-системы на основе критериев:

$$K_{эфi} = \frac{\sum_{l=1}^p F_l}{p}, \quad (10),$$

где $K_{эф*i*}$ – коэффициент операционной эффективности i -го компонента системы комплаенс-контроля, $i = 1 \dots n$, $n = 5$;

F_l – оценка частных критериев операционной эффективности i -го компонента системы комплаенс-контроля, l – номер оценочного критерия, по которому проведена оценка дизайна, $l = 1 \dots p$;

p – количество критериев, используемых для оценки эффективности, по которым формализованы и по которым произведена оценка дизайна.

Комплаенс-среда представляет собой среду, в которой могут возникать риски и факторы, приводящие к нарушениям и искажениям бухгалтерской отчетности. Дизайн комплаенс-среды отражает уровень культуры, призванной создать надлежащее отношение сотрудников организации к правилам добропорядочности и честности при взаимоотношениях с контрагентами, органами власти и контроля. При оценке комплаенс-среды необходимо определить осведомленность ЛОКУ, руководства, сотрудников ОЗО в отношении соблюдения этических норм и принципов, профессиональной компетентности. Внутренняя комплаенс-среда должна устанавливать философию, стиль управления, стратегию и эффективное управление комплаенс-рисками. При надлежаще организованной комплаенс-среде до сотрудников должны быть доведены профессиональные, этические и поведенческие нормы. С целью поддержания и эффективности комплаенс-системы принимаются положения и внутренние нормативные акты, регламенты документооборота, определяющие виды значимых подконтрольных операций.

При оценке комплаенс-среды важно понимать полномочия комплаенс-службы, разграничение зон ответственности между подразделениями, взаимоотношения с другими структурными подразделениями и внешними регуляторами. В обязанности комплаенс-подразделения входит подготовка соответствующих внутренних нормативных актов (от уровня кодексов и политик до операционных процедур, памяток и обучающих материалов), информирование сотрудников, обучение и проверка их знаний, включение ссылок на регламенты компании по видам и

направлениям деятельности, периодическое обновление, превентивные меры (лимиты, подтверждения решений и др.), наличие необходимых форм обратной связи и иных регистров. Комплаенс-служба проводит консультирование руководства и готовит информацию для надзорных органов по вопросам соблюдения законодательства, применимости нормативной базы к деятельности организации, возможного влияния изменений комплаенс-среды на финансово-хозяйственные операции организации. Аудитор должен дать оценку, достаточно ли формализована комплаенс-среда для предотвращения случаев конфликта интересов, в полной ли мере отслеживаются изменения в нормативной базе, затрагивающей направления деятельности. Комплаенс-подразделение при расследованиях взаимодействует со службой экономической безопасности, подразделениями по риск-менеджменту, а при принятии мер надлежащего реагирования – с руководством, службой по управлению персоналом, юридической службой. В таблице 52 представлена форма теста для оценки дизайна и эффективности комплаенс-среды.

Таблица 52 – Форма теста для оценки эффективности комплаенс-системы ОЗО в отношении комплаенс-среды

	Критерий тестирования	H_j	F_j	Характер риска (ОР, РР, РРб, ЭР, РП)	Значительный риск, требующий специального рассмотрения (ЗР)
1	2	3	4	5	6
1	Комплаенс-среда ОЗО				
1.1	Оценка деловой репутации руководства ОЗО и ЛОКУ, отсутствие в СМИ информации о несоблюдении этических норм, принципов честности			РП	-
1.2	Приемлемый уровень репутации ОЗО: - налоговой; - деловой; - таможенной; - репутации на финансовых рынках			РП	-
1.3	Наличие внутренних нормативных документов, направленных на разрешение этических конфликтов, неправомерного использования инсайдерской информации и т.п. (кодекс этики, кодекс корпоративного управления)			ЭР, РП	ЗР
1.4	Этические нормы взаимоотношений с инвесторами, контрагентами ОЗО, в разных странах и регионах присутствия, порядок защиты личной, финансовой информации, соблюдение принципа прозрачности отчетности			ЭР	ЗР

Продолжение таблицы 52

1	2	3	4	5	6
1.5	Этические нормы, прописывающие конкретные ситуации и способы проявления фактов коррупции, ОД/ФТ, круг возможных участников, позволяющие создать алгоритмы действий			ЭР	ЗР
1.6	Доведение до всеобщего сведения и поддержание принципа честности и других этических ценностей, консультирование по вопросам практического применения принципов этики			ЭР	ЗР
1.7	Наличие внутреннего положения о комплаенс-контроле, норм, инструкций по проведению комплаенс-процедур в отношении подготовки бухгалтерской отчетности			РРБ	-
1.8	Сохранение конфиденциальности информации, полученной в ходе комплаенс-контроля			ОР	ЗР
1.9	Руководство и ЛОКУ демонстрируют соблюдение этических норм и принципов работы комплаенса, противодействие конфликтам интересов			ЭР	ЗР
1.10	Комплаенс-стратегия, утвержденная ЛОКУ, соотнесение целей с уровнем комплаенс-риска			ОР	-
1.11	Стиль и основные принципы руководства в отделах, имеющих отношение к подготовке бухгалтерской отчетности			РРБ	-
1.12	Отсутствие конфликтных ситуаций в ходе мероприятий комплаенс-контроля			ЭР	ЗР
1.13	Процедуры руководства и ЛОКУ в рамках контроля за подготовкой бухгалтерской отчетности			РРБ	-
1.14	Эффективность кадровой политики (повышение квалификации, обучение, подбор кадров и требования знаний НПА)			ОР	ЗР
1.15	Достаточность внутренних нормативных положений, их актуальность, охват всех видов и направлений деятельности			РР	-
1.16	Ведение реестра значимых НПА, актуализация его и распределение обязанностей между должностными лицами			РР	-
1.17	Наличие у сотрудников службы комплаенса соответствующих знаний, умений и навыков для выполнения процедур			ОР	-
1.18	Регулярное информирование работников об изменениях законодательства, в т.ч. путем профессионального обучения			РР	-
1.19	Организационная, управленческая структура организации соответствуют потребностям и направлениям деятельности			ОР	-
1.20	Наличие разграничения ответственности между управленческим персоналом и комплаенс-службой, учетным персоналом и комплаенс-службой, начальниками отделов и комплаенс-службой и т.п.			ОР	ЗР
1.21	Формирование системы мотивации сотрудников, связанных с процессами управления комплаенс-рисками			ОР	-
1.22	Наличие зон нулевой толерантности в областях, подверженных недобросовестным действиям и недобросовестному составлению отчетности			РРБ	ЗР
1.23	Создание среды постоянного наблюдения за областями потенциального конфликта интересов и нетерпимость к попыткам уклонения от комплаенс-процедур			ОР	ЗР
Коэффициент дизайна комплаенс-среды ($K_{д}^{КС}$) позволяет оценить образ, следование комплаенс-политике и принципам, функциям комплаенса					
Коэффициент операционной эффективности комплаенс-среды ($K_{эф}^{КС}$) позволяет оценить применимость формализованных во внутренних положениях и регламентах этических и иных норм					

Примечание: ОР – операционные (нарушение требований к бухгалтерским или аудиторским процедурам, хозяйственным операциям); РР – регламентные (нарушение норм налогового, валютного, банковского, ПОД/ФТ, антикоррупционного, аудиторского и иного законодательства, стандартов СРО, требований); РРБ – риск нарушения бухгалтерского законодательства, ЭР – этические (нарушение норм этики ведения бизнеса, для аудитора – кодекса этики и правил независимости); РП – риск проверки государственных органов контроля и надзора (ФНС, ФТС, Федерального казначейства и т.п.).

При оценке необходимо удостовериться, что информационная система комплаенса состоит из транзакций, зарегистрированных для оценки обязательств, инициирования и отслеживания их при переходе от стадии возникновения к погашению. Информационная система комплаенса считается сформированной, когда направлена на предотвращение нарушений, связанных с бухгалтерским и иным законодательством, исполнение принятых или обусловленных деловой практикой обязательств. Определение уровня сформированности информационной системы сводится к оценке наличия или отсутствия неточной обработки данных в связи с сложными многоступенчатыми расчетами и корректировкой данных. Основные тестовые вопросы представлены в таблице 53.

Таблица 53 – Форма теста для оценки эффективности комплаенс-системы ОЗО в отношении информационной системы

	Критерий тестирования	H_j	F_j	Характер риска (ОР, РР, РРБ, ЭР, РП)	Значительный риск, требующий специального рассмотрения (ЗР)
1	2	3	4	5	6
2	Информационная система комплаенса				
2.1	Регламент формирования и раскрытия информации в отчетности, включая подотчетность и подчиненность работников, задействованных в представлении данных			РРБ	-
2.2	Автоматизация процедур подготовки бухгалтерской отчетности и комплаенс-процедур			РРБ	-
2.3	АУС своевременно обновляется согласно принятию новых нормативных актов			РР	-
2.4	Информационная система обеспечивает проверку точности бухгалтерских записей и составления отчетности исходя из масштабов деятельности ОЗО			РРБ	-
2.5	Система информирования обеспечивает доведение информации об искажениях, связанных с нарушением нормативных актов, до руководителей ОЗО			ОР	-
2.6	Система документооборота и передачи данных достаточно эффективна и оперативна, соответствует масштабам деятельности организации			ОР	-
2.7	Используется организация информационного взаимодействия комплаенс-службы с органами контроля и надзора			РР	-
2.8	Наличие и полнота размещения информации на сайте, закрепление в Положениях о комплаенс-системе и результатах проверки			РР	-
2.9	Используется система анонимного информирования работниками нарушений НПА			ОР	ЗР

Продолжение таблицы 53

1	2	3	4	5	6
2.10	Учет рисков операций, в которых могут возникнуть факты мошенничества			ОР	ЗР
2.11	Организован учет событий, связанных с комплаенс-риском, формируется отчетность по выявленным искажениям и неисполненным обязательствам			ОР	-
2.12	Своевременное и полное сообщение руководящему персоналу организации о выявленных комплаенс-рисках и отклонениях от норм			ОР	-
2.13	Автоматизация сбора информации и процедур управления комплаенс-рисками			ОР	-
Коэффициент дизайна информационной системы ($K_{д}^{ИС}$) позволяет оценить порядок подготовки информации для контрольных процедур в рискованных областях, достаточность регламентирования процесса сбора и обработки документации					
Коэффициент операционной эффективности информационной системы ($K_{эф}^{ИС}$) позволяет оценить, соответствуют ли регламентам – сбор, обработка и обобщение информации для целей контроля.					

В ходе оценки организации и применения механизма управления комплаенс-рисками аудитор необходимо установить запланированные процедуры идентификации, количественно-качественные методы оценки, меру применения мероприятий по снижению комплаенс-рисков, оценку значимости рисков, действие процедур документального оформления результатов оценки.

Кроме того, процедуры мониторинга рисков должны позволять отслеживать динамику уровня риска по объектам и источникам. Распределение обязанностей по всем функциям и действиям управления комплаенс-рисками в ОЗО зависит от масштабов деятельности и организационной структуры. Как правило, служба внутреннего контроля обеспечивает планирование, координацию мер по снижению уровня комплаенс-риска и создает методологическую поддержку управлению комплаенс-риском. Служба внутреннего аудита проводит собственную оценку комплаенс-рисков и выявляет ошибки в процедурах контроля в рамках аудиторских проверок. Служба экономической безопасности управляет рисками, которые имеют криминальный и противоправный характер, проводит служебные расследования в отношении преступных деяний и злоупотреблений. Бухгалтерия обеспечивает службу внутреннего контроля информацией для анализа и оценки событий комплаенс-риска на основе информации об изменениях в законодательстве и надзорных органов, вносит изменения во внутренние документы. Эффективной можно считать такую организацию оценки и управления комплаенс-рисками, которая способна

выявить и предотвратить значительные риски недобросовестных действий. Перечень тестируемых вопросов приведен в таблице 54.

Таблица 54 – Форма теста для оценки эффективности комплаенс-системы ОЗО в отношении оценки комплаенс-рисков аудируемой организацией

	Критерий тестирования	H_j	F_j	Характер риска (ОР, РР, РРБ, ЭР, РП)	Значительный риск, требующий специального рассмотрения (ЗР)
3	Оценка комплаенс-рисков аудируемой организацией				
3.1	Четкое распределение обязанностей между подразделениями по оценке комплаенс-рисков			ОР	-
3.2	Служба комплаенс-контроля оценивает вероятность возникновения и возможные последствия комплаенс-рисков			ОР	-
3.3	Источники рисков определяются по всем направлениям и видам деятельности, в т.ч. при формировании бухгалтерской отчетности			РРБ	-
3.4	Данные для оценки собираются по событиям комплаенс-риска, формируются и актуализируются информационные базы данных по событиям рисков и их финансовым потерям			РР	-
3.5	Применяется критериальная оценка на основе формирования карты рисков, рейтинговой оценки и группировки по уровню значимости			РР	-
3.6	Оценка рисков включает исследование мотивов, возможностей и обстоятельств недобросовестного присвоения активов и составления отчетности			РРБ	ЗР
3.7	Вероятность использования отчета об оценке рисков контрольно-надзорными органами			РП	-
3.8	Ежеквартальное представление отчета по рискам ЛОКУ и руководству, отражающее текущий уровень и изменения			ОР	-
3.9	Выбор оптимального способа реагирования на выявленные риски по отдельности и по значимым областям: уклонение, сокращение, перераспределение, принятие и т.п.			ОР	ЗР
3.10	Оценка риск-аппетита, разработка системы лимитов и ограничений по видам комплаенс-обязательств			ОР	ЗР
3.11	Соответствие фактического уровня риск-аппетита комплаенса установленному политикой организации			ОР	-
3.12	Определение и соблюдение границ приемлемости комплаенс-рисков: соблюдение уровня лимита от рисковых событий по объекту или направлению			ОР	-
3.13	Уровень остаточного комплаенс-риска на основе способа реагирования обеспечивается в пределах риск-аппетита			ОР	-
Коэффициент дизайна оценки рисков ($K_d^{ОР}$) позволяет оценить подход и принципы управления комплаенс-рисками, регламентированные в положениях организации					
Коэффициент операционной эффективности оценки рисков ($K_{эф}^{КП}$) позволяет оценить применимость регламентированных подходов и фактическое использование закрепленных методов по оценке и управлению комплаенс-рисками					

Важен показатель оценки риска средств контроля, который имеет обратную связь с индикатором эффективности СВК. Согласно МСА 200, риск средств контроля – это функция действенности проектирования, внедрения и поддержания в

рабочем состоянии руководством организации средств ее контроля, призванных противостоять выявленным рискам, угрожающим достижению тех целей организации, которые имеют отношение к подготовке финансовой отчетности организации. Риск средств контроля, связанный с использованием комплаенс-процедур, предлагается оценивать по формуле 11:

$$CR = P_c \times P_k \times S, \quad (11),$$

где CR – ожидаемый уровень аудиторского комплаенс-риска;

P_c – ожидаемая вероятность комплаенс-рисков, определяемая на основе факторов возникновения рисков событий;

P_k – риск средств контроля, связанный с отсутствием или неэффективным предотвращением комплаенс-риска на уровне аудируемой организации (все механизмы, способы, действия реагирования на комплаенс-риск);

S – уровень значимости финансовых и нефинансовых последствий комплаенс-риска, определяемый величиной возможных потерь и ущерба.

В ходе оценки необходимо удостовериться в адекватности комплаенс-процедур, полноте охвата ими всех видов рисков. По уровню применения комплаенс-процедуры делятся на обеспечивающие соблюдение принципа непрерывности деятельности и должной осмотрительности, по характеру выполнения – вручную или с помощью ИТ-средств. По отношению ко времени проведения комплаенс-процедуры подразделяются на предупреждающие и выявляющие. Применение процедур оценивается на основании инспектирования документов и оценки работоспособности программных прикладных инструментов [351]. Комплаенс-процедуры должны способствовать предотвращению несанкционированных операций по всем направлениям деятельности ОЗО. По результатам тестов средств контроля аудитору необходимо сделать вывод о результативности комплаенс-процедур, их актуальности и

возможности снизить все риски комплаенс-контроля. Предлагаемый тест для оценки дизайна и эффективности комплаенс-процедур представлен в таблице 55.

Таблица 55 – Форма теста для оценки эффективности комплаенс-системы ОЗО в отношении комплаенс-процедур

	Критерий тестирования	H_j	F_j	Характер риска (ОР, РР, РРБ, ЭР, РП)	Значительный риск, требующий специального рассмотрения (ЗР)
1	2	3	4	5	6
4.1	Комплаенс-процедуры в отношении выполнения принципа непрерывности деятельности				
4.1.1	Проверка руководством соответствия деятельности внутренним документам, регламентирующим порядок внутреннего контроля, характеру и масштабам деятельности организации			РР	-
4.1.2	Соответствие комплаенс-процедур принятой форме (стандартной, расширенной, усиленной), с учетом масштабов и особенностей деятельности			ОР	-
4.1.3	Достаточность выделения контрольных точек и выполнения в них процедур контроля стандартного и усиленного характера			ОР	ЗР
4.1.4	Регулярность проведения комплаенс-процедур на запланированную дату			ОР	-
4.1.5	Реестры комплаенс-рисков и правонарушений актуализируются в связи с изменением законодательства и норм			РР	-
4.1.6	Комплаенс-процедуры соразмерны с величиной комплаенс-риска искажения бухгалтерской отчетности			РРБ	-
4.1.7	Наличие инструкций и рекомендаций для проведения комплаенс-процедур, шаблонов документов, конкретных критериев оценки, типологии подозрительных операций			ОР	ЗР
4.1.8	Организация «горячей линии» по сообщению о фактах коррупции, проведение независимых расследований			ОР	ЗР
4.1.9	Преимущество проверочных, идентификационных и превентивных комплаенс-мероприятий			ОР	-
4.1.10	Встроенные в процесс сделки методы санкционирования и ограничений			ОР	ЗР
4.1.11	Предотвращение риска возможных судебных разбирательств и деловых конфликтов с третьими лицами			РР	ЗР
4.1.12	Проверка в областях внедрении инноваций, новых продуктовых линий, открытия новых производств, филиалов			ОР	-
4.1.13	Организация физической безопасности активов, ограниченный доступ к активам			РР	ЗР
4.1.14	Проверка составления и достоверности сведений, передаваемых контрольно-надзорным органам			РП	-
4.1.15	Контроль за возвратным движением ТМЦ и документов			ОР	ЗР
4.1.16	Контроль наличия и подлинности документов, подписи, подтверждение достоверности документов контрагентом			РРБ	ЗР
4.1.17	Расследования в отношении нарушения этических стандартов, фактов коррупции			ЭР	ЗР

Продолжение таблицы 55

1	2	3	4	5	6
4.1.18	Полные и регулярные инвентаризации (по всем МОЛ, особенно в территориально отдаленных подразделениях)			PP	ЗР
4.1.19	Наличие системы видеонаблюдения за кассовыми зонами			PP	ЗР
4.1.20	Комплаенс-процедуры сделки на соответствие законодательству до момента ее осуществления			PP	-
4.1.21	Оценка соблюдения лимитов ответственности в зависимости от сумм закупок и платежей			OP	-
4.1.22	Контроль операций и отражение их в учете в случае применения «цепочки контрагентов»			OP	ЗР
4.1.23	Представление результатов комплаенс-контроля ЛОКУ и руководству организации			PP	-
4.1.24	Участие службы комплаенс-контроля в разработке внутренних регламентов			PP	-
4.1.25	Анализ жалоб (обращений, заявлений) клиентов и анализ соблюдения прав клиентов в разрезе источников, продуктов, последствий			PP	-
4.1.26	Проверка внесения изменений во внутренние регламенты и инструкции в связи с изменением законодательства			PP	-
4.1.27	Проверка соблюдения должностными лицами полномочий при совершении действий, несущих повышенный комплаенс-риск			OP	-
4.1.28	Маркировка входящей, внутренней и исходящей документации в физической или электронной форме, превентивных технических мер и постоянного наблюдения			OP	ЗР
4.1.29	Обзорная проверка подготовки бухгалтерской отчетности, оценка правил выполнения договорных обязательств			PP6	-
4.2	Комплаенс-процедуры в отношении IT-систем, связанных с подготовкой бухгалтерской отчетности				
4.2.1	Реализация комплаенс-процедур автоматизированного контроля в АУС			PP6	-
4.2.2	Система санкционирования и авторизация проведения операций в АУС			PP6	ЗР
4.2.3	Оценка надежности хранения ЭЦП			PP6	ЗР
4.2.4	Частота проведения контроля учетных данных в АУС			PP6	
4.2.5	Средства контроля за обновлениями и несанкционированным доступом			PP6	ЗР
4.2.6	Контроль взаимосвязанных операций в АУС			PP6	ЗР
4.2.7	Автоматизированные процедуры логической и арифметической обработки данных (проверка заполнения всех полей документов), запрет ввода при отсутствии реквизитов			PP6	-
4.2.8	Автоматизированная сверка списка поставщиков со списком работников на предмет совпадения адресов и номеров телефонов, автоматизированный поиск в базе данных по платежным ведомостям для выявления повторяющихся адресов, личных данных, счетов			PP	ЗР
4.2.9	Меры защиты АУС (правила и возможность доступа сотрудникам, передача, хранение)			PP6	ЗР
4.3	Комплаенс-процедуры в отношении выполнения принципа должной осмотрительности				
4.3.1	Преддоговорная проверка правового и налогового статуса контрагентов, оценка благонадежности			PP	ЗР
4.3.2	Оценка тесноты взаимосвязи и родства контрагентов и менеджеров, сотрудников, вовлеченных в сделку			PP	ЗР
4.3.3	Оценка возможности вовлечения контрагента в коррупционные схемы			PP	ЗР

Продолжение таблицы 55

1	2	3	4	5	6
4.3.4	Двойной уровень согласования условий договора (финансовой и юридической службой)			PP	ЗР
4.3.5	Анализ экономической целесообразности заключения договоров с контрагентами на оказание услуг и (или) выполнение работ, обеспечивающих осуществление операций			PP	ЗР
Коэффициент дизайна комплаенс-процедур ($K_{д}^{кп}$) позволяет оценить, какие процедуры проверки соблюдения законодательства закреплены во внутренних регламентах в ответ на существующие риски					
Коэффициент операционной эффективности комплаенс-процедур ($K_{эф}^{кп}$) позволяют оценить, насколько своевременно и в полном объеме применяются исполнителями процедуры, способны ли они предотвращать факты несоблюдения законодательства					

Средства контроля могут иметь важное значение в процессе подготовки бухгалтерской отчетности, включая надзор руководства за формированием отчетности, предотвращением и обнаружением недобросовестных действий, контроль за выбором и применением значимых аспектов учетной политики. Аудитор должен удостовериться в наличии выявляющих и предупреждающих процедур, определить частоту их применения (ежедневно, ежемесячно, ежеквартально, ежегодно), соответствие способу их проведения (вручную или автоматизировано). В процессе оценки эффективности комплаенс-контроля необходимо подробно оценить степень адекватности и факт применения проверочных комплаенс-процедур в ответ на оценку рисков операций.

Регистрация рисков событий и их аналитическая группировка необходимы в процессе аудита для направленного тестирования операций, обоснования выбора контрольных действий и прогнозирования возможного наступления триггер-событий. На основе зарегистрированных в учете событий возникает возможность отслеживать рискованные события, оперативно выявлять причины их возникновения и оценивать последствия. Анализ данных направлен на оценку противоречивых тенденций, схем фальсификации и манипулирования экономических показателей, обнаружение значительных ценовых колебаний по сделкам. Методы анализа комплаенс-рисков ориентированы на фиксацию сигналов о вероятных нарушениях законодательства и выделение критических контрольных точек. Подробная детализация рискованных операций позволит сформировать группировки для обоснования стратификации аудиторской выборки. Для обобщения информации в отношении

оценки применимости специальных комплаенс-процедур в критических точках предлагается таблица 56.

Таблица 56 – Оценка эффективности применимых комплаенс-процедур в ответ на оценку рисков

Дата события, которое повлекло возникновение риска	Факт хозяйственной жизни, отраженный в бухгалтерском учете	Оценка ожидаемого уровня существенности в отношении БФО	Описание риск-события (триггер риска) и причины его возникновения	Возможность систематического повторения, длительность (постоянная, периодическая)	Вероятность возникновения фактора риска	Возможные последствия (масштаб возможного ущерба) – сумма комплаенс-обязательства	Количественная оценка риска		Комплаенс-процедура в ответ на оценку риска	Оценка применимости комплаенс-процедуры (достаточность, адекватность, результат)
							В сумме	В баллах		
I. Сделки, которые приводят к образованию комплаенс-обязательств, комплаенс-доходов, комплаенс-расходов и влияют на показатели бухгалтерской отчетности (сбор информации по контролируемой в системе внутреннего контроля сделке)										
<i>Отражение событий, связанных с образованием комплаенс-обязательств, как правовых, так и конклюдентных</i>										
10.01.20XX	Завершено выполнение первого этапа строительных работ по проекту	По строке «Кредиторская задолженность»	Превышение субподрядчиком сметы на выполнение работ	Отсутствует	0,5 (рисковое событие наступило)	1 000 000	50 000	2 5	Проверка цен на материалы, документальное оформление	Процедура не достаточна, необходимо контроль надежности субподрядчика
II. Сделки, которые подпадают или могут попасть под особый контроль со стороны органов государственного контроля и надзора в случае камеральных проверок, требуют информационного сообщения в Росфинмониторинг, ФНС и т.п.										
15.06.20XX	Сделка с аффилированной организацией ООО «Паркет»	По строке ОФР «Выручка»	Реализация товара с отклонением в цене 30 % от рыночной	Постоянная	0,8 (рисковое событие наступило)	20 000	16 000	2 5	Анализ динамики цен	Процедура недостаточна, необходимо обновить рыночные цены

* Например, причины: несовершенство контрактной системы, неопределенность условий закупки, ошибки при разработке сметных показателей, наличие неучтенных работ и затрат

Предлагаемая форма позволяет выявить события, которые приводят к росту комплаенс-нагрузки и финансовой зависимости организации, обнаружить отклонения от норм в различном временном диапазоне, проводить мониторинг (введение жалоб и расследований, высокорискованных операций), выявить сделки с признаками манипулирования. Оценивая систему мониторинга комплаенса, аудитор

обязан рассмотреть применение результатов комплаенс-контроля руководством и ЛОКУ, которые должны принимать своевременные меры по адаптации к изменениям законодательства и факторам внешней среды. Мониторинг комплаенса, выступая постоянно действующим процессом оценки функционирования, позволяет оценивать работоспособность и сбалансированность системы непрерывно в течение всей деятельности организации. Тест для оценки представлен в таблице 57.

Таблица 57 – Форма теста для оценки эффективности комплаенс-системы ОЗО в отношении мониторинга комплаенса

	Критерий тестирования	H_j	F_j	Характер риска (ОР, РР, РРб, ЭР, РП)	Значительный риск, требующий специального рассмотрения (ЗР)
5	Мониторинг комплаенса				
5.1	Непрерывный и регулярный мониторинг системы внутреннего контроля службой внутреннего аудита			ОР	-
5.2	Мониторинг изменения норм, правил, законодательства в области бухгалтерского учета, условий соглашений, договоров, судебной практики			РРб	-
5.3	Применение формализованных критериев и показателей для оценки системы комплаенс-контроля			ОР	-
5.4	Мониторинг требований законов и соблюдения требований в процессе операционных процедур сотрудниками бухгалтерии			РРб	-
5.5	Регулярное исследование комплаенс-риска в необычных и сомнительных операциях			РР	ЗР
5.6	Мониторинг соблюдения кодекса поведения и принятие дисциплинарных взысканий при несоблюдении таковых			ЭР	ЗР
5.7	Мониторинг процедур управления комплаенс-риском сотрудниками бухгалтерии и др. ответственными подразделениями			РРб	-
5.8	Оценка значительного изменения уровня комплаенс-риска и доведение информации до руководителя и сотрудников с целью принятия своевременных мер			ОР	-
5.9	Мониторинг базы клиентов и контрагентах			ОР	-
5.10	Наличие и реализация плана мероприятий по совершенствованию системы комплаенс-контроля			ОР	-
Коэффициент дизайна мониторинга комплаенса ($K_{д}^M$) позволяет оценить степень и полноту процедур мониторинга, закрепленных в регламентах за службой внутреннего аудита, руководством					
Коэффициент операционной эффективности мониторинга ($K_{эф}^M$) позволяет оценить результаты проведения процедур мониторинга и способность принимать меры в ответ на выявленные факты нарушений					

Аудитор должен удостовериться в том, что отчетность по результатам внутреннего комплаенса содержит информацию о выполнении запланированных процедур, в т.ч. усиленных процедур при выявлении значительных рисков. Руководство ОЗО должно сформулировать конкретные рекомендации по принятию мер

реагирования на величину комплаенс-риска. Осуществляя оценку по пяти компонентам, аудитор должен определить тип развития системы комплаенс-контроля, сделать общий и детальный вывод в отношении работы и функционирования каждого компонента.

Система комплаенс-контроля может иметь специфику в тех организациях, которые относятся к субъектам финансового мониторинга. Соответственно внутренний контроль ПОД/ФТ направлен на обеспечение защиты интересов клиентов и собственников ОЗО, процедуры контроля регламентированы на законодательном уровне и обязательны к исполнению всеми сотрудниками с целью недопущения несанкционированных и недобросовестных действий. Аудитор знакомится с документами по проверкам выполнения сотрудниками правил внутреннего контроля ПОД/ФТ, требований нормативных актов и методических инструкций регуляторов, анализирует выявленные нарушения и рекомендации по их устранению. Основная информационная база предполагает использование учредительных, распорядительных документов, протоколов собраний акционеров, материалов и отчетов служб комплаенс-контроля, внутреннего аудита, финансового мониторинга, анкет и иных документов по работе с клиентами.

Оценивается также качество информационного обеспечения, выполнение требований по хранению и защите информации о сделках, подконтрольных ПОД/ФТ. В рамках оценки эффективности внутреннего контроля аудитор должен убедиться, что аудируемая организация предпринимает обоснованные меры по выявлению лиц, причастных к ОД/ФТ, в отношении которых существуют подозрения. Аудитор рассматривает инструменты управления рисками, связанные с клиентами, делает вывод об эффективности программ проверок, в т.ч. по идентификации клиентов, уровню комплаенс-риска ОД/ФТ. Аудитор должен удостовериться в надежности функционирования СВК за использованием АИС, экономической целесообразности и эффективности операций в отношении ПОД/ФТ. Изучение СВК в целях ПОД/ФТ позволяет аудитору ознакомиться с процедурами выявления:

– операций (сделок), подлежащих обязательному контролю в соответствии со ст. 6 закона № 115-ФЗ;

– операций, подлежащих документальному фиксированию в соответствии с п. 2 ст. 7 закона № 115-ФЗ;

– необычных операций, в том числе подпадающих под критерии выявления и признаки необычных сделок, осуществление которых может быть направлено на ОД/ФТ. Предлагаемые вопросы теста представлены в таблице 58.

Таблица 58 – Форма теста для оценки эффективности комплаенс-системы ОЗО в отношении ПОД/ФТ

	Критерий тестирования	H_j	F_j	Характер риска (ОР, РР, РРб, ЭР, РП)
1	2	3	4	5
1	1. Общая организация и обеспечение функционирования комплаенс-контроля в части ПОД/ФТ			
1.1	1.1 Ответственные сотрудники, обучение правилам ПОД/ФТ лиц, ответственных за формирование бухгалтерской отчетности			
1.1.1	Назначение сотрудника службы по финансовому мониторингу, ответственного за разработку и реализацию правил в части ПОД/ФТ / обучение по программам			РР
1.1.2	Независимость ответственных сотрудников за обучение и проверку ПОД/ФТ, их подчиненность руководству организации			ЭР
1.1.3	Соблюдение квалификационных требований, предъявляемых к ответственному сотруднику по ПОД/ФТ (образование, стаж)			РР
1.1.4	Утверждение положения об аттестационной комиссии по вопросам обучения по ПОД/ФТ, приказа (распоряжения), по ее составу			РР
1.1.5	Формирование личных дел сотрудников бухгалтерии в части обучения ПОД/ФТ			РРб
1.1.6	В состав лиц, обучаемых по программам ПОД/ФТ, включены сотрудники бухгалтерии, службы внутреннего контроля, отдела экономической безопасности			РРб
1.1.7	Соблюдение правил ПОД/ФТ при подборе сотрудников бухгалтерии согласно квалификационным требованиям и назначению на должность			РРб
1.1.8	Подчиненность, подотчетность сотрудников бухгалтерии и снижение риска конфликта интересов			РРб
1.1.9	Качество и степень обучения сотрудников бухгалтерии правилам ПОД/ФТ, процедурам оперативного контроля (оценка сертификатов, качества материала, на основании которого проходило обучение, его обновление согласно НПА)			РРб
1.1.10	Своевременное обучение сотрудников бухгалтерии новым документам в области ПОД/ФТ и актуальным типологиям			РР
1.2	Документационное обеспечение			
1.2.1	Документальное оформление программы обучения, протоколов обучения и тестирования сотрудников правилам ПОД/ФТ			РР
1.2.2	Своевременное утверждение актуальной редакции правил по ПОД/ФТ, учитывающей последние изменения в нормативных актах			РР
1.2.3	Утверждение и действие программ идентификации клиента, представителя клиента, выгодоприобретателя, бенефициарного владельца			РР

Продолжение таблицы 58

1	2	3	4	5
1.2.4	Утверждение и применение правил внутреннего контроля в целях ПОД/ФТ и иных внутренних распорядительных документов			PP
1.2.5	Своевременное внесение изменений и дополнений в правила по ПОД/ФТ на основании мониторинга бухгалтерского законодательства			PP
1.3	Методическое обеспечение			
1.3.1	Утвержденный порядок (методика, правила, периодичность, регламент по оценке результатов) мониторинга			PP
1.3.2	Наличие инструкций по идентификации клиентов и другим комплаенс-процедурам			PP
2.	Комплаенс-процедуры			
2.1	Общие процедуры			
2.1.1	Оценка правил внутреннего контроля в целях ПОД/ФТ, иных регламентов и соответствие процедур документам			PP
2.1.2	Процедуры программ комплаенс-контроля, отраженные в должностных инструкциях, внутренних регламентах и программах			PP
2.1.3	Оценка проведения инструктажа на применение правил ПОД/ФТ при отражении операций в учете и составлении отчетности			PP6
2.1.4	Анализ причин и факторов, вызвавших нарушения рекомендаций по улучшению дальнейшей работы в процессе рассмотрения отчетов о нарушениях ПОД/ФТ			PP
2.2	Система «Знай своего клиента» (ЗСК)			
2.2.1	Сбор, анализ и регулярное обновление сведений, оценка рисков и принятие определенных, в т.ч. ограничительных мер, с учетом этой оценки, необходимость регулярного предоставления соответствующих отчетов регулятору			PP
2.2.2	Сбор статистики для оперативного контроля и присвоения уровня риска в разрезе клиентов по количеству, объему, характеристике проведенных клиентом операций/отправленных сообщений, подлежащих обязательному контролю			PP
2.2.3	Наличие электронного скрининга контрагента, автоматизированного блокирующего контроля, оценка непротиворечивости данных, контроль документов, удостоверяющих личность			PP
2.2.4	Оценка комплаенс-риска в разрезе клиента, группы клиентов, выявление повышенного риска, полнота обоснования выбранного критерия, наличие шкалы оценки рисков ПОД/ФТ			PP
2.2.5	Тщательная проверка особых клиентов: - публичных должностных лиц; - аффилированных лиц; - клиентов-сотрудников организации			PP
2.2.6	Оценка полноты, регулярного обновления и надежности сведений о выгодоприобретателях, представителях и бенефициарных владельцах клиентов			PP
2.2.7	Обсуждение с лицами, ответственными за сделку, и идентификация клиента с целью выявления возможных слабых мест			PP
2.2.8	Правильность заполнения анкет клиентов (указание даты, срок хранения, даты обновления, внесение сведений о видах деятельности, органах управления, уставном капитале, смене учредителей, местонахождения)			PP
2.2.9	Процедуры программы идентификации клиентов, установления и идентификации выгодоприобретателей, представителей клиентов и бенефициарных владельцев, мониторинг движения денежных потоков по счетам клиентов			PP
2.2.10	Соблюдения порядка хранения и обновления сведений о клиентах			PP
2.2.11	Общие правила проведения стимулирующих партнерских мероприятий, показатели эффективности и пороги вознаграждения, которые не создают противоречия между сиюминутными личными целями и долгосрочными интересами			PP
2.3	Система «Знай своего служащего»			
2.3.1	Процедуры комплаенс-контроля при приеме сотрудников на работу			PP
2.3.2	Контроль за подбором и расстановкой кадров			PP
2.3.3	Критерии квалификационных и личностных характеристик сотрудников применительно к содержанию и объему выполняемой работы и мере ответственности			PP
2.4	Система мониторинга транзакций (операций, сделок)			

Продолжение таблицы 58

1	2	3	4	5
2.4.1	Выявление операций, подлежащих обязательному контролю			
2.4.2	Достаточность перечня операций, подлежащих обязательному контролю ПОД/ФТ, и его соответствие специфике деятельности			PP
2.4.3	Оценка понятности критериев ПОД/ФТ операционным сотрудникам и сотрудникам бухгалтерии			PP
2.4.4	Соответствие требованиям ПОД/ФТ при совершении операций			PP
2.4.5	Мониторинг рисков на всех этапах проведения операций или возникновении событий, наступление которых может привести к рискам ОД/ФТ			PP
2.4.6	Принятие обоснованных и доступных в сложившихся обстоятельствах мер по установлению и идентификации выгодоприобретателей			PP
2.4.7	Документальное фиксирование и учет сведений, подлежащих обязательному контролю			PP
2.4.8	Своевременное представление сведений и электронных сообщений по операциям, подлежащим обязательному контролю, в уполномоченный орган согласно нормативным срокам			PP
2.4.9	Уместность сообщений по операциям, подлежащим обязательному контролю			PP
2.5	Выявление необычных операций и их классификация			
2.5.1	Достаточность перечня необычных, сомнительных и спорных операций и его соответствие специфике деятельности в соответствии с рекомендациями Росфинмониторинга и текущей экономической обстановкой			PP
2.5.2	Анализ наличия (отсутствие) признаков необычных сделок, присвоение уровня риска			PP
2.5.3	Реализация контрольных процедур и мониторинга в режиме реального времени ПОД/ФТ-ФРОМУ в АУС транзакций и отражение их в учете, оценка ручного вмешательства в ИС			PP6
2.5.4	Ранжирование операций по степени подтвержденности рискам, выделение операций, подпадающих под использование новых инструментов продаж, типа клиента			PP
2.5.5	Перекрестная проверка корреспондирующих показателей, взаимосвязей между счетами			PP
2.5.6	Анализ и выявление нетипичной аналитики в бухгалтерских записях			PP6
2.5.7	Выявление нехарактерных сальдо по счетам			PP
2.5.8	Выявление неэквивалентных операций			PP
2.5.9	Метод «красных флажков» по операциям повышенного риска (в которых единственно правильным действием является отказ от проведения операции, от переговоров, от встреч и т.д. и немедленное информирование соответствующих внутренних служб компании), отказ от проведения рискованных операций в учете			PP
2.5.10	Метод «желтых флажков» по операциям, требующим предотвращения (проявить внимание, перепроверить, уточнить, отказаться от немедленной реакции, задекларировать и т.д.)			PP
3	Меры, предусмотренные правилами ПОД/ФТ			
3.1	Программа проверок ПОД/ФТ закрепляет направления деятельности, цели, ключевые риски, механизмы обеспечения полноты и эффективности контроля			PP
3.2	Контроль со стороны ответственного сотрудника по ПОД/ФТ за работой других сотрудников, с целью выявления операций, подлежащих обязательному контролю, необычных сделок, ненадлежащей идентификации клиентов и других недостатков в работе по ПОД/ФТ (своевременно в момент совершения операции)			PP
3.3	Отчеты о деятельности СВК и выполнении плана проверок ПОД/ФТ их рассмотрение руководством (2 раза в год или согласно внутренним регламентам ОЗО)			PP
3.4	Актуальность положений по предотвращению рисков ОД/ФТ			PP
3.5	Внесение на рассмотрение руководства предложений по оптимизации контроля в части ПОД/ФТ, улучшения взаимодействия подразделений по ПОД/ФТ			PP

Следующим видом внутреннего комплаенса, требующим особых процедур оценки эффективности, является система комплаенса организаций, находящихся в системе налогового мониторинга. На законодательном уровне (п. 7 ст. 105.26 НК РФ) определено, что организации, находящиеся в статусе налогового мониторинга, должны осуществлять контроль за ФХЖ, исчислением, полнотой и своевременностью уплаты налогов, страховых взносов в бюджет. Такая СВК должна быть основана на специальных требованиях к организации, утвержденных приказом ФНС [28]. Аудитор в ходе проверки бухгалтерской отчетности проводит процедуры оценки СВК, учитывая соответствующие требования, поскольку системы бухгалтерского и налогового учета имеют единую информационную базу, ПУД и меры контроля ФХЖ.

