

Содержание:

ВВЕДЕНИЕ

Аудиторская деятельность стоит особняком в сфере экономической деятельности, благодаря её специфической роли в отношениях между субъектами хозяйствования и экономическими институтами, а также значимости результатов аудиторской деятельности в рамках хозяйственных взаимоотношений.

На протяжении своего развития аудиторская деятельность всегда была призвана отвечать запросам и требованиям текущей финансово-экономической ситуации, адаптироваться к условиям внешней среды и требованиям отдельных категорий пользователей. В рамках данного процесса видоизменялись цели и задачи, которые ставились перед аудиторскими компаниями и индивидуальными аудиторами, смещались акценты аудиторских процедур, изменялись и совершенствовались методы сбора доказательств, используемые аудиторами в своей практике. Данные изменения инициировались и направлялись, с одной стороны, нормативными мерами, направленными на повышение качества аудиторских проверок, а с другой стороны - стремлением самих аудиторских компаний к повышению эффективности своей деятельности, завоеванию признания пользователей услуг и успешному преодолению конкуренции.

Равно как и экономическое развитие различных стран исторически происходило неравномерно, аудиторская деятельность видоизменялась в соответствии с предъявляемыми к ней требованиями. Поэтому прослеживание этапов становления аудита как независимого профессионального направления предпринимательской деятельности, а также анализ проблемных аспектов, связанных с аудиторской деятельностью, является темой исследования многих ученых. Изучением вопросов аудиторской деятельности занимались такие ученые как А.В. Пармонов, Я.В. Степанова, А.А. Исаян, М.А. Городилов, Л.И. Булгакова, К.К. Арабян, Н.Г. Апрезова и другие.

Цель настоящей курсовой работы состоит в изучении института аудиторской деятельности.

Исходя из цели, поставленной в курсовой работе, определены основные задачи исследования:

- 1) изучить историю возникновения и развития аудита и аудиторской деятельности;
- 2) проанализировать законодательное регулирование аудиторской деятельности в России;
- 3) рассмотреть понятие и признаки, стандарты аудиторской деятельности.

В качестве объекта исследования в данной курсовой работе выступает аудиторская деятельность.

Методологическую базу курсовой работы составляют труды современных российских ученых. В курсовой работе использованы законодательные и нормативные акты Российской Федерации.

Практическая значимость исследования заключается в том, что сделанные в курсовой работе выводы, уточняют современные представления о характеристике и правовом регулировании аудиторской деятельности.

ГЛАВА 1. ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

§1. История возникновения и развития аудита и аудиторской деятельности

Аудит является атрибутом рыночной экономики, поэтому возникновение, становление и дальнейшее развитие аудиторской деятельности напрямую зависит от общеэкономических законов развития. В мировой истории выделяют шесть этапов развития аудита.

1. Исторически обусловленное возникновение аудита. Существует несколько предположений относительно точной даты возникновения аудита. По одному из мнений, впервые бухгалтеры-аудиторы появились в Великобритании в середине XIX в. (Закон «О британских компаниях» 1862 г. предписывал обязательную аудиторскую проверку один раз в год), затем во Франции (в 1867 г. принят Закон «Об обязательной проверке балансов акционерных компаний особыми ревизорами», которых называли «комиссарами по счетам»). Аудит возник и в других наиболее развитых капиталистических странах в условиях концентрации

производства и капитала и создания акционерных обществ.

Следует отметить, что само возникновение аудита связано с появлением капиталистического (буржуазного) уклада в экономике. Именно первые буржуазные революции (в Нидерландах – 60-70-е гг. XVI в., в Англии - 40-80-е гг. XVII в.), ознаменовавшие глубокий кризис феодального общества и его способа производства, развитие новых производительных сил и, как следствие, необходимость накопления капитала, закономерно обусловили возникновение независимого финансового контроля на определенном этапе развития капиталистической формации.

Действительно, в условиях увеличения масштаба производства произошло разделение между управляющими и инвесторами. Собственник (инвестор) все реже непосредственно занимался производственными и финансовыми вопросами, поручая это менеджерам. Объективно возникает необходимость независимой проверки учета и отчетности, составленной наемными менеджерами, и выражения мнения о ее достоверности, а также оценки финансового состояния предприятия. Такое мнение и мог высказать аудитор. При этом целью проведения проверок становится оценка действительного финансового состояния предприятия и реального размера его прибыли.

2. Появление выборочного аудита. На рубеже XIX-XX вв. в мире наблюдается бурный экономический рост. Создаются транснациональные корпорации и объединения предприятий. Бизнес начинает диверсифицироваться и сегментировать по функциональному и географическому признакам. Капитализм вступил в монополистическую стадию. В истории бухгалтерского учета этот период знаменателен тем, что в 1904 г. появился консолидированный баланс. Американский аудит отделяется и начинает развиваться независимо от внешнего мира.

