

7. Среднемесячная номинальная начисленная заработная плата работников организаций по видам экономической деятельности с 1995 по 2012 г. // Федеральная служба государственной статистики: сайт. – URL: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/wages/labour_costs/# (дата обращения: 25.11.2013 г.).
8. Просроченная задолженность организаций по заработной плате работников на конец года с 2004 по 2012 г. // Федеральная служба государственной статистики: сайт. – URL: http://www.gks.ru/free_doc/new_site/population/trud/zadol-kg.htm (дата обращения: 25.11.2013 г.).
9. Структура продукции сельского хозяйства по категориям хозяйств по Российской Федерации в 1990–2012 г. // Федеральная служба государственной статистики: сайт. – URL: http://www.gks.ru/free_doc/new_site/business/sx/tab-sel2.htm (дата обращения 25.11.2013 г.).
10. Об утверждении Положения о Федеральной службе по ветеринарному и фитосанитарному надзору: Постановление Правительства РФ от 30.06.2004 г. №327 (ред. от 02.11.2013 г.). – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
11. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в растениеводстве: утв. Минсельхозом РФ 22.10.2008 г. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
12. О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»: информ. Минфина России № ПЗ-10/2012. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».



УДК 69.003(07)

А.А. Литвинцева, Г.А. Юдина

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА АУДИТ

Статья посвящена теоретическим и практическим аспектам ответственности за аудит, раскрыты виды ответственности, проведен анализ арбитражной практики.

Ключевые слова: аудит, ответственность за аудит, виды ответственности, риски, уровень уверенности, стандарты аудиторской деятельности.

A.A. Litvintseva, G.A. Yudina

THE THEORETICAL AND PRACTICAL ASPECTS OF THE AUDIT RESPONSIBILITY

The article is devoted to the theoretical and practical aspects of audit responsibility, types of responsibility are revealed, arbitration practice analysis is conducted.

Key words: audit, audit responsibility, responsibility types, risks, assurance level, standards of auditing activity.

Общественные отношения, связанные с оборотом имущества, составляют основную часть подпадающих под правовое регулирование. В свою очередь, сама по себе свобода экономических отношений неопределенна, следовательно – рискованна, в том числе в сфере аудиторской деятельности.

Цель исследования. Анализ теоретических, практических аспектов ответственности за аудит и разработка рекомендаций по снижению рисков привлечения к ответственности за аудит.

Для реализации цели исследования были определены следующие **задачи**: систематизировать виды ответственности за аудит; проанализировать специфику аудита на основе стандартов аудиторской деятельности; обобщить арбитражную практику в области аудита; разработать рекомендации по снижению риска ответственности за аудит.

Законодательство разделяет виды ответственности для аудитора и аудиторской организации. При проведении аудита между аудируемым лицом (заказчик) и аудиторской организацией (аудитор) заключается договор возмездного оказания услуг, который подпадает под регулирование гл. 39 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ). Исполнители несут ответственность за ненадлежащее исполнение

договора (п. 1 ст. 723, ст. 783 ГК РФ), в том числе путем возмещения заказчику причиненных убытков (ст. 15, п. 3 ст. 723 ГК РФ) [1].

Виды ответственности за нарушение законодательства Российской Федерации квалифицируются в зависимости от отрасли права: дисциплинарная, административная, гражданско-правовая, уголовная. Дисциплинарная ответственность регламентируется Трудовым кодексом Российской Федерации (далее – ТК РФ), Федеральным законом Российской Федерации «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 №307-ФЗ (далее – Закон №307-ФЗ). В таблице 1 представлены основные положения дисциплинарной ответственности в области аудиторской деятельности.