Особенность организации системы налогового комплаенса заключается в минимизации рисков, связанных с исчислением и уплатой налогов, мер по оптимизации системы налогообложения. Контрольные процедуры должны быть направлены на исправление и предотвращение искажений информации при исчислении, своевременности уплаты налогов и взносов. Аудитор должен подтвердить информацию, передаваемую налоговому органу в рамках обязательных процедур, а именно – идентифицируемые риски, риски по отдельным сделкам в рамках осуществления налогового мониторинга, соответствующие контрольные процедуры, применяемые организацией, матрицу рисков и контрольных процедур, которая позволяет отразить взаимосвязь, результаты выполнения процедур внутреннего контроля в отношении исчисления налогов, оценку уровня организации СВК и мероприятия по ее совершенствованию. Аудируемая организация обязана оценить риски несоблюдения налогового законодательства за длительный период (5 лет, предшествующих налоговому мониторингу), указать на выявленные с помощью комплаенс-процедур ошибки и факты нарушений, решения судов. Аудитор, оценивая эффективность налогового комплаенса, должен удостовериться в наличии мер по управлению рисками, сбору информации об источниках возникновения риска, оценочных критериях, наличии мер по предотвращению и минимизации риска. Основные тесты для оценки эффективности комплаенс-контроля организаций, использующих

налоговый мониторинг, представлены в Приложении К.

В ситуации, когда аудитор обнаружил недостатки СВК и неспособность предотвратить значимые риски, он должен, согласно МСА 265, сообщить руководству информацию в письменном виде. Аналогичное требование – в отношении рисков несоблюдения законодательства и недобросовестных действий. Если руководство не предпринимает надлежащих мер по фактам, которые стали ему известны, аудитор должен проинформировать ЛОКУ. Информация о недостатках СВК:

- СВК не способна предотвратить недобросовестное присвоение активов и наличие сговора должностных лиц;
- высокий уровень хищений ТМЦ на складе организации или в других подразделениях;
- недобросовестное выполнение обязанностей сотрудниками бухгалтерии или внутреннего контроля;
- неэффективные средства внутреннего контроля за выпуском и продажей продукции;
- большой объем сделок со связанными сторонами, которые могут привлечь внимание контрольно-надзорных органов;
- низкий уровень организации складского учета;
- необоснованное снижение налоговой и иной комплаенс-нагрузки;
- злоупотребление должностными полномочиями сотрудников бухгалтерии или внутреннего контроля;
- отсутствие закрепленной материальной ответственности;
- результаты расследований, проверок, факты наложения штрафов, которые не были заявлены руководством как известные.

По оценке значимости недостатков СВК аудитор принимает во внимание вероятность влияния на искажение бухгалтерской отчетности в будущем, степень подверженности активов и обязательств потерям и недобросовестным действиям, субъективность и сложность определения оценочных значений, объем финансово-хозяйственных операций, которые связаны с остатками по счетам, подверженным недостаткам внутреннего контроля.

Поскольку цель внутреннего комплаенс-контроля – своевременное выполнение принятых комплаенс-обязательств и минимизация непредвиденных комплаенс-потерь, разработаны аналитические методы и индикаторы для определения эффективности работы комплаенс-службы. Предлагается перечень аналитических показателей, позволяющих количественно оценить результаты:

1) Общая сумма принятых и исполненных комплаенс-обязательств (K_0), выраженных в денежной форме, в т.ч. по видам, с выделением условных (K_0^{yc}) и оценочных (K_0^{oc}). В процессе анализа целесообразно применять показатели, характеризующие изменение и структуру комплаенс-обязательств (темпы изменения и удельные веса);

2) Общая сумма комплаенс-доходов (KD) и комплаенс-расходов (KR) с выделением комплаенс-потерь ($KR_{потери}$);

3) Коэффициент эффективности комплаенс-контроля в аудиторской деятельности определяется на основе отношения экономического эффекта к сумме расходов, направленных на его получение (формула 12):

$$Ief = \frac{KD + EKR}{RM + KR + AR}, \quad (12),$$

где KD – комплаенс-доходы;

EKR – экономия непроизводительных комплаенс-расходов;

RM – расходы на предупредительные комплаенс-мероприятия;

KR – расходы на проведение внутренних комплаенс-процедур;

AR – расходы на услуги аудиторских организаций, включая комплаенс-процедуры.

Экономический эффект от внедрения комплаенс-процедур в систему внутреннего и внешнего аудита образуется как сумма комплаенс-доходов и экономии на комплаенс-расходах.

Если $Ief > 1$, то комплаенс-система ОЗО эффективна и направлена на предотвращение комплаенс-потерь, обеспечивает высокую деловую репутацию, не

допускает сокращение капитала. При начальном уровне формирования $I_{ef} < 0,5$, а при частично сформированной системе справедливо неравенство: $0,5 < I_{ef} < 1$.

4) Темп изменения комплаенс-потерь (формула 13):

$$I_{\text{изм.}} = \frac{KR_{\text{потери}}^{\text{отч.}}}{KR_{\text{потери}}^{\text{пред.год.}}} \quad (13).$$

Темп снижения характеризует выполнение комплаенс-обязательств и работу комплаенс-службы по своевременному выявлению и предотвращению непроизводительных расходов в форме штрафов, неустоек за нарушение законодательства, судебных расходов. Сокращается вероятность встречных и повторных проверок со стороны органов государственного контроля.

5) Число проверок со стороны контролирующих органов ($NCh_{\text{контр.}}$), в т.ч. с выявленными нарушениями, темп их изменения (формула 14):

$$I_{\text{изм.}}^{\text{пров.}} = \frac{NCh_{\text{контр.}}^{\text{отч.}}}{NCh_{\text{контр.}}^{\text{пред.год.}}} \quad (14).$$

6) COMPLAINT-нагрузка в целом по организации, по ее отдельным подразделениям и видам обязательств, темп ее изменения (формула 15):

$$I_{\text{нагр.}} = \frac{K_0}{D \text{ (или) } KD} \quad (15).$$

Базой для расчета может быть величина совокупных доходов организации (D) или комплаенс-доходов (KD). Частным показателем комплаенс-нагрузки выступает налоговая нагрузка, характеризующая степень покрытия налоговых обязательств. По аналогии предлагается оценить инвестиционную комплаенс-нагрузку, используя величину проектного обязательства. При благоприятной ситуации комплаенс-нагрузка должна сокращаться, что характеризует результат работы

комплаенс-службы. COMPLAENS-нагрузка характеризует финансовую зависимость от COMPLAENS-обязательств, непрерывность деятельности и может быть использована как критерий при оценке непрерывности деятельности.

7) Величина риск-аппетита в отношении COMPLAENS-обязательств, которая определяется и контролируется службой COMPLAENS-службой.

8) Фактическая величина COMPLAENS-рисков, сравнение ее с величиной предыдущего периода в динамике и с уровнем риск-аппетита.

9) Прирост просроченных COMPLAENS-обязательств (формула 16):

$$I_{\text{изм.}}^{\text{просроч.обяз-в}} = \frac{K_{\text{просроч. об-ва}}^{\text{отч.}}}{KR_{\text{просроч. об-ва}}^{\text{пред.год.}}}, \quad (16).$$

Сумма просроченных и невыполненных COMPLAENS-обязательств характеризует высокую финансовую нагрузку на организацию в следующие периоды, а прирост просроченных обязательств негативным образом скажется на платежеспособности и финансовой устойчивости организации.

10) Доля скрытых обязательств в общем объеме COMPLAENS-обязательств, выявленных COMPLAENS-службой, погашение которых приведет к вероятному оттоку денежных средств и сокращению капитала за счет штрафов и других санкций со стороны государственных органов контроля и надзора (формула 17):

$$D_{\text{скр.обяз-ва}} = \frac{K_{\text{скрыт. обяз-ва}}}{K_0}, \quad (17).$$

С одной стороны, чем выше величина скрытых COMPLAENS-обязательств, обнаруженных в ходе COMPLAENS-процедур, тем ниже степень их обнаружения со стороны контрольно-надзорного органа. С другой стороны, большая доля скрытых обязательств характеризует высокий уровень правонарушений, что следует оценить как негативный фактор.

Аудитор использует для оценки информацию комплаенс-подразделения. Комплаенс-служба формирует аналитическую базу о понесенных и ожидаемых убытках в результате несоблюдения НПА, событиях комплаенс-риска, сообщенных из различных подразделений организации, в т.ч. бухгалтерии, результатах анализа жалоб, претензий и обращений сотрудников, контрагентов организации, об ожидаемых проверках со стороны государственных органов, результатах мониторинга уровня риска. Анализ показателей, характеризующих работу комплаенс-службы и подразделений, ответственных за выполнение операций и контроль на всех стадиях выполнения обязательств, представлен в таблице 59.

Таблица 59 – Анализ комплаенс-обязательств, контролируемых комплаенс-подразделением

Вид комплаенс-обязательства	Комплаенс-обязательства, тыс. руб.		Центр ответственности	Абсолютное отклонение	Риск-аппетит	Величина комплаенс-риска, оцененная службой комплаенс-контроля	Отклонение от риска-аппетита
	2021 г.	2022 г.					
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Обязательства, раскрываемые в бухгалтерской отчетности, сгруппированные для целей аудита							
Налоговые обязательства	6 000	9 500	Бухгалтерия, налоговый отдел	3 500	0,2	0,4	0,2
Перед сотрудниками по оплате труда	350 000	450 457		100 457	0,2	0,1	-0,1
Инвестиционное обязательство	500 000	450 000	Проектный отдел	- 50 000	0,2	0,2	0
Инновационное обязательство	100 000	125 000		25 000	0,1	0,5	0,4
Итого правовые обязательства	956 000	1 034 957		78 957	0,2	0,375	0,23
Экологические обязательства	567 920	634 000	Отдел охраны окружающей среды	66 080	0,2	0,2	0

Продолжение таблицы 59

1	2	3	4	5	6	7	8
Итого конклюдентные обязательства	567 920	634 000		66 080	0,2	0,15	-0,05
Итого по всем обязательствам	1 523 920	1 668 957		145 037	0,2	0,2625	0,063
Из них оценочные							
Экологические обязательства	567 920	634 000		66 080	0,2	0,15	-0,05
Из них условные							
Судебные разбирательства по налогам	7 000	10 000	Налоговый отдел	3 000	0,2	0,4	0,2
Из них непроизводительные (непланируемые)							
Штрафы	0	3 200		3 200	0	0,5	0,5
Административные наказания	0	0		0	0	0	0

При разветвленной сети подразделений и множестве видов деятельности комплаенс-служба должна иметь возможность идентифицировать риски всех направлений и объединять информацию о рисках нарушения законодательства как на уровне операций, так и бухгалтерской отчетности. Единая база рисков событий, формируемая комплаенс-подразделением, направлена на сбор информации о потерях и оценку вероятности убытков или невыполнения обязательств. Комплаенс-служба формирует информацию в разрезе центров ответственности, которые выступают владельцами риска, т.е. управляют теми операциями, которые оказываются под воздействием риска. Направления деятельности, в которых величина отклонений фактического комплаенс-риска от риск-аппетита, требуют особого внимания со стороны аудитора, поскольку необходимо выявить мероприятия, направленные на снижение риска. Методы факторного анализа следует использовать для выявления и систематизации факторов, влияющих на отклонение от установленных лимитов, значений риск-аппетита.

Для расчета эффективности комплаенс-контроля на основе формулы 12 рассчитаны примеры комплаенс-потерь для ОЗО, которая имеет расширенную систему комплаенс-контроля (таблица 60). Выявлены наиболее значимые прогнозируемые комплаенс-потери, которые могут привести к существенным искажениям

бухгалтерской отчетности, росту кредиторской задолженности и непроизводительным расходам.

Таблица 60 – Расчет вероятных комплаенс-потерь на примере ОЗО с расширенной системой комплаенс-контроля

Показатель	Классификация искажений	Значение показателя
1. Ущерб интересам третьих лиц, состоящий в признании ничтожности сделок, заключенных с проверяемым экономическим субъектом		
1.1. Коррупционные правонарушения (влияние на непрерывность деятельности аудируемой организации)	1.В.14	
1.1.2. Вероятность наступления коррупционного риска (обнаружение контрольно-надзорными органами по данным статистики), %		80
1.1.3. Средний уровень комплаенс-риска, оцененного по данным службы комплаенс-контроля, %		8
1.1.4. Средняя сумма операций, подверженных комплаенс-рisku за последние 3 года, тыс. руб.		58 967
Сумма ожидаемых комплаенс-потерь, тыс. руб. (п. 1.1.4 x (1.1.2/100 %) x (1.1.3/100%))		3 774
1.2. Присвоение выручки от реализации в результате совершения ФХЖ, связанных с фактами мошенничества и приводящих к существенному искажению бухгалтерской (финансовой) отчетности		
1.2.1 Количество предприятий, с которыми осуществляются крупные сделки	1.А.25	880
1.2.2 Количество крупных сделок с юридическими лицами (2 %)		18
1.2.3 Средний уровень комплаенс-риска, оцененного по данным службы комплаенс-контроля, %		0,05
1.2.4 Минимальный размер крупной сделки, тыс. руб.		100 000
Сумма ожидаемых комплаенс-потерь, тыс. руб. (п. 1.2.4 x (1.2.2/100 %) x (1.2.3/100 %))		900
2. Искажение кредиторской задолженности в результате ошибок в бухгалтерском и налоговом учете		
2.1 Сумма неверно признанных расходов, тыс. руб.	1.А.3	540
2.2 Искажение налога на прибыль, тыс. руб.		108
2.3 Вероятность обнаружения искажения налоговыми органами, %		100
Сумма ожидаемых комплаенс-потерь (сумма налоговой задолженности), тыс. руб.		108
3. Искажения бухгалтерской отчетности в результате отражения в учете сделок по неэффективным проектам в рамках госзаказов, госконтрактов, расходования по завышенным сметам и выбора неэффективных подрядчиков		
3.1 Количество контрагентов в организации, ед.	1.В.11	245
3.2 Доля подрядчиков с низким уровнем надежности, %		5
3.3 Средняя сумма одной сделки, тыс. руб.		376
Сумма ожидаемых комплаенс-потерь (сумма искажения бухгалтерской отчетности), тыс. руб. (п. 3.1 x (3.2/100 %) x 3.3)		4 606

В расчете комплаенс-потерь используется величина риска обнаружения контрольно-надзорными органами, в результате чего могут возникнуть расходы на погашение комплаенс-обязательств. Для оценки расходов, направленных на получение экономического эффекта от внедрения комплаенс-процедур в процесс аудита бухгалтерской отчетности, рассчитаны дополнительные расходы (таблица 61).

Основной для исчисления послужила методика определения трудоемкости работы аудиторской организации с учетом запланированных норм на выполнение процедур.

Таблица 61 – Калькуляция расходов на проведение комплаенс-процедур в аудите бухгалтерской отчетности

Показатель	Значение показателя для соответствующего типа ОЗО по организации внутреннего комплаенс-контроля					
	Стандартная		Расширенная		Усиленная	
	min	max	min	max	min	max
Трудозатраты на проведение комплаенс-процедур:						
Количество дней для выполнения предлагаемых аудиторских комплаенс-процедур:						
- изучение особенностей комплаенс-среды аудируемой организации;	3	4	4	5	5	6
- письменные запросы и разъяснения руководства аудируемой ОЗО, ЛОКУ в отношении соблюдения НПА;	3	3	3	3	3	3
- оценка аудиторских комплаенс-рисков и идентификация критических контрольных точек;	4	5	3	4	2	3
- тестирование средств контроля в рамках оценки организации и функционирования комплаенс-системы (ОЗО с особой системой СВК - финансового, налогового мониторинга);	2	3	3	4	4	5
- анализ комплаенс-обязательств, комплаенс-доходов, комплаенс-доходов;	3	4	4	5	5	6
- аудиторские процедуры, направленные на получение доказательств в случае значимых рисков недобросовестного составления отчетности (в т.ч. рисков ПОД/ФТ);	5	6	4	5	3	2
- оценка влияния комплаенс-факторов на непрерывность деятельности организации;	3	4	4	4	5	6
- подготовка и сообщение информации в Росфинмониторинг (при возникновении необходимости).	1	1	1	1	1	1
Дневная тарифная ставка, тыс. руб.	4,5	4,5	4,5	4,5	4,5	4,5
Итого заработная плата сотрудников аудиторской организации, осуществляющих комплаенс-процедуры	108	135	117	140	126	144
Прочие накладные расходы	70	70	70	70	70	70
- экспертные услуги юристконсультов, независимых оценщиков и т.п.	70	70	70	70	70	70
Расходы на проведение комплаенс-процедур, тыс. руб.	178	205	187	210	196	214

Часть трудозатрат на выполнение комплаенс-процедур увеличивается пропорционально росту масштабов деятельности (изучение особенностей комплаенс-среды). Чем больше направлений деятельности ОЗО и шире ее масштабы, как в случае аудита организаций с усиленной системой комплаенса, тем больше времени аудитору потребуется на формирование перечня применимых НПА с учетом специфики ФХЖ. Однако, выявлены комплаенс-процедуры в аудите, трудозатраты на которые меньше при аудите организаций с усиленной комплаенс-системой по

сравнению со стандартной. Например, оценка аудиторских комплаенс-рисков, поскольку в усиленной системе служба внутреннего контроля имеет разработанный и актуальный перечень комплаенс-рисков, что создаст возможности для сокращения затрат аудитора на поиск рисков событий. В целом расчет показал, что расходы на предлагаемые комплаенс-процедуры в аудите должны привести к увеличению стоимости аудита на 205-214 тыс. руб. в зависимости от уровня сформированности системы комплаенс-контроля.

Общее изменение стоимости аудита бухгалтерской отчетности с учетом типа ОЗО по уровню сформированности системы комплаенс-контроля представлено в таблице 62. Основные характеристики, принимаемые при оценке параметров, оказывающих влияние на стоимость аудиторских услуг, определены исходя из характеристики деятельности ОЗО (раздел 5.1 диссертационного исследования). Масштаб деятельности определяется по числу видов деятельности, численности работников, наличию филиалов и обособленных подразделений, объем документооборота – количеством контрагентов, программным продуктом. Отнесение организации к ОЗО на финансовых рынках увеличивает степень ответственности, расходы на повышение квалификации аудиторов и приводит к увеличению временных затрат на проверку финансовых операций, в т.ч. комплаенс-процедур ПОД/ФТ.

Таблица 62 – Расчет стоимости аудиторских услуг с учетом предлагаемых комплаенс-процедур

Показатель	Значение показателя для соответствующего типа ОЗО по организации внутреннего комплаенс-контроля		
	Стандартная	Расширенная	Усиленная
1	2	3	4
Параметры, от которых зависит планируемая стоимость аудиторских услуг			
Средний размер выручки, млн. руб.	37 554 - 424 427	101 810 - 1 062 230	237 061 - 1 813 070
Средняя стоимость собственного капитала, млн. руб.	18 013 - 439 168	232 408 - 4 989 330	237 062 - 40 700 145
Численность работников организации, чел.	1 663 - 14 963	7 512 - 99 934	43 105 - 351 000
ОЗО на финансовом рынке	Нет	Да	Да
Система налогообложения	Основная система налогообложения		
Количество видов деятельности	2-3		
Численность работников бухгалтерии, чел.	Более 20		

Продолжение таблицы 62

1	2	3	4
Количество папок с документами, шт.	Более 30		
Количество контрагентов	50-200		
<i>I. Базовая стоимость аудиторских услуг</i>			
Стоимость аудита бухгалтерской отчетности, тыс. руб.	718 - 802	894 - 1055	1120 - 1378
Стоимость аудита бухгалтерской отчетности для ОЗО на финансовом рынке, тыс. руб.	796 - 889	1017 - 1310	1147 - 1360
<i>II Стоимость комплаенс-контроля в процессе аудита бухгалтерской отчетности</i>			
Расходы на проведение комплаенс-процедур, тыс. руб.	178 - 205	187 - 210	196 - 214
Расходы на проведение комплаенс-процедур для ОЗО на финансовом рынке, тыс. руб.	218 - 255	281 - 244	258 - 344
<i>III Общая стоимость аудиторских услуг с учетом предложений по внедрению комплаенс-контроля</i>			
Итого стоимость аудита с учетом комплаенс-процедур, тыс. руб.	896-1007	1081-1265	1316-1592
Итого стоимость аудита бухгалтерской отчетности для ОЗО на финансовом рынке, тыс. руб.	1014-1144	1298-1554	1405-1704

Примечание: базовая стоимость аудиторских услуг без учета комплаенс-процедур была произведена с помощью методики (<https://www.audit-it.ru/inform/audcalc/?ysclid=lebzwwczsw68732842>). П. 1-3 значения были рассчитаны на основании характеристики ОЗО как объектов исследования в разделе 5.1 диссертационного исследования и приложении Г.2.

В таблице 63 сведены все показатели, необходимые для расчета экономической эффективности комплаенс-контроля в аудиторской деятельности для трех ОЗО, выбранных в качестве объекта исследования и различающихся организацией системы комплаенс-контроля. Группировка комплаенс-доходов и комплаенс-расходов проведена согласно предлагаемому перечню. Комплаенс-доходы определены на основе ожидаемой экономической выгоды от притока внешнего финансирования и собственных доходов, полученных в условиях положительной деловой репутации и соблюдения требований законодательства.

Таблица 63 – Оценка эффективности комплаенс-контроля в аудиторской деятельности по данным за 2022 г.

Показатель	На примере ОЗО с организацией внутреннего комплаенс-контроля:		
	стандартной	расширенной	усиленной
1	2	3	4
1. Экономия комплаенс-расходов, в том числе:			
Ущерб интересам третьих лиц, состоящий в признании ничтожности сделок, заключенных с проверяемым экономическим субъектом (коррупция и факты мошенничества по крупным сделкам), тыс. руб.	789	4 674	5 356

Продолжение таблицы 63

1	2	3	4
Расходы в связи с погашением кредиторской задолженности в результате ошибок в бухгалтерском и налоговом учете при исчислении налога на прибыль, тыс. руб.	68	108	10
Убытки и судебные расходы в результате выполнения неэффективных проектов в рамках госзаказов, госконтрактов, расходование по завышенным сметам и выбор неэффективных подрядчиков, тыс. руб.	2 345	4 606	6 215
Убытки, расходы, компенсации по решению суда, тыс. руб.	25	0	0
Прочие расходы, тыс. руб.	451	345	432
Итого экономия комплаенс-расходов, тыс. руб.	3 678	9 733	12 013
2. Комплаенс-доходы, в том числе:			
Суммы полученных субсидий (Минэкономразвития, Минпромторг), тыс. руб.	0	672	1 230
Экономия на сумме налогов, страховых платежей в связи с применением льготного налогообложения и отсрочки платежей, тыс. руб.	123	0	344
Сумма льготного заемного финансирования (разница между рыночной ставкой кредитования и льготной ставкой), тыс. руб.	271	12	0
Дополнительный объем доходов в связи с участием в государственном контракте, тендерах и аукционах, тыс. руб.	0	345	3 678
Экономия затрат на сопровождение мероприятий налогового контроля, судебных издержках, времени на подготовку документации для налоговых проверок, тыс. руб.	0	0	287
Итого комплаенс-доходы, тыс. руб.	394	1029	5539
3. Расходы на предупредительные комплаенс-мероприятия, в том числе:			
Организация системы налогового мониторинга, тыс. руб.	0	0	246
Расходы на проверку документации перед заключением государственного контракта, тыс. руб.	0	65	326
Разработка антикоррупционной политики, кодекса этики, организация горячей линии, тыс. руб.	0	45	0
Итого расходы на предупредительные мероприятия, тыс. руб.	0	110	572
4. Расходы на проведение внутренних комплаенс-проверок, в том числе			
Заработная плата сотрудников, выполняющих функции организации, планирования и управления комплаенс-контроля в организации и отчисления на обязательное страхование, тыс. руб.	780	2 340	4 680
Расходы на обучение и повышение квалификации сотрудников внутреннего контроля, аудита и комплаенс-службы, тыс. руб.	80	230	476
Командировочные расходы в подразделения организации для выполнения комплаенс-процедур, тыс. руб.	0	180	330
Итого расходы на проведение внутренних комплаенс-проверок, тыс. руб.	860	2750	5486
5. Расходы на услуги аудиторских организаций, в том числе			
Расходы на проведение комплаенс-процедур, тыс. руб.	205	210	214
Расходы на проведение аудита бухгалтерской отчетности, тыс. руб.	802	1055	1378
Итого расходы на услуги аудиторских организаций, включая комплаенс-процедуры, тыс. руб.	1 007	1 265	1 592
Эффективность комплаенс-контроля	2,18	2,61	2,29

Таким образом, расчеты показали, что экономическая выгода, получаемая в результате дополнительных доходов и предотвращения финансовых потерь, покрывает затраты на комплаенс-процедуры и организацию контрольных процедур примерно в 2 раза. Наиболее эффективной по данным расчетов получилась организация системы комплаенс-контроля в ОЗО с расширенной системой.

Выводы по пятой главе диссертационного исследования:

В ходе анализа организации внутреннего комплаенс-контроля выделены три модели организации: стандартная, расширенная и усиленная. Каждый тип, определяемый направлениями и масштабами деятельности ОЗО, характеризуется взаимосвязями между подразделениями, применяемыми видами комплаенс-контроля и составом комплаенс-рисков, на минимизацию которых он направлен. Методы факторного и дискриминантного анализа позволили установить, что на уровень сформированности комплаенс-контроля в ОЗО влияют: наличие налогового мониторинга, тип общественной значимости ОЗО и количество участий организаций в системе госзакупок.

Систематизация положений международных стандартов, анализ практической деятельности аудиторских ОЗО организаций в части действий и процедур аудитора позволили разработать алгоритмы аудита и иных ЗОУ с встроенными комплаенс-процедурами. Уточнено назначение комплаенс-процедур на каждом этапе аудита бухгалтерской отчетности и при проведении отдельных видов комплаенса.

Выделенные особенности организации системы внутреннего комплаенс-контроля в ОЗО, их типологизация, видовая характеристика комплаенс-обязательств позволили разработать методику оценки эффективности комплаенс-контроля. В методику включены аналитические показатели, критерии оценки в разрезе элементов комплаенс-системы. Разработанная методика позволяет обосновать выводы аудиторов в отношении недостатков системы комплаенс-контроля, она направлена на предотвращение искажений бухгалтерской отчетности и своевременное обнаружение несоблюдения нормативных актов. В ходе апробации методики проведено сопоставление комплаенс-доходов и экономии непроизводительных комплаенс-расходов с расходами на организацию комплаенс-процедур в ходе внутреннего и внешнего аудита. Выявлено, что превышение доходов над расходами в 2 раза свидетельствует об эффективности внедрения комплаенс-системы. Наилучшая оценка эффективности (2,61) достигнута у ОЗО с расширенной системой комплаенса.

Заключение

Основные научные результаты, полученные в ходе диссертационного исследования, заключаются в следующем:

1) В ходе исследования установлено, что понятийный аппарат комплаенс-контроля в аудиторской деятельности образуют термины, закрепленные в глоссарии аудита, термины комплаенс-контроля, которые полностью раскрыты и могут быть использованы в аудите без уточнения (комплаенс-функция, комплаенс-служба, комплаенс-среда, комплаенс-риск, программа комплаенса, комплаенс-отчетность), специальные термины, требующие уточнения (система комплаенс-контроля аудируемого лица и комплаенс-процедуры). С учетом выделения критериев соответствия, организационной, экономической и правовой составляющей в структуре комплаенс-контроля в аудите, а также целевой направленности, предложено определение: «комплаенс-контроль – это деятельность аудиторов по проверке финансово-хозяйственной деятельности объекта контроля и информации, раскрываемой в отчетности на соответствие законодательству, правилам, принципам с целью предупреждения, выявления и пресечения нарушений и недобросовестных действий».

Для расширения понятийного аппарата конкретизированы действующие в аудиторских стандартах понятия «аудиторские процедуры», «система внутреннего контроля» на основе выделения специфических признаков: цели, элементы, назначения. Под системой комплаенс-контроля аудируемых организаций предлагается понимать совокупность взаимосвязанных мер, методик, процедур, распределенных между руководством и иными сотрудниками организации в целях выявления и оценки комплаенс-рисков, исполнения принятых обязательств, предупреждения, пресечения нарушений законодательства, недобросовестных действий и формирования деловой репутации организации в условиях рыночной конкуренции. Предлагается определение: «аудиторские комплаенс-процедуры – это действия аудиторов по предупреждению, выявлению, подтверждению и фиксации правонарушений, недобросовестных действий или иных событий при проверке финансово-

хозяйственных операций, их отражения в системе учета и отчетности на соответствие законодательству, правилам и принципам».

Установлена прямая взаимосвязь комплаенс-рисков аудируемой организации с риском необнаружения искажений бухгалтерской отчетности. Теоретическая модель показывает взаимосвязь: чем ниже комплаенс-риски аудируемых организаций, тем ниже риск включения аудиторской организации в план проверок качества со стороны Федерального казначейства и СРО потери репутации в связи с банкротством ОЗО. Выявлено, что причинами возникновения рисков могут быть как объективные события, факторы внешней комплаенс-среды, так и субъективные – умышленные и неумышленные действия персонала и администрации экономического субъекта. К последствиям комплаенс-рисков аудируемой организации отнесены искажения, приводящие к недостоверности бухгалтерской отчетности, нарушения непрерывности деятельности организации, убытки, штрафы, санкции и иные финансовые и нефинансовые последствия.

2) Расширена предметная область комплаенс-контроля, выступающая информационным источником для комплаенс-процедур в аудиторской деятельности, на основе выделения новых объектов (комплаенс-обязательств, комплаенс-расходов и комплаенс-доходов), их отражения в системе бухгалтерского учета. Предметом комплаенс-контроля предлагается считать бухгалтерскую (финансовую) отчетность и отчетность специального назначения, в которой раскрывается информация о комплаенс-обязательствах, комплаенс-расходах, комплаенс-доходах. Предметная область формируется в учетно-информационной системе, в которой отражаются результаты обобщения и систематизации данных о финансово-хозяйственной деятельности ОЗО, состоящей из бизнес-процессов и транзакций. Факты хозяйственной жизни определенных обстоятельствах подвержены воздействию комплаенс-рисков и могут возникать комплаенс-обязательства, которые требуют контроля за их исполнением и отражение в учете и отчетности.

3) Исторически сложилось понимание теоретико-методологических аспектов применения процедур комплаенс-контроля в аудиторской деятельности в рамках: концепции комплаенса как вида аудита бухгалтерской отчетности, концепции

выявления преднамеренных искажений в ходе аудита, теории устойчивости и непрерывности деятельности аудируемой организации, теории аудита-консалтинга и аудита бизнеса, институционального подхода и агентской теории. Перспективным направлением для формирования концепции комплаенс-контроля является развитие комплаенса как вида аудита бизнеса и с точки зрения концепции непрерывности деятельности, в рамках которых определяются функции и роль комплаенса в аудиторской деятельности.

Для развития научно-теоретических положений предлагается концептуальная модель комплаенс-контроля, основу которой образует цель, задачи, функции, объект, предмет, субъекты, информационные пользователи результатов. Конкретизированы по отношению к комплаенс-контролю цели, задачи и ключевые функции (добавлены к функциям аудита – координирующая, стимулирующая, прогнозная-аналитическая, адаптированы с учетом особенностей комплаенс-контроля – регулирующая, защитная, информационно-управленческая, контрольно-оценочная).

Комплаенс-контроль необходим в процессе аудита ОЗО, к которым отнесены предприятия реального, коммерческого и государственного секторов экономики (публичные акционерные общества, эмитенты ценных бумаг, госкорпорации, госкомпании и т.п.). При определении роли ОЗО в выполнении национальных программ экономического развития государства и обеспечении устойчивости экономики выделены типы: ориентированные на инновационные и цифровые трансформации, социально значимые, экологически значимые, инфраструктурно значимые, значимые на международном уровне, территориально значимые. Применение институционального и стейкхолдерского подходов позволило установить, что комплаенс-контроль необходим для удовлетворения интересов ЛОКУ и руководства ОЗО (микроуровень), обоснования финансовых решений субъектов на уровне государства и региона (выделены функции на макро- и мезоуровне). Предлагаемая концептуальная модель рекомендуется для использования при разработке внутрифирменных стандартов аудита и широкого внедрения комплаенс-процедур в методологию аудита ОЗО и иных ЗОУ.

4) Методология комплаенс-контроля в аудите ОЗО сформирована на базе расширения представления о методе; системном, процессно-результатном и риск-ориентированном подходах; систематизированных и адаптированных к комплаенс-контролю методологических принципах; расширенных методических комплексов аудиторских комплаенс-процедур и типологиях методик. Предлагается внедрить в аудит процессно-результатный подход, позволяющий в разрезе трехуровневой динамической системы выделить и увязать между собой этапы формирования и исполнения комплаенс-обязательств, результаты, процессы их достижения, критерии соответствия и точки контроля. Систематизированы принципы и раскрыто содержание общесистемных, методических, этических и нормативно-правовых принципов и принципов организации комплаенс-контроля.

Выделены особенные процедуры комплаенс-контроля для применения в ходе аудита бухгалтерской отчетности: процедуры оценки эффективности системы комплаенс-контроля аудируемой организации, проверочные процедуры в ответ на выявленные значимые комплаенс-риски аудируемой организации и действия аудита на завершающей стадии при оценке влияния несоблюдения нормативных актов на достоверность бухгалтерской отчетности и непрерывность деятельности. Предлагаются новые процедуры для ЗОУ, отличные от аудита; их систематизация по этапам проведения проверки, характеру и составу (агрегированные и детальные) для рационального планирования и поиска искажений в рискованных областях. Агрегированные комплаенс-процедуры, предназначенные для формирования доказательств и выводов о соблюдении законодательства, позволяют объединить взаимосвязанные детальные процедуры по схожему признаку: цель, характер, этапы проведения комплаенс-контроля. Детальные процедуры, применяемые для оценки выполнения критериев соответствия, предназначены для подведения промежуточных итогов проверки. Для проверок в стандартных точках контроля применимы методы документального контроля, счетно-вычислительные процедуры, оценочно-экспертные методы, статистические методы и прогнозирование, а в критических контрольных точках для выявления фактов умышленного искажения бухгалтерской отчетности следует планировать и проводить усиленные процедуры, – методы фактического,

логического контроля, аналитические процедуры и т.п. Выделять критические контрольные точки предлагается на основе разработанной типологии рисков операций, учитывая неотъемлемые риски, риски недобросовестного составления отчетности и риски ОД/ФТ.

Для развития методологии предлагается система критериев соответствия, сгруппированная по трем уровням: группы однотипных операций; отражение операций в учетно-информационной система; отражения финансовых и нефинансовых обязательств в бухгалтерской и специальной отчетности. Отличиями критериев соответствия от предпосылок подготовки отчетности являются их финансовый и нефинансовый характер (возникновение, законность и т.п.), обширность сфер применения на уровне конкретных операций, плановой информации и видов отчетности.

В аудите ОЗО выделены типологии методик комплаенс-контроля: в зависимости от сектора, в котором функционирует ОЗО, – комплаенс-контроль организаций финансового сектора, госсектора и коммерческого сектора, по предмету проверки – бухгалтерский, налоговый, инвестиционный, инновационный, кредитный, бюджетный, в сфере ПОД/ФТ, – закупок и системный. Типологии методик необходимы для планирования комплаенс-процедур в конкретной области аудиторской проверки и выработке критериев соответствия. Предлагаемая методология унифицирует подходы к проведению исследований в области разработки специальных методов и методик комплаенс-контроля в аудиторской деятельности.

5) В основу построения классификатора искажений бухгалтерской отчетности положено выделение типов искажений: в зависимости от уровня существенности влияния на достоверность отчетности и соблюдения принципа непрерывности деятельности; по отношению к нормам, определяющим числовые показатели и раскрытие информации в отчетности, и нормам, разрешающим ведение деятельности. Классификатор искажений необходим для применения в процессе планирования, а также на стадии оценки существенности выявленных искажений, нарушений требований законов и нормативных актов, оказывающих воздействие на непрерывность деятельности. Используя классификатор, аудитор получает возможность

обоснованно сделать вывод в аудиторском заключении и отчете по иным ЗОУ (налоговом, инвестиционном и иных видах комплаенс-контроля).