Вновь наблюдается развитие аудита в тесной связи с общемировыми тенденциями. Так, в связи с резко возросшим объемом информации, аудиторы не могли уже проверять учет и отчетность сплошным порядком, что привело к возникновению выборочного аудита, а также формированию учения о системе внутреннего контроля и необходимости ее оценки в ходе проведения аудита.

3. Начало нормативного регулирования аудиторской деятельности. Заметным толчком к развитию аудита послужил мировой экономический кризис 1929-1933 гг., когда массовое банкротство предприятий потребовало ужесточения порядка

проверки, обеспечения независимости проверок и самих аудиторов. В связи с этим в Германии уже в 1931 г. было принято постановление правительства об обязательной аудиторской проверке бухгалтерских отчетов предприятий с регламентацией самого процесса проведения проверки. В США в 1934 г. была создана Комиссия по ценным бумагам и биржевым операциям, которая принялась за нормативное регулирование бухгалтерского учета и отчетности американских компаний. С тех пор годовые отчеты акционерных обществ, акции которых котировались на бирже, обязательно должны были быть заверены бухгалтером-аудитором или аудиторской фирмой.

4. Возникновение первых профессиональных аудиторских объединений, дальнейшее развитие аудита, учения о системе внутреннего контроля. В 1942 г. во Франции была создана Палата бухгалтеров-экспертов и аттестованных бухгалтеров. В 1945 г. деятельность Палаты была регламентирована правительственным декретом, и она стала находиться под опекой министра экономики и финансов. В 40-х гг. четко формулируется и закрепляется нормативными документами цель аудиторской деятельности - выражение мнения о достоверности представленной финансовой отчетности, - которая остается неизменной по сегодняшний день. Стали разрабатываться национальные стандарты аудиторской деятельности.

С 50-х гг. аудиторы стали больше внимания уделять вопросам внутреннего контроля, полагая, что при эффективной системе внутреннего контроля вероятность ошибок и искажений незначительна, а сама финансовая отчетность достоверна. Резко возросло значение услуг, сопутствующих аудиту, в первую очередь консалтинговой деятельности. Формируется два основных направления регулирования аудита (по степени воздействия государства): в США и Великобритании - относительная самостоятельность аудиторских организаций, которые сами создают профессиональные объединения (последние готовят аудиторов, присваивают им соответствующую квалификацию и осуществляют контроль за их работой); в странах Западной Европы - жесткая регламентация аудита правительством.

5. Возникновение Международного комитета по аудиторской практике (International Auditing Practices Committee) в рамках Международной федерации бухгалтеров (International Federation of Accountants), разработка Международных стандартов аудита. Глобализация рынков капиталов и ценных бумаг оказывает сильное воздействие на развитие аудиторской деятельности. Поскольку данные отрасли экономики относятся к высокорисковым, резко возрастает необходимость

единого подхода к организации бухгалтерского учета, составления финансовой отчетности и проведения аудита такой отчетности. Без единых стандартов составления финансовой отчетности, а также аудиторских стандартов организовать эффективную работу международных рынков инвестиций невозможно. Становится понятным, что для эффективного управления капиталами необходимы единые и понятные всем стандарты составления финансовой отчетности и ее проверки.

Именно поэтому в начале 70-х гг. под эгидой Международной федерации бухгалтеров (далее - МФБ) началась разработка международных аудиторских стандартов. Как известно, МФБ является некоммерческой, негосударственной, неполитической международной организацией профессиональных бухгалтеров. МФБ действует посредством своих комитетов. К настоящему времени федерация включает 160 представителей из 119 стран мира. Основная цель МФБ состоит в развитии профессии, повышении ее качества с учетом общественных интересов.

Международный комитет по аудиторской практике (далее - МКАП) являлся постоянно действующим комитетом Совета МФБ до 2002 г. МКАП был основан в 1977 г. для совершенствования качества и унификации порядка проведения аудита во всем мире. Эта задача им реализовывалась путем выпуска международных стандартов аудита (International Standards on Auditing) и международных положений по аудиторской практике (International Auditing Practice Statements). Цель разработки международных стандартов состояла в обеспечении единообразия аудиторской практики и сопутствующих услуг во всем мире (независимо от масштаба и степени прибыльности деятельности предприятия, его организационно-правовой формы). При этом признавалось необходимым, что с учетом национальной специфики в границах каждой страны должно было осуществляться локальное регулирование международных нормативов (в форме национальных нормативов или положений, издаваемых законодательными или профессиональными органами).