Таблица 1

Норма и содержание дисциплинарной ответственности аудитора, аудиторской организации

Норма ответственности	Основание для привлечения к ответственности	Вид ответственности, лицо, его определяющее	Лицо, подпадающее под ответственность
1	2	3	4
Ст. 192 ТК РФ [2]	За совершение дисциплинарного проступка – неисполнение или ненадлежащее исполнение работником по его вине возложенных на него трудовых обязанностей	Работодатель имеет право применить следующие дисциплинарные взыскания: замечание, выговор, увольнение по соответствующим основаниям	Аудитор
П. 1 ст. 20 Закона №307-ФЗ [5]	Нарушение требований Закона № 307-ФЗ, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов	СРОА* может применить следующие меры дисциплинарного воздействия: вынести предписание, обязывающее члена СРОА устранить выявленные по результатам внешней проверки качества его работы нарушения и устанавливающее сроки устранения таких нарушений; вынести члену СРОА предупреждение в письменной форме о недопустимости нарушения требований Закона № 307-ФЗ, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов; наложить штраф на члена СРОА; принять решение о приостановлении членства аудиторской организации, аудитора в СРОА на срок до устранения ими выявленных нарушений, но не более 180 календарных дней со дня, следующего за днем принятия решения о приостановлении членства; принять решение об исключении аудиторской организации, аудитора из членов СРОА; применить иные установленные внутренними документами СРОА меры	Аудитор – член СРОА

Окончание табл. 1

1	2	3	4
П. 6 ст. 20 Закона № 307-ФЗ [5]	То же	Уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору может применить следующие меры дисциплинарного воздействия: вынести предписание, обязывающее аудиторскую организацию устранить выявленные по результатам внешней проверки качества ее работы нарушения и устанавливающее сроки устранения таких нарушений; вынести предупреждение в письменной форме о недопустимости нарушения требований Закона № 307-ФЗ, федеральных стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов; направить СРОА, членом которой является аудиторская организация, обязательное для исполнения предписание о приостановлении членства аудиторской организации в СРОА; направить СРОА, членом которой является аудиторская организация, обязательное для исполнения предписание об исключении аудиторской организации из СРОА	Аудиторская организация

* СРОА – саморегулируемая организация аудиторов.

Общие положения дисциплинарной ответственности аудитора как работника аудиторской организации раскрыты в ТК РФ. Закон № 307-ФЗ определяет этот вид ответственности для аудитора как члена СРОА и аудиторской организации. Административные правонарушения определены в Кодексе об административных правонарушениях Российской Федерации (далее – КоАП РФ). Таблица 2 раскрывает основные положения этого вида ответственности.

Таблица 2

Норма и содержание административной ответственности аудитора

Норма ответственности	Основание для привлечения к ответственности	Вид ответственности
Ст. 17.9 КоАП РФ) [4]	Заведомо ложные показания свидетеля, пояснение специалиста, заключение эксперта или заведомо неправильный перевод при производстве по делу об административном правонарушении или в исполнительном производстве	Наложение административного штрафа в размере от 1000 до 1500 руб.
Ст. 13.14 КоАП РФ [4]	Разглашение информации, доступ к которой ограничен федеральным законом (за исключением случаев, если разглашение такой информации влечет уголовную ответственность), лицом, получившим доступ к такой информации в связи с исполнением служебных или профессиональных обязанностей, за исключением случаев, предусмотренных частью 1 статьи 14.33 КоАП РФ	Наложение административного штрафа на граждан – от 500 до 1000 руб., на должностных лиц – от 4000 до 5000 руб.

КоАП РФ раскрывает ответственность для аудитора как лица, осуществляющего профессиональную деятельность, являющегося соответствующим должностным лицом. Гражданско-правовая ответственность регламентируется ГК РФ (табл. 3). Она применяется к аудиторской организации.

Таблица 3

Норма и содержание гражданско-правовой ответственности аудиторской организации

Норма ответственности	Основание для привлечения к ответственности	Вид ответственности
Ст. 12 ГК РФ [1]	Защита гражданских прав	Признание права; восстановление положения, существовавшего до нарушения права, и пресечения действий, нарушающих право или создающих угрозу его нарушения; признание оспоримой сделки недействительной и применения последствий ее недействительности, применения последствий недействительности ничтожной сделки; самозащита права; возмещение убытков; взыскание неустойки; компенсация морального вреда; прекращение или изменение правоотношения; иные способы, предусмотренные законом

Уголовная ответственность регламентируется Уголовным кодексом Российской Федерации (далее – УК РФ), виды ее представлены в таблице 4.