б) Для внедрения процедур комплаенс-контроля в аудиторскую деятельность выделены планы: аудиторской проверки с учетом комплаенс-процедур, эффективности комплаенс-системы аудируемой организации и специального аудита в зависимости от типологии методики комплаенса в аудите (инвестиционный, налоговый и т.п.). Планирование и документальное обеспечение аудита ОЗО основано на конкретизации целей и решаемых задач, комплаенс-процедурах для каждого этапа аудита и вида комплаенса с учетом финансово-хозяйственной деятельности, а также внедрения технологии атрибутивного выборочного исследования. Для развития атрибутивных методов выборки разработана модель, в которую включены индикаторы оценки вероятности возникновения комплаенс-рисков и величины допустимого уровня комплаенс-обязательств. На этапе планирования применяется процессно-результатный подход, позволяющий выделить стандартные и критические контрольные точки в зависимости от ожидаемого результата и требований, которым он должен соответствовать, что позволит сформулировать вывод в отношении выполнения обязательств согласно критериям соответствия.

Расширен состав документов на основе внедрения для надлежащего планирования комплекса вспомогательных документов и обеспечивающих – для составления плана проверки и выполнения процедур; даны рекомендации по формированию документов с применением реквизитов для фиксации результатов аудиторских комплаенс-процедур.

7) Предлагаются алгоритмы аудита с встроенными процедурами комплаенс-контроля на всех этапах проверки, с уточненными и дополненными критериями соответствия, расширяющими перечень предпосылок подготовки отчетности и сгруппированными по стадиям формирования бухгалтерской отчетности. Разработан алгоритм выполнения специальных видов комплаенса как заданий, обеспечивающих уверенность, который соответствует МСЗОУ и унифицирует подход к реализации процедур комплаенс-контроля.

Основными этапами аудита и иных заданий, обеспечивающих уверенность, являются: согласование условий задания; планирование; выполнение проверочных процедур и оценка, формирование рекомендаций по устранению последствий правонарушений. В связи с этим предлагается внедрить комплекс аудиторских процедур комплаенс-контроля согласно этапам, выделить процедуры, направленные на изучение особенностей комплаенс-среды, письменные запросы и разъяснения, оценку аудиторских комплаенс-рисков, тестирование комплаенс-системы и аналитические процедуры для анализа комплаенс-обязательств, комплаенс-доходов и комплаенс-расходов.

8) Для развития методики оценки эффективности комплаенс-контроля предложены количественные и качественные методы, базирующиеся на перечне аналитических показателей и критериев оценки дизайна и операционной эффективности элементов системы комплаенс-контроля аудируемой организации. Предлагаемая методика необходима для обнаружения недостатков функционирования СВК финансово-хозяйственной деятельности ОЗО и сообщения информации руководству и ЛОКУ. Методы оценки могут быть использованы для организации непрерывного мониторинга в ходе внутреннего аудита, обоснования выбора комплаенс-процедур в ответ на оценку рисков комплаенс-контроля, а также в процессе проведения системного комплаенс-контроля как ЗОУ. Разработаны специальные тесты средств контроля, учитывающие особенности типов организации системы комплаенса ОЗО, участвующих в налоговом мониторинге, государственных закупках, формирующих СВК для ПОД/ФТ и контроля со стороны Росфинмониторинга.

Список литературы

1. Информационное письмо Росфинмониторинга от 23.11.2018 № 56 «О методических рекомендациях по рассмотрению аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами при оказании аудиторских услуг рисков легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, и финансирования терроризма». [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_311943/?ysclid=l854rbdm3i338325174 – Дата обращения: 12.11.2020 г.
2. Информационное сообщение от 8.07.2021 № ИС-аудит-46/3 «Новое в аудиторском законодательстве: факты и комментарии». [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_390052/ – Дата обращения: 12.11.2022 г.
3. Информация Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности». [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_156407/ – Дата обращения: 20.09.2021 г.
4. Классификатор нарушений (рисков), выявляемых Федеральным казначейством в ходе осуществления контроля в финансово-бюджетной сфере (утв. Федеральным казначейством 19 декабря 2017 г.). [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_287405/ – Дата обращения: 12.11.2020 г.
5. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, утв. Приказом Минфина России от 01.07.2004 № 180. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_48508/ – Дата обращения: 12.11.2020 г.
6. Международный стандарт аудита 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» (введен в действие Приказом Минфина России от 24.10.2016 № 192н). [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317258/ – Дата обращения: 15.03.2021 г.

7. Международный стандарт аудита 501 «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 N 2н) (ред. от 27.10.2021). [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317266/ – Дата обращения: 12.11.2020 г.

8. Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3000 «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов» (введен Приказом Минфина России от 24.10.2016 N 192н). [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317768/ – Дата обращения: 15.03.2022 г.

9. Международный стандарт сопутствующих услуг 4400 (пересмотренный) «Задания по выполнению согласованных процедур» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 27.10.2021 N 163н). [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_404882/ – Дата обращения: 15.03.2022 г.

10. Методические рекомендации по организации и осуществлению аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами противодействия коррупции (приложение N 1 к протоколу заседания Совета по аудиторской деятельности от 06.06.2017 N 34) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_217876/ – Дата обращения: 12.11.2020 г.

11. Международный стандарт аудита 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности» (введен Приказом Минфина России от 24.10.2016 N 192н). [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317404/ – Дата обращения: 12.11.2020 г.

12. Международный стандарт аудита 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности» (введен Приказом Минфина России от 24.10.2016 N 192н). [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317604/ – Дата обращения: 15.03.2022 г.

13. Международный стандарт аудита 315 (пересмотренный, 2019 г.) «Выявление и оценка рисков существенного искажения» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 27.10.2021 N 163н).

[Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_390052/ – Дата обращения: 15.03.2022 г.

14. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 17.02.2021). [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193594/ – Дата обращения: 12.06.2022 г.

15. Об утверждении Национального стандарта РФ ГОСТ Р ИСО/МЭК 16085-2007 «Менеджмент риска. Применение в процессах жизненного цикла систем и программного обеспечения»: приказ Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 27.12.2007 № 568-ст. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_260483/ – Дата обращения: 12.11.2020 г.

16. Письмо Банка России от 24 мая 2005 г. N 76-Т «Об организации управления операционным риском в кредитных организациях». [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_53623/ – Дата обращения: 12.11.2020 г.

17. Письмо Минфина России от 02.10.2013 № 07-02-05/40858 «О применении аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами Федерального закона О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма». [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=20143-pismo_minfina_rossii_ot_02.10.2013__07-02-0540858_o_primenenii_auditorskimi_organizatsiyami_i_individualnymi_auditorami_federalnogo_zakona_o_protivodeistvii_legalizatsii_otmyv – Дата обращения: 12.11.2020 г.

18. Письмо Минэкономразвития России от 23.03.2020 N 8952-PM/Д18и «О перечне системообразующих организаций» (вместе с «Перечнем системообразующих организаций российской экономики», утв. протоколом заседания Правительственной комиссии по повышению устойчивости развития Российской экономики от 20.03.2020 г. № 3). [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_349267/?ysclid=l85bwss83i578094965 – Дата обращения: 12.11.2020 г.

19. Письмо Банка России от 02.11.2007 N 173-Т «О рекомендациях Базельского комитета по банковскому надзору». [Электронный ресурс]. – Режим доступа:

http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_72313/ – Дата обращения: 12.11.2020 г.

20. Положение о деятельности по проведению организованных торгов, утв. Банком России 17.10.2014 № 437-П. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_174191/ – Дата обращения: 12.11.2020 г.

21. Положение Банка России от 27.03.2020 N 714-П «О раскрытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_352306/ – Дата обращения: 12.11.2021 г.

22. Положение об организации внутреннего контроля в кредитных организациях и банковских группах, утв. Банком России 16.12.2003 № 242-П. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_46304/ – Дата обращения: 12.11.2020 г.

23. Постановление Правительства РФ от 12.02.2020 N 133 (ред. от 24.08.2022) «О порядке ведения реестра специальных инвестиционных контрактов и признании утратившим силу постановления Правительства Российской Федерации от 24 мая 2017 г. № 623» (вместе с «Правилами ведения реестра специальных инвестиционных контрактов»). [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_345456/ – Дата обращения: 12.11.2021 г.

24. Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций (ред. от 16.04.2021) (одобрены Советом по аудиторской деятельности 19.12.2019, протокол N 51) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_341165/ – Дата обращения: 15.03.2022 г.

25. Приказ Минфина России от 21.02.2020 N 29н (ред. от 20.05.2022) «Об утверждении порядка проведения категорирования лиц, совершающих таможенные операции, периодичности и формы его проведения, перечня критериев, характеризующих деятельность лиц, совершающих таможенные операции, условий отнесения лиц, совершающих таможенные операции, к категории низкого, среднего или высокого уровня риска, условий дифференцированного применения к ним мер по минимизации рисков, а также порядка проведения контроля за соблюдением критериев лицами, совершающими таможенные операции, отнесенными к категории низкого уровня риска». [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_352994/ – Дата обращения: 15.10.2022 г.

26. Приказ Росимущества от 03.09.2014 № 330 «Об утверждении Методических рекомендаций по построению функции внутреннего аудита в холдинговых структурах с участием Российской Федерации». [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_168346/ – Дата обращения: 12.11.2020 г.

27. Приказ Росимущества от 04.07.2014 № 249 «Об утверждении Методических рекомендаций по организации работы внутреннего аудита в акционерных обществах с участием Российской Федерации». [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_141636/ – Дата обращения: 12.11.2020 г.

28. Приказ ФНС России от 25.05.2021 N ЕД-7-23/518@ «Об утверждении Требований к организации системы внутреннего контроля, а также форм и форматов документов, представляемых организациями при раскрытии информации о системе внутреннего контроля». [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_385613/ – Дата обращения: 12.09.2022 г.

29. Приказ ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок». [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/document/>

30. Распоряжение Правительства РФ от 06.06.2020 № 1512-р «Об утверждении Сводной стратегии развития обрабатывающей промышленности Российской Федерации до 2024 года и на период до 2035 года». [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_354707/ – Дата обращения: 2.11.2022 г.

31. Распоряжение Правительства РФ от 29.07.2014 № 1398-р «Об утверждении перечня монопрофильных муниципальных образований Российской Федерации (моногородов)». [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_166540/ – Дата обращения: 12.11.2020 г.

32. Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, годовой консолидированной финансовой отчетности организаций за 2020 год в условиях распространения новой коронавирусной инфекции (одобрены Советом по аудиторской деятельности 18 декабря 2020 г., протокол № 56) . [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_371705/ – Дата обращения: 12.11.2022 г.

33. Указ Президента РФ от 07.05.2018 № 204 (ред. от 21.07.2020) «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года». [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_297432/ – Дата обращения: 2.11.2022 г.

34. Указ Президента РФ от 13.05.2017 N 208 «О Стратегии экономической безопасности Российской Федерации на период до 2030 года». [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216629/ – Дата обращения: 12.11.2020 г.

35. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 30.12.2021) «Об аудиторской деятельности» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2022). [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/ – Дата обращения: 30.11.2022 г.

36. Федеральный закон от 31.12.2014 № 488-ФЗ (ред. от 20.07.2020) «О промышленной политике в Российской Федерации». [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_173119/ – Дата обращения: 2.11.2022 г.

37. Абдулхакова, К. Р. Противодействие корпоративному мошенничеству - основа финансовой устойчивости хозяйствующего субъекта / К. Р. Абдулхакова, В. В. Земсков // Финансовая жизнь. – 2018. – № 4. – С. 50-52.

38. Абрамов, А.А. Аудит государственных закупок, представляемых как целенаправленный процесс / А.А., Абрамов, В.Л., Кожухов // Государственный аудит. Право. Экономика. – 2016. – № 4. – С. 47-55.

39. Абрамова, А. А. Комплаенс-система финансовых организаций как способ противодействия финансированию терроризма и легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем / А. А. Абрамова, М. Ю. Дендиберя // Теория и практика общественного развития. – 2020. – № 9(151). – С. 33-37.

40. Авдеева, И.Л., Головина Т.А., Беликова Ю.В. Управление процессами функционирования территорий опережающего развития как фактор обеспечения устойчивости региональных экономических систем / И.Л. Авдеева, Т.А. Головина, Ю.В. Беликова // Научно-технические ведомости СПбГПУ. Экономические науки. – 2017. –Т. 10. – № 6. – С. 84-95.

41. Азарская, М. А. Оценка непрерывности деятельности организации с использованием метода динамического норматива / М. А. Азарская, В. Л. Поздеев // Учет. Анализ. Аудит. – 2017. – № 1. – С. 24-32.

42. Азарская, М. А. Оценка рисков хозяйственной деятельности в ходе аудита / М. А. Азарская // Аудиторские ведомости. – 2015. – № 9. – С. 3-14.
43. Азарская, М.А. Развитие концепции аудита / М.А. Азарская, О.А. Мирнова // Аудиторские ведомости. – 2005. – № 11. – С. 22–29.
44. Азарская, М.А. Налоговая безопасность организации и ее обеспечение в системе внутреннего контроля / М.А. Азарская, Н.В. Щербакова // Учет. Анализ. Аудит. – 2017. – № 6. – С. 38-49.
45. Акатьева, М.Д. Репутационный риск: оценка современного теоретико-понятийного аппарата / М.Д. Акатьева // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – №20 (362). – С. 16-29.
46. Алборов, Р.А. Проблемы развития методологии, метода и методики аудита / Р.А. Алборов, С.М. Концева, С.В. Козменкова // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 36 (378). – С. 47-60.
47. Алдарова, Т.М. Влияние уровня риска нерепрезентативности на объем аудиторской выборки // Перспективы науки. – 2015. – № 7(70). – С.58-61.
48. Алдарова, Т.М. Критерии признания сделок мнимыми и притворными: бухгалтерский, аудиторский и юридический подходы // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – № 17-18. – С. 992-1006.
49. Аманжолова, Б. А. Внешний контроль качества аудита: этапы и перспективы развития / Б. А. Аманжолова, П. А. Неверов // Вестник НГУЭУ. – 2015. – № 2. – С. 192-204.
50. Амброжевич, О. Комплаенс. С ним или без него // Вестник НАУФОР. – 2011. – № 9. – С. 54–60.
51. Андреев, В.И. Концепция, законы и идеология гарантированного качества образования на основе творческого саморазвития человека (акмеоквалитология образования) / В.И. Андреев. – Казань: центр инновационных технологий, 2013. – 296 с.
52. Андренко, Е.А., Мордовцев, С.М. Методика атрибутивного выборочного исследования в аудите // Бизнес информ. – 2013. - №2. – С. 200-203.
53. Антипова, Т. В. Инновационное развитие аудита в сфере закупок муниципальных учреждений / Т. В. Антипова // Аудит и финансовый анализ. – 2015. – № 1. – С. 143-146.
54. Арабян, К. К. Виды ответственности в аудите и подходы к ценообразованию на рынке аудиторских услуг / К. К. Арабян, Н. Д. Эриашвили // Вестник

Академии Следственного комитета Российской Федерации. – 2021. – № 4(30). – С. 125-130.

55. Арабян, К. К. Доверие как философия аудита / К. К. Арабян // Аудитор. – 2020. – Т. 6. – № 4. – С. 39-43.

56. Арабян, К. К. Концептуальные основы теории аудита / К.К. Арабян // Аудитор. – 2017. – № 8. – С. 16–27.

57. Арабян, К. К. Теория аудита и концептуальные основы развития аудиторской деятельности // Учет. Анализ. Аудит. – 2019. – Т. 6. № 1. – С. 28-39.

58. Арабян, К.К. Независимый финансовый контроль: от кризиса к новому этапу // Аудитор. – 2013. – № 11 (225). – С. 13-16.

59. Арженовский, С. В. Скоринг для оценки риска фальсификации финансовой отчетности в ходе аудита / С. В. Арженовский, Т. Г. Синявская, А. В. Бахтеев // Международный бухгалтерский учет. – 2021. – Т. 24. – № 11(485). – С. 1262-1275.

60. Арженовский, С.В. Логит-модели для оценки риска преднамеренного искажения финансовой отчетности российских банков / С.В. Арженовский, А.В. Бахтеев, А.С. Слободян // Международный бухгалтерский учет. – 2019. – № 1. – С. 1567-1582.

61. Арженовский, С.В. Способы организации аудита для снижения риска мошенничества / С.В. Арженовский, А.В. Бахтеев // Новое слово в науке: перспективы развития. – 2016. – № 3 (9). – С. 153-155.

62. Асильдерова, Л.М. Анализ состояния и тенденций управления рисками: международный опыт / Л.М. Асильдерова // Вопросы структуризации экономики. – 2010. – № 4. – С. 37-47.

63. Аудит антикоррупционной комплаенс-программы «Эрнст энд Янг (СНГ) Б.В.»

64. Аудит / Э. А. Аренс, Дж. К. Лоббек. – М.: Финансы и статистика, 1995. - 558 с.

65. Аудит Монтгомери / Филип Л. Дефлиз, Генри Р. Дженик, Винсент М. О'Рейлли, Маррей Б. Хирш; Пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова; [Послесл. Я. В. Соколова С. М. Бычковой]. – М. : Аудит, 1997. – 541 с.

66. Аудит: проблемы оценки качества / Е. И. Ерохина, Н. А. Голубева, Н. А. Казакова [и др.]. – Москва: Общество с ограниченной ответственностью «Научный консультант», 2020. – 247 с.

67. Бабичева, Н.Э. Концепция непрерывности деятельности в оценке кредитоспособности экономических субъектов / Н. Э. Бабичева, Н. П. Любушин, Р. Ю. Кондратьев // Экономический анализ: теория и практика. – 2017. – Т. 16. – № 10(469). – С. 1840-1858.

68. Багдасарян, Д. Г. Методика внутреннего аудита процесса выпуска и продажи готовой продукции / Д. Г. Багдасарян // Учет и статистика. – 2011. – № 3(23). – С. 40-46.

69. Бадалова, А. Г. Концептуальная модель управления репутационным риском промышленного предприятия / А. Г. Бадалова, М. О. Коробко // Вестник МГТУ «Станкин». – 2013. – № 4(27). – С. 115-118.

70. Бадрудинов, М.Б. Особенности противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, коррупции согласно международной практике (МСА 240, МСА 250) / М.Б. Бадрудинов // Московский экономический журнал. – 2019. – № 2. – С. 8.

71. Баранов, П. П. Аудиторская наука на фоне кризисных явлений в экономике: приоритетные направления развития и предметные области исследований / П. П. Баранов // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 20(218). – С. 35-42.

72. Баранов, П. П. К вопросу о необходимости формирования научной теории аудита / П. П. Баранов // Вестник НГУЭУ. – 2013. – №4. – С. 84–100.

73. Баранов, П.П. Угроза утраты институционального статуса аудиторской деятельности в условиях стагнации теории аудита /П.П. Баранов // Сибирская финансовая школа. – 2012. – № 6. – С. 144-150.

74. Батаева, Б.С. Перспективы развития комплаенса как средства улучшения корпоративного управления в российских компаниях / Б.С. Батаева, В.А. Черепанова // Экономика. Налоги. Право. – 2017. – Т. 10. № 5. – С. 30-36.

75. Бахтеев, А.В. Концептуальная модель декомпозиции аудиторского риска / А.В. Бахтеев // Учет и статистика. – 2017. – №4 (48). – С. 86-95.

76. Бахтеев, А.В. Аналитические процедуры как инструмент идентификации риска фальсификации финансовой отчетности: методологический и методический аспекты / А.В. Бахтеев, С.В. Арженовский // Аудиторские ведомости. – 2016. – №12. – С. 45-60.

77. Белов, Д.С. Роль GR-подразделений в управлении регулятивными рисками в период кризиса / Д.С. Белов // Вестник Московского университета. Серия 12: Политические науки. – 2009. – № 5. – С. 41-46.

78. Беляев, Ю.К. Применение инструментов комплаенс-контроля для оптимизации корпоративного управления фармацевтическими компаниями / Ю.К. Беляев // Известия Уральского государственного экономического университета. – 2013. – № 1 (45). – С. 45-50.

79. Березина, Е. В. Оценка «зрелости» системы внутреннего контроля налогоплательщика в целях налогового мониторинга / Е. В. Березина, А. С. Баландина, О. С. Беломытцева // Налоги и налогообложение. – 2021. – № 2. – С. 28-59.

80. Бессарабов В.О. Развитие теории и методологии противодействия мошенничеству в предпринимательских структурах: модели и подходы / В.О. Бессарабов // Вестник ДонНУ. Сер. В. Экономика и право. – 2019. – № 2. – С. 20-29.

81. Бизнес-навигатор по особым экономическим зонам России – 2020. Вып. 4 / А.Н. Андреев, М.М. Бухарова и др. – Москва: АКИТ.РФ, 2020. – 203 с.

82. Бобряшова, Е. Д. Методика проведения внутреннего контроля таможенных платежей предприятия-экспортера / Е. Д. Бобряшова // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия: Экономика и управление. – 2019. – № 3(38). – С. 11-16.

83. Богатая, И. Н. Исследование сущности аудита бизнеса и методологический подход к структуризации его объектов / И. Н. Богатая, А. Н. Кизилев // Современные проблемы науки и образования. – 2015. – № 1-1. – С. 549.

84. Бокарева, Е.А. Антимонопольный комплаенс и перспективы его внедрения в российское законодательство / Е.А. Бокарева, Н.С. Караиван // Юрист. – 2018. – №2. – С. 64–71.

85. Бондаренко, Ю. Эффективное управление compliance-рисками: системный подход и критический анализ / Ю.Бондаренко // Корпоративный юрист. –2008. –№ 6. – С. 29-32.

86. Борзаков, Д. В. Внедрение функций комплаенс-менеджмента в аптечных организациях / Д.В. Борзаков, И. В. Демиденко // Вестник ВГУ. Серия: Экономика и управление. – 2020. – № 1. – С. 32–39.

87. Борзаков, Д. В. Совершенствование методического обеспечения подготовки нефинансовой отчетности в области комплаенс-менеджмента / Д. В.

Борзаков, М. В. Корсакова // Вестник ВГУ. Серия: Экономика и управление. – 2022. – № 1. – С. 28–40.

88. Бородин, А.Г. Проблематика внедрения комплаенс-контроля в бюджетных организациях / А.Г. Бородин // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. – 2015. – № 9 (81). – С. 30.

89. Бородин, А.Г. Комплаенс: проблема минимизации нефинансовых рисков в корпоративном управлении / А.Г. Бородин // Вестник университета. – 2015. – № 10. – С. 157-162.

90. Бортников, Г. П. Комплаенс-риск (риск несоблюдения): международные стандарты и их применимость в странах СНГ. URL: <http://www. iia-ru. ru/public/zar-smi/ bortnikov>.

91. Булыга, Р. П. Аудит бизнеса: стратегическое направление реформирования аудита в XXI веке и ветвь научных исследований Финансового университета / Р. П. Булыга // Аудиторские ведомости. – 2017. – № 9. – С. 5-11.

92. Буреева, Ю. С. К вопросу типологизации комплаенс-систем в отечественных компаниях / Ю. С. Буреева // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. Серия: Социальные науки. – 2021. – № 2(62). – С. 120-123.

93. Бурцев, В. В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. – М.: Экзамен, 2000. – 320 с.

94. Быковская, Ю.В. Особенности применения метода бухгалтерского анализа при выявлении преступлений экономической направленности / Ю.В. Быковская, А.Ф. Дятлова // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – № 23-24. – С. 1452-1464

95. Бычкова, С. М. Влияние концепции полезности финансовой информации на формирование критериев аудита финансовой отчетности / С. М. Бычкова, Е. Ю. Итыгилова // Аудиторские ведомости. – 2013. – № 11. – С. 31-39.

96. Бычкова, С. М. Качество в аудите / С. М. Бычкова, Е. Ю. Итыгилова // Аудитор. – 2014. – № 8(234). – С. 14-27.

97. Бычкова, С. М. Недобросовестное составление финансовой отчетности: методология аудита / С. М. Бычкова, Е. Ю. Итыгилова // Инновационное развитие экономики. – 2013. – № 3(15). – С. 74-79.

98. Бюллетень о развитии конкуренции «Госсектор в российской экономике: региональная структура». 2020. [Электронный источник]. – Режим доступа:

<https://ac.gov.ru/uploads/2-Publications/competition/competition.06.2020.pdf?ysclid=185sco86yl872626752>

99. Валиев, В.Х. Комплаенс-функция в современных предприятиях придорожного сервиса, как один из эффективных методов управления рисками / В.Х. Валиев // Современные проблемы науки и образования. – 2015. – № 2-2. – С. 390.

100. Василенко, А. А. Применение предпосылок составления бухгалтерской отчетности в процессе выявления и оценки аудиторского риска / А. А. Василенко // Вестник Пермского университета. Серия: Экономика. – 2015. – № 3(26). – С. 145-155.

101. Вахрушина, М. А. Взаимосвязь процедур управленческого учета и внутреннего контроля / М. А. Вахрушина, М. А. Пруненко // Учет. Анализ. Аудит. – 2020. – Т. 7. – № 5. – С. 80-90.

102. Волкова, А.С. Особенности контроля оплаты труда / А.С. Волкова, Т.М. Рогуленко // Вестник университета. – 2017. – № 11. – С. 79-86.

103. Вякина, И.В. Оценка качества деловой среды через восприятие бизнеса в рамках проводимой реформы контрольно-надзорной деятельности государства / И.В. Вякина // Мир (Модернизация. Инновации. Развитие). – 2019. – Т.10. – С. 84-98.

104. Гаджиев, Н. Г. Судебно-экономическая экспертиза мошенничества в кредитно-финансовой сфере / Н. Г. Гаджиев, О. В. Киселева, С. А. Коноваленко, О. В. Скрипкина // Вестник Астраханского государственного технического университета. Серия: Экономика. – 2020. – № 2. – С. 89-99.

105. Газиян, С. Аудит направления ПОД/ФТ-ФРОМУ в страховании / С. Газиян // Бухгалтерия и банки. – 2019. – № 7. – С.35-44.

106. Гайденко, В.В. Влияние результатов оценки системы внутреннего контроля на понимание деятельности аудируемого лица / В.В. Гайденко, Т.Г. Белозерова // Аудиторские ведомости. – 2015. – № 2. – С. 32-42.

107. Глазьев, С. Ю. Приоритеты опережающего развития Российской экономики в условиях смены технологических укладов / С. Ю. Глазьев // Экономическое возрождение России. – 2019. – № 2(60). – С. 12-16.

108. Глущенко, А. В. Управленческий учет по центрам ответственности как основа развития нового организационно-экономического механизма функционирования вуза / А. В. Глущенко, Е. М. Егорова, В. В. Полторынкина // Вестник Академии знаний. – 2022. – № 48(1). – С. 47-54.

109. Головин, С. В. Вопросы организации комплаенс-контроля в условиях цифровой экономики / С. В. Головин, М. С. Луценко, О. О. Шендрикова // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Экономика и управление. – 2021. – № 2. – С. 15-26.
110. Голубева, Н. А. Природа аудита / Н. А. Голубева // Международный бухгалтерский учет. – 2007. – № 4. – С. 50-57.
111. Гопонинко, А.О. Методические рекомендации по внедрению процедур контроля расчетов с контрагентами в строительных организациях / А.О. Гопонинко, С.А. Макаренко // Инновационное развитие экономики. – 2018. – № 5 (47). М С. 256-264.
112. Городилов, М. А. Форензик в рамках экспертно-аналитической и аудиторской деятельности: теоретическое исследование понятия / М. А. Городилов, Н. А. Шкляева // Учет. Анализ. Аудит. – 2018. – Т. 5. – № 2. – С. 72-79.
113. Городилов, М. А. ФСБУ 5/2019 «Запасы»: Анализ концептуальных изменений // Международный бухгалтерский учет. – 2020. – Т. 23. – № 8(470). – С. 844-863.
114. Грекова, И. Ю. Анализ роли комплаенс-контроля в системе управления рисками коммерческих предприятий / И. Ю. Грекова // Вестник Ростовского государственного экономического университета (РИНХ). – 2019. – № 4(68). – С. 73-82.
115. Гречуха, Н.М. Комплаенс и экономическая безопасность / Н.М. Гречуха // Надзорная деятельность и судебная экспертиза в системе безопасности. – 2012. – № 4. – С. 43-49.
116. Гринченко, К.А. Применение риск-ориентированного подхода при формировании основных направлений и аудиторских процедур внутреннего аудита налоговых обязательств / К. А. Гринченко // Аудит и финансовый анализ. – 2016. – № 4. – С. 161-165.
117. Гузов, Ю.Н. Практика планирования в риск-ориентированном аудите / Ю.Н. Гузов, О.В. Стрельникова // Аудиторские ведомости. – 2015. – № 1. – С. 29-41.
118. Гусева, Н. М. Контроль лимитов и расчетов с поставщиками и подрядчиками при закрытии года / Н. М. Гусева // Бюджетный учет. – 2020. – № 12(192). – С. 48-53.
119. Гутцайт, Е. М. Проверка способности аудируемых лиц продолжать свою деятельность как инструмент выявления повышенной вероятности их

банкротства / Е. М. Гутцайт // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. – 2018. – № 3(43). – С. 90-98.

120. Гутцайт, Е.М. Аудит и другие науки / Е.М. Гутцайт // Аудитор. – 2010. – № 10. – С. 15–26.

121. Гутцайт, Е.М. Качество аудиторских услуг и оценка влияния на него мер дисциплинарного воздействия / Е.М. Гутцайт, А.М. Марьясин, И.А. Яковлев // Финансовый журнал. – 2016. – №1 (29). – С. 89-100.

122. Дадалко, В. А. Интеграция системы комплаенса в функционирование российских организаций / В. А. Дадалко, Е. А. Тимофеев // Инновации и инвестиции. – 2019. – № 4. – С. 151-155.

123. Дайле, А. Практика контроллинга: Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 336 с.

124. Даудов, С.Д. Оценка системы внутреннего контроля внутренним аудитом как метод повышения эффективности бизнес-процессов организации / С.Д. Даудов, О.Н. Ковалева // Вестник НГИЭИ. – 2017. – № 7 (74). – С. 132–147.

125. Дейнега, В.Н. Построение эффективной системы внутреннего контроля корпорации на основе риск-ориентированного подхода / В.Н. Дейнега // Terra Economicus. – 2012. – Т.10. №1. – С. 62-64

126. Денисенко, Г.В. Расширение функций обязательного аудита финансовой отчетности строительной деятельности / Г.В. Денисенко, Г.И. Золотарева // Вестник КрасГАУ. – 2014. – № 12 (99). – С. 15-19.

127. Доклад Президенту РФ Мнение эксперта о защите прав предпринимателей. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://doklad.ombudsmanbiz.ru/2017/pdf/8.pdf> – Дата обращения: 07.06.2020 г.

128. Дружиловская, Т. Ю. Реформирование российского бухгалтерского учета: история, современные проблемы, перспективы / Т. Ю. Дружиловская // Международный бухгалтерский учет. – 2021. – Т. 24. – № 5(479). – С. 524-547.

129. Евдокимова, А. Н. Роль налогового комплаенса в деятельности компаний / А. Н. Евдокимова // Мировая экономика: проблемы безопасности. – 2020. – № 3. – С. 84-89.

130. Егорова, И. С. Внутренний корпоративный контроль: некоторые вопросы идентификации, организации и методики / И. С. Егорова // Аудитор. – 2020. – Т. 6. – № 5. – С. 8-22.

131. Егорова, И. С. Организационные и методические особенности аудита налогообложения / И. С. Егорова // *Аудитор*. – 2021. – Т. 7. – № 4. – С. 15-27.
132. Егорова, И. С. Организация аудита в целях противодействия коррупции, легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма / И. С. Егорова // *Экономика и управление: проблемы, решения*. – 2016. – Т. 2. – № 9. – С. 176-191.
133. Егорова, И. С. Оценка неотъемлемого риска при осуществлении отдельных видов аудиторской деятельности / И. С. Егорова // *Аудитор*. – 2019. – Т. 5. – № 7. – С. 3-15.
134. Егорова, И.С. Оценка основных факторов риска недобросовестных действий / И.С. Егорова // *Национальные интересы: приоритеты и безопасность*. – 2015. – №46. – С. 29-40.
135. Ендовицкий, Д.А. Цель внутреннего контроля корпоративной устойчивости / Д.А. Ендовицкий, М.В. Панкратова // *Экономический анализ: теория и практика*. – 2018. – Т. 17, № 7. – С. 1211 – 1226.
136. Ермакова, М.Н. Сближение стратегии государства и бизнеса для обеспечения устойчивого развития экономических субъектов / М.Н. Ермакова // *Стратегии бизнеса*. – 2017. – № 3 (35). – С. 10-13.
137. Ермакова, Н.А. Комплаенс-контроль в системе внутреннего контроля корпорации / Н.А. Ермакова, Ч.Ф. Ахуньянова // *Международный бухгалтерский учет*. – 2014. – №3. – С. 2-10.
138. Еспергенова, Л.Р. Основные направления развития экологического учета и аудита на современном этапе / Л.Р. Еспергенова, А.С. Досманбетова // *Вестник университета Туран*. – 2017. – № 1 (73). – С. 171-176.
139. Ефимов, В.С. Аналитический инструментарий финансовых расследований / В.С. Ефимов, А.Н. Бродунов, К.Г. Буневич // *Вестник Московского университета имени С. Ю. Витте. Серия 1: Экономика и управление*. – 2015. – №4(15). – С. 90-98.
140. Ефимова, О.В. Интеграция аспектов устойчивого развития в процессе обоснования инвестиционных решений / О.В. Ефимова // *Экономический анализ: теория и практика*. – 2018. – Т. 17. – № 1 (472). – С. 48-65.
141. Жильцова, Ю.В. Формирование современной парадигмы аудита как прикладной науки / Ю.В. Жильцова, С. А. Кемаева, С. В. Козменкова, Т. С. Маслова // *Международный бухгалтерский учет*. – 2018. – Т. 21. – № 9. – С. 1037-1049.

142. Жирякова, Е. В. Управление аудиторским риском / Е. В. Жирякова, Е. В. Иода // *Инновационная экономика и право*. – 2018. – № 2-3(11-12). – С. 29-34.
143. Жуков, В. Н. Развитие инструментария системного финансового контроля в корпорациях / В. Н. Жуков // *Вестник Пермского университета. Серия: Экономика*. – 2016. – № 2(29). – С. 204-214.
144. Жуков, В.Н. К вопросу о предмете и методе внутреннего финансового контроля / В.Н. Жуков // *Финансовая аналитика: проблемы и решения*. – 2014. – № 29 (215). – С. 28-32.
145. Загарских, Т. А. Антикоррупционный аудит как форма контроля эффективности антикоррупционной деятельности / Т. А. Загарских, Л. П. Домрачева // *Вестник Московского финансово-юридического университета МФЮА*. – 2018. – № 1. – С. 80-97.
146. Заиконников, А.А. Аудиторы обязаны сообщать о своих клиентах в Росфинмониторинг / А.А.Заиконников // *Бухгалтерский учет*. – 2019. – № 2. – С. 123-128
147. Звягин, С. А. Анализ защитных функций бухгалтерского учета и следы неправомερных экономических действий / С. А. Звягин, Т. Н. Фоменко // *Международный бухгалтерский учет*. – 2021. – Т. 24, № 8(482). – С. 887-906.
148. Зими́на, Г.А. Разработка учетно-контрольной системы реализации инвестиционных проектов с государственным участием / Г.А. Зими́на, И.О. Кудряшов, А.С. Шпак // *The Genesis of Genius*. – 2016. – № 2. – С. 36-42.
149. Зубова, Е. В. Проекты новых стандартов по рассмотрению недобросовестных действий и учету требований законодательства в ходе аудита / Е. В. Зубова // *Аудиторские ведомости*. – 2010. – № 8. – С. 3-9.
150. Иванов, О.Б. Корпоративные мошенничества и коррупция как глобальные риски / О.Б.Иванов, В.М. Кашуба // *ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика*. – 2012. – № 6. – С. 71-86.
151. Иванченко, Н. Ш. Пути развития системы комплаенс-контроля: управление комплаенс-рисками компании / Н. Ш. Иванченко, Т. Х. Хошимов, О. М. Киселев // *Журнал прикладных исследований*. – 2021. – № 1-3. – С. 52-59.
152. Ивашкевич, В. Б. Достоверность, объективность и правдивость в бухгалтерском учете и аудите / В. Б. Ивашкевич // *Аудиторские ведомости*. – 2018. – № 2. – С. 42-45.

153. Ивашкевич, В. Б. Использование информации управленческого учета в аудите / В. Б. Ивашкевич // Аудиторские ведомости. – 2015. – № 6. – С. 27-37.
154. Ивашкевич, В. Б. Рассмотрение аудитором случаев мошенничества и коррупции / В. Б. Ивашкевич // Аудиторские ведомости. – 2014. – № 5. – С. 56-64.
155. Игониная, Н.А. Отдельные аспекты проведения аудита в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд / Н.А. Игониная // Вестник АКСОР. – 2014. – № 3(31). – С. 188-199.
156. Ипатьева, И. А. Влияние фальсификации бухгалтерской отчетности на экономический рост государства / И. А. Ипатьева // Теневая экономика. – 2017. – Т. 1. – № 3. – С. 139-147.
157. Итыгилова, Е. Ю. Методологические аспекты оценки аудиторского риска с учетом факторов «действия», «события» и «ограничения» / Е. Ю. Итыгилова // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 25(367). – С. 47-56.
158. Итыгилова, Е. Ю. Методологическое обоснование системы контроля качества аудиторской деятельности как институционального механизма // Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики. – 2015. – № 3. – С. 88-96.
159. Итыгилова, Е.Ю. Институциональные аспекты аудита бухгалтерской финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 29 (371). – С. 29-49.
160. Итыгилова, Е.Ю. Классификация искажений бухгалтерской финансовой отчетности в контексте качества бухгалтерского учета и аудита / Е.Ю. Итыгилова // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 23. – С.35 - 46.
161. Итыгилова, Е.Ю. Основания и виды профессиональной ответственности аудиторов / Е.Ю. Итыгилова // Международный бухгалтерский учет. – 2019. – Т. 22, № 12. – С. 1364 – 1377.
162. Кабанова, Н. А. Комплаенс-контроль как инструмент минимизации риска вовлечения в процесс легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем в системе кредитных организаций / Н. А. Кабанова, Г. В. Порываев // Транспортное дело России. – 2018. – № 3. – С. 66-68.
163. Кадышева, О.Н. Комплаенс-система как инструмент контроля в практике менеджмента / О.Н. Кадышева // Вестник Российского университета кооперации. – 2019. – № 2(36). – С. 61-64.