6. Обострение проблемы независимости и качества оказания аудиторских услуг. Кризис доверия пользователей к финансовым отчетам компаний-эмитентов и заключениям аудиторов об их достоверности. На рубеже XX-XXI вв. в мире обострилась проблема независимости и качества оказания аудиторских услуг. Обнародование масштабных фальсификаций в сфере подготовки финансовой отчетности, целью которых было сокрытие неблагоприятного финансового положения дел в компаниях-эмитентах, вызвало недоверие пользователей к заключениям аудиторов.

Могли ли нарушения при подготовке финансовой отчетности, столь громко заявившие о себе в начале XXI в., остаться незамеченными? Как считают большинство специалистов, это было маловероятно и возможно лишь при условии дальнейшей стабильной работы компаний в условиях растущей экономики. Действительно, искажения финансовой отчетности способны лишь на определенное время скрыть существование реальных проблем, а также объективные причины их возникновения. Но они не могут устранить ни самих проблем, ни вызвавших их причин. По существу, предоставлялась лишь отсрочка, «передышка», выигрыш во времени, в течение которого менеджмент компаний должен предпринять радикальные меры по спасению ситуации (здесь идет речь, в первую очередь, о необходимости проведения структурных преобразований). Закрывая глаза на объективные обстоятельства, менеджмент компаний лишь усугубляет тяжесть проблем, нарастающих как снежный ком. И в случае начала кризисных явлений в экономике происходит обрушение непрочной финансовой конструкции, при которой многолетние проблемы выходят на первый план.

Именно это и продемонстрировала компания Enron, внешне стабильная и благополучная на протяжении многих лет перед финансовым крахом. Возникновение кризиса доверия потребовало принятия срочных мер, направленных на стабилизацию ситуации. И вполне закономерно то, что в США в 2002 г. был принят закон Сарбэйнса-Оксли, в странах Европы внесены коррективы в Восьмую директиву Совета ЕС, а также разработаны новые международные стандарты аудита, существенно усилившие требования к аудиторам.

Следует отметить, что соответствующие модификации в нормативных актах, регулирующие аудиторскую деятельность, были приняты и в Российской Федерации. Так, в 2008 г. принято 7 новых федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности: а) постановлением Правительства РФ от 22.07.2008 № 557 утверждены новые федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности: № 32 «Использование аудитором результатов работы эксперта»; № 33 «Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности»; № 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях»; б) постановлением Правительства РФ от 19.11.2008 № 863 утверждены новые федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности: № 7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту» (в новой редакции); № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков».

В марте 2002г. в Куала-Лумпуре состоялся 73-й заключительный съезд МКАП; в том же году комитет был переименован в Международный Совет по стандартам в

организации информации о ее доходах с целью повышения привлекательности для инвесторов и повышения курса акций. Принятые стандарты № 7, 8 и 34 (в новой редакции) значительно увеличили объем требований к аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам в части обоснования выводов, содержащихся в аудиторских заключениях. По существу, новые стандарты представляют собой детализированное руководство по качеству, отступление от требований которого может иметь для аудиторов негативные последствия.

Анализ нормативных актов, принятых в мировой практике за период 2002-2014 гг., показал существенное ужесточение требований к аудиторским организациям и аудиторам. В связи с этим можно говорить даже о частичном возврате к ревизионным методам работы и возникновении нового явления в мировой истории - «ревизионного» аудита.

§2. Законодательное регулирование аудиторской деятельности в России

Аудиторская деятельность представляет собой один из наиболее важных элементов инфраструктуры рыночной экономики. На современном этапе в Российской Федерации получила развитие система общественного регулирования, переход от государственного регулирования к саморегулированию. Вместе с тем имеется ряд проблем, связанных с нормативно-правовой регламентацией аудиторской деятельности. К ним, в частности, относятся вопросы стандартизации аудиторской деятельности.

Основные этапы развития аудиторской деятельности в России.

Первый этап (1987 – 1992 г.) - период зарождения аудиторской деятельности. Постановлением Совета Министров СССР от 08.09.87 № 1033245 «О создании советской аудиторской организации» на базе Главного управления валютного контроля Минфина СССР было образовано акционерное общество «Инаудит». Специалисты АО оказывали широкий комплекс услуг действующим в СССР и за границей совместным предприятиям. В 1992 г. АО «Инаудит» распалось на несколько самостоятельных организаций.

Второй этап (декабрь 1993 г. - август 2001 г.) - период становления российского аудита. Были приняты Временные правила аудиторской деятельности, утвержденные Указом Президента РФ от 22.12.93 № 2263 «Об аудиторской

деятельности в Российской Федерации», и ряд других документов.

Данный нормативный правовой акт определил понятие аудиторской деятельности, права и обязанности аудиторов, аудиторских фирм и экономических субъектов, основы государственного регулирования данного вида деятельности.

Государственное регулирование аудиторской деятельности в этот период осуществлялось Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ.