Таблица 4

Норма и содержание уголовной ответственности аудитора

Норма ответственности	Основание для привлечения к ответственности	Вид ответственности
1	2	3
Ст. 202 УК РФ [3]	Использование частным нотариусом или частным аудитором своих полномочий вопреки задачам своей деятельности и в целях извлечения выгод и преимуществ для себя или других лиц либо нанесения вреда другим лицам, если это деяние причинило существенный вред правам и законным интересам граждан или организаций либо охраняемым законом интересам общества или государства	Штраф в размере от 100 тыс. руб. до 300 тыс. руб. или в размере заработной платы, или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо принудительными работами на срок до трех лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового, либо арестом на срок до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до трех лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет
Ст. 307 УК РФ [3]	Заведомо ложные показания свидетеля, потерпевшего либо заключение или показание эксперта, показание специалиста, а равно заведомо неправильный перевод в суде либо при производстве предварительного расследования	Штраф в размере до 80 тыс. руб. или в размере заработной платы, или иного дохода осужденного за период до шести месяцев, либо обязательными работами на срок до четырехсот восьмидесяти часов, либо исправительными работами на срок до двух лет, либо арестом на срок до трех месяцев
	Те же деяния, соединенные с обвинением лица в совершении тяжкого или особо тяжкого преступления	Принудительные работы на срок до пяти лет либо лишением свободы на тот же срок

1	2	3
Ст. 183 УК РФ [3]	Собирание сведений, составляющих коммерческую, налоговую или банковскую тайну, путем похищения документов, подкупа или угроз, а равно иным незаконным способом	Штраф в размере до 80 тыс. руб. или в размере заработной платы, или иного дохода осужденного за период от одного до шести месяцев, либо исправительными работами на срок до одного года, либо принудительными работами на срок до двух лет, либо лишением свободы на тот же срок
	Незаконное разглашение или использование сведений, составляющих коммерческую, налоговую или банковскую тайну, без согласия их владельца лицом, которому она была доверена или стала известна по службе или работе	Штраф в размере до 120 тыс. руб. или в размере заработной платы, или иного дохода осужденного за период до одного года с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет, либо исправительными работами на срок до двух лет, либо принудительными работами на срок до трех лет, либо лишением свободы на тот же срок
	Те же деяния, причинившие крупный ущерб или совершенные из корыстной заинтересованности	Штраф в размере до 200 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до восемнадцати месяцев с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет, либо принудительными работами на срок до пяти лет, либо лишением свободы на тот же срок
	Деяния, предусмотренные частями второй или третьей ст. 183 УК РФ, повлекшие тяжкие последствия	Принудительные работы на срок до пяти лет либо лишением свободы на срок до семи лет
П. 3 ст. 204 УК РФ [3]	Незаконное получение лицом, выполняющим управленческие функции в коммерческой или иной организации, денег, ценных бумаг, иного имущества, а равно незаконное пользование услугами имущественного характера или другими имущественными правами за совершение действий (бездействие) в интересах дающего в связи с занимаемым этим лицом служебным положением	Штраф в размере от пятнадцатикратной до семидесятикратной суммы коммерческого подкупа с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет, либо принудительными работами на срок до пяти лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового, либо лишением свободы на срок до семи лет со штрафом в размере до сорокакратной суммы коммерческого подкупа
Ст. 199.2 УК РФ [3]	Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством РФ о налогах и сборах, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, совершенное собственником или руководителем организации либо иным лицом, выполняющим управленческие функции в этой организации, или индивидуальным предпринимателем в крупном размере	Штраф в размере от 200 тыс. руб. до 500 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от восемнадцати месяцев до трех лет, либо принудительными работами на срок до пяти лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового, либо лишением свободы на срок до пяти лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового

Проанализировав положения законодательства в части ответственности в области аудиторской деятельности, **по нашему мнению**, можно сделать вывод, что аудитор несет дисциплинарную, административную, уголовную ответственность, аудиторская организация – дисциплинарную, гражданско-правовую.