164. Казакова, Н. А. Публичная нефинансовая отчетность в области устойчивого развития как источник информации и объект аудиторских услуг в условиях цифровой экономики / Н. А. Казакова, М. П. Бобкова, А. А. Прилепская, Т. Л. Доан // *Аудитор*. – 2019. – Т. 5. – № 12. – С. 22-28.
165. Казакова, Н.А. Проблемы обеспечения экономической безопасности хозяйствующих субъектов в условиях высокорисковой рыночной экономики/ Н.А. Казакова // *Фундаментальные исследования*. – 2016. – № 12-3. – С. 634-639.
166. Казанцева, А. Н. Развитие системы внутреннего контроля в современных компаниях: теоретические подходы и предложения по совершенствованию / А. Н. Казанцева, В. А. Плотников // *Управленческое консультирование*. – 2018. – № 10(118). – С. 99-108.
167. Калинина, И. Н. Форензик как вид экспертно-аналитической деятельности / И. Н. Калинина, С. А. Мезина, А. М. Воротникова // *Естественно-гуманитарные исследования*. – 2020. – № 27(1). – С. 264-269.
168. Каршалова, А. Д. Сущность мошенничества в финансовой отчетности организации / А. Д. Каршалова, М. А. Айтказина, А. Т. Ахметбекова // *Инновации и инвестиции*. – 2019. – № 5. – С. 119-121.
169. Каспина, Р.Г. Использование системы форенестического учета для обнаружения и предотвращения мошенничества в российских компаниях / Р.Г. Каспина // *Аудит и финансовый анализ*. – 2014. – № 6. – С. 211.
170. Касьянова, С.А. Внутренний контроль как элемент системы экономической безопасности организации / С.А. Касьянова // *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. – 2018. – № 14. – С. 34-41.
171. Касьянова, С.А. Аудит фактов мошенничества при совершении сделок по договору купли-продажи // *Сфера услуг: инновации и качество*. – 2012. – № 6. – С. 10.
172. Каширина, М. В. Особенности налогового аудита и проблемные вопросы налогообложения нефтегазодобывающих компаний / М. В. Каширина // *Аудитор*. – 2019. – Т. 5. – № 4. – С. 16-24.
173. Кеворкова, Ж. А. Концептуальные положения комплаенс как формы внутреннего контроля в экономических субъектах / Ж. А. Кеворкова, Н. Г. Сапожникова // *Учет. Анализ. Аудит. = Accounting. Analysis. Auditing*. – 2020. – №7(2). – С. 6-16.

174. Керимов, В.Э. Организация управления рисками на основе системы «комплаенс-контроля» / В.Э. Керимов // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2014. – № 3 (27). – С. 42-46.
175. Кзыкеева, А. С. Применение риск ориентированного аудита: национальный и международный аспект / А. С. Кзыкеева, Г. Т. Абдрахманова, М. А. Айтказина // Инновации и инвестиции. – 2020. – № 2. – С. 209-213.
176. Кизилев, А.Н. Декомпозиция планирования аудиторских процедур с позиции риск-ориентированного подхода / А.Н. Кизилев, О.В. Овчаренко // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 25. – С.39-46.
177. Кизилев, А. Н. Аудиторские процедуры с целью подтверждения предпосылок составления бухгалтерской отчетности / А. Н. Кизилев, А. А. Василенко // Аудиторские ведомости. – 2013. – № 1. – С. 3-14.
178. Кизилев, А. Н. Исследование экономической сущности социального аудита и его места в системе аудиторско-консалтинговых услуг / А. Н. Кизилев, И. Н. Богатая // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – № 18(408). – С. 43-60.
179. Киреева, В. В. Методика оценки элементов системы внутреннего контроля налогообложения аудируемого лица / В. В. Киреева // Аудитор. – 2017. – Т. 3. – № 3. – С. 21-29.
180. Кислая, И.А. Учетно-контрольное сопровождение инвестиционной активности коммерческих организаций в условиях экономических кризисов / И.А. Кислая, Т.В. Макаренко // Учет и статистика. – 2020. – №58. – С. 44-54.
181. Клейнер, Г. Б. Декоммерциализация общества - условие интеллектуализации экономики / Г. Б. Клейнер // Экономическое возрождение России. – 2021. – № 1(67). – С. 23-30.
182. Климошенко, М. И. Внутренний контроль и аудит для снижения рисков финансово-хозяйственной деятельности и антикризисного управления компанией / М. И. Климошенко, М. Д. Талатынова // Научные Записки ОрелГИЭТ. – 2019. – № 2(30). – С. 10-17.
183. Клинова, Е. А. Методика оценки учетной политики при организации внутреннего контроля / Е. А. Клинова, Р. Н. Сунгатуллина // Аудитор. – 2018. – Т. 4. – № 7. – С. 34-43.
184. Когденко, В.Г. Корпоративное мошенничество: анализ схем присвоения активов и способов манипулирования отчетностью / В.Г. Когденко // Экономический анализ: теория и практика. – 2015. – №4(403). – С. 2-13.

185. Когденко, В.Г. Современные тенденции в бизнес-анализе: исследование экосистемы компании, анализ информационной составляющей бизнес-модели, оценка возможностей роста / В.Г. Когденко, М.В. Мельник // Региональная экономика: теория и практика. – 2018. – Т. 16. – № 1 (448). – С. 38-57.
186. Кодзоева, З. А. Особенности использования налогового аудита для повышения налогового комплаенса бизнеса на региональном уровне / З. А. Кодзоева // Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление. – 2020. – № 11(126). – С. 26-28.
187. Козлов, Д.Н. Контроль регуляторных рисков / Д.Н. Козлов, Ю.Н. Юденков // Внутренний контроль в кредитной организации. – 2014. – № 3.
188. Козменкова, С. В. Аудит финансовой отчетности: особенности исследования законов и нормативных актов / С. В. Козменкова, В. И. Цыганов // Международный бухгалтерский учет. – 2020. – Т. 23. – № 4(466). – С. 414-427.
189. Колесник, А. Л. Методика внутреннего аудита казенного учреждения / А. Л. Колесник // Учет. Анализ. Аудит. – 2017. – № 1. – С. 47-54.
190. Колесникова, Е.Н. Концепция комплаенс-контроля за деятельностью сельскохозяйственных производственных кооперативов / Е.Н. Колесникова // Финансовая аналитика: проблемы и решения. – 2011. – № 36 (78). – С.65-71
191. Кондрашова, Н.Г. Рекомендации по функционированию системы внутреннего контроля качества аудиторской деятельности / Н.Г. Кондрашова // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – №8 (350). – С. 46-57.
192. Коробейникова, Л.С. Анализ качества выполнения договорных обязательств бюджетной организацией // В сборнике: Финансово-кредитные отношения и механизм их реализации. Сборник статей Национальной научно-практической конференции (седьмое заседание). Воронеж, – 2020. – С. 155-158.
193. Кочинев, Ю. Ю. Идентификация фактов и получение доказательств недобросовестности аудируемого лица / Ю. Ю. Кочинев, О. И. Виноградова // Аудитор. – 2015. – № 1-2(239-240). – С. 32-39.
194. Кочинев, Ю.Ю. Особенности применения статистических и нестатистических выборочных процедур в ходе аудита / Ю.Ю. Кочинев // Аудитор. – 2014. – №5 (231). – С.24-31.
195. Кочинев, Ю.Ю., Антышева Е.Р. Аналитические процедуры оценки рисков существенного искажения отчетности вследствие недобросовестных действий

аудируемого лица / Ю.Ю. Кочинев, Е.Р. Антышева // Аудитор. – 2021. – № 1. – С. 19-24.

196. Краснов, В.Д. Принцип непрерывности деятельности: сущность и экономическая обусловленность / В.Д. Краснов, С.В. Козменкова // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – №19 (433). – С. 1147-1162.

197. Крышкин, О. В. Настольная книга по внутреннему аудиту: риски и бизнес-процессы. – М.: Альпина Паблишер, 2014. – 478 с.

198. Кузнецова, А. И. Аудиторские методы выявления Финансовых нарушений / А. И. Кузнецова, К. Г. Буневич // Вестник Московского университета им. С.Ю. Витте. Серия 1: Экономика и управление. – 2015. – № 4(15). – С. 37-41.

199. Кузнецова, Е. И. Вопросы организации комплаенс-контроля в целях противодействия легализации доходов, полученных преступным путем в организациях - участниках финансового рынка / Е. И. Кузнецова, Д. В. Бурыкин, С. А. Мастерова // Вестник Академии Следственного комитета Российской Федерации. – 2018. – № 3(17). – С. 172-176.

200. Куликова, С. В. Актуальные вопросы комплаенс контроля в банке. URL: <http://bankir.ru/tehnologii/s/osobennosti-organizacii-komplaens-kontrolya-v-rossiiskihbankah-2303295>.

201. Куликова, Т. А. Нормо-фактор в управлении промышленным предприятием / Т. А. Куликова, О. А. Лузгина // Известия высших учебных заведений. Поволжский регион. Общественные науки. – 2014. – № 2(30). – С. 214-220.

202. Кулинина, Г. В. Аудит системы внутреннего контроля в целях противодействия отмыванию доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма / Г. В. Кулинина // Аудиторские ведомости. – 2014. – № 3. – С. 28-36.

203. Кутер, М. И. Концепция процедуры дью-дилидженс как современной аудиторско-консалтинговой услуги / М. И. Кутер, Н. А. Антонова // Учет. Анализ. Аудит. – 2016. – № 6. – С. 51-65.

204. Лабынцев, Н.Т. Нефинансовые показатели в системе управленческого учета групп компаний / Н.Т. Лабынцев, Е.Ф. Кузменькова // Учет и статистика. – 2019. – № 3 (55). – С. 14-22.

205. Лабынцев, Н.Т. Роль бухгалтерского учета и контроля в управлении экономической безопасностью хозяйствующего субъекта / Н.Т. Лабынцев, Л.Ф. Шилова, О.В. Чухрова // Вестник Тюменского государственного университета.

Социально-экономические и правовые исследования. – 2021. – Т. 7. № 2. – С. 165-178.

206. Лахно, Ю. В. Система комплаенс в российских компаниях реального сектора экономики / Ю. В. Лахно // Налоги и финансы. – 2018. – № 2(38). – С. 36-45.

207. Лацинина, Е.А. «Антиотмывочное» законодательство и аудитор: информировать(,) нельзя(,) молчать / Е.А. Лацинина // Электронный журнал «Финансовые и бухгалтерские консультации». – 2019. – № 1.

208. Лейберт, Т.Б. Комплаенс-контроль закупок, связанных с инвестиционной деятельностью компаний / Т.Б. Лейберт, Э.А. Халикова, К.А. Третьяков // Экономика и управление: научно-практический журнал. – 2019. – № 6 (150). – С. 119-122.

209. Литвиненко, А.Н. Организационно-правовые аспекты имплементации комплаенс-функции в систему внутреннего контроля отечественных предприятий / А.Н. Литвиненко, Л.К. Самойлова, А.А. Оляха // Вестник Московского университета МВД России. – 2019. – № 6. – С. 43–51.

210. Ломакина, О.В. Внутренний контроль и аудит расчетов по налогам и сборам коммерческой организации / О.В. Ломакина // Калужский экономический вестник. – 2020. – № 1. – С. 44-46.

211. Лубина, В.А. Обязательный аудит как инструмент обеспечения экономической безопасности государства / В.А. Лубина // Научно-практические исследования. – 2020. – № 6-1 (29). – С. 46-50.

212. Лукин, А.Г. Диалектика развития научных представлений о сущности финансового контроля в России / А.Г. Лукин // Финансы и кредит. – 2017. – Т. 23. – № 18 (738). – С. 1034-1045.

213. Лукин, А.Г. Сущность понятий «финансовый контроль» и «контрольная деятельность» в исследовании проблематики развития методологии финансового контроля в интересах заинтересованного пользователя / А.Г. Лукин // Финансовая аналитика: проблемы и решения. – 2016. – № 34 (316). – С. 26-35.

214. Лылов, А.С. Применение государственного инвестиционного аудита в процессах реализации инвестиционных проектов / А.С. Лылов, Я.О. Трефелов // Теория и практика мировой науки. – 2020. – № 5. – С. 33-36.

215. Майданевич, П.Н. Система оценки качества внутреннего контроля / П.Н. Майданевич // Известия сельскохозяйственной науки Тавриды. – 2017. – № 17. – С. 99-108.
216. Макарова, Н.Н. Экономические методы выявления легализации доходов, полученных преступным путем / Н.Н. Макарова, Е.Л. Фесина, Т.Ю. Серебрякова // Вестник Российского университета кооперации. – 2019. – № 4. – С. 77–81.
217. Малиновская, Н. В. Анализ корпоративной отчетности российских компаний на соответствие принципам интегрированной отчетности / Н. В. Малиновская // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – № 15(405). – С. 17-30.
218. Малицкая, В.Б. Современное понимание аудита и его концептуальное содержание / В.Б. Малицкая, М.Б. Чиркова // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. – 2013. – № 2. – С. 313-319.
219. Мальцева, Е. В. Построение системы внутреннего контроля с учетом требований федерального закона «О бухгалтерском учете» / Е. В. Мальцева // Аудиторские ведомости. – 2014. – № 1. – С. 43-51.
220. Массарыгина, В.Ф. О методических подходах к выявлению и оценке аудиторских рисков / Массарыгина В.Ф. // Аудитор. – 2014. – № 9. – С.18-23.
221. Мельник, М. В. Инновационные методы организации и проведения контрольных мероприятий / М. В. Мельник // Инновационное развитие экономики. – 2017. – № 2(38). – С. 85-92.
222. Мельник, М.В. Система внутреннего контроля как фактор развития управленческого учета / М.В. Мельник // Инновационное развитие экономики. – 2015. – № 2 (26). – С. 89-95.
223. Мельник, М.В. Создание комплаенс-системы в закупках для заказчиков / М.В. Мельник, А.М. Левандовская // Инновационное развитие экономики. – 2019. – № 5-3 (53). – С. 16-20.
224. Мельник, М.В. Эволюция контрольной функции в условиях инновационной экономики / М.В. Мельник // Инновационное развитие экономики. – 2011. – № 6. – С. 5-9.
225. Микрюков, Т. В. Контрольные процедуры в налоговом мониторинге / Т. В. Микрюков // Аудиторские ведомости. – 2017. – № 12. – С. 40-47.
226. Миронова, О.А. Развитие налогового аудита: проблемы и перспективы / О. А. Миронова, А. Ф. Ханафеев // Аудиторские ведомости. – 2014. – № 5. – С. 27-37.

227. Михайлин, Н. В. Роль комплаенс-функции в системе экономической безопасности предприятия / Н. В. Михайлин // Вестник евразийской науки. – 2021. – Т. 13. – № 5.
228. Морозова, Ж.А. Внутрифирменный стандарт «Проверка соблюдения законодательных и нормативных актов при проведении аудита» / Ж.А. Морозова // Аудиторские ведомости. – 2004. – № 5. – С.53-61.
229. Муравьева, Н. Ю. Методическое обеспечение риск-ориентированного подхода к аудиту финансовой отчетности / Н. Ю. Муравьева, Л. А. Гроза // Вектор экономики. – 2022. – № 4(70).
230. Мухаметшин, Р. Комплаенс: цели, задачи и построение системы / Р. Мухаметшин // Финансовая газета. – 2011. – № 33.
231. Мухаметшин, Р. Т. Инвестиционные риски: мошенничество в финансовой отчетности / Р. Т. Мухаметшин // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. – 2009. – Т. 5. – № 2(35). – С. 62-70.
232. Наумова, Е. А. Оценка аудиторских рисков в период пандемии / Е. А. Наумова, Е. М. Бодряшова // Актуальные проблемы учета, анализа и аудита. – 2020. – № 9. – С. 64-70.
233. Нгуен, Т.Х.М. Организация контрольной среды в условиях устойчивого развития предприятия / Т.Х.М. Нгуен // Учет. Анализ. Аудит. = Accounting. Analysis. Auditing. – 2021. – №8(3). – С. 48-56.
234. Нестеров, В. Н. Модели оценки рисков существенного искажения на уровне предпосылок в целях разработки аудиторских процедур / В. Н. Нестеров, Д. И. Горячева // Казанский экономический вестник. – 2019. – № 6(44). – С. 61-67.
235. Никифорова, Е.В., Вокина Е.Б. Аудит как инструмент концепции устойчивого развития / Е.В. Никифорова, Е.Б. Вокина // Учет. Анализ. Аудит. – 2015. – № 2. – С. 37-44.
236. Николаева, А.А. Реализация комплаенс-функции в промышленности / А.А. Николаева // Известия Санкт-Петербургского государственного экономического университета. – 2016. – № 1 (97). – С. 126-130.
237. Овчаренко, О.В. Эволюция методологии аудита в контексте риск-ориентированного подхода / О.В. Овчаренко // Учет и статистика. – 2013. – №2 (30). – С. 93-100.

238. Овчарова, Е. В. Налоговый комплаенс в России: проблемы соотношения мер административного принуждения и стимулирования / Е. В. Овчарова // Право. Журнал Высшей школы экономики. – 2019. – № 1. – С. 89-111.
239. Одегова, Н.А. Общие принципы организации системы внутреннего контроля / Н.А. Одегова // Аудитор. – 2013. – № 12. – С. 39-43.
240. Оношко, О. Ю. Необходимость трансформации службы внутреннего аудита в коммерческом банке / О. Ю. Оношко, А.М. Парфенова // Известия Байкальского государственного университета. – 2017. – Т. 27. – № 2. – С. 171-177.
241. Орлова, М.Г. Роль комплаенс-программы в управлении транспортной компанией / М.Г. Орлова // Финансовые аспекты структурных преобразований экономики. – 2015. – Т.1. – № 1. – С.123-126.
242. Оробинский, А.С. Система комплаенс-контроля в условиях замедления роста экономики и усиления геополитических рисков / А.С. Оробинский // Государственное и муниципальное управление. Ученые записки СКАГС. – 2017. – № 2. – С. 55-62.
243. Остаев, Г. Я. Нормативно-правовое и методическое обеспечение планирования аудита внешнеэкономической деятельности / Г. Я. Остаев, Е. В. Марковина, И. А. Мухина // Вестник Удмуртского университета. Серия Экономика и право. – 2016. – Т. 26. – № 4. – С. 134-142.
244. Остапова, В. В. Аудит расчетов с персоналом по оплате труда: методический аспект / В. В. Остапова, А. В. Яцюк // Аудиторские ведомости. – 2015. – № 2. – С. 51-62.
245. Отраслевой обзор Ассоциации индустриальных парков России. – Москва. Вып. 8. 2021. – 127 с.
246. Павлова, Ю.А. Организация эффективной системы внутреннего контроля на современном предприятии / Ю.А. Павлова // Вестник УГНТУ. Наука, образование, экономика. Серия экономика. № 4 (26), 2018. С. 85-92
247. Панков, В.В., Перов В.И. Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля. М.: ГОУ ВПО «РЭА имени Г.В. Плеханова», – 2009. – 428 с.
248. Панков, В. В. Методология аудита государственных закупок: международный аспект / В. В. Панков, В. Л. Кожухов // Учет. Анализ. Аудит. – 2015. – № 4. – С. 54-63.
249. Панкова, С. В. Комплаенс-контроль в аудиторской деятельности / С. В. Панкова, В. А. Якимова // Аудиторские ведомости. – 2017. – № 8. – С. 31-41.

250. Панкова, С.В. Взаимодействие органов внешнего финансового контроля с правоохранительными органами и институтами гражданского общества / С.В. Панкова, С.Ю. Дмитриев // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2017. – Т. 4. № 9. – С. 35 – 42.
251. Панкова, С.В. Профессиональное суждение бухгалтера: неопределенность, риски и этические требования / С.В. Панкова, Е.В. Саталкина // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 27. – С. 10-17.
252. Панкова, С.В. Бухгалтерская документация и учетная комплаенс-модель экономического субъекта / С.В. Панкова // Russian Journal of Management. – 2021. – № 3. – С. 6-10
253. Панкова, С.В. Вклад бухгалтерского комплаенс-контроля в реализацию государственных стратегий / С.В. Панкова // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2021. – № 5. – С. 30-37.
254. Пашков, Р. Оценка регуляторного риска в банке / Р. Пашков, Ю. Чечелев // Бухгалтерия и банки. – 2020. – № 3.
255. Пашков, Р. Положение об управлении регуляторным риском (комплаенс-риском) / Р. Пашков, Ю. Юденков // Бухгалтерия и банки. – 2016. – № 1.
256. Петух, А. В. Построение стратегии аудита на основе картографирования и спектрального анализа рисков / А. В. Петух, О. И. Швырева // Международный бухгалтерский учет. – 2021. – Т. 24. – № 11(485). – С. 1276-1309.
257. Плотников, В. С. Концепция учета договорных обязательств в учете обменной сделки / В. С. Плотников, О. В. Плотникова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2015. – № 21(381). – С. 2-6.
258. Подольский, В.И. Проверка соблюдения нормативных актов при проведении аудита / В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. // Аудиторские ведомости. – 1999. – № 11.
259. Понькина, Е. Н. Разработка системы учетно-контрольного обеспечения экономического субъекта для формирования доказательной базы по налоговым спорам / Е. Н. Понькина // Вестник экономической безопасности. – 2016. – № 4. – С. 292-297.
260. Пономарева, С. В. Совершенствование аудита отчетности путем анализа ликвидности аудируемого субъекта / С. В. Пономарева // Вестник университета. – 2018. – № 5. – С. 115-119.

261. Попондопуло, В.Ф. COMPLAINT как правовой инструмент минимизации рисков и профилактики правонарушений / В.Ф. Попондопуло, Д.А. Петров // Вестник Санкт-Петербургского государственного университета. Право. – 2020. – №1. – С. 102–114.

262. Порфирьева, А.В. Вопросы организации и перспектив развития внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита в организациях государственного сектора / А.В. Порфирьева // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2017. – № 2 (410). – С. 12-18.

263. Приображенская, В.В. Методология, теория и практика бухгалтерского учета: неоклассический подход к научной организации деятельности / В.В. Приображенская // Аудиторские ведомости. – 2017. – № 5-6. – С. 20-30.

264. Публичный отчет «Национальная оценка рисков легализации (отмывания) преступных доходов». [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.fedsfm.ru/content/files/documents/2018> – Дата обращения: 07.06.2022 г.

265. Пучкова, Е. М. Качество и риск как экономические категории в современных условиях / Е. М. Пучкова, О. А. Пузина // Актуальные направления научных исследований: от теории к практике. – 2015. – № 4(6). – С. 281-285

266. Пятов, М. Л. Обязательства и их отражение в бухгалтерском учете / М. Л. Пятов // Финансы и бизнес. – 2009. – № 1. – С. 118-128.

267. Пятов, М. Л. Работа бухгалтера с нормативными актами и правила трактовки их предписаний / М. Л. Пятов // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2009. – № 3. – С. 46-52.

268. Разумова, И.В. Противодействие легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма в аудиторской деятельности / И.В. Разумова // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 4. – С. 51-62.

269. Резвых, И.А. Оценка систем внутреннего контроля и управления рисками при проведении аудита групп компаний / И.А. Резвых // Аудитор. – 2018. – № 7. – С. 17-30

270. Резниченко, Д.С. Нормативное и информационное обеспечение аудита непрерывности деятельности / Д.С. Резниченко // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2022. – № 6. – С. 12-21.

271. Резяпова, Н. Р. Аналитические методы выявления недобросовестных действий при проведении аудиторской проверки / Н. Р. Резяпова // Вестник

Саратовского государственного социально-экономического университета. – 2014. – № 2(51). – С. 117-119.

272. Рогуленко, Т. М. Использование международных стандартов аудита в российской практике аудита / Т. М. Рогуленко // Аудиторские ведомости. – 2014. – № 11. – С. 23-37.

273. Рогуленко, Т. М. Методика и технология проведения подтверждающего аудита / Т. М. Рогуленко // Аудиторские ведомости. – 2013. – № 1. – С. 15-32.

274. Рогуленко, Т. М. Сущность, цели и задачи анализа финансового состояния хозяйствующего субъекта и его использование в системе комплаенс-контроля / Т. М. Рогуленко, В. В. Мироненко // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2021. – Т. 3. – № 11(119). – С. 161-165.

275. Родионова, Д. Н. Антимонопольный комплаенс как важная часть системы предупреждения антимонопольных нарушений / Д. Н. Родионова // Вестник Бурятского государственного университета. Экономика и менеджмент. – 2017. – № 3. – С. 92-100.

276. Сайт International Compliance Association. URL: <https://www.int-comp.org/careers/a-career-in-compliance/what-is-compliance/>

277. Салихов, З.А. Антикоррупционный аудит: основы организации, планирования и проведения / З.А. Салихов, А.Р. Валеев // Вестник экономики, права и социологии. – 2015. – № 4. – С. 104-110.

278. Салова, Л.В. Развитие методов управления инвестиционной деятельностью сельскохозяйственного предприятия на основе методов инвестиционного аудита и внутрихозяйственного контроля / Л.В. Салова // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2018. – Т. 7. – № 1 (22). – С. 227-232.

279. Сапожникова, Н. Г. Типология факторов экономической безопасности вуза как основа ее экономического анализа и контроля / Н. Г. Сапожникова, Е. Э. Ермошина // Международный бухгалтерский учет. – 2021. – Т. 24, № 6(480). – С. 640-652.

280. Сафонова, М. Ф. Качество, эффективность, ответственность аудиторов: теоретический и практический аспект / М. Ф. Сафонова, Д. С. Резниченко, Н. М. Сиденко // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия: Экономика и управление. – 2020. – № 4(43). – С. 33-39.

281. Сергеев, Л.И. Структуризация контрольно-аналитической и аудиторской деятельности / Л.И. Сергеев // Вестник АКСОР. – 2011. – № 4 (19). – С. 51-55.

282. Серебрякова, Т.Ю. Международные стандарты аудита как объект исследования // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – Т. 18. Вып. 4. – С. 37 - 50.
283. Серебрякова, Т. Ю. Научно-методический аспект учета рисков организации / Т. Ю. Серебрякова // Учет. Анализ. Аудит. – 2018. – Т. 5. – № 1. – С. 44-55.
284. Силакова, В.В. Комплаенс в системе риск-менеджмента непрерывных производств / В.В. Силакова // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2015. – № 9. – С. 96-104.
285. Синенко, О.А. Привлекательность фискальных инструментов развития предпринимательства на Дальнем Востоке России // Вестник УрФУ. Серия: Экономика и управление. – 2019. Т. 18. – № 1. – С. 86-103.
286. Сиротенко, Э.А. Перспективы развития теоретико-методологического аппарата аудита и стандартизации аудиторской деятельности / Э.А. Сиротенко // Экономический анализ: теория и практика. – 2010. – № 10 (175). – С. 31-35.
287. Ситнов, А.А. Метод аудита бизнеса / А.А. Ситнов // Аудитор. – 2017. – № 1. – С. 13-22.
288. Ситнов, А.А. Операционный аудит и его предметная область / А.А. Ситнов // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – №2. – С. 146-153.
289. Смертина, Е. Н. Актуальные проблемы применения международных стандартов финансовой отчетности в России / Е. Н. Смертина, Н. Т. Лабынцев // Вестник Ростовского государственного экономического университета (РИНХ). – 2015. – № 3(51). – С. 161-167.
290. Сметанко, А.В. Риск-ориентированный внутренний аудит в системе идентификации признаков и причин мошенничества / А.В. Сметанко, Е.Л. Кулякина // Финансы и кредит. – 2018. – Т. 24. № 4. – С. 755-766.
291. Соболева, О. А. Роль внутреннего аудита и подходы к его организации в зависимости от размера компании / О. А. Соболева // Вестник Псковского государственного университета. Серия: Экономика. Право. Управление. – 2019. – № 9. – С. 97-102.
292. Соколов, Я. В. Достоверный и добросовестный взгляд на бухгалтерскую информацию / Я. В. Соколов, М. Л. Пятов // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 5. – С. 52-56.
293. Сотникова, Л.В. Аудит общественно значимых хозяйствующих субъектов / Л.В. Сотникова // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 29. – С.

45-52

294. Спиридонова, Н.Э. Риски деятельности бюджетного учреждения высшего образования, определяющие методiku внутреннего финансового контроля / Н.Э. Спиридонова // Международный бухгалтерский учет. – 2021. – № 12. – С. 1402 – 1424

295. Старинов, Г.П. Комплаенс-программа в системе управления деликтными рисками предприятия / Г.П. Старинов, И.В. Цевелева // Вестник Владимирского юридического института. – 2016. – № 3 (40). – С. 115-119.

296. Стеблецова, О. В. Аудит расчетно-платежной дисциплины в бюджетном учреждении / О. В. Стеблецова // Аудит и финансовый анализ. – 2016. – № 2. – С. 158-162.

297. Суглобов, А. Е. Развитие современных моделей обеспечения экономической безопасности предприятия на основе комплексной учетно-информационной системы / А.Е. Суглобов, С.А. Хмелев, И.В. Боярская // Вестник Академии экономической безопасности МВД России. – 2014. – № 2. – С. 13-17.

298. Суглобов, А.Е. Внутренний контроль в системе обеспечения экономической безопасности кредитных организаций / А. Е. Суглобов, В. В. Светлова. – Москва : Издательский дом «Городец», 2015. – 140 с.

299. Суйц, В. П. Форензик-экспертиза: сущность и основные методы организации финансовых расследований в компаниях / В. П. Суйц, И. И. Анушевский // Вестник Московского университета. Серия 6: Экономика. – 2019. – № 3. – С. 110-126.

300. Сунгатуллина, Р.Н. Идентификация рисков существенного искажения информации о фактах хозяйственной жизни при оценке системы внутреннего контроля / Р.Н. Сунгатуллина, О.Л. Гоголева // Аудитор. – 2014. – № 12. – С. 38-49

301. Сычева, В. В. Особенности аудита интегрированной отчетности / В. В. Сычева, Г. А. Юдина // Аудиторские ведомости. – 2018. – № 1. – С. 62-69.

302. Тарасова, В. И. Риск необнаружения при проведении аудита налоговой отчетности как показатель повышения эффективности бизнес-процессов / В. И. Тарасова // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. – 2018. – № 2(71). – С. 179-182.

303. Тарасова, Т.М. Планирование внутренних аудиторских проверок инвестиционной деятельности предприятий железнодорожного транспорта / Т.М.

Тарасова // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2016. – Т. 5. – № 1 (14). – С. 46-49.

304. Терехова, В.А. Зарубежный опыт организации аудита: краткий исторический обзор и методология / В.А. Терехова // Международный бухгалтерский учет. – 2002. – №1. – С. 22-27.

305. Тимченко, В.А. Некоторые проблемные аспекты аудита мошенничества персонала // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – № 19-20.

306. Типологический отчет ФАТФ «Конкретные факторы риска, связанные с легализацией (отмыванием) доходов от коррупции», 2012 г. www.fatf-gafi.org

307. Ткаченко, Ю.А. Комплаенс-контроль как ключевой фактор в управлении экономическим субъектом / Ю.А. Ткаченко, М.В. Шевченко // Вестник Белгородского государственного технологического университета им. В.Г. Шухова. – 2016. – № 2. – С. 196-199.

308. Ткаченко, Д. П. Правовые основы контрактного аудита / Д. П. Ткаченко, В. Л. Кожухов // Аудитор. – 2015. – № 3(241). – С. 79-84.

309. Тлеубаева, С.А. Теоретические основы финансовых расследований с целью обнаружения мошенничества / С.А. Тлеубаева // Вестник университета Туран. – 2015. – №2. – С. 146-152.

310. Толчинская, М.Н. Финансовый аудит как система контроля качества всего процесса управления организацией / М.Н. Толчинская, Э.Н. Гаврилова // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – № 7 (397). – С. 17-32.

311. Трунцевский, Ю. В. Об эффективности корпоративных антикоррупционных процедур / Ю. В. Трунцевский, А. К. Есаян // Вестник Югорского государственного университета. – 2020. – № 4(59). – С. 66-71.

312. Турищева, Т. Б. Особенности проведения оценок качества внутреннего аудита и контроля в автономных учреждениях / Т. Б. Турищева, Л. А. Чайковская // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2020. – Т. 9. – № 3(32). – С. 373-377.

313. Уильямсон, О.И. Экономические институты капитализма. Фирмы, рынки, «отношенческая» контрактация. СПб: Лениздат, 1996. 702 с.

314. Федотова, М. А. Усовершенствование механизма обеспечения экономической безопасности и противодействия коррупции в договорной работе с контрагентами / М. А. Федотова // Вестник Томского государственного университета. Экономика. – 2017. – № 37. – С. 43-51.

315. Федченко, Е. А. Методические аспекты проверки обязательств в процессе санкционирования расходов / Е. А. Федченко // Бюджетный учет. – 2018. – № 1(157). – С. 68-73.

316. Филатова, Д.М. Аутсорсинг функций внутреннего аудита // Внутренний контроль в кредитной организации. – 2012. – № 2.

317. Филлипович, А.А. Комплаенс в предпринимательской деятельности: история становления, общие положения, проблемы формирования в Российской Федерации / А.А. Филлипович // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). – 2018. – № 3 (43). – С. 225-233.

318. Фомина, Д. С. Развитие инструментов оценки и контроля качества аудиторской деятельности / Д. С. Фомина // Учет. Анализ. Аудит. – 2019. – Т. 6. – № 5. – С. 58-68.

319. Фрибус, Н. В. Раскрытие информации об экологических обязательствах в отчетности как проявление социальной ответственности добывающих компаний / Н. В. Фрибус. – Новосибирск: Новосибирский государственный технический университет, 2022. – 146 с.

320. Харченко, Д.О. Комплаенс-функция в реализации антимонопольной политики субъектов инвестиционно-строительной деятельности / Д.О. Харченко, И.С. Ферова // Вестник Сибирского государственного аэрокосмического университета им. академика М.Ф. Решетнева. – 2013. – № 1 (47). – С. 231-233.

321. Хахонова, Н. Н. Будущее развития рынка аудиторско-консалтинговых услуг в условиях цифровой экономики / Н. Н. Хахонова, И. Н. Богатая // Аудиторские ведомости. – 2018. – № 2. – С. 13-24.

322. Хмелев, С. А. Методические аспекты экологоориентированного учета и аудита в целях обеспечения экономической безопасности предприятий промышленности / С. А. Хмелев, А. Е. Суглобов // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. – 2011. – № 3(17). – С. 95-101.

323. Чайковская, Л. А. Условные факты хозяйственной деятельности: международный подход и Российская практика / Л. А. Чайковская, Ю. А. Якушева // Аудит и финансовый анализ. – 2006. – № 4. – С. 107-123.

324. Чая, В. Т. Некоторые правовые аспекты развития аудиторской деятельности в Российской Федерации / В. Т. Чая, Е. С. Винидиктов // Аудит. – 2022. – № 4. – С. 47-49.

325. Чекавинская, Г. А. Институциональная парадигма аудита: междисциплинарный дискурс / Г. А. Чекавинская // Проблемы развития территории. – 2020. – № 3(107). – С. 72-89.
326. Черепанова, В. А. Противодействие взяточничеству: практические аспекты антикоррупционного комплаенса в организации / В. А. Черепанова // Аудитор. – 2017. – Т. 3. – № 4. – С. 34-39.
327. Чернова, М. В. Оценка аудиторского риска при банкротстве организации / М. В. Чернова // Аудиторские ведомости. – 2008. – № 5. – С. 34-40.
328. Шагиева, Р. В. Финансово-контрольная деятельность: теоретико-правовая характеристика / Р. В. Шагиева // Вестник Московского университета. Серия 26: Государственный аудит. – 2010. – № 1. – С. 106-114.
329. Шарамко, М.М. Методология оценки эффективности внутреннего контроля и аудита / М. М. Шарамко // Аудиторские ведомости. – 2016. – № 2. – С. 3-11.
330. Шардан, С. К. Особенности финансового контроля и аудита / С. К. Шардан, Л. А. Хутова, Н. Т. Эльгайтарова // Научные Известия. – 2017. – № 9. – С. 29-35.
331. Шатина, Е. Н. Внутренний контроль: методические особенности проверки контрагентов на благонадежность / Е. Н. Шатина, С. В. Козменкова, Э. Б. Фролова // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – Т. 21. – № 8(446). – С. 904-916.
332. Швырева, О. И. Методика управления аудиторским риском / О. И. Швырева, А. В. Петух // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 44(242). – С. 33-46.
333. Шеремет, А. Д. Некоторые проблемы развития аудита в России // Аудит. – 2017. – № 1. – С. 4-6.
334. Шешукова, Т. Г. Аутсорсинг учетных функций: анализ современного рынка, нормативно-правовое регулирование / Т. Г. Шешукова, А. А. Петров // Международный бухгалтерский учет. – 2019. – Т. 22. – № 7(457). – С. 748-765.
335. Шешукова, Т.Г. Проблемы учета экоинноваций в системе экологического учета и аудита / Т.Г. Шешукова, Е.Р. Мухина // Вестник Пермского национального исследовательского политехнического университета. Социально-экономические науки. – 2018. – № 2. – С. 147-155.

336. Широбоков, В. Г. Налоговый аудит и пути его совершенствования в Российской Федерации / В. Г. Широбоков, О. Г. Гавриленко // Финансовый вестник. – 2018. – № 4(43). – С. 63-66.
337. Шиткова, В. М. Проблема построения антикоррупционной комплаенс системы международными компаниями в России / В. М. Шиткова // Естественно-гуманитарные исследования. – 2020. – № 29(3). – С. 406-411.
338. Шихвердиев, А. П. Комплаенс-риски в менеджменте организаций / А. П. Шихвердиев, Н. А. Оганезова, А. А. Вишняков, Л. В. Гудырева // Корпоративное управление и инновационное развитие экономики Севера: Вестник Научно-исследовательского центра корпоративного права, управления и венчурного инвестирования Сыктывкарского государственного университета. – 2018. – № 1. – С. 20-27.
339. Шлифер, Е. В. Организационно-содержательные аспекты внутреннего контроля для целей бухгалтерского учета / Е. В. Шлифер // Интеллект. Инновации. Инвестиции. – 2016. – № 7. – С. 69-73.
340. Шнайдер, В. В. Теоретические аспекты организации внутреннего аудита и контрольной среды предприятия / В. В. Шнайдер, Р. Н. Люльков // Вестник СамГУПС. – 2017. – № 1(35). – С. 110-113
341. Штефан, М.А., Быкова, Д.А. Аудит мошенничества: понятие и сущность // Международный бухгалтерский учет. 2012. Т. 15. N 40. С. 19 - 27.
342. Штефан, М. А. Аудит фальсификации финансовой отчетности: специфические аспекты / М. А. Штефан, Н. В. Ферулева // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – Т. 20. – № 2(416). – С. 88-105.
343. Штефан, М.А. Планирование аудита оценочных обязательств в соответствии с международными стандартами / М.А. Штефан // Вестник Финансового университета. – 2017. – Т. 21. Вып. 3. – С. 202–215.
344. Штурлак, Н. Г. Аудит корпоративных схем мошенничества / Н. Г. Штурлак // Инновационное развитие. – 2018. – № 8(25). – С. 85-88.
345. Юдина, О. В. Аудиторские риски / О. В. Юдина, Ю. А. Земесева // Вестник Тульского филиала Финуниверситета. – 2018. – № 1. – С. 334-336.
346. Юдинцева, Л.А. Разработка основных этапов аудита эффективности системы внутреннего контроля клиента / Л.А. Юдинцева // Аудитор. – 2017. – №5. – С. 10-17.