Одной из ключевых задач нормативного обеспечения аудита была разработка аудиторских стандартов. За период 1996-2000 гг. Комиссией по аудиторской деятельности были разработаны 37 правил (стандартов) аудиторской деятельности.

Была начата и проводилась работа по аттестации аудиторов и лицензированию аудиторской деятельности. Необходимо было обеспечить достаточно высокий уровень квалификации аудиторов. Это стало возможным с выходом постановления Правительства Российской Федерации «Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности» от 6 мая 1994 г. № 482. Был утвержден порядок аттестации аудиторов и лицензирования аудиторской деятельности, а организация проведения аттестации и лицензионной работы в области аудита возложена на Министерство финансов Российской Федерации, Банк России и Росстрахнадзор, а затем поручена в целом Министерству финансов Российской Федерации.

В Министерстве финансов РФ в этот период был создан Департамент организации аудиторской деятельности, а также создана Центральная аттестационно-лицензионная аудиторская комиссия (ЦАЛАК) Минфина России.

К 2001 г. необходимость совершенствования законодательства аудиторской деятельности была вызвана тем, что Временные правила, сыграв важную роль в становлении аудита, уже не отражали сложившихся условий на рынке аудиторских услуг. Завершился период аудиторской деятельности, регулируемый Временными правилами. Настал этап, когда условия и правила аудиторской деятельности должны были приобрести силу закона.

Третий этап (август 2001 г. - декабрь 2008 г.) - законодательное становление аудита в России. Вступил в силу Федеральный закон от 07.08.01 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности». В соответствии с данным Законом государственное регулирование аудиторской деятельности осуществлялось уполномоченным федеральным органом исполнительной власти - Минфином России. При уполномоченном федеральном органе в 2002 г. был создан Совет по аудиторской деятельности.

Принятие Федерального закона «Об аудиторской деятельности» в 2001 г. дало профессии законодательную основу. За период его действия были сформированы системы аттестации и лицензирования, продолжилась работа по подготовке правил (стандартов) аудиторской деятельности. Правительством Российской Федерации утверждены федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, разработанные на основе международных стандартов аудита. Первым нормативным документом правительственного уровня стало постановление Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности», которым были утверждены первые 6 федеральных стандартов. Всего за период реализации федерального закона подготовлены и приняты 34 федеральных стандарта аудита. Совет по аудиторской деятельности при поддержке Минфина России и ФКЦБ России принял Кодекс этики аудиторов России 28 августа 2003 г., подготовленный на основе международных норм.

Четвертый этап (январь 2009 г. - декабрь 2014 г.) - период саморегулирования аудиторской деятельности. В конце 2008 г. был принят новый Федеральный закон от 30.12.08 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности». Основной идеей этого нормативного акта стала постепенная либерализация регулирования аудиторской деятельности. С 1 января 2009 г. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» вступил в силу и его основные положения направлены на освобождение государства от выполнения ряда функций по регулированию аудиторской деятельности. Функции государственного регулирования аудиторской деятельности продолжает осуществлять уполномоченный федеральный орган - Министерство финансов Российской Федерации.

Государственное регулирование аудиторской деятельности в настоящее время в основном сводится к выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в аудиторской сфере, ведению государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов, анализу состояния рынка аудиторских услуг в Российской Федерации.

Функция организации квалификационного экзамена с 1 января 2011 г. переходит к единой аттестационной комиссии, создаваемой совместно всеми саморегулируемыми организациями аудиторов.

В соответствии с вышеуказанным Федеральным законом Минфином России осуществлен переход от лицензирования аудиторской деятельности к саморегулированию аудиторской профессии.

В этот период аудиторским обществом были созданы и действуют в настоящее время саморегулируемые организации аудиторов: НП «Аудиторская палата России», НП «Институт профессиональных аудиторов», НП «Московская аудиторская палата», НП «Российская коллегия аудиторов», НП «Аудиторская ассоциация Содружество». Саморегулируемые организации аудиторов (СРО) - это некоммерческие организации, созданные на условиях членства в целях обеспечения условий осуществления аудиторской деятельности. Предусмотрено обязательное членство аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов в одной из СРО, и несоблюдение этого условия с 1 января 2010 г. запрещает заниматься аудиторской деятельностью.

Таким образом, четвертый этап развития аудиторской деятельности связан с принятием Федерального закона «Об аудиторской деятельности» и характеризуется комплексом мер, направленных на постепенный переход от государственного регулирования аудиторской деятельности к саморегулированию.

Для данного этапа характерно утверждение в 2010-2011 гг. Минфином России новых девяти федеральных стандартов аудиторской деятельности (ФСАД) на основе современных международных стандартов аудита. Стандарты посвящены формированию аудиторского заключения, внешнему контролю качества работы аудиторских организаций, рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита, рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов, аудиторским доказательствам и особенностям аудита отчетности, составленной по специальным правилам и особенностям аудита отдельной части отчетности. В результате разработки новых стандартов утратили силу пять стандартов.