Ответственность за оказанные услуги, в том числе за аудит, возникает по причине предъявления претензий заказчика (аудируемое лицо) к исполнителю (аудиторская организация). Данный факт связан с рисками предпринимательской деятельности, в том числе аудиторской, а также со спецификой профессиональной услуги в области аудита.

Категория риска и его возможные последствия отражены в теории, нормах законодательства Российской Федерации.

Риск – это неотъемлемое свойство отношений, являющихся предметом гражданско-правового регулирования, выражающееся в возможности наступления неблагоприятных имущественных последствий, которые посредством различных гражданско-правовых способов распределяются между сторонами обязательства или возлагаются на иных лиц, когда того требует цель исправления фактического неравенства или необходимость поддержки какой-либо деятельности, представляющей общественный интерес.

Согласно стандартам аудиторской деятельности, аудиторский риск – объективно существующая вероятность невыявления возможных существенных искажений в бухгалтерской отчетности после подтверждения ее достоверной. Это обусловлено такими факторами: аудит проводится во всех существенных отношениях, с разумной уверенностью, по объективным (проводится выборочно, путем проведения тестирования, система внутреннего контроля аудируемого лица не является совершенной, использование доказательств, которые носят убедительный, но не исчерпывающий характер), субъективным (аудитор основывается на своем профессиональном суждении для сбора аудиторских доказательств, формировании на их основе выводов), прочим причинам.

Базовая концепция рисков существенного искажения бухгалтерской отчетности раскрыта в Федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности (далее – ФПСАД) № 8 «Понимание деятельности аудируемых лиц, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности», утв. Постановлением Правительства РФ от 19.11.2008 №863 [9]. Федеральные стандарты аудиторской деятельности, раскрывая принципы и процедуры в определенных областях аудита, дополняют и детализируют базовую концепцию рисков, связанных с выражением мнения аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности [8].

Обзор основных положений некоторых стандартов аудиторской деятельности, раскрывающих такие риски, представлен: в таблице 5 – ФПСАД, таблице 6 – федеральных стандартов аудиторской деятельности (далее – ФСАД).

Таблица 5

Риски, раскрываемые в ФПСАД, процедуры по их снижению

Стандарт	Вид риска	Процедуры по снижению риска
П. 9 ФПСАД № 1 [6]	Существенное искажение бухгалтерской отчетности	Выявление необычных обстоятельств, увеличивающих риск сверх того, который ожидался бы при обычных условиях, и признаки, указывающие на наличие искажения
П. 11 ФПСАД № 2 [6]; п. 9, п. 11 ФПСАД № 3 [6]	Недостаточные доказательства, подтверждающие оценку неотъемлемого риска, уровня риска средств контроля и корректировки этих оценок	Проведение оценки неотъемлемого риска и уровня риска средств контроля, определение наиболее важных областей для аудита
П. 1, 2, 8, 10, 13 ФПСАД № 4 [6]	Увеличение риска при пересмотре существенности в сторону снижения	Увеличение тестов средств контроля, процедур проверок по существу (тесты сальдо счетов, групп однотипных операций и пр.), обращение к руководству аудируемой организации по внесению исправлений в бухгалтерскую отчетность
П. 38 ФПСАД № 7 [6]	Риск несоответствия аудиторского заключения условиям задания	Проведение обзорной проверки качества выполнения заданий по аудиту. Планирование аудита, надзор, контроль

Таблица 6

Риски, раскрываемые в ФСАД, процедуры по их снижению

Стандарт	Вид риска	Процедуры по снижению риска
ФСАД 5/2010 [7]	Искажение бухгалтерской отчетности, возникающее в результате недобросовестного ее составления	Рассмотрение недобросовестных действий на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности; специальные аудиторские процедуры: признание выручки, количество материально-производственных запасов, оценочные значения
	Искажение бухгалтерской отчетности, возникающее в результате присвоения активов	Рассмотрение недобросовестных действий на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности; специальные аудиторские процедуры проводятся в отношении определенных счетов бухгалтерского учета и групп однотипных хозяйственных операций
ФСАД 6/2010 [7]	Несоблюдение аудируемым лицом требований нормативных правовых актов, влекущих существенные искажения отчетности, вызванные преднамеренными (непреднамеренными) действиями (бездействием) аудируемого лица, противоречащими требованиям нормативных правовых актов	Мониторинг изменений нормативных правовых актов, разработка и обеспечение функционирования надежной системы внутреннего контроля, обеспечение ее соблюдения, соблюдение условий, ведение реестра нормативных правовых актов, требования которых должны соблюдаться в аудируемой организации, и обеспечение ознакомления с ними работников аудируемой организации