347. Якимова, В.А. Методика инвестиционного комплаенса электросетевых компаний / В.А. Якимова, А.А. Бегун // Финансы и кредит. – 2021. – Т. 27. № 2 (806). – С. 449-480
348. Якимова, В. А. Атрибутивная выборка в процедуре комплаенс-контроля / В. А. Якимова // Финансы и бизнес. – 2019. – Т. 15. – № 1. – С. 76-96.
349. Якимова, В. А. Идентификация и оценка рисков в процессе планирования аудиторской выборки / В. А. Якимова, В. С. Радомский // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – Т. 20. – № 2(416). – С. 70-87.
350. Якимова, В. А. Комплаенс-риски аудируемого лица: сущность, классификация и методы оценки / В. А. Якимова // Аудит и финансовый анализ. – 2017. – № 2. – С. 155-161.
351. Якимова, В. А. Методические основы аудиторской проверки в условиях значимых комплаенс-рисков аудируемого лица / В. А. Якимова // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – Т. 20. – № 17(431). – С. 1004-1023.
352. Якимова, В. А. Мониторинг эффективности и сбалансированности системы комплаенс-контроля организации (часть 1) / В. А. Якимова // Аудитор. – 2021. – Т. 7. – № 7. – С. 8-15.
353. Якимова, В.А. Особенности применения комплаенс-процедур в системе внутреннего контроля экспортной деятельности предприятий / В.А. Якимова // Международный бухгалтерский учет. – 2021. – Т. 24. – № 4(478). – С. 459-486.
354. Якимова, В. А. Развитие системы финансового контроля внешнеэкономической деятельности организаций / В. А. Якимова, С. В. Панкова, С. В. Хмура. – Москва : Издательский Центр РИОР, 2021. – 345 с.
355. Якимова, В. А. Формирование и оценка инвестиционно-репутационного капитала предприятия / В. А. Якимова // Финансы: теория и практика. – 2021. – Т. 25. – № 4. – С. 64-81.
356. Якимова, В.А. Интегрированная отчетность территории опережающего социально-экономического развития и ее информационная полезность для заинтересованных лиц / В.А. Якимова // Международный бухгалтерский учет. – 2019. – Т. 22. № 3 (453). – С. 323-347.
357. Якимова, В.А. Комплаенс-контроль как инструмент обеспечения экономической безопасности компаний в сфере электронной торговли / В.А. Якимова, В.С. Радомский // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. – 2021. – №8. – С. 1491-1518

358. Якимова, В.А. Обоснование роли комплаенс-контроля общественно значимых организаций с позиции институциональной экономической теории / В.А. Якимова // Вестник Пермского университета. Сер. «Экономика» =Perm University Herald. Economy. – 2017. – Том 12, № 4. – С. 542–560.
359. Arkin H., Handbook of Sampling for Auditing and Accounting / H. Arkin. – New York, McGraw-Hill Book Company, 1963. – 510 p.
360. Asenov, E. Characteristics of Compliance Risk in Banking / E. Asenov // Economic Alternatives. – 2015. – №4. – pp. 20-28.
361. Benedek, P. Compliance Management – a New Response to Legal and Business Challenges / P. Benedek // Acta Polytechnica Hungarica. – 2012. – Vol. 9 (3). – 135-148.
362. Bulgurcu, B. Information security policy compliance: an empirical study of rationality-based beliefs and information security awareness / B. Bulgurcu, H. Cavusoglu, I. Benbasat // MIS Quarterly Management Information Systems. – 2010. – Vol. 34 (3). – pp. 523–548.
363. Cashin, A. J. Handbook for auditors / A.J. Cashin. – USA: McGray-Hill book company, 1971. – 850 p.
364. Coglianese, C. Compliance Management Systems: Do They Make a Difference? / C. Coglianese, Nash J. – Inst for Law & Econ Research Paper, 2020. – pp. 20-35
365. Dos Santos, R.A. Compliance and leadership: the susceptibility of leaders to the risk of corruption in organizations / R.A. Dos Santos, A.J. Guevara, M.C. Amorim, B. Ferraz-Neto // Einstein. – 2012. – Vol. 10(1). – pp. 1-10.
366. Dubihlela, J. Compliance risks and business performance of selected South African retail stores, case of emerging markets / J. Dubihlela, A. Ezeonwuka // Studia Universitatis Babeş-Bolyai. Oeconomica. – 2018. – Vol. 14(7). – pp. 156-167.
367. Esayas, S.Y. Modelling compliance risk: a structured approach / S.Y. Esayas, T. Mahler // Artificial Intelligence and Law. – 2015. – Vol. 23. – pp. 271-300.
368. Foorthuis, R. Assessing Business and IT Projects on Compliance with Enterprise Architecture / R. Foorthuis, F. Hofman, S. Brinkkemper, R. Bos, H. Faasdreef, F. Hofman // Proceedings of GRCIS. – 2009. – pp. 1-15.
369. Freeman, R.E. Stakeholder Capitalism / Freeman R. E., Martin K., Parmar B. // J. of Busin. Ethics. – 2007. – Vol. 74. – pp. 303–314.

370. Gottschalk, P. White-collar crime / P. Gottschalk // *International Journal of Police Science & Management*. 2020. – № 19. – pp. 120 - 126.
371. Governatori, G., Hoffmann J., Sadiq S., Weber I. Detecting regulatory compliance for business process models through semantic annotations. In: *Proc. Int. Conf. «Business Process Management»*. – Barcelona, Spain (10–15 September, 2017). – 2017. – pp. 5–17.
372. Jensen, M.C. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure / M.C. Jensen, W.H. Meckling // *Journal of Financial Economics*. 1976. – №3. – pp. 305–360.
373. Johnston, A. Fear appeals and information security behaviors: An Empirical Study» / A. Johnston, C.M. Warkentin // *MIS Quarterly: Management Information Systems*. – 2010. – Vol. 34, № 3. – pp. 549–566.
374. Kim, S.H. An Integrative Behavioral Model of Information Security Policy Compliance [Электронный ресурс] / S.H. Kim, K.H. Yang, S. Park // *The Scientific World Journal*. – 2014. – № 3. – Режим доступа: <https://pubmed.ncbi.nlm.nih.gov/24971373/>. – Дата обращения: 10.01.2022.
375. Lajmi, A. Legal audit quality and fraud risk: the case of Tunisian listed companies / A. Lajmi, W. Khiari, O. Ouertani // *International Journal of Accounting & Finance Review*. – 2021. – Vol. 6(2). – pp. 1-15.
376. Marks, J. Fraud Triangle: Not Good Enough These days, IIA / J. Marks. – ACFE Conference in Cleveland, OH, – 2011. – 53 p.
377. Miller, G.P. The Compliance Function: An Overview / G.P. Miller. – NYU Law & Economics Research Paper Series. – 2014. – P. 14.36.
378. Mitchell, R. B. Compliance Theory: An Overview. In: Cameron, J., Werksman, J., Roderick, P. (eds.). *Improving Compliance with International Environmental Law*. London: Earthscan, 1996. – 305 p.
379. Sheedy, E. Incentives and culture in risk compliance [Электронный ресурс] / E. Sheedy, L. Zhang, K.C. Tam // *Journal of Banking & Finance*. – 2019. – Vol. 107. – Режим доступа: <https://ideas.repec.org/a/eee/jbfina/v107y2019ic11.html>. – Дата обращения: 10.01.2022.
380. Taylor, H. Auditing: Integrated Concepts and Procedures / H. Taylor, D. Glezen, G. William: New York: John Wiley and Sons, 1985. – 905 p.
381. Wolfe D. T., Hermanson D. R. The fraud diamond: Considering four elements of fraud // *The CPA Journal*. – 2004. – Vol. 74(12). – pp. 38-42.

382. Tyler, T. *Why People Obey the Law* / T. Tyler. – Yale University Press, New Haven and London. – 1990. – 320 p.

383. Yakimova, V. Assessment of the impact of compliance risks of residents of priority development territories on the sustainable state of the economy of the Russian Far East / V. Yakimova // *E3S Web of Conferences*: 1, Yekaterinburg, 28–29 сентября 2020 года. – Yekaterinburg, 2020. – P. 07002.

384. Zaelke, D. *Making Law Work: Environmental Compliance & Sustainable Development* / D. Zaelke, D. Kaniaru, E. Kružíková. // *Clean Technologies and Environmental Policy*. – 2005. Vol. 8(2). – pp.138-140.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение А

Особенности развития деятельности общественно значимых организаций в современных условиях

Таблица А.1 – Трансформации в предпринимательской деятельности, обусловленные национальными приоритетами развития экономики

Национальные приоритеты	Стратегии, концепции, национальные проекты	Особенности трансформаций в реальном и финансовом секторах экономики
1	2	3
НП1 - Научно-технологическое и инновационное развитие промышленности	Стратегия научно-технологического развития; Промышленная политика [36]; Энергетическая стратегия, Доктрина энергетической безопасности, Стратегия развития обрабатывающей промышленности [30], Стратегия экономической безопасности [34]; Национальные проекты «Наука», «Малое и среднее предпринимательство», Национальный проект «Производительность труда и поддержка занятости»	Усиление роли инноваций в социально-экономическом развитии, формирование высокотехнологичной, конкурентоспособной промышленности (закон № 488-ФЗ), структурная диверсификация экономики. 1. Трансформации первого типа: развитие и модернизация предприятий высокотехнологичных отраслей, средних и крупных предприятий несырьевых отраслей, образование малых инновационных предприятий с долей бюджетного финансирования, обеспечение устойчивости предприятий ОПК, рост количества организаций, внедряющих инновации, в т.ч. в здравоохранении, сельском хозяйстве, рост производства с высокой добавленной стоимостью, развитие транспортной, энергетической промышленности, внедрение прогрессивных и ресурсосберегающих технологий на предприятия промышленности, технологическое перевооружение производства, патентная защита и сохранение прав интеллектуальной собственности, участие в инвестиционных конкурсах. Обеспечение занятости населения, высококвалифицированной рабочей силой и повышение уровня жизни граждан (закон № 488-ФЗ). 2. Трансформации второго типа: построение кооперационных цепочек с участием малых и крупных компаний, синергия научных организаций и крупного бизнеса, бюджетные инвестиции в инвестиционные проекты, развитие научно-производственных коопераций, формирование высокотехнологичных кластеров, особых экономических зон, наукоградов с градообразующими комплексами, инновационных центров, крупных наукоемких корпораций. 3. Трансформации третьего типа: механизмы проектного финансирования (страховые, инвестиционные, венчурные фонды), инновационные биржи, льготные режимы налогообложения для технико-внедренческой деятельности, оптимизация регулятивной и налоговой нагрузки, привлечение инвестиций в ГЧП, субсидии, гранты, аренда и лизинг на льготных условиях, субсидирование процентной ставки по кредитам, СПИК (закон № 488-ФЗ), создание гарантийных фондов, развитие институтов (Фонд содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере, венчурные фонды, госкорпорация Внешэкономбанк и т.п.)
НП2 -Цифровая экономика	Доктрина информационной безопасности; Стратегия развития электронной промышленности; Национальный проект «Цифровая экономика (в т.ч. обеспечение информационной безопасности)»	Формирование «экономики знаний» и «информационного общества»: 1. Трансформации первого типа: развитие предприятий электронной промышленности и торговли, что приведет к трансформациям на потребительском рынке, внедрение цифровых, сквозных технологий в производство, цифровизация третичного и некоммерческого секторов экономики. Рост электронных транзакций и документооборота, расширение деятельности телекоммуникационных компаний, экспорт ИТ-технологий. 2. Трансформации второго типа: госкорпорации, компании с государственным участием (сквозные цифровые технологии). Формирование нормативной базы для регулирования цифровой среды. 3. Трансформации третьего типа: оптимизация регулятивной и налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты, создание центров трансфера технологий.
НП3 -Развитие человеческого капитала	Национальные проекты: «Образование», «Здравоохранение», «Демография», «Культура»	1. Трансформации первого типа: развитие медицинских (частные, государственные, автономные), общеобразовательных организаций, организаций культуры. 2. Трансформации второго типа: формирование алгоритмов взаимодействия бизнеса и образовательных организаций для ориентации на рост инновационной экономики, реализация ГЧП (концессионных соглашений). 3. Трансформации третьего типа: бюджетное финансирование.

Продолжение таблицы А.1

1	2	3
НП4 -Продовольственная безопасность	Доктрина продовольственной безопасности	<p>1. Трансформации первого типа: устойчивое развитие предприятий агро- и рыбохозяйственных комплексов, пищевой и перерабатывающей промышленности, участие в формировании товаропроводящей сети ЕАЭС, ограничение импорта продовольствия, создание в сельском хозяйстве высокопроизводительного сектора.</p> <p>2. Трансформации второго типа: создание сельских коопераций, оптимизация межотраслевых связей, ГЧП, интеграция науки и производства в пищевой промышленности.</p> <p>3. Трансформации третьего типа: привлечение инвестиций и инноваций, сохранение государственной собственности и господдержка, кредитование сельхозпроизводителей; бюджетное финансирование.</p>
НП5 –Экология	Национальный проект «Экология». Стратегия экологической безопасности; Госпрограмма «Воспроизводство и использование природных ресурсов»	<p>1. Трансформации первого типа: развитие природоохранной деятельности предприятий (горнодобывающая и обрабатывающая промышленность), наносящих ущерб окружающей среде, развитие экологически безопасных производств и рациональное использование природных ресурсов (ТЭК, ЛПК, ТЭК), создание индустрии утилизации ТБО.</p> <p>2. Трансформации второго типа: приоритет господдержки проектов ресурсосберегающих технологий.</p> <p>3. Трансформации третьего типа: Создание экологических фондов, развитие механизма платы за использование и загрязнение природных ресурсов.</p>
НП6 Создание и модернизация инфраструктуры	Стратегия экономической безопасности; Национальный проект «Безопасные и качественные автомобильные дороги», «Жилье и городская среда», «Модернизация и расширение магистральной инфраструктуры»	<p>1. Трансформации первого типа: Развитие предприятий жилищного строительства, повышение эффективности их деятельности, устойчивое развитие предприятий дорожного хозяйства и строительства, транспортно-логистических комплексов, организаций, модернизирующих автодорожную, железнодорожную, энергетическую и иную инфраструктуру.</p> <p>2. Трансформации второго типа: механизмы ГЧП.</p> <p>3. Трансформации третьего типа: развитие системы ипотечного кредитование, фондовых, ссудо-сберегательных механизмов, проектное финансирование, счетов эскроу в долевом строительстве, форм финансирования с меньшими рисками для населения, инвестициями в модернизацию ЕАЭС, бюджетное кредитование для модернизации инфраструктуры.</p>
НП7 –Экспорт и международная кооперация	Договор о Евразийском экономическом союзе; Концепция внешней политики; Национальный проект «Международная кооперация и экспорт»	<p>1. Трансформации первого типа: развитие предприятий обрабатывающей промышленности с высоким экспортным потенциалом (АПК, ЛПК), стимулирование экспортеров несырьевых неэнергетических товаров, развитие ВЭД в рамках ЕАЭС</p> <p>2. Трансформации второго типа: развитие международных связей компаний. интеграция и кооперация с зарубежными контрагентами, совместная инфраструктура в рамках ЕАЭС.</p> <p>3. Трансформации третьего типа: финансовая, нефинансовая, акселерационная поддержка экспорта, оптимизация регулятивной и налоговой нагрузки экспортеров, субсидирование затрат и процентных ставок по кредитам.</p>
НП8 -Региональная экономика	Стратегия пространственного развития, Закон «О специальных экономических зонах», Стратегия развития Арктической зоны РФ, Дальнего Востока России	<p>1. Трансформации первого типа: развитие ТОСЭР и иных особых режимов для сбалансированного пространственного развития, сокращение диспропорций в структуре экономики регионов.</p> <p>2. Трансформации второго типа: формирование сетевых отношений и территориальных структур, внутри и межрегиональных связей; создание новых центров социально-экономического развития (территориально-производственные кластеры).</p> <p>3. Трансформации третьего типа: финансирование за счет федеральных целевых программы и госпрограм, оптимизация регулятивной и налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты.</p>

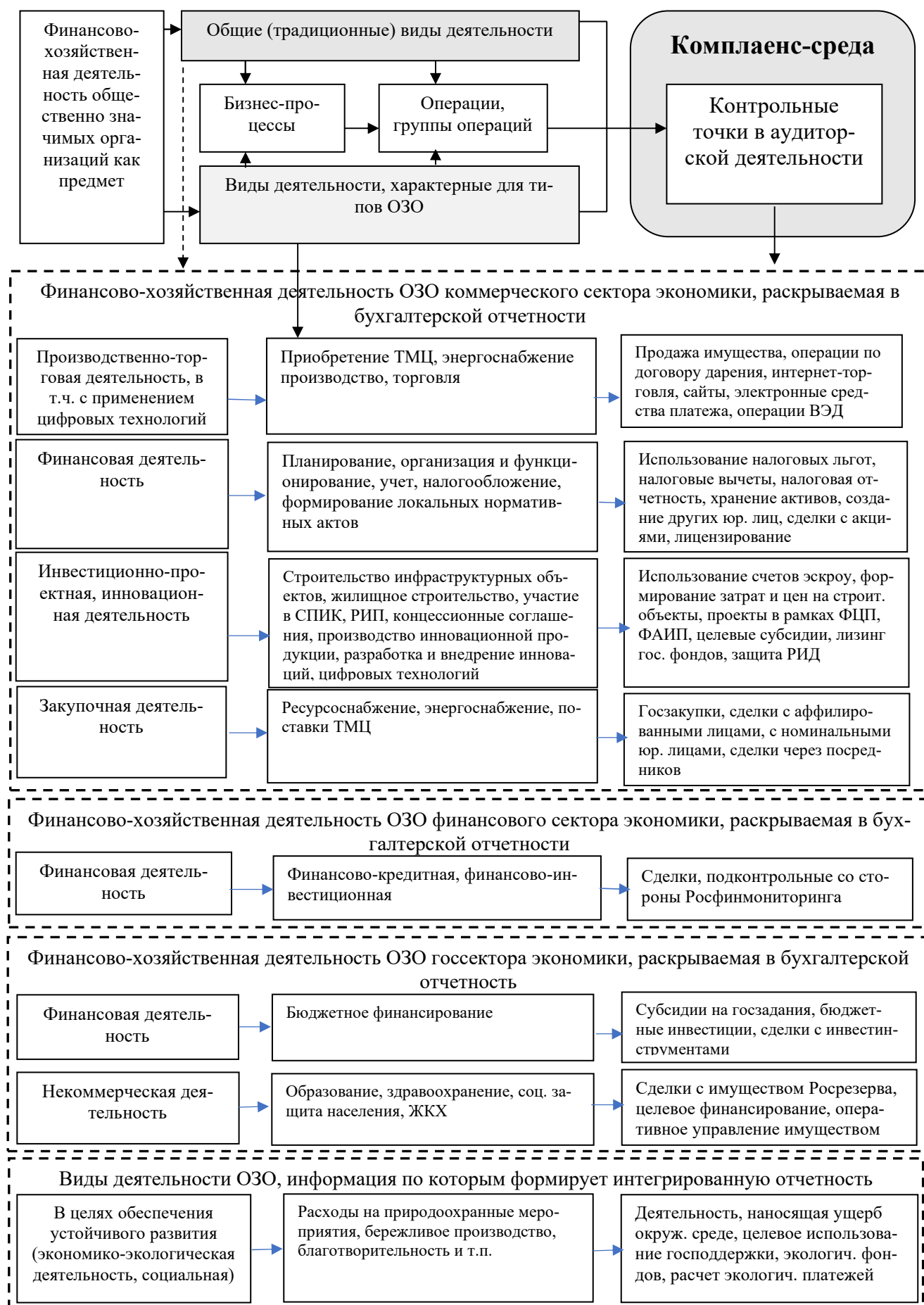


Рисунок А.1 – Направления деятельности ОЗО

Приложение Б

Таблица Б.1 – Обобщение принципов комплаенс-контроля ОЗО

Принцип	Частота использования принципа	ГК «Росатом»	ПАО «Уралмашзавод»	АО «МХК Еврохим»	ПА «Газпромнефть»	ПА «НПО Элиб»	ПАО «Группа Черкизово»	АО «Почта России»
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1. Принципы внутрисистемной организации								
1.1 Принципы организации взаимодействия в системе комплаенс-контроля								
Интегрированность, интеграция комплаенс-контроля в бизнес-процессы	2		+					+
Принцип коммуникации	2				+		+	
1.2 Принципы планирования								
Ресурсная обеспеченность	1						+	
Планирования	1						+	
1.3 Принципы информирования								
Информированность	3				+		+	+
Открытость, прозрачность	3	+					+	+
Адекватность информации	1	+						
Обеспечение понимания и содействия в выполнении обязательств нормативных требований*	1	+						
1.4 Принципы дизайна комплаенс-системы								
Общая вовлеченность, охват всех уровней и процессов, соблюдение всеми сотрудниками комплаенс-обязательств*	4	+		+			+	+
Комплексность, системность (компонентность, целостность)	3	+	+			+		
Распределение ответственности / разделение обязанностей	3	+	+		+			
Превентивности в противодействии коррупции и мошенничеству*	2				+		+	
Обучение	2				+		+	
Соблюдение требований комплаенс-системы всеми работниками	2	+		+				
Достаточность, соразмерность контрольных процедур и рисков	2	+						
Качество развития комплаенс-культуры	1	+						
Нетерпимости коррупции и мошенничества	1				+			
Иерархичность	1	+						
Функциональность	1		+					
2. Методологические принципы								
Риск-ориентированность	6	+	+	+	+	+	+	
Фокусность	1	+						
Методическое единство	1		+					
Нулевой толерантности ко всем комплаенс-рискам*	1							+
Ориентация на нормы, оптимальные, пороговые показатели*	1							+
3. Принципы функционирования комплаенс-системы и поддержки состояния системы								
Своевременность (синхронность), в т.ч. выявления комплаенс-обязательств и минимизации комплаенс-рисков, оперативность реагирования и устранение нарушений	4	+	+			+		+
Опережающее построение, адаптивность, актуализация, постоянное улучшение	3	+	+					+
Непрерывность, постоянство	3	+	+		+			
Регулярность представления отчетности	1			+				

Продолжение таблицы Б.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
4. Нормативно-правовые принципы								
4.1 Принципы профессиональной этики								
«Тон сверху» (личный пример руководства)*	3			+		+		+
Ответственность руководителя	2	+			+			
Углубление культуры выполнения нормативных требований	2	+						+
Стимулирования работников к этичному и добросовестному поведению*	1							+
Персональная корпоративная ответственность	1				+			
Недопущение конфликта интересов	1				+			
Конфиденциальность	1						+	
От понимания содержания норм к их следованию	1			+				
Безусловность соблюдения норм	1					+		
4.2 Принципы деловой репутации организации								
Осторожность*	2				+			+
Поддержание деловой репутации на высоком уровне*	2	+				+		
Соответствие нормам деловой этики, честное и прозрачное ведение бизнеса *	2	+			+			
4.2 Законность								
5. Общесистемные принципы								
Соответствие лучшим отечественным и мировым практикам	2	+						+
Сбалансированность	1	+						
Оптимальность	1		+					

* выделены принципы, определяющие особенные признаки, отличающие данную форму контроля от иных форм контрольно-аудиторской деятельности.

Приложение В

Сравнительный анализ методов комплаенс-контроля

Таблица В.1 – Факторы и причины возникновения мошенничества

При знак	На уровне сотрудника		На уровне организации / руководства	
	Коррупция, незаконное присвоение активов		Фальсификация финансовой отчетности	
1	2	3	4	5
Побуждение / мотивация / давление	Недовольство заработной платой Долговое бремя Жадность Неожиданная потребность в деньгах	М.А. Штефан, Н.В. Ферулева [342]	Необходимость достижения ключевых показателей эффективности, от которых зависит привлечение финансирования Претензии к компании со стороны фондовых рынков Наличие конкуренции со стороны импортеров Стремление реализовать рыночную стратегию	С. Арженковский [61]
	Самонадеянность Компетентность (средств обхода внутреннего контроля) Жадность и смелость Эгоизм мошенника и уверенность в успехе Желание получить превосходство Высокомерие и компетентность	С. Арженковский [61]	Нахождение в фазе экономического цикла депрессии и сжатия Условия гиперинфляции, галопирующей инфляции Сезонный спрос на продукцию Проблемы со спросом продукции в отрасли Политическая нестабильность Несовершенство законодательства Мягкая система наказаний Рентабельность продукции ниже средней в отрасли, среди конкурентов, по России Информационные системы не адаптированы к деятельности организации и не способны обеспечить защиту информации	М.А. Штефан, Н.В. Ферулева [342]
	Экономические потребности Социальные нужды Необходимость достижения KPI, от которых зависит вознаграждение	С. Арженковский [61]	Стремление приукрасить показатели финансовой деятельности для введения в заблуждение инвесторов и других пользователей финансовой отчетности	Р.Т. Мухаметшин [231]
	Отсутствие системы моральных и материальных поощрений	А.В. Сметанко, Е.Л. Кулякина [290]	привлечение инвестиций через продажу акций Желание достичь и превысить запланированные прибыли с целью преувеличения рыночной капитализации.	ACFE
	Личные финансовые трудности сотрудников, имеющих доступ к активам	С. Арженковский [61]	Экономия на налогах, продажа предприятия по завышенной цене или получение бонусов, сокрытие убытков, украденных активов	И.С. Егорова [134]

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5
	Неприязненные отношения между организацией и сотрудниками, имеющими доступ к активам	А.В. Сметанко, Е.Л. Кулякина [290]	Ведение деятельности в условиях льготного налогообложения, высокая степень конкуренции, реализация нереальных проектов, высокая вероятность банкротства, желание привлечь инвестора, теневой сектор экономики, разногласия между собственниками и руководством, текучесть ключевого персонала, допуск к торгам на РЦБ	МСА 240 [11]
	Давление третьих лиц	И.С. Егорова [134]	Необоснованное снижение налоговой нагрузки	
Возможности (создают основу для совершения недобросовестных действий), способность завуалировать и найти логическое обоснование	Низкая рабочая дисциплина Недостаточные меры контроля Безразличие со стороны руководства и коллег Низкие этические принципы корпоративных взаимоотношений	М.А. Штефан, Н.В. Ферулева [342]	Несоблюдение принципа независимости совета директоров Отсутствие внутреннего аудита	А.В.Сметанко, Е.Л. Кулякина [290]
	Неэффективная система контроля	А.В. Сметанко, Е.Л. Кулякина [290]	Несовершенство действующего законодательства Экономическая и политическая ситуация Уровень инфляции в стране Уровень конкуренции в отрасли	А.В. Сметанко, Е.Л. Кулякина [290]
	Несовершенство действующего законодательства Экономическая и политическая ситуация Уровень инфляции в стране Средняя заработная плата Семейные обстоятельства Несовершенство системы бухгалтерского учета и контроля Отсутствие кодекса этики, положения противодействия мошенничеству, утвержденных должностных инструкций	А.В. Сметанко, Е.Л. Кулякина [290]	Высокая волатильность курса рубля создает возможность при проведении переоценки имущества, в т.ч. выраженной в инвалюте Изменение нормативно-правовой базы бухгалтерского учета	М.А. Штефан, Н.В. Ферулева [342]
	Наличие крупных сумм на руках или в обработке. Малый размер материальных ценностей, но высокая стоимость и высокий спрос. Ликвидность активов. Некомпетентность контролирующего органа Нерешительность и некомпетентность лиц, которые покрывают мошенничество	М.А. Штефан, Н.В. Ферулева [342]	Неправильно зарегистрированные сделки, сговор, манипуляции с учетной политикой, использование слабых сторон внутреннего контроля	И.С. Егорова [134]
	Недостаточная физическая охрана, формальность проведения инвентаризации, ненадлежащий учет активов, низкий уровень организации складского учета, недостаточность разделения должностных обязанностей, неадекватная система санкционирования, авторизация и документирование, недостаточный надзор за расходами высшего руководства (командировочные и возмещения), недостаточные средства контроля прав доступа к автоматизированному учету	М.А. Штефан, Н.В. Ферулева [342]	Операции со связанными сторонами, выходящие за рамки обычной деятельности, доминирующее положение в отраслевом сегменте, расчетные оценки доходов, расходов, активов, сложные схемы операций и расчетов, применение услуг посредников и третьих лиц, обход СВК, сомнительное экономическое обоснование операций	МСА 240 [11]

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5
	Неэффективный менеджмент, структура управления, отсутствие надзора, недостаточное разделение обязанностей, авторитарный стиль менеджмента	С. Арже-новский [61]		
	слабый внутренний контроль (отсутствие МОЛ, мероприятий по сохранности активов), неопытный менеджмент, сложные схемы операций, слабый совет директоров	Р.Т. Муха-метшин [231]		
	отсутствие эффективного и своевременного внутреннего контроля.	И.С. Его-рова [134]		
	Использование слабых сторон внутрен-него контроля	И.С. Его-рова [134]		
Наличие оправданий	Снижение вознаграждения Воспринимаемое неравенство Отсутствие возможностей личного роста	М.А. Ште-фан, Н.В. Ферулева [342]	Желание руководства получить бонусы, привлечь денежные средства инвесторов Неэтичное отношение менедж-мента	Д.Р. Хер-нандез, Т. Грут
	Убежденность персонала в равнодушии руководства	А.В. Сме-танко, Е.Л. Кулякина [290]	Неэффективность руководства при обеспечении соблюдения этических норм, чрезмерный интерес руководства к выбору методов учета, установка недо-стижимых показателей, планов, низкие моральные принципы, напряженные отношения с кон-трольно-надзорными органами	МСА 240 [11]
	Неэтичное поведение	А.В. Сме-танко, Е.Л. Кулякина [290]		

Продолжение таблицы В.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	
Разработка правил (документальное фиксирование информации, обеспечение конфиденциальности, квалификационные требования к подготовке и обучению кадров, критерии выявления и признаки необычных сделок с учетом особенностей деятельности), программы внутреннего контроля, назначение ответственных лиц											3		+			+												+	
Создание горячей линии для информирования о нарушениях	1						+				2	+									+								
Охрана имущества, видеонаблюдение, пропускная система											1																		+
Формирование и опубликование отчетности о результатах антикоррупционной деятельности, комиссий по профилактике коррупционных правонарушений											1	+																	
I. В Процедуры взаимодействия с контрольно-надзорными органами	2										1																		
Выстраивание продуктивных отношений с надзорными органами, исключение вероятности возникновения споров	2			+			+																						
Процедуры проверки полноты и своевременности сведений в уполномоченный орган											1						+												
Группа II. Процедуры предварительного комплаенса, направленные на профилактику нарушений																													
II.A Риск-ориентированные методы	6										17																		
Идентификация и оценка риска для разработки индикативной системы реагирования на факторы мошенничества	2				+		+				5	+	+			+	+						+						

Продолжение таблицы В.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	
Проверка обоснованности применяемых форм расчетов, возникновения задолженности, оценка экономического содержания, глубокое исследование, интерпретация изменений	2							+		+	1											+							
Выявление и моделирование типичных сценариев, алгоритмов и схем, возможности мошенничества, стратегии маскировки											5								+	+	+					+			+
Проверка доказательств на достаточность, надежность и достоверность											1										+								
Логическое восстановление цикла хозяйственных операций											1													+					
III. Д Оценочно-экспертные методы											1																		
Экспертиза (подготовка информации для судебных разбирательств, содействие в разбирательствах). Почерковедческая, товароведческая, техническая экспертизы											1																	+	
III. Е Аналитические процедуры и мониторинг	5										24																		
Корпоративная разведка (проверка благонадежности и аффилированности, анализ данных о репутации партнеров). Оценка имиджа и репутации предприятия, оценка потенциальных сотрудников, контрагентов, клиентов	4	+		+		+	+				4	+			+												+	+	
Установление факта финансирования, легализации дохода, механизма совершения и сокрытия, оценка финансовых последствий											1												+						

Продолжение таблицы В.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29
Анализ финансового положения, траектории движения денежных средств, моделирование взаимосвязанных показателей (доходов и расходов и т.п.), оценка взаимосвязи между источником происхождения и получателем денежных средств, анализ налоговых обязательств и сопоставление с бухгалтерской отчетностью, анализ целевого и эффективного использования активов, оценка соответствия операций профилю											4								+		+	+	+					
Анализ причин завышения/занижения стоимости активов, обязательств, неправильного отражения статей финансовой отчетности в целях улучшения значений коэффициентов ликвидности и т.д. Анализ манипулирования статьями отчетности, счетами											3													+			+	
Сопоставление с отраслевыми показателями, соответствие эффективности ресурсов рыночному/отраслевому уровню, аналитические проверки остатков на счетах, анализ крупных поставок, возвратов, заказов на поставку											2								+		+							
Сопоставление учетных данных с ответами на запросы (для оценки правомерности признания выручки, наличия сговора), клиентам о подтверждении количества, стоимости поставок, наличия доп. соглашений											2								+				+					

Продолжение таблицы В.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29
Маркетинговый анализ, анализ уровня цен на реализуемые и приобретаемые услуги, контроль трансфертного ценообразования, определение приоритетов при заключении сделок	1		+								2								+							+		
Мониторинг подозрительных операций (анализ мошеннических действий, экспресс-диагностика) с точки зрения проявления схем мошенничества, анализ соцсетей, электронной информации, анализ крупных сделок, уступка права требования, выявление преднамеренного банкротства											4									+			+			+	+	
Оценка и непрерывный мониторинг соблюдения лимитов, времени, частоты, соразмерности, выявление намерений при дарении подарков, оценка результативности антикоррупционных мероприятий											2	+		+														
III. F Статистические методы											4																	
Статистические методы (критическое обобщение, систематизация, отбор для выявления угроз в ходе дальнейшего тестирования, оценка частоты (например, в случае продаж), отнесения доходов к соответствующему периоду), оценка динамики, факторный анализ, прогноз и экстраполяция. Группировка недостатков с применением хронологической систематизации и экономической однородности											2								+				+					

Продолжение таблицы В.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29
Отбор бизнес-операций на основе интеллектуального анализа данных (выборки подозрительных операций)											2									+							+	
III. Г Психодиагностические методы											5																	
Оценка изменений в поведении потенциального преступника, в стиле и образе его жизни, оценка вероятных источников дохода											1									+								
Исследование причин, возможностей и оправдания мошенничества (интенсивные, увеличение объемов закупки активов в короткий промежуток времени, многочисленные звонки со служебных телефонов и т.п.)											1												+					
Экспертные (анонимные доносы, агентурная разведка). Применение детектора лжи, галографическая экспертиза. Опросы и интервью сотрудников, методы провокаций											2				+								+					
III. Н Процедуры с применением IT-средств	1										8																	
Изучение публичных сведений о контрагенте											1									+								
Оценка автоматизированной обработки данных и выявление случаев хищений (искажение номенклатурного номера, классификатора материальных ценностей), проверка изменений в IT-системах											1									+								
Метод специфических индикаторов с помощью автоматизированных систем для оценки незаконного вывода активов											1													+				

Приложение Г

Анализ видов аудита и комплаенс-контроля, применяемых в общественно значимых организациях

Таблица Г.1 – Анализ видов комплаенс-контроля в аудиторской деятельности

Классификационный признак	Вид / тип / форма контроля	Обоснование применения в комплаенс-контроле
1	2	3
В зависимости от интереса пользователя (Ю.А. Павлова [246])	В интересах собственника, исполнительного органа власти	Следует расширить в зависимости от стейкхолдеров
По объекту контроля, назначению, сфере осуществления (В.А. Терехова [304])	Банковский, страховой, биржевой, текущий, инвестиционный, производственно-хозяйственный, налоговый, ценовой, управленческий, специализированный и т.п.	Виды комплаенс-контроля требуют уточнения по отношению к видам деятельности общественно значимых организаций, по рискам следует выделить отдельный классификационный признак
В.Ф. Попондопуло [261], В.Э. Керимов [174], Р. Мухаметшин [230], Ж.А. Кеворкова, Н. Г. Сапожникова [173], Н.А. Ермакова, Ч.Ф. Ахуньянова [137], М.И. Кутер [203] (для комплаенса)	Налоговый, корпоративный, антикоррупционный, трудовой, в сфере ПОД/ФТ, на финансовом рынке, закупок, инвестиционный, клиентский, кредитный, комплаенс продаж, финансовых и операционных рисков, деловой репутации, обеспечения информационной безопасности, управления персоналом, взаимоотношения с госорганами	
В зависимости от критериев соответствия, нормативной базы (М.В. Мельник [24])	На соответствие предписаниям, принятым решениям; федеральных законов, нормативных актов федеральных органов исполнительной власти и т.п.	Виды требуют уточнения согласно выделенным критериям соответствия
По характеру взаимоотношений между объектом и субъектом (Ю.А. Павлова [246])	Внешний, внутренний	Классификация применима для аудита
По периодичности проведения (Ю.А. Павлова [246])	Систематический, периодический, эпизодический; первичный, регулярный	Классификация применима для аудита
По степени охвата, по сложности объекта (М.В. Мельник [24])	Комплексный, выборочный, тематический; сплошной, выборочный, комбинированный	Следует уточнить классификацию, исходя из формы организации
По обязательности проведения [35]	Обязательный и инициативный	Целесообразно применить для комплаенс-контроля и аудита
По методам и приемам / по источнику получения доказательств (М.В. Мельник [24])	Документальный, фактический (физический), процедурный	Следует расширить виды комплаенс-контроля
По уровню автоматизации, условию обработки данных (Р.А. Алборов [46])	Неавтоматизированный, частично автоматизированный, полностью автоматизированный	Следует использовать классификацию, дополнить вид в условиях цифровой обработки данных
По форме (М.В. Мельник [24])	Мониторинг, текущие проверки, ревизия	Применимо к комплаенсу в аудиторской деятельности
По целям и задачам (Р.А. Алборов [46])	Решение спорных вопросов, проверка соответствия закону, экономического состояния, обнаружение хищения	Классификация требует уточнения и дополнения

Таблица Г.2 – Ключевые характеристики выборочного исследования ОЗО за 2022 г.