Всего по состоянию на 01.12.2014 действует 38 федеральных стандартов, разработанных на основе международных стандартов аудита, число которых составляет 43 стандарта. Минфином России были подготовлены Разъяснения практики применения законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, которые регулируют аудиторскую деятельность (одобрены Советом по аудиторской деятельности 26 марта 2013 г., протокол № 8). Понятия профессиональных компетенций и этических норм в деятельности аудиторов, ответственность аудиторов требовали уточнения. В результате с целью унификации и стандартизации этих понятий 22 марта 2012 г. Советом по аудиторской деятельности был принят новый Кодекс профессиональной этики аудиторов.

Детальная регламентация основополагающего принципа аудиторской деятельности - независимости - получила развитие в «Правилах независимости аудиторов и аудиторских организаций» (одобрены Советом по аудиторской деятельности 20 сентября 2012 г., протокол № 6).

Сложно описать все ситуации, в которых могут возникнуть угрозы независимости. Поэтому Кодекс профессиональной этики аудиторов и Правила независимости устанавливают концептуальный подход к соблюдению требований к независимости.

Отмена государственного контроля в большинстве видов экономической деятельности предусмотрена Концепцией долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 г. Согласно данной Концепции создание условий для свободного предпринимательства и конкуренции, развитие механизмов саморегулирования предпринимательского сообщества обозначены ключевыми принципами, которым должно следовать государство в целях перехода к инновационному социально ориентированному развитию.

Становление рынка аудиторских услуг, накопление опыта и рост профессионализма аудиторов явились важнейшими условиями развития аудиторской деятельности на базе саморегулирования.

Однако необходимо отметить ряд основных проблем развития рынка аудиторских услуг на современном этапе.

1. Снижение количества клиентов по аудиту, обусловленное следующими причинами:

- повышение критериев обязательного аудита по выручке до 400 млн руб.;
- нежелание экономических субъектов проводить инициативный аудит;
- непроведение обязательного аудита из-за отсутствия ответственности;
- монополизация рынка аудиторских услуг.

2. Снижение количества аудиторских организаций: на 01.01.2011 г. - 6,1 тыс. аудиторских организаций, на 01.01.2014 г. - 5,5 тыс. аудиторских организаций. Это можно объяснить вышеназванными причинами, а также возрастанием требований к качеству аудита. Внешний контроль со стороны СРО и Росфиннадзора требует значительных ресурсов времени. Аудиторские организации закрываются до начала таких проверок. В результате высокой конкуренции и демпинга снижаются доходы аудиторских организаций.

3. Обострение кадрового вопроса. Произошло снижение числа аудиторов: на 01.01.2011 г. - 26,3 тыс. аудиторов, на 01.01.2014 г. - 23 тыс. аудиторов. Причинами можно назвать переход аудиторов в более высокооплачиваемые сферы, уход на пенсию, большие трудности сдачи экзамена на квалификационный аттестат. За период с сентября 2011 г. по октябрь 2014 г. в компьютерном тестировании приняло участие 1025 претендентов, из них сдало 550 человек. Итоговый процент сдачи составил 54 %. С января 2012 г. по октябрь 2014 г. в письменной работе приняло участие 438 претендентов, из них сдало 242 человека. Итоговый процент сдачи составил 55 %. Процент сдачи письменной работы с учетом повторных сдач составляет 37 %.

4. Монополизация рынка аудиторских услуг за счет расширения деятельности Большой четвёрки - четырех крупнейших в мире компаний, предоставляющих аудиторские и консалтинговые услуги: PricewaterhouseCoopers, Deloitte, Ernst & Young, KPMG. Для этих организаций наблюдается рост доходов и клиентов за последние 5 лет. Решение данных проблем требует совершенствования законодательства. В связи с этим внесены изменения в Закон «Об аудиторской деятельности» от 01.12.2014 № 403-ФЗ.

Необходимо выделить основные направления изменений в закон «Об аудиторской деятельности»:

1. Возрастание значимости стандартов и переход к международным стандартам аудита (МСА). Указано, что к аудиторской деятельности не относятся проверки, осуществляемые не в соответствии с требованиями, установленными стандартами аудиторской деятельности (ст. 1).

Намечен переход к МСА - аудиторская деятельность должна осуществляться в соответствии с международными стандартами аудита, которые являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, саморегулируемых организаций аудиторов и их работников (ст. 7).

2. Повышение ответственности аудируемого лица по исполнению требований федеральных законов - теперь в аудиторском заключении должно быть не только мнение аудитора о достоверности отчетности, но и мнение аудитора об исполнении требований федеральных законов аудируемыми лицами (ст. 6).