Риски в аудите взаимосвязаны с подверженностью бухгалтерской отчетности искажениям и, как следствие, с рисками для инвесторов, кредиторов, заемщиков и других ее пользователей. При аудите бухгалтерской отчетности, согласно стандартам аудиторской деятельности, имеется риск невыявления существенных искажений и, следовательно, риск выразить несоответствующее профессиональное мнение о степени ее достоверности. Риски повышаются при наличии противоречий в законодательстве, осуществлении недобросовестных действий аудируемым лицом, в том числе вуалирования информации, по другим объективным, субъективным причинам. Отдельные приемы вуалирования информации в бухгалтерской отчетности представлены в таблице 7.

Таблица 7

Приемы вуалирования информации, их влияние на бухгалтерскую отчетность

Влияние искажения на бухгалтерскую отчетность	Содержание вуалирования
1	2
Искажение структуры показателей баланса	Погашение статей актива и пассива путем неправильного зачета требований и обязательств; дробление статей, размеры которых стремятся уменьшить, на части и присоединение этих частей к другим статьям; объединение разнородных сумм в одной балансовой статье; неправомерное сальдирование остатков по статьям прочих дебиторов и кредиторов; использование учетных данных аффилированных лиц для вуалирования собственных отчетных показателей

1	2
Искажение финансового результата	Представление действительных обязательств в качестве условных и, наоборот, досрочное признание выручки
Искажение финансового результата и структуры показателей баланса	Расчеты через подставные компании; сокрытие расходов в бухгалтерском учете; капитализация расходов; продажа с условием; выполнение долгосрочных договоров; реализация товара посредникам

По нашему мнению, при аудите бухгалтерской отчетности аудитор необходимо соблюдать требования стандартов аудиторской деятельности, в том числе оценивать риски существенного искажения информации в бухгалтерской отчетности, принимать меры по их снижению до приемлемого уровня, учитывая возможные приемы вуалирования.

В практике аудиторской деятельности, в силу специфики аудита, имеет место «разрыв ожиданий». Примером является позиция заказчика: в ходе аудита проводится сплошная проверка, при которой должны быть выявлены все нарушения – налоговые, бухгалтерские. Поэтому «немодифицированное» мнение в аудиторском заключении считается своего рода «охранной грамотой» от налоговых и других санкций. В случае претензий со стороны налоговых органов аудируемое лицо (заказчик) пытается взыскать с аудиторской организации ущерб, причиненный, по их мнению, «некачественным» оказанием услуг.

По данному направлению есть четко сформулированная судебная практика, свидетельствующая о том, что чаще всего законных оснований для предъявления претензий к аудиторской организации нет, так как отсутствует причинно-следственная связь между штрафами по итогам налоговой проверки и работой аудиторов. Данный аспект подтверждается судебной практикой, обзор которой приведен в таблице 8.

Таблица 8

Обзор судебной практики по основным предметам исковых требований к аудиторским организациям