Характеристика	Значение	Кол-во	Уд. вес, %	Внутренний аудит		Ревизионная комиссия		Организован комплаенс-контроль	
				Кол-во	%	Кол-во	%	Кол-во	%
Тип общественной значимости	Ориентированные на инновационные и цифровые трансформации	54	23,6	12	22,2	14	24,1	10	18,5
	Социально значимые	57	25,3	9	15,5	13	22,4	6	10,3
	Инфраструктурно значимые	25	10,9	5	20,0	7	28,0	0	0
	Значимые на международном уровне, экологически значимые	35	15,3	19	54,3	22	62,9	12	34,3
	Территориально значимые	30	13,1	3	10,0	5	16,7	1	3,3
	Финансово значимые	27	11,8	16	59,3	15	55,6	15	55,6
Вид деятельности	Обрабатывающие производства	93	41,0	17	18,1	24	25,5	13	13,8
	Добыча полезных ископаемых	8	3,5	5	62,5	5	62,5	4	50,0
	Сельское и лесное хозяйство и т.п.	11	4,8	3	27,3	5	45,5	0	0,0
	Строительство	25	10,9	6	24,0	8	32,0	0	0,0
	Деятельность в области здравоохранения и социальных услуг, образование	16	7,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0
	Торговля оптовая и розничная, транспортировка	25	10,9	9	36,0	9	36,0	5	20,0
	Деятельность финансовая и страховая	27	11,8	16	59,3	15	55,6	14	51,9
Участие государства в собственности	Смешанная форма собственности	18	48,6	8	48,9	12	66,7	5	27,8
	Собственность госкорпораций	5	13,5	3	66,0	3	60,0	0	0,0
	Собственность субъектов Российской Федерации	2	5,4	1	55,0	1	50,0	0	0,0
	Федеральная собственность	11	29,7	5	50,0	5	45,5	5	45,5
	Муниципальная собственность	1	2,7	0	0,0	0	0,0	0	0,0
Участие иностранных лиц	Собственность иностранных лиц и совместная собственность	60	26,2	13	21,7	16	26,7	13	21,7
Корпоративная структура	Холдинговый тип	74	32,3	35	47,3	37	50	23	31,1
Масштаб деятельности	Среднее значение выручки, млн. руб.	67597		132845		129203		165907	
	Max	1813070		1813070		1813070		1813070	
	Min	0,1		5		5		91	
Численность сотрудников	Среднее значение численности	6440		18370		17609		26360	
	Max	351000		351000		351000		351000	
	Min	1		1		1		1	
Собственный капитал	Среднее значение собственного капитала, млн. руб.	3614715		12815		10716		19015	
	Max	502182577		4587850		4587850		502182577	
	Min	-27909		-4029		-4029		3	
Результаты внешнего аудита	Немодифицированное аудиторское заключение	144	62,9	46	31,9	52	36,1	28	19,4
	Мнение с оговоркой	7	3,1	2	28,6	4	57,1	2	28,6
	С сомнением в отношении непрерывности деятельности	2	0,9	1	50,0	1	50,0	0	0,0
	Положительное заключение с ключевыми вопросами, важными обстоятельствами	10	4,4	9	90,0	9	90,0	6	60,0

Приложение Д

Таблица Д.1 – Предлагаемый классификатор возможных искажений в результате несоблюдения нормативных актов

Код	Вид искажения	Тип искажения по уровню существенности	
		Умышленно допущенные	Неумышленно допущенные
1	2	3	4
1. Искажения, допущенные на уровне фактов хозяйственной жизни, на этапе их совершения и документального оформления в ПУД			
1.А. Искажения, возникающие в отношении несоблюдения норм, которые определяют числовые показатели и раскрытие информации в отчетности			
1.А.1	Нарушение порядка своевременности оформления и отражения даты ФХЖ в ПУД		IV
1.А.2	Искажение и отсутствие полноты заполнения ПУД в части содержания ФХЖ		I, III, IV
1.А.3	Искажения кредиторской задолженности в результате нарушений сроков оплаты обязательных платежей (таможенных платежей по ст.16.22 КоАП, задержки оплаты труда работникам ст. 5.27 КоАП), НДС/Л в бюджет (ст. 199.1, 123 НК РФ), неправильное указание реквизитов платежа в ПУД на оплату		II-V
1.А.4	Искажение в результате невыполнения обязанностей по получению выручки, выраженной в инвалюте, в установленный срок (ст. 15.25 КоАП)		II-V
1.А.5	Нарушение срока регистрации качестве страхователя (ст. 15.32 КоАП), порядка и сроков представления документов в территориальные органы ФСС РФ (ст. 15.33 КоАП), порядка и сроков сведений персонифицированного учета в ПФ РФ (ст. 15.33.2 КоАП)		II-V
1.А.6	Ведение финансовой деятельности по привлечению денежных средств и (или) иного имущества с целью создания финансовых пирамид (ст. 14.62 КоАП)		I-V
1.А.7	Несоответствие формы ПУД требованиям ФЗ №402-ФЗ, внутренним регламентам и учетной политики		IV
1.А.8	Искажение и отсутствие полноты заполнения ПУД в части реквизитов, не влияющих на учетные и налоговые показатели		IV
1.А.9	Несоответствие порядка составления ПУД в результате неправильного применения ФСБУ и внутреннего порядка		IV
1.А.10	Замена одних форм ПУД другими		IV
1.А.11	Несоблюдение права подписи ПУД при отсутствии умысла скрыть недобросовестные действия		IV
1.А.12	Несоблюдение должностных обязанностей операционными работниками при отражении ФХЖ в информационной системе, данные которой загружаются для ведения бухгалтерского учета		II, IV
1.А.13	Неполное раскрытие в формах ПУД характеристик ФХЖ, позволяющих правильно идентифицировать ФХЖ		I-II
1.А.14	Отсутствие ПУД, подтверждающих ФХЖ и не доведение до сотрудников бухгалтерии информации о ФХЖ		I-II
1.А.15	Арифметические ошибки, допущенные в ПУД		I-II
1.А.16	Искажения в результате некачественного заполнения ПУД (применение корректирующих средств, применение неутвержденных сокращений, некорректное изложение ФХЖ) с целью скрыть информацию	I-III	
1.А.17	Искажения в результате несанкционированных исправления ФХЖ в ПУД, сокращения или неполного отражения ФХЖ	I-III	
1.А.18	Искажения по причине отражения в ПУД ФХЖ, не имевших в деятельности экономического субъекта	I-III	
1.А.19	Наличие необычных ФХЖ в ПУД в конце отчетного периода (завышение или занижение ФХЖ на значительные суммы)	I-III	
1.А.20	Искажения в результате несоответствия порядка санкционирования руководством ФХЖ	I-III	

Продолжение таблицы Д.1

1	2	3	4
1.А.21	Подделка подписей лиц, ответственных за оформление документов и совершение ФХЖ	I-III	
1.А.22	Наличие входящих ПУД, заполненных в организации (например, акт на выполненные работы, услуги)	I-III	
1.А.23	Искажение информации о совершенных ФХЖ, отраженных в двух и более взаимосвязанных ПУД (например, объем выполненных работ и начисленная заработная плата)	I-III	
1.А.24	Искажения, допущенные в результате участия организации в финансово-хозяйственных операциях, направленных на фальсификацию бухгалтерской отчетности	I-III	
1.А.25	Присвоение выручки (например, присвоение поступлений по дебиторской задолженности или перенаправление поступлений по списанным лицевым счетам клиентов на личные банковские счета)	I-III	
1.А.26	Кража материальных активов или объектов интеллектуальной собственности (например, кража запасов для личного использования или для перепродажи, кража отходов для перепродажи, сговор с конкурентом о передаче данных о технологии производства за вознаграждение)	I-III	
1.А.27	Необоснованный расчет или изменения суждений при определении оценочных значений отдельных статей бухгалтерского баланса	I-III	
1.А.28	Применение заведомо усложненного механизма сделок, которые приводят к ложной информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности организации	I-III	
1.А.29	Платежи от организации в счет оплаты за товары и услуги, которые она не получала (например, платежи фиктивным поставщикам, коммерческий подкуп лиц, ответственных за закупки организации с целью завышения закупочных цен, выплаты несуществующим сотрудникам)	I-III	
1.А.30	Использование активов организации в личных целях (например, использование активов как предмета залога для личного займа, займа связанной стороны)	I-III	
1.А.31	Искажения кредиторской задолженности в результате уклонения от уплаты обязательных платежей (перед кредиторами 177 УК РФ, НДФЛ и социальных взносов ст. 199 УК РФ, таможенных платежей 194 УК РФ)	I-III	
1.А.32	Искажения в результате незаконного привлечения средств граждан при долевом строительстве, хищении средств через МФО и КПК, создания финансовых пирамид, в т.ч. с участием иностранных компаний (ст.172.2 УК РФ)	I-III	
1.А.33	Искажения в результате совершения сделок и неправомερных действий для сокрытия фактов фиктивного и (или) преднамеренного банкротства (195,196, 197 УК РФ)	II-III	
1.А.34	Уклонение от уплаты налогов, незаконное возмещение НДС, получение необоснованной налоговой выгоды с помощью манипуляции экономическими показателями, отражаемыми в бухгалтерской отчетности в крупном и особо крупном размерах (ст. 199.2 УК РФ)	I-III	
1.А.35	Фальсификация финансовых документов учета и отчетности финансовой организации (создание «фиктивных активов» (привлеченных средств, преувеличение объемов предоставленных займов) и создания устойчивого финансового положения (страховые организации, профессиональные участники РЦБ, МФО) (ст. 172.1 УК РФ)	I-III	
1.В. Искажения, возникающие в отношении норм, разрешающие ведение деятельности, не влияющие на финансовую отчетность, но оказывающие влияние на соблюдение принципа непрерывности деятельности			
1.В.1	Несоответствие действий сотрудников организации при совершении ФХЖ		V
1.В.2	Искажения, допущенные по причине нарушения внутренних документов, определяющих деятельность подразделений, процессов и финансово-хозяйственных операций		V
1.В.3	Нарушения представления информации для проведения налогового контроля, представление документов, содержащих недостоверные сведения (ст. 129.1, 126, 126.1 НК РФ, ст. 15.6 КоАП)		V

Продолжение таблицы Д.1

1	2	3	4
1.В.4	Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе (ст. 15.3 КоАП)		V
1.В.5	Несоблюдение законодательства по операциям с наличной валютой, превышение лимита расчетов по договору, неприменение установленных случаях ККТ (ст. 15.1, 14.5 КоАП)		V
1.В.6	Нарушение сроков подачи таможенной декларации, предоставление недостоверных документов ст. 16.7 КоАП		V
1.В.7	Нарушения торгового законодательства при поставках продовольственных товаров. Нарушение требований по предоставлению информации об условиях заключения договора поставки (ст. 14.31-14.45 КоАП)		V
1.В.8	Совершение операции (сделки) клиентом, в отношении которого Росфинмониторингом в организацию направлен либо ранее направлялся запрос (ст. 15.27 КоАП)		V
1.В.9	Нарушение требований законодательства о порядке подготовки и проведения общих собраний акционеров и других обществ (ст. 15.23.1 КоАП)		V
1.В.10	Осуществление деятельности, не соответствующей уставным документам, требованиям законодательства, требованию госрегистрации, деятельность без лицензий или без вступления в СРО (ст. 14.1, 14.25 КоАП)		III, V
1.В.11	Искажения в результате выполнения неэффективных проектов в рамках госзаказов и госкредитов, ФЦП, расходование по завышенным сметам, выбор неэффективных подрядчиков (ст. 78.1, 78.2 БК РФ, ст. 15.14 КоАП)		III, V
1.В.12	Несоответствие объекта капитального строительства критериям (Правила № 941), порядку оценки эффективности использования бюджетных средств, нарушение сроков ввода объектов капитального строительства		III, V
1.В.13	Нарушение условий договоров о предоставлении субсидий, порядка заключения договора о бюджетных инвестициях. Отсутствие или нарушения при составлении, утверждении, ведении, внесении изменений в бюджетной сметы (Положение 583). Несоблюдения правил распоряжения средствами господдержки (ст. 94, 95 закона № 44-ФЗ, ст. 15.2.5 КоАП)		III, V
1.В.14	Коррупционные правонарушения (взятки за предоставления кредита, инвестиций, субсидий, создания льготных условий, лицензий, при операциях с земельными участками, при участии в госзакупках, строительстве крупных инфраструктурных объектов, выдачи разрешений на подключение к инженерным коммуникациям) (ст. 290,291 УК РФ)	III	
1.В.15	Умышленное незаконное образование организации, использование регистрационных документов юридического лица (173.1 УК РФ)	III	
1.В.16	Хищение бюджетных средств, выделяемых на развитие инфраструктуры, по госзаказам, ФЦП, строительстве инфраструктурных объектов, оплата фактически не выполненных работ (ст. 160 УК РФ, 159.2)	III	
1.В.17	Уклонение от исполнения обязанностей по репатриации инвалюты или валюты РФ, незаконный оборот иностранной валюты, незаконный перевод валюты на счета нерезидентов с использованием подложных документов (ст. 193, 193.1 УК РФ)	III	
1.В.18	Фальсификация решения общего собрания акционеров общества или решения совета директоров (наблюдательного совета) (ст. 185.5 УК)	III	
1.В.19	Мошенничество с применением электронных средств платежа (159.3 УК РФ)	III	
1.В.20	Преднамеренный перехват и чтение электронной информации, электронный шпионаж, взлом ЭЦП, дезорганизация электронных систем в ущерб контрагента (ст. 272, 272 УК РФ)	III	
1.В.21	Хищение активов и иного имущества, принадлежащего организации на праве собственности (фиктивные продажи, фальсифицированные расходы, многократные компенсации, персональные закупки, с участием фирм-однодневок и иные схемы мошенничества)	III	
1.В.22	Мошенничество в сфере страхования (заключение договоров страхования с организациями, находящими за пределами региона, умышленный ввод некорректных данных для снижения размера страховой премии, вывод активов и страховых премий с использованием некачественных активов, подделка документов и т.п.)	III	

Продолжение таблицы Д.1

1	2	3	4
1.В.23	Приобретение легального характера сделки через недобросовестных участников судебного спора мнимых и притворных сделок, направленность действий сторон исключительно на получение исполн. документа	III	
1.В.24	Служебный подлог, уменьшение себестоимости, взятки, подделка, изъятие документов в процессе приватизации гос. и мун. собственности	III	
1.В.25	Привлечение к исполнению госконтрактов аффилированных структур, что влечет непрозрачность расчетов между гарантирующими организациями и аффилированными поставщиками, подписание завышение стоимость и рост тарифов для конечных потребителей	III	
1.В.26	Неосмотрительность, приводящая к необоснованной налоговой выгоде		III
1.В.27	Незаконное получение кредита (ст. 14.11 КоАП)		III
2. Искажения, допущенные при регистрации ФХЖ на счетах бухгалтерского учета			
2.А Искажения, возникающие в отношении несоблюдения норм, которые определяют числовые показатели и раскрытие информации в отчетности			
2.А.1	Несоблюдение даты регистрации ПУД в АУС в течение отчетного периода		IV
2.А.2	Несоответствие форм учетных регистров требованиям закона № 402-ФЗ		IV
2.А.3	Несвоевременность формирования учетных регистров и закрытие отчетных периодов		I, II
2.А.4	Неверные бухгалтерские записи и корреспонденции счетов		I, II
2.А.5	Искажения, допущенные в результате несоблюдения должностных обязанностей сотрудниками бухгалтерии при отражении ФХЖ в информационных системах		I, II
2.А.6	Несоблюдение отчетного периода при регистрации ПУД между отчетными периодами		I, II
2.А.7	Искажения, допущенные при оценке и классификации ФХЖ на счетах бухгалтерского учета		I, II
2.А.8	Отражение информации о ФХЖ в бухгалтерском учете при отсутствии ПУД		I, IV, II
2.А.9	Искажение информации о ФХЖ при регистрации ПУД в бухгалтерском учете		I, IV, II
2.А.10	Несвоевременность регистрации в бухгалтерском учете ФХЖ в отчетном периоде		IV
2.А.11	Несанкционированные исправления и корректировки в бухгалтерском учете		IV
2.А.12	Искажения в результате неправильного применения методов учетной политики		IV
2.А.13	Несвоевременность регистрации в бухгалтерском учете ФХЖ между отчетными периодами		I, II
2.А.14	Неправильный выбор значений данных (счета учета, элементы справочников) при вводе в АУС		I, II
2.А.15	Умышленное сокрытие информации, манипуляция, фальсификация (включая подделку) данных при регистрации или изменений ФХЖ в учете	I-III	
2.А.16	Умышленное искажение оценочных показателей (например, СПИ для расчета амортизации), методов оценки, переоценки с целью манипулирования финансовым состоянием организации	I-III	
2.А.17	Наличие несанкционированных исправлений при отражении ФХЖ в бухгалтерском учете	I-III	
2.А.18	Отражение в бухгалтерском учете необычных ФХЖ, фиктивных записей в конце отчетного периода (завышение или занижение ФХЖ на значительные суммы) с целью подгонки финансовых результатов или достижения иных целей деятельности	I-III	
2.А.19	Отражение в АУС ФХЖ, которые не имели место в деятельности организации	I-III	
2.А.20	Отражение в бухгалтерском учете мнимых и притворных сделок	I-III	
2.А.21	Подделка подписей лиц, ответственных за оформление и проверку бухгалтерского учета	I-III	
2.А.22	Отражение в бухгалтерском учете фальсифицированных входящих первичных документов, заполненных в организации	I-III	

Продолжение таблицы Д.1

1	2	3	4
2.А.23	Искажение информации о совершенных ФХЖ, отраженных на двух и более взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета	I-III	
2.А.24	Безосновательное изменение допущений и суждений при оценке остатков по счетам бухгалтерского учета и ФХЖ	I-III	
2.А.25	Пропуск, ранее или позднее намеренное признание ФХЖ, которые фактически были совершены в отчетном периоде	I-III	
2.В Искажения, возникающие в отношении норм, разрешающие ведение деятельности, не влияющие на финансовую отчетность, но оказывающие влияние на соблюдение принципа непрерывности деятельности			
2.В.1	Нарушение стандартов СРО или иных стандартов, которые организация определяет как обязательные		IV
3. Искажения, допущенные при формировании и представлении бухгалтерской отчетности			
3.А Искажения, возникающие в отношении несоблюдения норм, которые определяют числовые показатели и раскрытие информации в отчетности			
3.А.1	Нарушение требований к платежеспособности и устойчивости		I-III
3.А.2	Искажение требований стандартов бухгалтерского учета о раскрытии информации о ФХЖ в бухгалтерской отчетности		
3.А.3	Искажение информации о ФХЖ, неверная оценка статей бухгалтерской отчетности		I, II, IV
3.А.4	Искажение информации о ФХЖ, неверная классификация статей бухгалтерской отчетности		I, II, IV
3.А.5	Несоответствие показателей взаимосвязанных форм бухгалтерской отчетности		I-II
3.А.6	Несоответствие данных регистров учета, главной книги (оборотно-сальдовой ведомости) показателям бухгалтерской отчетности		I-II
3.А.7	Нарушение требований законодательства, касающихся представления и раскрытия информации на финансовых рынках (ст. 15.19 КоАП)		I-II
3.А.8	Некорректное описание учетной политики, относящейся к существенным статьям отчета о финансовом положении, отчета о совокупном доходе, отчета об изменении в капитале, отчета о движении денежных средств		I-II
3.А.9	Пропуск информации о событиях или обстоятельствах, которые могли привести к убыткам от обесценения (например, значительное долгосрочное снижение спроса на металл или товар) в организациях, осуществляющих добычу полезных ископаемых		I-II
3.А.10	Умышленная сальдировка актива и пассива, доходов и расходов	II	
3.А.11	Намеренное неправильное применение принципов бухгалтерского учета в отношении числовых данных, классификации или способа раскрытия и представления информации	II	
3.А.12	Неправильное объединение элементов баланса (соединение разнородных имущественных ценностей под одним названием)	II	
3.А.13	Намеренное превращение актива в расходы и наоборот	II	
3.А.14	Умышленное изъятие из бухгалтерской отчетности операций, событий, активов, обязательств или сокрытие иной значимой информации	II	
3.А.15	Намеренное сохранение в бухгалтерском балансе сумм, подлежащих списанию	II	
3.А.16	Пропуск или намеренное неверное раскрытие информации согласно применимой концепции подготовки финансовой отчетности	II	
3.В Искажения, возникающие в отношении норм, разрешающие ведение деятельности, не влияющие на финансовую отчетность, но оказывающие влияние на соблюдение принципа непрерывности деятельности			
3.В.1	Нарушение сроков представления налоговой отчетности (ст. 119 НК РФ)		V
3.В.2	Неправильное заполнение налоговой отчетности (неправильное отражение показателей в налоговой отчетности)		III
3.В.3	Неверное заполнение налоговых деклараций, расхождения между налоговыми регистрами и налоговой отчетностью		III
3.В.4	Умышленное искажение налоговой отчетности	III	
3.В.5	Отсутствие и (или) неточность порядка расчета показателей налоговой отчетности		III

Продолжение таблицы Д.1

1	2	3	4
3.В.6	Отсутствие и (или) неточность порядка отнесения доходов и расходов в налоговой отчетности к определенному отчетному периоду		III
3.В.7	Искажения в исчислении показателей налоговой отчетности		III
4. Нарушения требований и принципов системы внутреннего контроля			
4.А Искажения, возникающие в отношении несоблюдения норм, которые определяют числовые показатели и раскрытие информации в отчетности			
4.А.1	Несоответствие учетной политики требованиям закона № 402-ФЗ	I-III	
4.А.2	Неэффективная организация системы внутреннего контроля, недостатки контрольной среды		I-III
4.А.3	Подделка цифр при инвентаризации, подлог результатов инвентаризации	I-III	
4.А.4	Нарушение норм информационной безопасности и порядка хранения электронных документов		I, II
4.А.5	Обход системы внутреннего контроля с целью недобросовестного составления бухгалтерской отчетности	I-III	
4.А.6	Неэффективные процедуры оценки риска (неспособность выявить риски существенных искажений)	I-III	
4.А.7	Искажения, обнаруженные в ходе аудиторских процедур, не обнаруженные системой внутреннего контроля	I-III	
4.А.8	Исправления финансовой отчетности, отражающее исправление искажения в связи с ошибками или недобросовестными действиями	I-III	
4.А.9	Неспособность руководства осуществлять процесс надзора за подготовкой финансовой отчетности	I-III	
4.В Искажения, возникающие в отношении норм, разрешающие ведение деятельности, не влияющие на финансовую отчетность, но оказывающие влияние на соблюдение принципа непрерывности деятельности			
4.В.1	Несоответствие внутренних документов законодательству Российской Федерации и нормативным актам надзорных органов		III, V
4.В.2	Недостаточная регламентация действий сотрудников во внутренних инструкциях при совершении контрольных действий и отсутствие описания нормативных актов в документах и регламентах		III, V
4.В.3	Неосведомленность сотрудников с содержанием внутренних документов или иных стандартов, обязательных к применению		III, V
4.В.4	Отсутствие разделения полномочий в областях, где возможен конфликт интересов	III, V	
4.В.5	Непроведение систематической проверки контрагентов по принятию мер в рамках предотвращения клиентских рисков ОД/ФТ, невыполнение требований по идентификации клиентов, выгодоприобретателей и бенефициарных владельцев	III, V	
4.В.6	Нарушение порядка и сроков предоставления сведений об операциях, подлежащих контролю		III, V
4.В.7	Отсутствие контроля со стороны ЛОКУ в тех операциях, в которых руководство организации имеет финансовый интерес		III, V
4.В.8	Отсутствие предотвращения средствами внутреннего контроля недобросовестных действий	III, V	
4.В.9	Неспособность принять меры по исправлению ошибок при доведении информации о значительных недостатках средств контроля		III, V
4.В.10	Отсутствие процедур оценки риска		III, V
4.В.11	Неэффективные ответные меры в ответ на выявленные значительные риски		III, V

Приложение Е

Формы рабочих документов аудита для выполнения процедур в отношении оценки соблюдения принципов и правил учетной политики

Таблица Е.1 – Комплаенс-процедуры проверки учетной политики на соответствие НПА

№	Тестируемый вопрос	Описание положений УП со ссылкой на нормативный акт или стандарт бухгалтерского учета	Указание на возможность недобросовестного составления отчетности	Выводы аудитора
1	2	3	4	5
Процедура 1. Оценка актуальности применимой учетной политики в соответствии с действующим законодательством в области бухгалтерского учета				
1.1	В УП раскрывается способ учета объекта, который закреплен в актуальных ФСБУ	ПБУ 1/2008		
1.2	Если нормы допускают выбор одного из вариантов ведения учета конкретного объекта, то проверить обоснование выбора	п. 5-6 ПБУ 1/2008		
1.3	Если учет объекта нормативно не закреплен, то необходимо установить, каким образом организация использует допущения и требования: - МСФО (приоритет); - ФСБУ или отраслевые стандарты по аналогичным и связанным вопросам; - рекомендации в области учета	ПБУ 1/2008	высока вероятность предвзятости применения неурегулированных вопросов	
1.4	В УП указаны применимые и действующие НПА, имеющие отношение к законодательству в области бухгалтерского учета	ч. 2 ст. 8 Закона № 402-ФЗ		
1.5	Если организация отказалась от перспективного применения введенных ФСБУ, то необходимо ознакомиться с причиной	ПБУ 1/2008		
Вывод аудитора:				
Процедура 2. Оценка применимости учетной политики согласно действующей концепции подготовки отчетности и отраслевым особенностям				
2.1	Установить, какие отраслевые особенности, масштабы деятельности учтены при формировании правил учета затрат и других объектов учета		высока вероятность предвзятости при выборе метода учета и оценки	
Вывод аудитора:				
Процедура 3. Проверка учетной политики на соответствие требованиям утверждения и полноты содержания				
3.1	УП утверждена приказом руководителя	ПБУ 1/2008		
3.2	УП утверждена не позднее последнего числа месяца года, предшествующего применению норм (изменению)	ПБУ 1/2008		
3.3	Установить, по всем объектам учета, которые имели место в деятельности организации и ее структурных подразделений, имеются соответствующие разделы УП	ПБУ 1/2008		
Вывод аудитора:				
Процедура 4. Оценка соответствия организационных и методических аспектов учетной политики требованиям законодательства				
4.1	Проверить наличие утвержденного рабочего плана счетов и его соответствие особенностям деятельности и операциям	ПБУ 1/2008		
4.2	Определить, утверждены ли формы первичных документов, по которым нет законодательно установленных форм, формы внутренней бухгалтерской отчетности	ПБУ 1/2008, ч. 4 ст. 9 Закона № 402-ФЗ		
4.3	Описание организации бухгалтерского учета и структуры бухгалтерской службы	ч. 3 ст. 7 Закона № 402-ФЗ		
4.4	Определить порядок организации и документооборота и технологии обработки учетной информации согласно ФСБУ	ст. 9 Закона № 402-ФЗ		
4.5	Определить, применяются ли утвержденные формы регистров бухгалтерского учета в информационной программе, адекватны ли они организационной структуре и структуре бухгалтерии	ч. 5 ст. 10 Закона № 402-ФЗ		
4.6	Оценить порядок организации и проведения инвентаризации активов и финансовых обязательств	ч. 3 ст. 11 Закона № 402-ФЗ		
4.7	Проверить наличие утвержденного перечня лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов	ст. 9 Закона № 402-ФЗ		

Продолжение таблицы Е.1

1	2	3	4	5
4.8	Установить, на кого возложен контроль за исполнением учетной политики и совершаемых ФХЖ	ч. 1 ст. 19 Закона № 402-ФЗ, Информация Минфина России № ПЗ-11/2013. ч. 2 ст. 19 Закона № 402-ФЗ		
4.9	Проверить адекватность установленного критерия существенности информации в бухгалтерской отчетности	п. 11 ПБУ 4/99	высока вероятность предвзятости при выборе метода учета и оценки	
Методика учета МПЗ				
4.10	Переход на применение ФСБУ 5/2019, убедиться, что организация отражает последствия изменения учетной политики в связи с началом действия ФСБУ 5/2019 перспективно	п. п. 47, 48 ФСБУ 5/2019 «Запасы»		
4.11	Установить соответствие между порядком списания МПЗ на затраты и фактически применимым способом в настройках информационной программы учета	пп. 6 п. 36, п. 39 ФСБУ 5/2019		
4.12	Методика создания резерва под обесценение запасов	п. п. 28, 30, 31 ФСБУ 5/2019	высока вероятность предвзятости при выборе метода оценки	
	...			
Методы учета основных средств				
	Применяемая классификация объектов учета	ФСБУ 6	высока вероятность предвзятости при выборе метода оценки	
	Порядок установление справедливой стоимости объектов основных средств	ФСБУ 6		
	Порядок определения СПИ	ФСБУ 6		
	Порядок проведения переоценки	ФСБУ 6		
Методы учета расходов организации				
	Способ учета затрат на производство и реализацию	п. п. 23, 24 ФСБУ 5/2019		
	Организация учета затрат по экономическим элементам и статьям калькуляции	п. 8 ПБУ 10/99		
	Отнесение расходов к косвенным и распределение по объектам калькулирования	План счетов бухгалтерского учета		
Методы учета доходов организации				
	Состав доходов от обычных видов деятельности и прочих	п. 4 ПБУ 9/99		
	Порядок признания выручки от реализации	п. 13 ПБУ 9/99		
	...			
	Вывод аудитора:			
Процедура 5. Проверка правильности изменения учетной политики в соответствии с требованиями законодательства				
5.1	Изменения, связанные с обязательным применением ФСБУ, были внесены своевременно и учтены в полном объеме	ПБУ 1/2008	высока вероятность предвзятости при выборе метода оценки	
5.2	В случае применения новых способов ведения учета произошло ли повышение качества информации об учетном объекте	ПБУ 1/2008		
5.3	Ретроспективное отражение последствий изменения учетной политики	ПБУ 1/2008		
5.4	Определить, имели ли место модификации учетной политики в случае существенного изменения условий деятельности	ПБУ 1/2008		
Вывод аудитора: Необходимо сделать вывод в отношении существенного влияния изменений учетной политики на финансовые результаты и финансовое состояние организации				
Процедура 6. Оценка полноты раскрытия информации об учетной политике в пояснениях к бухгалтерской отчетности				
6.1	Насколько полно раскрыты способы ведения бух. учета	п. 17 ПБУ 1/2008		
6.2	Насколько полно раскрыто сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности	п. 20 ПБУ 1/2008		
6.3	Насколько полно раскрыто применение стандартов до наступления их обязательного применения	ПБУ 1/2008		
	...			
Вывод аудитора: Необходимо сделать вывод в отношении существенного влияния нераскрытия учетной политики на решения пользователей бухгалтерской отчетности				
Процедура 7. Оценка соответствия настроек информационной программы ведения учета согласно действующей учетной политики				
7.1	Установить, соотносятся ли настройки учетной политики в информ. программе с положениями учетной политики			
	Вывод аудитора:			

Таблица Е.2 – Источники информации с целью формирования бланка сведений при принятии клиента на обслуживание

Информация	Источник информации	Содержание открытой информации	Применение в процессе аудиторской проверки
1	2	3	4
Количество выявленных нарушений по результатам проведенных проверок (в т.ч. в части коррупционных нарушений и ПОД/ФТ)	Сервис ФНС «Прозрачный бизнес: проверь себя и контрагента»* https://pb.nalog.ru/ Интернет-сайт ОЗО (аудиторское заключение)	модифицированные аудиторские заключения и причины, частая смена аудиторов в предшествующих периодах, результаты проверок органов государственного контроля и надзора	оценка комплаенс-риска аудируемой организации как вида риска существенного искажения, в т.ч. в результате недобросовестных действий
Отношение проверок, выявивших нарушения, к общему количеству проведенных проверок	Единый реестр проверок Генеральной прокуратуры РФ* https://proverka.gov.ru/portal/public-search	информация о проверках законности деятельности организации, внеплановые проверки, отражающие проблемы административно-управленческого характера	
Количество судебных исков (участие предприятия в качестве ответчика)	Картотека арбитражных дел Верховного суда РФ* https://kad.arbitr.ru/	информация о судебных делах, в которых организация принимала участие	
Степень благонадежности (по данным сайтов Контур-фокус и т.п.)	Сервис ФНС «Прозрачный бизнес: проверь себя и контрагента»* https://pb.nalog.ru/ Сведения о банкротстве из Федресурса (Единый федеральный реестр сведений о банкротстве), включая ЕФРСБ* https://bankrot.fedresurs.ru/ Реестр недобросовестных поставщиков* https://zakupki.gov.ru/ Сайты лицензирующих ведомств Роспотребнадзора* http://fp.crc.ru/ Росприроднадзора https://license.rpn.gov.ru/ и т.п.	профиль в специализированных информационных сервисах, отсутствие в реестре недобросовестных поставщиков, отсутствие организации в списке адресов с массовой регистрацией, наличие в реестре лицензий согласно видам деятельности	
Сумма исковых требований к организации	Картотека арбитражных дел Верховного суда РФ* https://kad.arbitr.ru/	информация о сумме исковых требований по решению суда	
Исполнение обязательств в условиях влияния санкций	Сайт Торгово-промышленной палаты РФ* https://uslugi.tpprf.ru/ru/sanctions_2022/ Проверка контрагента «Санкционные риски» СПАРК https://spark-interfax.ru/	санкционные списки компаний, физических лиц, санкционные факторы компании, анализ компании в системе X- Compliance на основе включения в глобальные и российские санкционные перечни и списки наблюдений	планирование аудиторских процедур получения доказательств в отношении статьи «Кредиторская задолженность» при формировании выводов о соблюдении

Продолжение таблицы Е.2

1	2	3	4
Сумма налоговой и иной обязательной задолженности	Сервис ФНС «Прозрачный бизнес: проверь себя и контрагента»*, https://pb.nalog.ru/ Банк данных исполнительных производств https://fssp.gov.ru/iss/	факты уклонения от уплаты налогов, сведения о налоговых правонарушениях с указанием размера штрафа, сведения о сумме недоимки, пеням по каждому виду налога, страхового взноса на 31.12 предшествующего года, решение о привлечении к ответственности, отсутствие в списках организаций, не представляющих отчетность более 1 года, суммы начисленных штрафов, пеней по исполнительным производствам, что отражает фактически погашенную и непогашенную сумму задолженности	принципа непрерывности, принятия решения о включении в раздел заключения «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения»
Мнение общественности о руководителе, опыт и стаж, деловые партнерства, отсутствие банкротства в ранее действующих организациях	Сервис ФНС «Прозрачный бизнес: проверь себя и контрагента»* https://pb.nalog.ru/	отсутствие фактов наложения ареста на руководителя организации, отсутствие в составе исполнительного руководства дисквалифицированных лиц, руководитель исполняет обязанности не более чем в трех организациях	составление запросов и понимание адресатов запросов, оценка надежности заявлений руководства, ЛОКУ и других сотрудников
Смена руководства в течение последних 3 лет	Сервис ФНС «Прозрачный бизнес: проверь себя и контрагента»* https://pb.nalog.ru/	частота смены руководства и причины	
Наличие собственника в реестре массовых учредителей	Сервис ФНС «Прозрачный бизнес: проверь себя и контрагента»* https://pb.nalog.ru/	информация о ЛОКУ/ руководителе ОЗО, топ-менеджерах	составление запросов и понимание адресатов запросов, ознакомление с организационной структурой клиента
Участие организации в трудовых спорах, наличие информации о задержках при выплате заработной платы	Банк данных исполнительных производств* https://fssp.gov.ru/iss/	информация об исполнительных производствах, в т.ч. по оплате труда	планирование аудиторских процедур получения доказательств в отношении статьи «кредиторская задолженность»
Внесение сведений в ЕГРЮЛ, размещение информации о финансовой и нефинансовой деятельности организации на сайтах и инвестиционных порталах	Сервис ФНС «Прозрачный бизнес: проверь себя и контрагента»* https://pb.nalog.ru/	регистрация клиента в ЕГРЮЛ, отсутствие в СМИ решения о ликвидации или реорганизации	оценка непрерывности деятельности организации
Цитируемость сайта предприятия, наличие отзывов о качестве продукции	Интернет-сайт ОЗО	информация о посещаемости сайта организации	ознакомление с деятельностью аудируемой организации

Продолжение таблицы Е.2

1	2	3	4
Рентабельность продаж, коэффициент автономии, текущей ликвидности, темп роста чистой прибыли, объема продаж, зависимость от дебиторов, кредиторов	ГИРБ(Ф)О* https://bo.nalog.ru/	официальные данные бухгалтерской отчетности, позволяющие провести расчет финансовых коэффициентов	оценка комплаенс-риска аудируемой организации как вида риска существенного искажения
Количество рыночных конкурентов	Единая информационная система в сфере закупок Федерального казначейства* https://zakupki.gov.ru/	основные конкуренты при участии организации в тендерах и госзакупках	
Возраст предприятия	Сервис ФНС «Прозрачный бизнес: проверь себя и контрагента»* https://pb.nalog.ru/	информация о дате регистрации организации	ознакомление с деятельностью аудируемой организации
Наличие на сайтах организации кодекса этики, правил и стандартов противодействия коррупции т.п.	Интернет-сайт ОЗО	наличие внутренних нормативных положений, этических норм, получение информации о службе внутреннего контроля/ внутреннего аудита/ ревизионной комиссии/ комплаенс-контроля, меры по совершенствованию корпоративного управления и внутреннего контроля	оценка эффективности СВК
Участие в госзакупках, госконтрактах, международных выставках и т.п.	Государственный реестр аккредитованных филиалов, представительств иностранных юридических лиц (РАФП)* https://service.nalog.ru/rafp/ Единая информационная система в сфере закупок Федерального казначейства* https://zakupki.gov.ru/	сведения об участии в консолидированной группе налогоплательщиков, информация о крупных закупках свыше 1 млрд. руб.; ЕИС по участникам закупок, содержит единый реестр участников, информацию о контрактах, перечни поставщиков, покупателей и контрактов, заключенных с организацией	оценка комплаенс-рисков, принятие решения о применении МСА 600, непрерывности деятельности
Участие в реализации социальных проектов, социально-экономической жизни региона, участие в выставках и конференциях, реализация природоохранных мероприятий	Интернет-сайт ОЗО Инвестиционный портал регионов России* https://www.investinregions.ru/ Реестры резидентов ТОСЭР, ОЭЗ на сайте Минэкономразвития https://www.economy.gov.ru/directions/regionalnoe_razvitiye/instrumenty_razvitiya_territoriy/	годовой отчет, интегрированная отчетность, отчеты об устойчивом развитии, информация о проектной деятельности организации, перечень инвестиционных проектов и участие	оценка надлежащих пользователей организации, планирование аудиторских процедур получения доказательств
Объем инвестиций в объекты социальной инфраструктуры	Инвестиционный портал регионов России* https://www.investinregions.ru/	перечень инвестиционных проектов, реализуемых на территории России, с указанием сумм инвестиций и содержание проектов	планирование аудиторских процедур получения доказательств

* государственные источники информации, согласно МСА 500 оцениваются в качестве надежных аудиторских доказательств

Таблица Е.3 – Форма документа «Принятие решение о начале и (или) продолжении работы с клиентом по определенному заданию, обеспечивающему уверенность»