3. Усиление государственного регулирования намечено в следующих направлениях:

- виды аудиторских услуг, в том числе перечень сопутствующих аудиту услуг,

будут устанавливаться федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере аудиторской деятельности (ст. 1);

- принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля будут устанавливаться не федеральными стандартами аудиторской деятельности, а уполномоченным федеральным органом (ст. 10).

4. Развитие российского малого и среднего бизнеса и ограничение сферы деятельности аудиторских организаций, которые контролируются либо находятся под значительным влиянием иностранных юридических лиц, планируется в следующих направлениях:

- в открытых конкурсах на заключение контракта на проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, объем выручки от продажи продукции (продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг) за предшествующий отчетному год которой не превышает одного миллиарда рублей, обязательным является участие аудиторских организаций, являющихся субъектами малого и среднего предпринимательства (ст. 5);

- Правительство Российской Федерации вправе устанавливать ограничения на участие аудиторских организаций, которые контролируются либо находятся под значительным влиянием иностранных юридических лиц и (или) иностранных граждан, в открытых конкурсах на заключение контракта на проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организации и (или) на оказание консультационных услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд, а также в оказании аудиторских услуг организациям, имеющим стратегическое значение, для обеспечения обороноспособности и безопасности государства (ст. 5).

5. Расширены права аудиторов - введено право информировать учредителей (участников) аудируемого лица или их представителей либо его руководителя о ставших известными аудиторской организации случаях коррупционных правонарушений аудируемого лица. В случае если учредители (участники) аудируемого лица или их представители либо его руководитель не принимают надлежащих мер по рассмотрению указанной информации, аудиторские организации обязаны проинформировать об этом соответствующие уполномоченные государственные органы (ст. 13).

6. Ужесточены требования к СРО по численности ее членов: некоммерческая организация включается в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов при условии соответствия ее следующим требованиям: объединения в составе саморегулируемой организации в качестве ее членов не менее 10000 физических лиц или не менее 2000 коммерческих организаций (ст. 15).

Подводя итоги вышеизложенному, можно констатировать, что в развитии аудита с 2015 г. намечается новый, пятый, этап, который будет характеризоваться интегрированием в международную систему аудита и оптимизацией соотношения государственного регулирования и саморегулирования аудиторских организаций.

ГЛАВА 2. ХАРАКТЕРИСТИКА АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КАК ВИДА ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА

§1. Понятие и признаки аудиторской деятельности

Аудиторская деятельность является одной из важных составляющих профессиональных услуг деловой сферы. В Общероссийском классификаторе видов экономической деятельности продукции и услуг ОК 029-2007 (КДЕС Ред. 1.1) аудиторская деятельность выделена в самостоятельный подраздел (74.12.2) раздела, относящегося к предоставлению услуг⁴. Аудиторские услуги закреплены пунктом 2 статьи 779 Гражданского кодекса РФ в качестве одной из разновидностей услуг. Субъектами аудита как предпринимательской деятельности являются аудиторские организации (юридические лица) и индивидуальные аудиторы (физические лица).

В соответствии с главой 39 «Возмездное оказание услуг» Гражданского кодекса РФ правила, применяемые к договору возмездного оказания услуг, согласно которому исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги, применяются и к договорам оказания аудиторских услуг. Исполнителем по договору является аудиторская организация или индивидуальный аудитор, а заказчиком - аудируемое лицо или другие лица, заключившие такой договор.

Правовые основы регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации определены Федеральным Законом РФ от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», в соответствии с которым аудиторской деятельностью (аудиторскими услугами) является деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами. При этом, исходя из определения, предложенного настоящим законом, аудит - это независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. Формулировка определения аудиторской деятельности в редакции Закона 2001 года (утратившего силу с принятием Закона 2008 года) имела прямое указание на ее предпринимательский характер.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы не вправе заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита, оказания сопутствующих аудиту услуг, а также прочих услуг, перечисленных в статье 1 закона «Об аудиторской деятельности», а именно:

- 1) постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, бухгалтерское консультирование;
- 2) налоговое консультирование, постановка, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций;
- 3) анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;
- 4) управленческое консультирование, в том числе связанное с реорганизацией организаций или их приватизацией;
- 5) юридическая помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью, включая консультации по правовым вопросам, представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и органах местного самоуправления;
- 6) автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;
- 7) оценочная деятельность;
- 8) разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;

9) проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;

10) обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

Таким образом, помимо оказания аудиторских услуг аудиторские организации вправе заниматься лишь теми видами предпринимательской деятельности, которые связаны с аудиторской деятельностью и не создают конфликт интересов. До введения в действие Закона 2008 года аудиторская деятельность отождествлялась с аудитом, а сопутствующие аудиту услуги не включались в аудиторскую деятельность.