Предмет требования	Позиция суда
1	2
Предмет исковых требований – взыскание убытков, причиненных некачественным оказанием аудиторских услуг, мотивировано тем, что при наличии «немодифицированного» аудиторского заключения налоговые органы привлекли аудируемую организацию к налоговой ответственности по результатам налоговой проверки. В удовлетворении исковых требований отказано	Постановление 15 ААС от 18.05.2009 по делу № 15АП-1398/2009, Постановление 15 Арбитражного апелляционного суда по делу № А32-15781/2008. Аргументы в пользу аудиторской организации: цель аудита – выражение мнения о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемых лиц; аудитор проверяет и подтверждает лишь достоверность отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете; аудитор не несет ответственности по претензиям налоговых органов; аудит не освобождает руководство аудируемого лица от ответственности
Предмет требований – взыскание убытков в связи с ненадлежащим исполнением обязательств по договору на оказание аудиторских услуг, в том числе: неустойки, убытков в части, не покрытой неустойкой, мотивировано тем, что аудиторская организация не полностью проверила период, в результате аудируемая фирма привлечена к налоговой ответственности за нарушения, выявленные налоговой проверкой в аудируемом периоде. В удовлетворении исковых требований отказано	Постановление 15 ААС от 18.05.2009 по делу № 15АП-1398/2009; 17 ААС от 12.10.2009 по делу № 17АП-8937/2009-ГК, Постановление 8 ААС от 24.04.2008 по делу № А46-8630/2007, материалы дела № А46-8630/2007. Аргументы в пользу аудиторской организации: аудит проводится выборочно; несовпадение периодов проверок, используемых документов (аудитора, налоговых органов); аудит проводится во всех существенных отношениях; аудитор оценивает риски, существенность, иные аспекты аудита по своему профессиональному суждению; аудит проводится с разумной уверенностью в том, что рассматриваемая в целом отчетность не содержит существенных искажений

1	2
Предмет требований – некачественное проведение аудита (взыскание убытков в виде реального ущерба) мотивировано тем, что после приемки выполненных работ обнаружены существенные недостатки отчета аудиторской проверки, что повлекло причинение убытков. Исковые требования удовлетворены	Постановление 8 ААС от 18.06.2009 по делу № А70-7358/2008. Аргументы в пользу аудируемого лица: результаты услуг, оказанных исполнителем, невозможно было оценить в момент подписания акта ..., поскольку для этого требовались специальные знания (действующего законодательства о налогах и сборах, о бухгалтерском учете, стандартах аудиторской деятельности). Арбитражный суд назначил экспертизу. Экспертное заключение содержало выводы: аналитические процедуры не выполнены в полном объеме, ... аудиторские доказательства, рабочие документы не соответствуют выводам, отрицательное мнение в аудиторском заключении подготовлено необоснованно

Арбитражная практика, по нашему мнению, свидетельствует, что при наличии аудиторского заключения по бухгалтерской отчетности, независимо от вида профессионального мнения, риск наступления ответственности для аудируемой организации (заказчик) перед пользователями бухгалтерской отчетности значителен. Положительный исход регрессного требования к аудитору по возмещению убытков зависит от предмета исковых требований и правильного построения доказательственной базы (табл. 8).

По нашему мнению, проведенный анализ позволяет сделать следующие выводы: нормативно-правовые акты Российской Федерации определяют ответственность для аудитора, аудиторской организации, в связи с чем грамотно разработанный договор на аудиторские услуги является значимым фактором, гарантией снижения риска ответственности за аудит; соблюдение стандартов аудиторской деятельности, условий договора, документирование надлежащих достаточных аудиторских доказательств, обосновывающих профессиональное суждение аудитора, в том числе подтверждающих проведение дополнительных и (или) модифицированных процедур, свидетельствующих о снижении риска существенного искажения информации в бухгалтерской отчетности до приемлемого уровня, снижает вероятность привлечения к ответственности за аудит должностного, физического лица, аудиторской организации; отсутствует гарантия 100%-го положительного исхода дела при судебном разбирательстве в пользу аудиторской организации.

В качестве рекомендаций нами предлагается: четко и полно прописывать в договоре на оказание аудиторских услуг все возможные характеристики и требования аудируемого лица (заказчик), которые должны полностью соответствовать цели аудита, что позволит снизить риск некачественного оказания профессиональных услуг и предъявления претензий к аудиторской организации, аудитору; при проведении аудита, формировании мнения в аудиторском заключении аудитор должен четко и полно следовать стандартам аудиторской деятельности, установленным в договоре обязательствам, надлежащим образом документировать аудиторские доказательства, что снижает риски невыявления существенных искажений и привлечения к ответственности; при поступлении претензий от аудируемого лица аудитор должен их рассмотреть, принять все необходимые меры для досудебного урегулирования спора, что позволит снизить вероятность наступления рисков, негативно влияющих на деятельность аудиторской организации, профессионального общества.