Аудируемая организация		АО «Горно-обогатительный комплекс «Инаглинский»	
Отчетный период:		2022 г.	
Выполнил процедуру:		Иванов И.И.	Дата: 15.01.2023
Проверил процедуру:		Смирнова Т.И.	Дата:
	Вопрос:	Ответ:	Обоснование
1	2	3	4
1. Общая информация о потенциальном клиенте			
1.1	Будет ли потенциальный клиент представлять значительный финансовый или репутационный риск для аудиторской организации?	Нет	Общение с руководством потенциального клиента
1.2	Имеется ли предыдущий аудитор, и (в случае положительного ответа) выявлены ли случаи разногласия между предыдущим аудитором и потенциальным клиентом по значимым вопросам, обнаружения недобросовестных действий со стороны потенциального клиента, иные негативные характеристики потенциального клиента	Не выявлены	Общение с руководством потенциального клиента
2. Информация о предполагаемой услуге			
2.1	Относится ли данное аудиторское задание ко всей группе клиента, либо к дочернему обществу (при этом указать аудиторскую организацию для материнской компании)	Входит в группу организаций	Общение с руководством потенциального клиента
3. Соблюдение этических норм аудиторской организацией и аудиторской группой			
3.1	Адекватно ли потенциальный клиент стремится установить размер денежного вознаграждения за оказание услуг?	Да	Общение с руководством потенциального клиента
3.2	Известны ли факты, связанные с установлением руководством или другими лицами ограничений в получении доказательств или выполнения процедур?	Нет	Общение с руководством потенциального клиента
3.3	Соблюдаются ли правила независимости аудиторской организации от потенциального клиента?	Да	Общение с руководством потенциального клиента
3.4	Возникали ли за последние два года существенные разногласия с руководством потенциального клиента, о которых были проинформированы регулирующие органы или ЛОКУ?	Нет	Общение с руководством потенциального клиента
4. Оценка компетентности аудиторской группы			
4.1	Достаточно ли у аудиторской организации имеются временные, трудовые, ИТ и иные ресурсы для выполнения задания?	Да	Анализ штата аудиторской организации
4.2	Имеют ли члены аудиторской группы знания и опыт работы с клиентами аналогичного сектора и вида деятельности?	Да	Анализ компетентности аудиторов
4.3	Имеется ли у аудиторской организации опыт применения требований нормативных правовых актов РФ в связи со спецификой деятельности ОЗО (коммерческий сектор / госсектор / финансовый сектор)?	Да	Анализ выполнения предыдущих заданий
5. Выявление комплаенс-рисков потенциального клиента с целью соблюдения принципа должной осмотрительности			
5.1	Количество выявленных нарушений по результатам проведенным проверок, в т.ч. нарушений коррупционного законодательства и в сфере ПОД/ФТ	15	Сервис ФНС «Прозрачный бизнес: проверь себя и контрагента»
5.2	Отношение проверок, выявивших нарушения к общему количеству проведенных проверок	47 %	https://pb.nalog.ru/
5.3	Количество судебных исков (участие предприятия в качестве ответчика)	85	Картотека арбитражных дел Верховного суда РФ https://kad.arbitr.ru/
5.4	Степень благонадежности (по данным сайтов Контур-фокус и т.п.) (0 – низкая, 5 – средняя, 10 – высокая)	10	Сводная оценка СПАРК

Продолжение таблицы Е.3

1	2	3	4
5.5	Сумма исковых требований к организации, тыс. руб.	114236	Картоотека арбитражных дел Верховного суда РФ* https://kad.arbitr.ru/
5.6	Сумма налоговой и иной обязательной задолженности, тыс. руб.	1 000	Сервис ФНС «Прозрачный бизнес: проверь себя и контрагента» https://pb.nalog.ru/
5.7	Исполнение обязательств в условиях влияния санкций (0 – отсутствует, 5 – присутствует частично, 10 – полностью подвержено влиянию санкций)	5	Проверка контрагента «Санкционные риски» СПАРК https://spark-interfax.ru/
5.8	Мнение общественности о руководителе, опыт и стаж, деловые партнерства, отсутствие банкротства в ранее действующих организациях (0 – низкая, 5 – средняя, 10 – высокая)	10	Сервис ФНС «Прозрачный бизнес: проверь себя и контрагента» https://pb.nalog.ru/
5.9	Смена руководства в течение последних 3 лет (0 – нет, 10 – да)	0	
5.10	Наличие собственника в реестре массовых учредителей (0 – нет, 10 – да)	0	
5.11	Участие организации в трудовых спорах, наличие информации о задержках при выплате заработной платы	0	Банк данных исполнительных производств https://fssp.gov.ru/iss/
5.12	Внесение сведений в ЕГРЮЛ, размещение информации о финансовой и нефинансовой деятельности организации на сайтах и инвестиционных порталах (0 – низкая, 5 – средняя, 10 – высокая степень раскрытия)	10	Сервис ФНС «Прозрачный бизнес: проверь себя и контрагента» https://pb.nalog.ru/
5.13	Цитируемость сайта предприятия, наличие отзывов о качестве продукции	14900	http://www.kolmar.ru/
5.14	Рентабельность продаж	- 6,6	ГИРБ(Ф)О https://bo.nalog.ru/
	коэффициент автономии	0,05	
	текущей ликвидности	0,93	
	темп роста чистой прибыли	- 62 %	
	темп роста объема продаж	106 %	
	зависимость от дебиторов (0 – низкая, 5 – средняя, 10 – высокая)	10	
	зависимость от кредиторов (0 – низкая, 5 – средняя, 10 – высокая)	0	
5.15	Количество рыночных конкурентов	13	Единая информационная система в сфере закупок Федерального казначейства https://zakupki.gov.ru/
5.16	Возраст предприятия	15,3	Сервис ФНС
5.17	Наличие на сайтах организации кодекса этики, правил и стандартов противодействия коррупции т.п. (0 – отсутствует, 5 – частично раскрытие, 10 – полное раскрытие информации)	0	http://www.kolmar.ru/
5.18	Участие в госзакупках, госконтрактах, международных выставках и т.п. (0 – низкая степень участия, 5 – средняя, 10 – высокая)	5	Единая информационная система в сфере закупок Федерального казначейства https://zakupki.gov.ru/
5.19	Участие в реализации социальных проектов, социально-экономической жизни региона, участие в выставках и конференциях, реализация природоохранных мероприятий (0 – отсутствует, 5 – частично, 10 – постоянное участие)	10	http://www.kolmar.ru/
5.20	Объем инвестиций в объекты социальной инфраструктуры	0	Инвестиционный портал регионов России https://www.investinregions.ru/
Вывод: Начать (продолжить) работу с клиентом по определенному заданию			

Таблица Е.4 – Фрагмент формы документа «Оценка непрерывности деятельности аудируемой организации»

Аудируемая организация		АО «Аудируемая организация»									
Отчетный период:		2022 г.									
Выполнил процедуру:		Иванов И.И.	Дата: 15.01.2023								
Проверил процедуру:		Смирнова Т.И.	Дата: 25.01.2023								
	Оцениваемый признак	Оценка	Обоснование								
1. События финансового характера											
1.1	Наличие отрицательной величины чистых активов	Нет	Анализ подтвержденной бухгалтерской отчетности								
1.2	Неблагоприятные показатели финансового состояния	Нет									
	...										
2. События, имеющие отношение к операционной деятельности											
2.1	Заявления руководства в части ликвидации организации										
	...										
3. Оценки, сделанные руководством аудируемой организации											
	...										
4. Комплаенс-факторы, влияющие на непрерывность деятельности											
4.1	Несоблюдение требований к капиталу и иных нормативных требований										
4.2	Наличие незавершенных судебных разбирательств или разбирательств по вопросам нормативно-правового регулирования, в которых ответчиком выступает организация и в результате которых в случае неблагоприятного для организации исхода ей могут быть предъявлены требования, которые она, с большой вероятностью, будет не в состоянии удовлетворить										
4.3	Изменения в нормативных актах или государственной политике, которые, согласно ожиданиям, будут иметь негативные последствия для организации										
4.4	Ознакомление с условиями долговых обязательств и кредитных договоров и установление возможных фактов нарушения этих условий										
4.5	Оценка запросов юристам организации в отношении наличия судебных процессов и исков, обоснованности оценки руководством их возможного результата и их предполагаемых финансовых последствий										
4.6	Подтверждение наличия, юридической правомерности и возможности принудительного исполнения соглашений со связанными сторонами и третьими лицами об оказании или продолжении финансовой поддержки и оценка наличия у таких сторон (лиц) финансовой возможности для предоставления средств										
4.7	Оцененная сумма комплаенс-обязательств, тыс. руб.										
4.8	Оцененная сумма просроченных комплаенс-обязательств, тыс. руб.										
4.9	Оцененная сумма скрытых комплаенс-обязательств, тыс. руб.										
4.10	Оцененная сумма комплаенс-потерь, тыс. руб.										
5. Планы и прогнозы руководства в отношении финансовой поддержки											
5.1	Наличие условий достаточности финансирования										
Аналитическая процедура - парные корреляции инвестированного капитала и комплаенс-факторов на примере территориально значимых организаций (резидентов ТОСЭР)											
	IC	X24	X5	X3	X21	X23	X13	X9	X8	X11	X12
IC	1	0,7**	-0,147	-0,033	-0,008	0,52**	0,136	0,297	0,44**	-0,5**	0,44**
X24	0,7**	1	-0,64**	0	0,034	0,497**	0,62**	-0,138	0,37*	-0,28	0,2
X5	-0,147	-0,64**	1	0,54**	-0,066	-0,48**	-0,67**	-0,1	-0,38**	-0,08	-0,07
X3	-0,033	0	0,54**	1	0,319	-0,26	-0,06	-0,1	-0,42**	-0,08	-0,24
X21	-0,008	0,034	-0,066	0,319	1	0,18	0,14	0,18	-0,22	-0,05	-0,22
X23	0,52**	0,5**	-0,48**	-0,26	0,18	1	0,53**	-0,06	0,56**	-0,11	0,63**
X13	0,136	0,62**	-0,67**	-0,06	0,14	0,5**	1	0,162	0,359*	0,09	0,21
X9	0,297	-0,138	-0,1	-0,1	0,18	-0,06	0,162	1	0,042	0,53**	-0,07
X8	0,44**	0,37*	-0,38*	-0,42**	-0,215	0,561**	0,359*	0,04	1	0,02	0,72**
X11	-0,5**	-0,28	-0,08	-0,08	-0,05	-0,11	0,09	0,53**	0,02	1	-0,02
X12	0,44**	0,2	-0,07	-0,24	-0,22	0,63**	0,21	-0,07	0,72**	-0,02	1
** Корреляция значима на уровне 0.01 (2-сторон.).											
*Корреляция значима на уровне 0.05 (2-сторон.).											
	Влияние на аудиторское заключение:										
1.	Немодифицированное аудиторское заключение										
2.	Необходимо включить раздел «Ключевые вопросы»										
3.	Необходимо выразить мнение с оговоркой										
4.	Необходимо выразить отрицательное мнение										
5.	Отказ от выражения мнения										

Приложение Ж

Систематизация рисков областей для комплаенс-контроля в аудиторской деятельности

Таблица Ж.1 – Систематизация значимых экономических правонарушений, выявленных Росфинмониторингом, по зонам концентрации комплаенс-рисков

Зона концентрации риска	Обоснование выделения зоны рисков	Объекты	Установленный ущерб
1	2	3	4
ПКР1 Кредитно-финансовая сфера	Отзыв лицензий: в 2017 г. – 54, 2018 г. - 58, 2019 г. – 31. Хищение активов и несоблюдение 115-ФЗ В 2018 г. под надзором Росфинмониторинга находилось 14 тыс. кредитных и нефинансовых организаций В 2018 г. ликвидировано 27 теневых площадок в крупных банках. Информирование о выявлении рисков незаконопослушности за 2017-2019 гг. – 70-85 %. ЦБ РФ подтвердил зоны рисков кредитных организаций в 2018 г. 140, в 2019 г. – 76. Меры заградительного характера и пресечение вывода денежных средств в нелегальный оборот в 2018 г. 170 млрд. руб., в 2019 г. – 200 млрд. руб.	Кредитные организации	300 млрд. руб.
	Пресечение сомнительных операций: В 2017 г. МВД России по информации Росфинмониторинга пресечена деятельность межрегиональной преступной группы (20 КПК), связанной с хищением средств 25 тыс. вкладчиков. Сокращение небанковских финансовых организаций в результате пресечения деятельности в 2018 г. на 15 %, в 2019 г. на 30 %. В 2018 г. исключено из реестра 2,5 тыс. МФО. В 2018 г. установлены более 200 фиктивных фирм и задержаны 8 участников преступного сообщества (ст. 210 и ч. 2 ст. 172.2 УК РФ)	Кредитно-потребительские кооперативы, МФО, ломбарды	6 млрд. руб.
	Пресечение работы площадок по обслуживанию теневых потоков в 2017 г. – 22, в 2019 г. – 25 (700 уголовных дел)	Кредитные организации	40 млрд. руб. (2019) 80 млрд. руб. (2017)
	Исключение из реестра страховых организаций и брокеров в 2017 г. 61, в 2019 г. - 25	Страховые организации	10 млрд. руб.
	СЗФО (ст. 174.1 УК РФ, ст. 30 и ч. 4 ст. 159 УК РФ) незаконный вывод накопительной части пенсии из ПФР, в т.ч. входящих в ГК «Согласие»	НПФ	11 млрд. руб.
	В 2018 г. 116 тыс.ед. В 2017 г. выявлено Росфинмониторингом 4,2 млрд. руб. операций с высоким уровнем риска, 2018 г. – 2,8 млрд. руб.	УНПиП Аудиторы, нотариусы	
ПКР2 Бюджетная сфера	Коррупция: Финансовые расследования по направлению «Коррупция» в 2017 г. более 3 тыс., возбуждено 450 уголовных дел, 30 – в области легализации.		
	Зам. руководителя Сибирского управления Росрезерва: обнаружено и арестовано имущество.	Росрезерв	200 млн. руб.
	Дела в области гособоронзаказа: 155 в 2017 г., 170 в 2018 г., 107 в 2019 г. В 2019 г. ущерб составил 13,5 млрд. руб.		
	Строительство СИЗО «Кресты», гендиректор компании «Петроинвест» - ч. 5 ст. 291 УК (дача взятки в особо крупном размере)	Строительство	X
	Сделки компании «Ленпромтранспроект», у чиновника конфисковано имущество	Проектирование инфраструктуры	200 млн. руб., 6,1 млн. руб.
	Зам. руководителя ПФ РФ взяточничество (ч. 6 ст. 290 УК РФ) и незаконные сделки с госструктурами «Техносерва»	Пенсионный фонд	4,4 млн. руб.
	Нарушение антимонопольного законодательства в сфере госзакупок: Проверено исполнителей госконтрактов в 2019 г. 22 тыс. на сумму 160 млрд. руб., расторжение и отмена госзакупок 1,2 млрд. руб.	Исполнители госконтрактов, госзакупки	

Продолжение таблицы Ж.1

1	2	3	4
	Пресечена деятельность картеля по строительству, реконструкции аэропортов, взлетно-посадочных полос в рамках ФЦП «Развитие транспортной системы России»	Строительство, реконструкция	24,7 млрд. руб.
	Поставка боевой одежды для ФПС Главного управления МЧС России по Свердловской области	МЧС	50 млн. руб.
	Сговор УФСБ России по г. Москве участников торговых процедур на поставку медицинской техники	Здравоохранение	452,8 млн. руб. (сохранено)
	Госконтракт с АО «ГУОВ» с подрядчиком ООО «Лидера» на строительство объектов полигона Омского автобронетанкового инженерного института	Строительство	2 млрд. руб.
	В 2018 г. расследование дел о создании картеля для поддержания цен на торгах при проведении 465 электронных аукционов на поставку лекарств для медицинских учреждений. Административная ответственность на сумму более 90 млн. руб.	Здравоохранение	420 млн. руб.
	Заключение антиконкурентного соглашения по 8 открытым аукционам на оказание услуг по содержанию казарменно-жилищного фонда военных городков и объектов Минобороны	Жилищное строительство	1,79 млрд. руб.
	В 2019 г. выявлены картельные сговоры в рамках национальных проектов «Образование» и «Жилье и городская среда», сумма возмещенного ущерба 7,5 млн. руб. Проведено в 2019 г. 740 финансовых расследований в области нацпроектов. Возбуждено 13 уголовных дел на сумму ущерба 1,8 млрд. руб.	Нацпроекты	2,8 млрд. руб.
	Легализация преступного дохода:		
	Экс-губернатор Сахалинской области (ч. 6 ст. 290 и ч. 4 ст. 291 УК РФ)		77 млн. руб., 2 млрд. руб.
	Руководители подрядных организаций (СКФО) (ч. 4 ст. 159 УК РФ, п. «б» ч. 4 ст. 174.1 УК РФ)	Строительство	210 млн. руб.
	ПАО «ТАНТК им. Е.М. Бериева» расторгнут госконтракт с недобросовестным подрядчиком, вывод денежных средств в теневой оборот, топ-менеджер приговорен к 2 годам лишения свободы (ч. 2 ст. 201 УК РФ)	Авиастроение	5,4 млрд. руб.
	Нецелевое использование бюджетных средств		
	В 2019 г. выявлено нецелевое использование бюджетных средств предприятиями станкостроения	Станкостроение	2,5 млрд. руб.
	ГК «Роснано»: необоснованные расходы, установленные Счетной Палатой, на покупку бизнес-центра, автомобилей, траты на корпоративы, проведение международного форума по нанотехнологиям. В 2015 г. инвестиции в зарубежные компании в обмен на передачу технологий без подтверждения ноу-хау. Реализация проектов по невыгодным ценам. Растраты, неисполнение планов по объему привлечения частных инвестиций. 2014-2015 остановка производства «Усоль-Сибирского Силикона» и банкротство, неконкурентоспособность производств	Инновационная промышленность	444,7 млн. руб.
	Инновационный центр Сколково: незавершенное строительство, непризнание имущества, земельных участков в собственность	Инновационная промышленность	75 млрд. (2010-2015) 302,5 млн. руб.
	Проверка по разведке Росфинмониторинга юридических лиц и ИП в части минимизации риска хищения/нецелевого использования государственных средств		1,2 тыс. (2018 г.), 9 тыс. (2019)
	Проверка расходования средств в рамках ФЦП, нацпроектов в сфере АПК – 47 млрд. руб., вывод в теневой оборот по фиктивным основаниям – 15 %, количество уголовных дел – 14, коррупционные факты - 36 %. Возмещен ущерб - 102 млн. руб.	Нацпроекты	
	Хищение бюджетных средств:		
	Хищение бюджетных средств по муниципальной программе по обеспечению населения качественным жильем (мэр МО ДФО)	Обеспечение жильем	
	Незаконное отчуждение права собственности на госимущество:		
	Незаконное отчуждение права собственности на муниципальное и краевое имущество ЮФО земельного участка	Земельные отношения	2,4 млрд. руб.

Продолжение таблицы Ж.1

1	2	3	4
ПКР3 Ресурсоснабжение в сфере ЖКХ	Комплексная проверка по проекту «Водоканал», с 80 % платежами населения – 88 в 2017-2018 гг. Количество уголовных дел, возбужденных по проекту Водоканал - 47, легализация преступных доходов – 2, административных коррупционных нарушений – 25. Сумма фиктивных операций из водоканалов - 10 млрд. руб. Необоснованно включено затрат в тарифы - 4 млрд. руб., хищений - 800 млн. руб.	Предприятия водоснабжения	11,5 млрд. руб.
	Проверка ресурсоснабжающих организаций, имеющих просроченную кредиторскую задолженность в 2017 г. 2 тыс. на сумму более 170 млрд. руб., в 2018 г. 1,5 тыс. на сумму более 219 млрд. руб. Из них организации, совершившие подозрительные операции в 2017 г. 8 уголовных дел, в 2018 г. - 50.	Ресурсоснабжающие предприятия ЖКХ	3,5 млрд. руб. (2018)
ПКР4 Экспортная деятельность (ЛПК, рыбохозяйственный комплекс)	В 2019 г. Руководитель МО, учредитель организаций по лесозаготовкам и экспортом лесоматериалов совершал сомнительные операции по незаконной вырубке лесных насаждений, налоговых правонарушений и коррупции. Экспорт организацией в ДУ лесоматериалов свыше 2,3 млрд. руб.	Предприятия ЛПК	101,6 млн. руб.
	В СЗФО по проверке более 500 предприятий ЛПК, получающих господдержку, контрактов, приоритетных инвестпроектов, имеющих лицензии на осуществление экспорта лесоматериалов. Установлены риски вывода денежных средств в теневой оборот у 42 организаций, возбуждено 2 уголовных дела (ст.193-1 и 199 УК РФ)	Предприятия ЛПК	350 млн. руб.
	Финансовые расследования Росфинмониторинга предприятий ЛПК - 700, уголовных дел – 35, по легализации – 9.	Предприятия ЛПК	5,5 млрд. руб.
	ООО «Монерон», «Курильский универсальный комплекс» и «Приморская рыболовная компания» (крупнейшие предприятия по добычи краба) – занижение стоимости крабов при экспорте в 2014-2015 гг. Обвинение в организации контрабандных поставок. Факты незаконного вылова стратегически важных морских млекопитающих, зарегистрированным в Китае, перечисление денежных средств аффилированным лицам (административные штрафы на сумму 150,4 млн. руб.)	Предприятия РК	210,3 млн. руб.
	Финансовые расследования рыбохозяйственного комплекса – 200, уголовных дел – 8. Проверка организаций рыбохозяйственного комплекса – более 1 тыс., ин. лица в структуре собственников – 170 юрлиц	Предприятия РК	
ПКР5 Деятельность по приему платежей	Сокращение в 2018 г. подозрительных операций по перечислению денежных средств операторами сотовой связи более чем в 5 раз.	Операторы сотовой связи	
ПКР6 Оборот потребительских товаров	Уклонение от уплаты налогов:		
	В 2018 г. рынок бытовой техники	Производство и торговля бытовой техники, оборот алкогольной продукции	10 млрд. руб., НДС – более 2 млрд. руб.
ПКР7 Жилищное строительство	ЖК «Московские окна» банкротство застройщика, выполнение строительства на 25 %, двойные продажи получателям кредитов втайне контролирующих органов и не отражались документально	Жилищное строительство	19 млрд. руб. (сумма требований)
ПКР8 Оборот драгметаллов и камней	Снижение подозрительных операций в секторе оборота драгоценных металлов и камней в 2019 г. на 16 %	Ювелирные компании, ломбарды	
ПКР9 Посредническая деятельность		Риэлтеры, агентства по продаже недвижимости	

Таблица Ж.2 – Национальная система оценки рисков легализации преступных доходов

Способ легализации доходов от преступной деятельности	Мошенничество	Коррупция	Уклонение от уплаты налогов и таможенных платежей, «серый импорт», «серые зарплатки»	Контрабанда, незаконная добыча и аффилированность	НОН, терроризм	Кибермошенничество
Создание номинальных юрлиц	1, 2	1, 2	1, 2			
Фиктивная деятельность	4	4	4	4		
Юрлица, нерезиденты, трасты в иностранных государствах	4		4			
Использование наличных денежных средств, электронных средств платежа, виртуальных валют			2, 3		2	2
Участие физических лиц (посредников), аффилированных с должностными лицами	2 (госконтракты, строительстве инфраструктурных объектов, госзакупках, ГЧП)					
Использование услуг банков, МФО, КПК	1	1				
Использование рынков драгоценных металлов			8	8		
Денежные переводы	1	1			1	
Вексельная форма расчетов	1		1			
Использования наличных денежных средств, перемещаемых через границу ЕАЭС				1, 4		
Через услугу под видом «перестрахования»	1	1				
Через сделки ипотечного кредитования, инвестирование в объекты недвижимости за рубежом	1, 9	1, 9				
Почтовые переводы («Почта России»)	1	1				
Услуги нотариусов	1	1				
Использование услуг лизинговых организаций	1, 2	1, 2				
Через услуги операторов связи, ломбардов, операторов по приему платежей	5, 1	5, 1				
Через услуги обществ взаимного страхования, НПФ, аудиторов, ПИФЫ	1	1				
Посредством неформальных систем денежных переводов	1	1				
	Высокий риск					
	Повышенный риск					
	Умеренный риск					
	Низкий риск					

Примечание: номерами отмечены зоны концентрации рисков: 1 - кредитно-финансовая сфера, 2 - бюджетная сфера, 3 - ресурсоснабжение в сфере ЖКХ, 4 - экспортная деятельность, 5 - операционная деятельность по приему платежей, 6 - оборот потребительских товаров, 7 - жилищное строительство, 8 - оборот драгметаллов и камней, 9 - посредническая деятельность при сделках купли-продажи недвижимости.

Таблица Ж.3 – Критерии риска проверки аудируемой организации государственными органами контроля и надзора

Профиль комплаенс-риска, применяемого органами государственного контроля и надзора	Высокий	Средний	Низкий
1	2	3	4
I Бюджетный контроль			
Принятие бюджетных обязательств, превышающих бюджетные ассигнования	+		
Неэффективное использование средств бюджета на реализацию госпрограмм	+		
Недостижение показателей результативности и несоблюдение графика выполнения мероприятий по проектированию объектов капитального строительства	+		
Завышение при обосновании и определении начальной (максимальной) цены контракта, заключаемого с единым поставщиком	+		
Федеральная адресная инвестиционная программа (нарушения в части незавершенного строительства)	+		
Неправильное отражение в бюджетном учете ФХЖ и недостоверность отчетности	+		
Недостатки при управлении дебиторской и кредиторской задолженностью	+		
Расходование средств федерального бюджета на мероприятия по информатизации (отсутствии в плане мероприятий по закупке)		+	
Нецелевое использование субсидий на финансирование госзадания		+	
Неприменение мер ответственности за ненадлежащее исполнение обязательств по контракту		+	
Оплата заказчиком товаров (работ, услуг) по завышенным ценам		+	
II Налоговый контроль			
Налоговая нагрузка ниже среднего отраслевого уровня	+		
Отражение в бухгалтерской/налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких лет, значительных налоговых вычетов	+		
Опережающий темп роста расходов над темпами роста доходов	+		
Среднемесячная зарплата сотрудников ниже средней по виду экономической деятельности субъекта РФ	+		
Неоднократное приближение к предельному значению показателя, установленного НК РФ для спецрежимов	+		
Построение деятельности без наличия разумных экономических причин (с использованием «цепочки контрагентов»)	+		
«Миграция» между налоговыми органами и т.п.	+		
Получение необоснованной экономической выгоды с использованием фирм-однодневок, при реализации недвижимого имущества, реализации алкогольной и спиртосодержащей продукции, оборот с посредниками, приобретением фиктивных инвестиционных инструментов, сделки с драгоценными металлами и слитками	+		
III Таможенный контроль			
Неисполнение лицом обязанностей, предусмотренных п. 2 ст. 336 ТК ЕЭАС при проведении таможенной проверки	+		
Нахождение лица в стадии ликвидации или прекращения деятельности	+		
Наличие неисполненной обязанности по уплате административного штрафа в срок свыше 10 календарных дней	+		
Отправитель, получатель, декларант товаров, по которым факт уклонения от уплаты таможенных платежей подтвержден приговором суда	+		
Высокий уровень налогового риска по результатам категорирования ФНС	+		
Дата регистрации первой декларации на товары, поданной в целях помещения товаров для внутреннего потребления или экспорта, предшествует дате начала отчетного периода или 6 месяцев до даты окончания отчетного периода при условии низкого налогового риска			+
Итоговая оценка деятельности лица соответствует значению категории низкого уровня риска (размер уставного капитала, общий период осуществления ВЭД и т.п.)			+
Отсутствие неисполненной обязанности по уплате таможенных платежей			+

Составлено по: [4], [29], [25]

Таблица Ж.4 – Предлагаемые типологии рисков операций для определения критических контрольных точек при аудите бухгалтерской отчетности и в части контроля операций, подверженных рискам недобросовестных действий

Группа	Факторы риска
1	2
1. Внешние факторы	
Общеэкономические факторы (оцениваются в случае потенциального ведения деятельности в условиях)	наличие высокого уровня инфляции, неустойчивости на финансовых рынках (приводит к наличию оправдания и мотивации в вуалировании показателями бухгалтерской отчетности – переоценкой активов или применении справедливой стоимости и иных оценочных значений, операций, выраженных в иностранной валюте)
	ограничение работы в очном режиме, вызванные COVID-19 (авиаперевозки, культура и организация досуга, туризм, гостиничный бизнес, общественное питание, образовательная деятельность, бытовые услуги населению и т.п.)
	кризисное состояние отрасли, вызванное воздействием COVID-19 или зарубежными санкциями
Правовые	Либерализация контрольно-надзорной деятельности (способствует наличию оправдания к мошенничеству)
	Снижение наказания за недобросовестное действия
	Противоречия и несовершенство законодательства
	Наличие установленных законом требований к достижению определенных экономических показателей в связи с возникновением дополнительных стимулов
Информационные	неспособность информационных продуктов учесть радикальное изменение нормативных требований в области бухгалтерского учета и налогообложения
	неспособность существующих систем информационной безопасности противодействовать киберрискам
2. Внутренние факторы	
2.1 На уровне финансово-хозяйственных операций	
Факторы, негативное влияние которых может стать угрозой несоблюдения принципа непрерывности деятельности	операции в регионах, которые являются экономически нестабильными, например, в странах со значительной девальвацией валюты или экономикой с высокой инфляцией
	операции, зависящие от неустойчивых рынков, например, фьючерсная торговля, финансовые вложения в кризисные отрасли
	сложность нормативного регулирования
	ограничения возможностей аудируемого лица по привлечению средств
	изменения в отрасли, в которой осуществляет свою деятельность аудируемое лицо
	изменения в сети поставщиков
	разработка новых видов товаров, работ или услуг, освоение новых видов деятельности
	перемещение хозяйственной деятельности в новые регионы
	крупные продажи или реорганизация
	предполагаемые продажи хозяйственных или географических сегментов деятельности
	операции со значимыми контрагентами, от которых зависит спрос на продукцию
	просроченные обязательства, не исполненные в срок, безнадежная задолженность, необеспеченные обязательства
	обязательства, по которым продлен срок (пролонгированные)
	оборачиваемость и ликвидность активов (например, не пользующиеся спросом активы)
	убыточные сегменты, виды деятельности, операции
	срочные обязательства (с бюджетом и внебюджетными фондами, с персоналом)
недостижение запланированного результата по расходованию бюджетных инвестиций, неисполнения бюджетной сметы, неадресного использования бюджетных средств	
высокая неравномерность расходов в течение года, блокирование расходов уполномоченными органами	
Факторы риска, связанные с ПОД/ФТ	<i>Страновые риски ПОД/ФТ (зависят от географической регистрации или деятельности аудируемой организации:)</i>
	оплата контрагентам не в те государства, из которой происходила поставка товаров
	ненадлежащее оформление операции, требующей валютного контроля
	аудируемое лицо, и (или) его бенефициарные владельцы, и (или) его контрагенты являются резидентами страны (государства, юрисдикции) или географической области, которые, по данным надежных источников, предоставляют финансирование или поддержку террористической деятельности либо на территории которых действуют установленные террористические организации
	клиенты или контрагенты аудируемого лица являются нерезидентами РФ, из государств (территорий), предоставляющих льготный режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытие и предоставление информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны), слабой системой ПОД/ФТ, в отношении которой применены санкции, эмбарго или аналогичные меры, установленные, например, ООН, имеющей высокий уровень коррупции, НОН и т.п. (по перечню, утвержденному приказом Минфина России от 13.11.2007 N 108н, по данным МВФ, Всемирного банка)
	<i>Клиентские риски ПОД/ФТ</i>

Продолжение таблицы Ж.4

1	2
	операции, в отношении которых необходимость оплаты услуг сомнительна (оплата услуг консультантам, госслужащим)
	выплата значительно завышенных гонораров и комиссионных консультантам и агентам
	операции с лицами, не состоящими в штате организации
	регистрация клиента аудируемого лица или его контрагента осуществлена по адресу массовой регистрации юридических лиц
	период деятельности контрагента аудируемой организации составляет менее одного года с даты государственной регистрации
	контрагент является участником ФЦП или национальных проектов либо резидентом ОЭЗ, ТОСЭР и т.п.
	контрагент, имеющий в УК долю государственного участия
	сделки с созданными номинальными юридическими лицами, дочерними фирмами, деятельность которых направлена на транзит и обналичивание денег, размещение на депозитах
	отсутствие информации о контрагенте в общедоступных источниках информации или внесение недостоверных сведений в ЕГРЮЛ
	сделки с контрагентами или бенефициарными владельцами которых являются иностранные публичные должностные лица, их супруги, близкие родственники (родственники по прямой восходящей и нисходящей линии (родители и дети, дедушка, бабушка и внуки), полнородные и неполнородные (имеющие общих отца или мать) братья и сестры, усыновители и усыновленные)
	сделки с контрагентами или бенефициарным владельцем является российское публичное должностное лицо либо его близкий родственник.
	сделки с контрагентами или бенефициарные владельцы являются должностными лицами публичной международной организации.
	<i>Операционные риски ПОД/ФТ (связанные с операциями и продукцией аудируемой организации)</i>
	осуществление строительной деятельности
	необычные платежи наличными
	применение серых схем выплаты заработной платы, оказание матпомощи сотрудникам
	операции с интенсивным наличным оборотом (розничная торговля и т.п.)
	операции с применением электронных средств платежа и виртуальных валют, POS-терминалы, эквайринг
	использование принципа разделения платежа на несколько транзакций в целях дальнейшей отправки каждой из них с нового адреса на выборку не связанных друг с другом криптокошельков (схема «миксера»)
	операции с криптовалютой без возможности отслеживать транзакции, номера кошельков и размеры переводов (схемы «альткоины»)
	операции со связанными сторонами
	нетиповые операции или неповторяющиеся операции, в т.ч. операции внутри группы компаний и операции, связанные со значительным доходом в конце отчетного периода
	операции по госзакупкам, госконтрактам с участием посредников
	операции по приобретению недвижимости за рубежом
	неполное зачисление наличной выручки, продажа ее третьим лицам
	значительные недостачи ТМЦ
	значительные трансграничные переводы денежных средств, не имеющие коммерческого обоснования
	многочисленные перепродажи товаров и услуг
	операции с имуществом и/или денежными средствами аудируемой организации, направленные на его отчуждение в период, предшествующий началу судебного разбирательства
	операции аудируемого лица с активами, легко конвертируемыми в деньги (например, облигациями на предъявителя, бриллиантами)
	неоднократное выставление счетов на одни и те же товары и услуги
	операции аудируемого лица, совершенные с применением сомнительных методов для минимизации заявленной прибыли по соображениям, связанным с налогообложением
	операции, если сумма обязательств после их совершения превысит стоимость активов, за счет которых данные обязательства могут быть погашены
	операции, если сделка может быть квалифицирована как мнимая или притворная и направлена на преднамеренное или фиктивное банкротство организации
	прощение долгов по неисполненным обязательствам
	<i>Поведенческие факторы</i>
	отказ руководства или других представителей в представлении взаимодействия с работниками для получения аудиторских доказательств
	давление и запугивание членов аудиторской группы, неоднозначные трактования, связанные с оценкой надежности и противоречивости аудиторских доказательств, при разрешении разногласий
	необычные задержки в предоставлении информации по требованию аудитора

Продолжение таблицы Ж.4

1	2
Факторы, свидетельствующие о возможных недобросовестных действиях	сложные схемы объединения или совместной деятельности
	сложные финансовые расчеты, предполагающие обязательства, которые не отражаются в отчетности
	изменения, связанные с управленческим персоналом, в т.ч. увольнение руководителей
	коммерческий характер операций и уровень их доходности (инвестиции, не имеющие коммерческого интереса)
	валютные операции (платежи в инвалюте без должной регистрации документов)
	операции, по которым предусмотрены необычно высокие процентные ставки годовых
	инвестиции, не представляющие обычного делового интереса, подразумевающие продолжение инфляции, или предварительное установление нереалистичных привлекательных процентов на вложенный капитал
	инвестиции для выплаты уже имеющихся долгов
	излишне усложненная структура собственности и управления, необоснованные изменения в собственности
	большие отклонения от обычных данных о поступлении или расходе активов
	нахождение активов на ответственном хранении или доверительном управлении
	факты использования активов не на производственные нужды (списание в результате порчи, потери, долгого хранения, «неоправданного» ремонта)
	операции в личных целях (использование активов в виде залога по персональному займу либо по займу для связанной стороны)
	оплата несуществующих товаров (платежи фиктивным поставщикам, взятки, выплачиваемые поставщиками агентам по закупке, выплаты фиктивным работникам)
присвоение денежных поступлений от дебиторов или направление на персональные банковские счета денежных поступлений, перечисленных от контрагентов в адрес закрытых банковских счетов	
хищение запасов, отходов в личных целях или для продажи, участие в сговоре с конкурентами с раскрытием технологических данных в целях вознаграждения	
2.2 Отражение обязательств в системе бухгалтерского учета	
Факторы, свидетельствующие о возможных недобросовестных действиях	корректировочные записи в информационной системе, исправления, зачистки, красное сторно
	операции, которые проведены в бухгалтерском учете в соответствии со специальными указаниями руководства (реструктуризация долга, активы, подлежащие продаже, и классификация ликвидных ценных бумаг)
	бухгалтерские проводки, предполагающие сложные многоступенчатые расчеты
	события сопряжены с существенной неопределенностью стоимостных параметров (оценочные показатели)
	нетиповые бухгалтерские проводки с использованием счетов, которые не имеют отношения к операциям
	факты недостач или пересортицы, выявленные при проведении инвентаризации
	бухгалтерские записи лицами, которые не уполномочены их производить в информационной системе
	бухгалтерские записи, осуществляемые вручную
	бухгалтерские записи в конце отчетного периода (могут указывать на манипулирование финансовыми результатами или достижение определенных целей)
	перенесение ФХЖ, которые произошли в отчетном периоде, на более поздние или ранние периоды
	отражение сумм, имеющих округленные значения
Факторы, свидетельствующие о возможном несоблюдении НПА	искажения, допущенные в предыдущие периоды
	введение в учетную политику новых учетных принципов, инструкций
	незавершенные судебные дела и обремененные условиями обязательства (гарантии по продажам, обязательства в отношении восстановления окружающей среды)
	нехватка персонала с надлежащими навыками ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности
2.3 На уровне бухгалтерской отчетности	
Факторы, свидетельствующие о возможных недобросовестных действиях	установка новых информационных систем, связанных с подготовкой отчетности
	резкое изменение финансового состояния аудируемой организации по сравнению с предыдущими периодами
	отчетность формируется в одной информационной системе, а для передачи по ТКС используется другая ИТ-система
	существенное расхождение между доходами и расходами, отраженными на сайте ФНС и данными бухгалтерской отчетности

Приложение 3

Предлагаемые формы рабочих документов для регистрации результатов детальных комплаенс-процедур

Таблица 3.1 – Рабочий документ КД-3 (М.1) «Детальные процедуры налогового комплаенса подтверждения ставки НДС 0 % и возмещения НДС»

Детальные процедуры:	VII.5a Проверка права экспортера на применение ставки НДС 0 %					
	VII.5b Проверка правильности отражения налоговой базы по НДС					
	VII.5c Сопоставление данных товарных накладных, ГТД с налоговой декларацией по НДС и подтверждение данных декларации по НДС					
	VII.5d Проверка доначислений НДС по ставке 20 или 10 %. Проверка наличия счет-фактуру и отражения в книге продаж на 181 день в случае неподтвержденного экспорта, проверка формирования уточненной декларации по НДС за период отгрузки товаров, проверка начисления НДС со всей суммы экспортной выручки					
VII.5a Проверка права экспортера на применение ставки НДС 0 %. VII.5b Проверка правильности отражения налоговой базы по НДС. VII.5c Сопоставление данных товарных накладных, ГТД с налоговой декларацией по НДС и подтверждение данных декларации по НДС						
Критерий	Счет-фактура / Инвойс и иные товаросопроводительные документы	ГТД	Книга продаж, карточка по счету 90.3	Декларация по НДС	Внешнеторговый контракт	Уточненная декларация в случае неподтвержденного экспорта
Наличие подтверждающих документов	Отсутствуют	+	+	+	+	Не была подана
Наименование покупателя		Heihe letter constant trade limited liability company				
Товар		Масло соевое гидратированное				
Цена		675 долл.	X	X	675 долл.	
Количество		120 т	120 т	X	X	
Применяемая налоговая ставка		0 %	НДС с суммы экспорта не исчислен		X	
Вывод:	Экспортер имеет право на применение НДС 0 %. Расхождение между сведениями по документам не выявлено. Соевое масло относится к товарам несырьевого экспорта. Вычеты по несырьевому экспорту не зависят от даты подтверждения ставки НДС 0 % (п. 3 ст. 172 НК РФ). Налоговые вычеты сохраняются в тех периодах, когда они были заявлены. Необходимости ведения раздельного учета «входного» НДС для экспортера нет.					
VII.5d Проверка доначислений НДС по ставке 20 или 10 %. Проверка наличия счет-фактуру и отражения в книге продаж на 181 день в случае неподтвержденного экспорта, проверка формирования уточненной декларации по НДС за период отгрузки товаров, проверка начисления НДС со всей суммы экспортной выручки						
Критерий	Счет-фактура / Инвойс и иные товаросопроводительные и транспортные документы	Книга продаж, карточка по счету 90.3	Декларация по НДС	ВК	Уточненная декларация в случае неподтвержденного экспорта	
Налоговая база в случае расчета НДС при неподтвержденном экспорте	Отсутствует счет-фактура, в первоначальном счет-фактуре отражена сумма 5 204 638,8 руб.		Не отражена		X	Не была подана
НДС в случае неподтвержденного экспорта	Отсутствует счет-фактура		Не отражена		X	
Вывод:	В случае неподтвержденного экспорта необходимо сумму НДС отразить в книге продаж, выписать счет-фактуру и подать уточненную налоговую декларацию за IV квартал 2019 г. Если позже будет подтверждена ставка 0 %, то уплаченный НДС можно принять к вычету (п. 3 ст. 172 НК РФ).					
Расчет финансового последствия комплаенс-риска	Произведем расчет суммы НДС в случае неподтвержденного экспорта: 5204638,8 x 20 % = 1 040 927,76 руб. 180 дней с даты отгрузки готовой продукции на экспорт (16.10.2019) наступает 13.04.2020. Таким образом, датой исчисления НДС является 13.04.2020. Пеня начисляется на 181-ый день с даты помещения товаров под таможенную процедуру экспорта (п. 9 ст. 165, п. 9 ст. 167 НК РФ, п. 5 Протокола о взимании косвенных налогов в рамках ЕАЭС). Сумма пени составит: сумма налога x количество дней просрочки x 1/300 ставки рефинансирования = 1 040 927,76 x 1/300 (14 x 6 % + 56 x 5,5 % + 35 x 4,5 % + 158 x 4,25 %) = 42 365,76 руб.					