К сопутствующим аудиту услугам относились различные по своей правовой природе услуги: услуги аудиторского характера; консультирование; постановка, восстановление и введение бухгалтерского учета; оценка стоимости имущества и др. С введением в действие нового Федерального Закона указанное несоответствие было устранено на законодательном уровне.

Аудиторская организация согласно определению, данному Законом об аудиторской деятельности, — коммерческая организация, являющаяся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов и, при этом, соответствующая установленным признакам.

Как указано в ч. 2 ст. 18 Закона, она должна быть создана в любой организационно-правовой форме, предусмотренной для коммерческих организаций (за исключением открытого акционерного общества, государственного или муниципального унитарного предприятия), при этом доля уставного (складочного) капитала организации, принадлежащая аудиторам и (или) аудиторским организациям, не должна быть менее 51%, а аудиторов, работающих в организации по трудовому договору, - не менее 3%.

С развитием рынка аудиторских услуг была преобразована система регулирования аудиторской деятельности. С 1 января 2010 г. прекращено лицензирование указанной деятельности и установлено обязательное членство аудиторских организаций и аудиторов в одной из саморегулируемых организаций аудиторов. Членство в настоящем объединении является непременным условием для занятия аудиторской деятельностью. Существует определенная взаимосвязь между понятиями «предпринимательская» и «профессиональная» деятельность. Так, например, среди основных причин, препятствующих дальнейшему развитию

малого предпринимательства, указывается недостаточность инфраструктуры, которая может способствовать его формированию, поскольку очень важной для малого бизнеса является «информационная, юридическая, консалтинговая и иная поддержка, особенно при создании предприятия и на начальной стадии его функционирования», т.е. поддержка, оказываемая в ходе профессиональной деятельности сторонними организациями.

В соответствии с п. 2 ст. 15 Федерального закона от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» инфраструктура поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства включает в себя также «маркетинговые и учебно-деловые центры, агентства по поддержке экспорта товаров, лизинговые компании, консультационные центры, микрофинансовые организации и иные организации». Требования к организациям, образующим инфраструктуру поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства, устанавливаются в федеральных, региональных и муниципальных программах развития субъектов малого и среднего предпринимательства.

Таким образом, профессиональная деятельность является с одной стороны частью предпринимательской деятельности, а с другой - профессиональные услуги стимулируют развитие предпринимательства через оказание консультационной, правовой, информационной, инжиниринговой и пр. поддержки. Кроме того, следует отметить, что в Российском аудите присутствуют основные черты модели оказания аудиторских услуг, характерные для стран с развитой рыночной экономикой:

- широкий охват аудиторскими услугами различных типов предприятий (по формам собственности, отраслям, размерам и т. д.);
- наличие ежегодного обязательного и инициативного аудита;
- широкий спектр сопутствующих услуг, осуществляемых аудиторскими фирмами;
- сосуществование транснациональных, больших, средних и мелких аудиторских фирм, а также аудиторов-индивидуальных предпринимателей;
- жесткая конкуренция на рынке аудиторских услуг по характеру близкая к совершенной;
- наличие профессиональных общественных объединений и др.

§2. Стандарты аудиторской деятельности

Стандарты аудиторской деятельности - это единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению и оценке качества аудита, а также сопутствующих ему услуг. Помимо этого, стандарты включают в себя положения о порядке подготовки аудиторов и оценке их квалификации (Федеральный закон № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»).

В настоящее время существуют стандарты нескольких уровней:

- международные;
- национальные;
- внутренние (стандарты общественных аудиторских организаций и стандарты аудиторских фирм - внутрифирменные).

Работу по формированию международных стандартов финансовой отчетности и аудита организует Международная федерация бухгалтеров - МФБ (РДС), которая была создана в 1977 г. Совет МФБ учредил Комитет по международной аудиторской практике (КМАП), который занимается разработкой стандартов и положений в области финансового аудита и сопутствующих ему услуг. Международные стандарты призваны регулировать единство организации, порядка и оформления процедур, а также результатов аудиторской деятельности во всем мире. В то же время Международные стандарты аудита не отменяют национальные положения, существующие в ряде стран мира. Всего принято более 50 стандартов и Кодекс этики Международной федерации бухгалтеров.

Реформирование системы контроля качества аудита в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА) предполагает неуклонное повышение уровня подготовки персонала и качества оказываемых услуг при помощи внедрения новейших методологических разработок, как со стороны самих аудиторских организаций, так и со стороны профессиональных аудиторских объединений. Новые требования к системе контроля качества аудита сформулированы в МСА 220Я и Международном стандарте по контролю качества 1 (МСКК 1), в соответствии с которыми подготовлены и одобрены Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ следующие правила (стандарты): № 7 - «Контроль качества выполнения заданий по аудиту», № 34 - «Контроль качества в

аудиторских организациях» и новый федеральный стандарт «Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля» (ФСАД 4/2010).