Литература

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. – Доступ из справ.-прав. системы «КонсультантПлюс».
2. Трудовой кодекс Российской Федерации. – Доступ из справ.-прав. системы «КонсультантПлюс».
3. Уголовный кодекс Российской Федерации. – Доступ из справ.-прав. системы «КонсультантПлюс».
4. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях. – Доступ из справ.-прав. системы «КонсультантПлюс».
5. Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 30.12.2008 №307-ФЗ. – Доступ из справ.-прав. системы «КонсультантПлюс».
6. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности: Постановление Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. № 696. – Доступ из справ.-прав. системы «КонсультантПлюс».
7. Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности: Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 17 авг. 2010 г. № 90н. – Доступ из справ.-прав. системы «КонсультантПлюс».

8. Макарова С.Н. Особенности аудита эффективности использования государственных средств в условиях программного бюджета // Аудит и финансовый анализ. – 2012. – № 4. – С. 211–219.
9. Юдина Г.А. Стандарт № 8: проблемы применения // Аудит и налогообложение. – 2009. – № 6.



УДК 631.158:331.5

Н.М. Едрёнкина

МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ТИПИЗАЦИИ СЕЛЬСКИХ ТЕРРИТОРИЙ РЕГИОНА

Определены методические подходы к типизации сельских территорий регионов Сибири с использованием методов построения типологий по группам социально-экономических показателей. Обоснованы приоритетные направления устойчивого развития сельских территорий в условиях ВТО.

Ключевые слова: устойчивое развитие, сельские территории, типизация, регионы, приоритетные направления, диверсификация, ВТО.

N.M. Edryonkina

METHODOLOGICAL APPROACHES TO THE TYPIFICATION OF THE REGION RURAL TERRITORIES

The methodological approaches to the rural territory typification of the Siberian regions with the use of methods for developing typologies according to the socio-economic indicator groups are defined. The priority directions of the rural territory sustainable development in the WTO conditions are substantiated.

Key words: sustainable development, rural territories, typification, regions, priority directions, diversification, WTO.

Введение. Уровень социально-экономического развития сельских территорий постепенно снижается. Ухудшаются демографическая ситуация и экологическая обстановка, стареет сельское население, продолжается отток молодежи из села в город. В связи с этим перед экономической наукой и органами управления АПК стоит задача по разработке мер, направленных на существенное улучшение ситуации на селе. Практика показывает, что на эффективность решения этой задачи влияет множество факторов, одним из которых является наличие научно обоснованной типизации сельских территорий.

Изучение закономерностей территориальной организации хозяйства в сельской местности и ее типизация становятся все более актуальными как в теоретическом, так и в практическом плане.

Цель исследования. Определить методические подходы к типизации сельских территорий региона. Для достижения поставленной цели поставлены следующие **задачи:** изучить отечественные и зарубежные подходы к типизации сельских территорий; определить методические подходы к типизации сельских территорий региона; обосновать приоритетные направления устойчивого развития сельских территорий в условиях ВТО.

Методы проведения исследования: абстрактно-логический, системного анализа, экономико-статистический (построение деревьев классификации и корреляционно-регрессионный анализ); факторный, расчётно-конструктивный и др. Методологическую основу составили комплексный, программно-целевой, интегрированный и системный подходы при решении определённых задач. Исследование проводилось в 2013 г. по регионам Сибири.

Результаты исследования. Типология сельских территорий представляет собой научное обобщение данных о социально-экономическом состоянии сельской местности, при котором территории со схожими характеристиками объединены в один тип. Каждый тип отличается от других четко определенными количественными и качественными характеристиками.

В исследованиях использованы три группы типологии: простая – на основании одного показателя, перекрёстная и сложная [1].

При определении методического подхода к типизации сельских территорий регионов Сибирского федерального округа (СФО) использованы методы построения типологий по группам показателей, характеризую-