Таблица 3.2 – Рабочий документ КД-4 (М.3) «Подтверждение правильности исходной информации и допущений, которые приняты в основу при оценке инвестиционных рисков»

Стадия проекта		Прединвестиционная		
Проверяемая организация		АО «Распределительная сетевая компания»		
Объекты комплаенса		Инвестиционный проект «Строительство подстанции»		
Описание аудиторских процедур		Оценка применимости допущений к прогнозным показателям эффективности проекта		
№ п/п	Допущение	По данным электросетевой компании	По данным инвестиционного комплаенса	
			Значение	Источник информации
1	Уровень инфляции (2020-2022 гг.)	4,0 % 3,7 % 3,5 %	4,0 % 3,9 % 3,7 %	Аналитика Центрального Банка РФ
2	Расходы по инвестиционному проекту, млн. руб.	152,88	152,88	Смета инвестиционного проекта
3	Источники финансирования проекта	100 % собственные средства	100 % собственные средства	План финансирования проекта
4	График налоговых платежей	Есть в проекте	Предусмотрен проектом	Паспорт инвестиционного проекта
5	Ставка дисконтирования, %	11,5	11,5	Расчетный план проекта
Вывод: Допущения составлены руководством обоснованно; расхождение в 0,2 % по уровню инфляции может привести к увеличению стоимости проекта				

Таблица 3.3 - Рабочий документ КД-1 (М.1) «Проверка соблюдения требований действующего законодательства и учетной политики предприятия в части отражения в учете затрат по проектам»

Стадия проекта		Инвестиционная				
Проверяемая организация		АО «Распределительная сетевая компания»				
Объект комплаенса		Инвестиционный проект «Установка приборов учета электроэнергии с включением в автоматизированную систему»				
Описание аудиторских процедур		Анализ бухгалтерских записей, анализ правильности организации и ведения аналитического учета в отношении инвестиционной деятельности предприятия				
Факт хозяйственной жизни	По данным электросетевой компании			По результатам инвестиционного комплаенса		
	Дт	Кт	Сумма (тыс. руб.)	Дт	Кт	Сумма (тыс. руб.)
1. Поступили счетчики эл. энергии и компоненты систем учета от АО «Электротехнические заводы Энергомера» (без НДС)	08.03	60.01	54 008	08.03	60.01	54 008
3. Поступило вспомогательное оборудование в рамках создания АИИ КУЭ РРЭ от ООО «Прософт-Системы» (без НДС)	08.03	60.03	4 217	08.03	60.03	4 217
4. Приобретены трансформаторы тока от ОАО «Самарский трансформатор» (без НДС)	08.03	60.03	50	08.03	60.03	50
5. Произведена оплата по договору поставщику ОАО «Самарский трансформатор»	60.03	51	60	60.03	51	60
Вывод: По результатам аудиторской проверки нарушений в формировании бухгалтерских записей и искаженные сумм при реализации инвестиционного проекта, обнаружено не было.						

Продолжение таблицы 3.3

Раздел	Согласно законодательству РФ в области бухгалтерского учета	Согласно учетной политике АО
Аналитический учет затрат	Ведется по объектам строительства, статьям затрат, способам строительства (ПБУ «Учет долгосрочных инвестиций» №160 от 30.12.1993).	Аналитический учет затрат на капитальное строительство (модернизацию) ведется по модернизируемым объектам, статьям затрат, способам строительства (подрядный, хозяйственный способ).
Счета учета расходов по инвестиционному проекту	Для обобщения информации о затратах организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, земельных участков и объектов природопользования, нематериальных активов предназначен счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» (Инструкция по применению плана счетов, утв. Приказом Минфина РФ № 94н).	Затраты, связанные с осуществлением капитального строительства, реконструкцией, модернизацией объектов основных средств, учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет «Строительство объектов основных средств») по фактическим расходам.
Вывод: Аналитический учет в отношении инвестиционной деятельности АО организован в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации.		

Таблица 3.4 – Рабочий документ КД-4 (М.1) «Оценка выполнения работ по инвестиционному проекту согласно графику»

Стадия проекта		Инвестиционная			
Проверяемая организация		АО «Распределительная сетевая компания»			
Объекты комплаенса		Инвестиционный проект «Установка приборов учета электроэнергии с включением в автоматизированную систему»			
№	Наименование контрольных этапов реализации инвест. проекта с указанием событий/работ критического пути сетевого графика	Сроки выполнения			
		План		Факт	
		начало (дата)	окончание (дата)	начало (дата)	окончание (дата)
1	Заключение договора на выполнение строительно-монтажных работ (дополнительного соглашения к договору)	Март 2018 Март 2020	Март 2018 Март 2020	Март 2018	Март 2018
2	Монтаж основного оборудования	Апрель 2018	Сентябрь 2022	Апрель 2018	Декабрь 2018
3	Пусконаладочные работы	Май 2018 Май 2019 Май 2020 Май 2021 Май 2022	Октябрь 2018 Октябрь 2019 Октябрь 2020 Октябрь 2021 Октябрь 2022	Май 2018	нд
4	Приемка основных средств к бухгалтерскому учету	Ноябрь 2018 Ноябрь 2019 Ноябрь 2020 Ноябрь 2021 Ноябрь 2022	Ноябрь 2018 Ноябрь 2019 Ноябрь 2020 Ноябрь 2021 Ноябрь 2022	Ноябрь 2018	нд
Вывод: Организационный этап (заключение договоров) выполнен в срок, этап монтажа основного оборудования был завершён раньше заявленного срока, первый этап приема к учету основных средств также был начат в срок, однако затем последовало небольшое отставание в сроках, которое связано со сложностями, возникшими при проведении пусконаладочных работ. Также наблюдается отклонение в объеме выполняемых работ, как в сторону перевыполнения (в 2018 г.), так и в сторону невыполнения плановых показателей.					

Таблица 3.5 – Шахматный документальный анализ и сверка информации в процессе выполнения процедур комплаенса

Название доку- мента	Валютное, бухгалтерское, таможенное и налоговое законода- тельство	Товарная номенклатура ВЭД	Макроэкономические и мезоэкономические параметры	Финансовые планы	Учетная политика для целей бухгалтерского и налогового учета	Банковские выписки по валютным счетам	Платежные поручения	Товарные накладные, акты, счета-фактуры, инвойсы, доку- менты на перевозку (CMR)	ГТД	Внешнеэкономический договор	Договоры с транспортными организациями, посредниками	Бухгалтерские записи по счетам активов 41, 43, 45 и тамо- женных расходов 44	Ведомости учета готовой продукции, отгруженной на экс- порт, производственные и материальные отчеты	Бухгалтерские записи по счетам НДС 19, 68	Налоговая декларация по НДС, книга покупок, продаж	Заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов	Бухгалтерские записи по счетам доходов и расходов 90, 91, расчетов с контрагентами 76, 62
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
Валютное, бухгалтер- ское, таможенное и налоговое законода- тельство	X			I.3	VII.2	VI. 1	VI. 1	V.5	V. 2	III. 3	III. 3	VIII. 1	IV.2	VI I.5	VI I.5	VI I.5	VIII. 1
Товарная номенкла- тура ВЭД		X		I.1					V. 2								
Макроэкономические и мезоэкономические параметры			X	I.1					V. 2								VIII. 1
Финансовые планы				X	VII.3	VI. 2	VI. 2	V.4	V. 4	III. 3	III. 3	IV.1	IV.1	VI I.4	VI I.4		VIII. 3
Учетная политика для целей бухгалтерского и налогового учета					X			VIII. 1	VI II. 1			VIII. 1	VIII. 1	VI I.5	VI I.5		VIII. 1
Банковские выписки по валютным счетам						X	VI. 1	VI.1	VI. 1	VI. 1							V.5
Платежные поручения							X	VI.1	VI. 1	VI. 1							V.5
Товарные накладные, акты, счета-фактуры, инвойсы, документы на перевозку (CMR)								X	VI I.4	V. 4, 5	V. 4, 5	VIII. 1	V.4, 5	VI I.4	VI I.4		VIII. 1
ГТД									X	V. 2		VIII. 1	V.5	VI I.5	VI I.5		VIII. 1
Внешнеэкономиче- ский договор										X		VIII. 1	V.4				VIII. 1
Договоры с транспорт- ными организациями, посредниками											X	VIII. 1					VIII. 1
Бухгалтерские записи по счетам активов 41, 43, 45 и таможенных расходов 44												X	VIII. 1	VI I.5	VI I.5		VIII. 1
Ведомости учета гото- вой продукции, отгру- женной на экспорт, производственные и материальные отчеты													X				
Бухгалтерские записи по счетам НДС 19, 68														X		VI I.5	VII.5

Продолжение таблицы 3.5

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
Налоговая декларация по НДС, книга покупок, продаж															X	VI I.5	VII.5
Заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов																X	VII.5
Бухгалтерские записи по счетам доходов и расходов 90, 91, расчетов с контрагентами 76, 62																	X

Где: Комплаенс-процедуры:

I.1 Мониторинг изменения рыночных параметров (курс иностранной валюты, рыночная конъюнктура, конкуренция на рынках сбыта, информация о политической и экономической ситуации в стране покупателя, отраслевые параметры, ставки таможенных пошлин и сборов); I.2 Мониторинг угроз потери деловой репутации на зарубежных рынках; I.3 Анализ, оценка, прогнозирование налоговых, валютных и иных комплаенс-рисков; II.1 Проверка сохранности запасов и условий обеспечения хранения; II.2 Контроль обеспечения и поставки ТМЦ для производства и реализации товаров/продукции на экспорт. III.1 Мониторинг налоговых споров, анализ изменений валютного, налогового, таможенного законодательства; III.2 Оценка благонадежности и добросовестности зарубежных покупателей, транспортных организаций и посредников; III.3 Проверка соответствия существенных условий внешнеторгового договора, договора с транспортными организациями, посредниками требованиям налогового, валютного, таможенного законодательства, оценка финансовых последствий; IV.1 Оценка соблюдения нормативов отпуска сырья и материалов в производство, выявления причин отклонения от норм, устранение отклонений от норм; IV.2 Контроль и анализ сведений о предполагаемых злоупотреблениях в части сохранности экспортируемой продукции в производственных участках и на складе организации; V.1 Анализ соблюдения условий ценовой политики, анализ трансфертного ценообразования; V.2 Таможенный комплаенс и проверка правильности расчета таможенной стоимости, формирования ГТД; V.3 Взаимодействие, разрешение споров с таможенными органами; V.4 Контроль и анализ сведений о предполагаемых злоупотреблениях в части сохранности экспортируемой продукции в местах хранения, анализ схем мошенничества и анализ выполнения плана отгрузок; V.5 Проверка состояния расчетов по внешнеторговым контрактам, подтверждения факта отгрузки, анализ сроков погашения дебиторской задолженности, сверка расчетов с покупателями, посредниками и другими участниками внешнеэкономической сделки; VI.1 Валютный комплаенс и проверка соблюдения правового режима валютных операций; VI.2 Контроль выполнения финансового плана по движению денежных средств; VII.1 Мониторинг налоговых споров и судебной практики, анализ изменений налогового, таможенного законодательства; VII.2 Составление и списка сомнительных (подозрительных) операций, мониторинг операций с целью выявления рисков операций; VII.3 Проверка учетной политики для целей налогового учета на соответствие требованиям законодательства; VII.4 Анализ соблюдения финансовых планов и учетной политики для целей налогообложения; VII.5 Налоговый комплаенс подтверждения ставки НДС 0 % и возмещения НДС. Подготовка документов на проверку, справочной информации, составление разъяснений и писем для ФНС; VIII.1 Проверка отражения данных в учете в соответствии с требованиями ПБУ и МСФО, проверка правильности расчета курсовых разниц; VIII.2 Проверка учетной политики для целей бухгалтерского учета на соответствие требованиям законодательства; VIII.3 Оценка соблюдения плановых финансовых показателей (бюджета продаж, доходов и расходов).

Приложение И

Порядок проведения отдельных комплаенс-процедур в процессе аудиторской проверки

Таблица И.1 – Группировка обязанностей комплаенс-контролера на
основании анализа практики ОЗО

Группа функций	Функциональные обязанности сотрудника комплаенс-службы
1	2
Комплаенс продаж и обслуживания	Инсайдерская торговля
	Анализ показателей динамики жалоб (обращений, заявлений) клиентов и анализ соблюдения кредитной организацией прав клиентов Предварительное одобрение сделок с высоким комплаенс-риском Мониторинг реализации договоров, необоснованное завышение стоимости Взыскание просроченной дебиторской задолженности Соблюдение экономических санкций и ограничений, установленных Российской Федерацией, а также международными организациями и отдельными государствами
Финансово-кредитный	Обоснованность того или иного бюджета при финансировании плана мероприятий по внедрению в бизнес-процессы процедур исполнения нового требования
Антикоррупционный	Разработка внутренних документов и организация мероприятий, направленных на соблюдение правил корпоративного поведения, норм профессиональной этики, противодействие коммерческому подкупу и коррупции
	Организация и проведение мероприятий по предупреждению и минимизации риска наступления конфликта интересов. Урегулирование конфликта интересов
	Разработка и внедрение процедур и процессов в области соблюдения законодательства и бизнес-этики при взаимодействии с контрагентами, проверка соблюдения принципов комплаенса при заключении договорных отношений
	Организация и внедрение антикоррупционной проверки благонадежности сотрудников и контрагентов
	Проведение мероприятий, направленных на реализацию принципов и требований антикоррупционной политики
	Антикоррупционный контроль закупочной деятельности
	Обработка поступающих обращений с «горячей линии» (антикоррупционная), анализ полученной информации, подготовка материалов для рассмотрения на Конфликтной комиссии
	Противодействие коррупции, противодействие отмыванию доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма
	Анализ рисков коррупции, совершенствование корпоративной культуры, формирование неотвратимости мер дисциплинарной и иной ответственности
	Планирование и разработка мер по физической охране активов
	Предупреждение и пресечение попыток нанесения материального ущерба в процессе производственной, хозяйственной и коммерческой деятельности работниками, сторонними лицами и организациями
	Участие в функционировании системы управления интеллектуальной собственностью и осуществлении защиты результатов интеллектуальной деятельности
	Служебные расследования и проверки по фактам причинения материального, репутационного ущерба, нарушения локальных нормативных актов работниками, участие в ревизиях и инвентаризациях для предотвращения материального ущерба
Антимонопольный	Внедрение системы комплаенс в соответствии со стандартами ИСО, системы антимонопольного комплаенса
	Участие в комплаенс-аудитах (как внутренних, так и внешними аудиторами)
	Антимонопольный комплаенс, противодействие дискриминации
Информационный	Контроль за соблюдением требований законодательства об инсайдерской информации
	Ведение списка инсайдеров
	Защита персональных данных или маркировка продукции, организация и контроль процессов передачи конфиденциальной информации контрагентам
	Содержание надежной информационной и документационной базы, что обеспечивает запрет операций с использованием внутренней информации и злоупотребительных операций в собственных интересах
	Подготовка информации в соответствии со стандартами аудита, разработка и адаптация современных информационных систем, соответствующих требованиям комплаенс-политики, что обеспечивает своевременное раскрытие достоверной информации на регулярной основе (открытость информации, прозрачность деятельности и принимаемых решений)
Организационно-методические аспекты комплаенс-контроля	
Организационно-методические процедуры	Разработка и внедрение внутренних комплаенс-политик, направленных на формирование надлежащей репутации и управление репутационными рисками, создание принципов и правил комплаенс-системы, разработка комплаенс-программ

Продолжение таблицы И.1

1	2
	<p>Совершенствование процедур внутреннего контроля в областях комплаенс-риска, мониторинг состояния комплаенс-системы, самооценка эффективности СВК, регулярный анализ и мониторинг функционирования комплаенс-системы, разработка показателей для измерения достижения целей комплаенс-системы.</p> <p>Оценка структуры комплаенс-обязательств организации</p> <p>Общее руководство направлением комплаенса в организации</p>
Проверочные процедуры	<p>Осуществление процедур комплаенс, определенных нормативными документами организации, организация и проведение комплаенс-проверок</p> <p>Поиск, сбор и анализ документов, материалов по вопросам проверки</p> <p>Анализ полученных сведений и установление фактов</p> <p>Контроль и аудит соблюдения политики и процедур комплаенса сотрудниками компании, процедуры проверки сотрудников и их участия в незаконной деятельности</p> <p>Контроль исполнения и повышения уровня комплаенса в процедурах и подготовке персонала дочерних и зависимых обществ</p> <p>Проверка первичных учетных документов, контроль взаимосвязанных операций, санкционирование (авторизация) операций, сверка данных, ротация обязанностей, контроль прав доступа, фактического наличия объектов, обеспечение конфиденциальности информации, корректность бюджетов/смет</p> <p>Сверка, анализ и сопоставление фактических показателей с бюджетными, прогнозными, прошлых лет</p>
Нормативные процедуры	<p>Мониторинг изменений законодательства</p> <p>Разработка и поддержка внутренних стандартов, контроль их соблюдения в соответствии с законодательством, проверка на соответствие требованиям нормативных документов. Проверка действующих внутренних документов на актуальность, точность, информативность</p> <p>Контроль развития нормативной базы комплаенса дочерних и зависимых обществ, управления бизнес-процессами</p> <p>Осуществление эффективной поддержки бизнес-функций для соблюдения соответствующих законов, требований внешних и внутренних нормативных документов</p>
Обучение персонала	<p>Организация и проведение мероприятий в целях развития комплаенса и подготовки персонала организации, методологическая и консультативная поддержка, проверка знаний нормативных документов сотрудниками, обучение персонала (совместно с кадровой службой). Формирование корпоративной культуры</p>
Управление комплаенс-рисками	<p>Мониторинг эффективности управления регуляторным риском, участие в разработке внутренних документов по управлению регуляторным риском</p> <p>Комплаенс-мониторинг (включая законодательство и комплаенс-риски), выявление регуляторного риска, профилактика комплаенс-рисков, учет событий риска, количественная оценка вероятности возникновения и возможных последствий регуляторного риска, анализ новых продуктов и методов их реализации на предмет регуляторного риска, разработка матрицы управления комплаенс-риском</p> <p>Сбор, анализ рисков, построение карты рисков, определение приоритетов, подготовка отчетов о рисках, анализ бизнес-процессов для идентификации риска, разработка индикаторов для выявления сигналов о возможных рисках, анализ причин и источников комплаенс-рисков, сопоставление фактического уровня с риск-аппетитом, риск-толерантностью, разработка показателей для измерения достижимых целей в области комплаенса и количественной оценки результатов работы по соблюдению законодательства</p> <p>Координация процесса управления регуляторным риском (выявление, оценка, мониторинг, разработка мер по снижению риска, составление отчетности)</p> <p>Координация и участие в разработке мер по снижению уровня регуляторного риска, разработка и доведение до органов управления и руководителей структурных подразделений рекомендаций по управлению регуляторным риском</p> <p>Меры профилактики, локализации и устранения угроз комплаенс-рисков</p> <p>Контроль за устранением последствий контроля и расследований, нарушений, выявленных в ходе контрольно-надзорных проверок</p>
Формирование, представление отчетности и рекомендаций	<p>Формирование отчетности по основным видам деятельности, подготовка справки по итогам проверки с выводами по выявленным нарушениям и отклонениям, повышению качества контрольной среды</p> <p>Подача предложений по недопущению в будущем аналогичных нарушений и отклонений. Рассмотрение претензий и жалоб</p>
Взаимодействие с внешним окружением	<p>Контроль соблюдения прав стейкхолдеров и активное сотрудничество с ними в целях роста благосостояния компании, что обеспечит доступ к необходимым источникам информации, проверка ее достоверности. Координация взаимодействия между юридическим отделом, корпоративной безопасности, кадров, IT-отдела, службы внутреннего аудита</p> <p>Взаимодействие с государственными органами, участие в аудиторских (ревизионных проверках), взаимодействие с внешними аудиторами (ревизорами), взаимодействие с надзорными органами (для банков), саморегулируемыми организациями, ассоциациями и участниками финансовых рынков</p>

Примечание: сформировано на основании публичной информации АО «Фармстандарт», ПАО «МТС», ОАО «МРСК», ПАО «АК Алроса», ПАО «Камаз», АО «ОСК», ОАО «Группа Черкизово», ПАО «Уралмаш-Ижора (ОМЗ)», ПАО «Группа компаний ПИК», ПАО «НПО ЭЛСИБ», ПАО «Отисифарм», Группа «Еврохим», ООО «Синатом», ПАО «Сибур Холдинг», ООО «Астраханская нефтегазовая компания», ГК «Росатом», ПАО «Газпром нефть», Положение Банка России от 16 декабря 2003 г. № 242-П [22]

Таблица И.2 – Форма документа «Тестирование полученных аудиторских доказательств»

Признак	Запрос/инспектирование	Письменное разъяснение/документальная проверка бух. записей	Устные разъяснения/документальная проверка	Письменные разъяснения руководства /персонала (тор. отдел, бухгалтерия)	Корректировки по счетам задолженности
Отсутствующие доказательства					
Отсутствие документов					
Недоступность документов, кроме электронного варианта					
Недостача активов					
Пропажа электронных документов					
Меньшее/большее количество доказательств, чем ожидалось					
Ограниченный доступ к изменениям/разработкам в программном обеспечении					
Противоречивые доказательства					
Внесение изменений/карандашные записи, исправления					
Значительные необъяснимые статьи					
Необычные изменения во взаимосвязанных показателях					
Непоследовательные, расплывчатые, неправдоподобные пояснения					
Отношения между центром ответственности и представителем контролирующего органа, независимым аудитором					
Задержки в представлении информации по запросу					
Нежелание способствовать доступа к ключевым электронным файлам, базам данных					
Отказ и ограничение в доступе к документам, объектам, лицам, от которых можно было бы получить доказательства					
Неуместное давление по срокам разрешения сложных и спорных вопросов					
Жалобы руководства по проведению аудита или запугивание, связанное с критической оценкой аудиторских доказательств					
Нежелание дополнять раскрытия информации в отчетности, своевременно устранять выявленные ошибки, недостатки СВК					
Ограничение руководства в личном общении аудитора с лицами, ответственными за корпоративное управления					

Таблица И.3 – Действия аудитора в ответ на выявленные факты несоблюдения аудируемой организацией НПА

Действия аудитора	Содержание информации	Стандарт
1	2	3
1. Информирование:		
- ЛОКУ	- информация о подозрениях в отношении недобросовестных действий с участием руководства и обсуждение характера, сроков, объема процедур, необходимых для завершения задания;	МСА 240
	- информация о значительных фактах, связанных с несоблюдением законов и нормативных актов, ставших известными в ходе аудита;	п. 23-24 МСА 250
	- информация о существенных умышленных фактах несоблюдения НПА.	
	- значительные недостатки в СВК (в письменной форме)	п. 9 МСА 265
	- мнение о значительных качественных аспектах учетной политики, обоснование наиболее приемлемого метода;	п. 16 МСА 260
	- выявленные события и условия, которые ставят под сомнение принцип непрерывности деятельности	п. 25 МСА 570
- Наблюдательный совет / комитет по аудиту	- подозрение об участии в несоблюдении НПА руководства или ЛОКУ	п. 25 МСА 250
- Руководству аудируемой организации	- искажения, накопленные в ходе аудита, за исключением запрета о разглашении информации (например, в части ПОД/ФТ);	МСА 240, п. 7 МСА 260
	- информация о возможном наличии недобросовестных действий;	
- Регулирующим и правоохранительным органам (если обязанность установлена законом)	- информация о выявленном несоблюдении или подозрении в несоблюдении НПА в уполномоченный орган;	п. 29 МСА 250, п. 43 МСА 240
2. Модификация аудиторских процедур в ответ на увеличение переоцененного аудиторского риска	- оценка последствия выявленного или предполагаемого несоблюдения НПА, включая оценку аудиторского риска, надежность заявлений;	п. 22 МСА 250
	- определение системы контроля, реагирующей на риски;	п. 16-17, A1 МСА 330,
	- сделать запросы, дополнительные тесты для выявления недостатков средств контроля;	п. 29-32 МСА 240
	- получение дополнительных аудиторских доказательств (акцент на профессиональный скептицизм, включение более опытного персонала в состав группы, оценка выбора методов учетной политики в отношении субъективных оценок, дополнительные элементы непредсказуемости, больший объем, процедуры ближе к концу отчетного периода, анализ оценочных значений на предмет предвзятости, тщательная проверка операций, выходящих за рамки обычной деятельности)	
3. Получение юридической консультации	- подозрение об участии в несоблюдении НПА руководства или ЛОКУ (если отсутствует наблюдательный совет / комитет по аудиту);	п. 25 МСА 250, п. A25 МСА 250
	- при высокой вероятности отказа от выполнения задания для оценки правомерности действий руководства аудируемой организации	
4. Влияние на аудиторское заключение:		
Модификация аудиторского заключения:		
- Мнение с оговоркой или отрицательное мнение	- искажения, допущенные в результате несоблюдения НПА (ненадлежащий характер учетной политики, применение выбранной учетной политики, характер или адекватность раскрываемой в отчетности информации), в отдельности или совокупности являются существенными (мнение с оговоркой) и всеобъемлющими (отрицательное мнение);	п. 26, A26 МСА 250, п. 7-8 МСА 705
	- выбранная учетная политика не соответствует применимой концепции подготовки отчетности;	
	- финансовая отчетность не отражает корректную учетную политику;	
	- финансовая отчетность не представляет надлежащим образом или не раскрывает лежащие в ее основе операции и события для достижения достоверного понимания;	
	- выявленное или подозрение несоблюдения нормативного акта, если оказывает влияние на отчетность и не раскрыто надлежащим образом.	

Продолжение таблицы И.3

1	2	3
- Мнение с оговоркой или отказ от выражения мнения	- препятствие со стороны руководства или ЛОКУ в получении достаточных и надлежащих аудиторских доказательств для оценки существенных искажений	п. 27 МСА 250, п. 7 МСА 705
- Мнение с оговоркой или отрицательное с указанием сомнения в соблюдении принципа непрерывности деятельности	- наличие существенной неопределенности, которая не раскрыта адекватным образом в финансовой отчетности	п. 23 МСА 570
Включение в аудиторское заключение ключевых вопросов, важных обстоятельств и прочих сведений	<ul style="list-style-type: none"> - неприемлемость концепции подготовки финансовой отчетности; - привлечение внимание пользователей к подготовке отчетности согласно концепции специального назначения; - неопределенность судебных разбирательств, их ожидаемый исход, принятые меры регуляторов; - досрочное применение нового стандарта бухгалтерского учета, оказывающее существенное влияние на бухгалтерскую отчетность; - отсутствие существенной неопределенности в соблюдении принципа непрерывности деятельности 	п. А4-А6 МСА 706
Отказ от выполнения задания	<ul style="list-style-type: none"> - руководство и ЛОКУ не принимают мер по исправлению ситуации и выявленные факты ставят под сомнение четность руководства и ЛОКУ; - существенные искажения вследствие недобросовестных действий в исключительных обстоятельствах, ставящих под сомнение способность продолжать задание 	п. 29, А25 МСА 250, п. 38 МСА 240

Приложение К

Таблица К.1 – Форма теста СВК ОЗО, находящейся в режиме
налогового мониторинга

	Критерий тестирования	N_j	F_l	Характер риска (ОР, РР, РРБ, ЭР, РП)	Значительный риск, требующий специального рассмотрения (ЗР)
1	2	3	4	5	6
1	Комплаенс-среда ОЗО				
1.1	Соблюдение принципа должной осмотрительности при выборе контрагентов			РР	ЗР
1.2	Установлены и применяются для внутреннего налогового контроля и в целом для организации профессиональные, этические и поведенческие стандарты			ЭР	
1.3	Приверженность сотрудников, связанных с налоговыми расчетами, учетом и контролем, принципам профессиональной компетентности, честности, иным нормам этики			ЭР	
1.4	Разделение полномочий и обязанностей между сотрудниками внутреннего контроля и руководства организации			РР	
1.5	Полномочия по составлению первичных документов, санкционированию сделок и операций, отражению результатов сделок в бухгалтерском и налоговом учете возложены на разных лиц и преимущественно на ограниченный период в целях уменьшения рисков возникновения ошибок и злоупотреблений			РР	
1.6	Разделение полномочий между сотрудниками, выполняющими операции и осуществляющими контроль операций и ПУД			РР	
1.7	Наличие утвержденных требований к квалификации сотрудников, отвечающих за функционирование системы внутреннего налогового контроля, процесса обучения и повышения квалификации сотрудников			РР	
1.8	Принятие налоговой политики экономического субъекта и соответствующих регламентов, включая принципы и порядок процедур внутреннего комплаенса			РР	
2	Информационная система комплаенса				
2.1	Инициирование, учет, обработка операций и составление отчетности по искажениям, а также автоматический перенос информации из АУС информации в регистры бухгалтерского учета (включая расширенные выписки по счетам бухгалтерского учета)			РРБ	
2.2	Обработка данных, обеспечивающая выявление и отслеживание искажений в налоговом учете, противоречий, неточностей, формирование оповещений о подозрительных операциях в режиме реального времени			РРБ	
2.3	Исправление искажений, противоречий и неточностей при отражении операций в учете, создание отчетов по фактам произведенных корректировок результатов выполнения комплаенс-процедур			РР	
2.4	Формирование отчетов, управление случаями выявления подозрительных операций в системе бухгалтерского и налогового учета			РРБ	ЗР
2.5	Доведение до руководства организации информации об искажениях, противоречиях и недостатках, возникающих при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности организации и при составлении бухгалтерской (финансовой), налоговой и иной отчетности			РР	
2.6	Документальное оформление и подтверждение ФХЖ организации, записи в регистрах бухгалтерского (налогового) учета на основе ПУД			РР	
3	Оценка комплаенс-рисков				
3.1	Достаточность и полнота принятой методики оценки рисков несоблюдения требований налогового законодательства			РР	
3.2	Идентификация событий, ситуаций, обстоятельств, которые способны оказать влияние на достижение организацией целей, соблюдение налогового законодательства			РР	
3.3	Оценка вероятности возникновения обстоятельств, которые могут привести к искажению информации в бухгалтерской (финансовой), налоговой и иной отчетности, неправильному исчислению (удержанию), неуплате (неперечислению) налогов, сборов, страховых взносов и несвоевременному представлению (непредставлению) отчетности в налоговый орган			РРБ	
3.4	Идентификация сложных расчетов и хозяйственных операций, требующих профессионального суждения			РР	ЗР
3.5	Оценка возможности проверки наличия фактов, свидетельствующих об уклонении от уплаты (перечисления) налогов, сборов, страховых взносов			РР	ЗР

Продолжение таблицы К.1

1	2	3	4	5	6
3.6	Оценка характера потенциального искажения бухгалтерской (финансовой), налоговой и иной отчетности			РРБ	
3.7	Оценка вероятности возникновения и величины потенциального искажения			РР	
3.8	Степень ручного вмешательства в АУС			РР	ЗР
3.9	Оценка рисков, связанных с переходом на ЭДО				
3.10	Выявление рисков по определенным направлениям, которым присваивается соответствующий код, их идентификация и описание, сведения об источнике возникновения, критериях			РР	
3.11	Степень субъективности при расчете оценочных показателей, содержащихся в бухгалтерской (финансовой), налоговой и иной отчетности			РРБ	ЗР
3.12	Процедуры оценки риска учета в части налогообложения и риска неплатежеспособности с учетом наличия фактов отсрочек налоговых платежей			РР	
3.13	Оценка рисков, связанных с недобросовестными действиями, в т.ч. уклонения от уплаты налогов, сговор персонала			РР	ЗР
3.14	Наличие мер по предотвращению или минимизации риска несоблюдения налогового законодательства посредством применения комплаенс-процедур			РР	
4	Комплаенс-процедуры				
4.1	Количество комплаенс-процедур в области налогового учета и отчетности			РР	
4.2	Выбор и выполнение комплаенс-процедур в ответ на каждый выявленный риск несоблюдения налогового законодательства			РР	
4.3	Совершенствование IT-решений в целях реализации мероприятий налогового комплаенс-контроля			РРБ	
4.4	Анализ контрольных соотношений при формировании налоговых деклараций и иных форм отчетности			РРБ	
4.5	Идентификация нелогичных зависимостей, сопоставление взаимосвязанных данных бухгалтерского и налогового учета			РРБ	ЗР
4.6	Проверка соответствия ПУД по форме и реквизитам			РРБ	
4.7	Контроль фактического наличия и состояния активов, в том числе охрана, ограничение доступа, инвентаризация			РР	ЗР
4.8	Санкционирование (авторизация) операций для подтверждения правомочности их совершения, осуществляемой персоналом более высокого уровня по сравнению с тем, кто осуществляет операцию			РР	ЗР
4.9	Сверка данных и проверка полноты, точности, непротиворечивости бухгалтерской информации			РРБ	ЗР
4.10	Разграничение доступа должностных лиц организации к блокам в АУС в целях исключения несанкционированного доступа и возникновения риска искажения бухгалтерской (финансовой), налоговой и иной отчетности			РРБ	ЗР
4.11	Процедуры проверки правильности осуществления сделок и операций, соблюдения сроков составления бухгалтерской (финансовой), налоговой и прочей отчетности			РРБ	
4.12	Контроль доступа к данным в АУС, обеспечение целостности данных, внесения изменений в АУС			РРБ	ЗР
4.13	Документы (отчеты), которые отражают процесс и результаты выполнения комплаенс-процедуры			РР	
4.14	Комплаенс-процедуры, выявившие искажения при несоблюдении НПД			РР	
4.15	Количество ПУД, в том числе проверенных в ходе проведения контрольных процедур			РР	
4.16	Количество операций, совершенных за отчетный период, в том числе проверенных операций			РР	
4.17	Инвентаризация расчетов и ее результаты			РР	ЗР
4.18	Меры, предпринятые в ответ на результаты проверок ФНС, аудита			РР	
4.19	Результаты проверок (камеральных, выездных) налоговыми инспекциями исчисления и уплаты налогов, сборов, страховых взносов			РР	
4.20	Проверка наличия документов, подтверждающих выполнение комплаенс-процедуры, их соответствие порядку выполнения процедуры			РР	
4.21	Оценка соответствия описания комплаенс-процедуры порядку и способу ее выполнения			РР	
4.22	Порядок и способы устранения искажений в налоговом учете и отчетности			РР	
4.23	Доведение информации до руководства о результатах выполнения налоговых комплаенс-процедур			РР	
5	Мониторинг комплаенс-контроля				
5.1	Осуществление одновременных или отдельных мероприятий оценки			РР	
5.2	Порядок оценки эффективности налоговых комплаенс-процедур			РР	