Требования указанных выше стандартов предполагают усиление внутреннего контроля за оказанием аудиторских услуг на всех стадиях аудита от предварительного планирования до формирования аудиторского мнения и выдачи аудиторского заключения.

В связи с тем, кроме общих стандартов, особое внимание следует уделить формированию внутрифирменных стандартов аудиторской организации. Следует отметить, что внутрифирменные стандарты должны способствовать регламентированию деятельности аудиторов в рамках конкретной аудиторской организации.

Классификация внутренних стандартов аудиторской деятельности:

1. Общие стандарты оказания аудиторских услуг: а) стандарты, описывающие концепцию и подход к разработке внутренних стандартов, в том числе стандарт, определяющий их структуру; б) стандарты, регламентирующие этику поведения аудитора, дополняющие и конкретизирующие действующие нормативные документы в области аудиторской деятельности; в) стандарты внутренней структуры и организации деятельности аудиторской организации; г) стандарты, регламентирующие порядок осуществления внутрифирменного контроля качества выполнения услуг, а также ответственность аудиторов.
2. Стандарты, устанавливающие порядок проведения аудита: а) стандарты, регламентирующие ответственность аудитора; б) стандарты, регламентирующие порядок планирования аудита; в) стандарты, регламентирующие порядок изучения и оценки внутреннего контроля; г) стандарты, регламентирующие порядок получения аудиторских доказательств; д) стандарты, регламентирующие порядок использования работы третьих лиц.
3. Стандарты, устанавливающие порядок формирования выводов и заключений аудиторов: а) стандарты, описывающие концепцию и подход к порядку составления аудиторских заключений; б) стандарты, регламентирующие подготовку письменной информации аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита; в) стандарты, регламентирующие порядок подготовки иных аудиторских отчетов, в том числе по дополнительной

информации, содержащейся в документах, связанных с бухгалтерской отчетностью.

4. Специализированные стандарты: а) стандарты, отражающие специфические аспекты проведения аудита кредитных учреждений; б) стандарты, отражающие специфические аспекты проведения аудита страховых организаций и обществ взаимного страхования; в) стандарты, отражающие специфические аспекты проведения аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов; г) стандарты, отражающие отраслевые особенности проведения аудита других экономических субъектов.

5. Стандарты, устанавливающие порядок оказания услуг, сопутствующих аудиту: а) стандарты, регламентирующие подготовку заключений аудитора по специальным аудиторским заданиям; б) стандарты, описывающие изучение прогнозной финансовой информации; в) стандарты, регламентирующие порядок оказания консультационных и консалтинговых услуг.

6. Стандарты по образованию и подготовке кадров: а) стандарты, регламентирующие требования к образованию, профессиональному уровню аудиторов и специалистов; б) стандарты, регламентирующие порядок подготовки и повышения квалификации кадров аудиторской организации; в) стандарты, регламентирующие порядок принятия специалистов на работу. Кроме того, они призваны обеспечить дополнительную основу для урегулирования реальных и потенциальных конфликтов между сотрудниками и администрацией аудиторской организации, между аудиторской организацией и другими экономическими субъектами.

Внутрифирменные стандарты оказания аудиторских услуг компании должны удовлетворять следующим требованиям:

1) целесообразность - при разработке стандартов следует учитывать их практическую значимость, актуальность и приоритетность;

2) преемственность и непротиворечивость - стандарты должны обеспечивать согласованность и взаимосвязь с остальными внутренними стандартами;

3) полнота и детализация - внутренние стандарты должны комплексно охватывать все вопросы исследуемой проблемы и детально их освещать;

4) единство терминологической базы - обеспечение единства трактовки терминов во всех стандартах и документах.

В соответствии с Требованиями, предъявляемыми к внутренним стандартам аудиторских организаций, одобренных Комиссией по аудиторской деятельности, руководители должны самостоятельно выбрать направления формирования внутренних документов, таким образом, чтобы они способствовали эффективной работе организации. Внутренние стандарты можно классифицировать по определенным группам, в зависимости от их назначения.

В дополнение к перечисленным внутренним стандартам аудиторских организаций разрабатываются методики, внутренние инструкции и положения, перечень процедур, рабочие таблицы и вопросники, макеты и другие документы вспомогательно-технического характера, раскрывающие подходы аудиторской организации к проведению аудита, которые могут быть представлены в виде приложений.

При формировании внутренних стандартов целесообразно использовать системный подход, основанный на нормативной и функционально-операционной информации о фирме как о единой системе. Применительно к аудиторской организации под функциями системы целесообразно понимать состав работ по стадиям и объектам аудита, видам сопутствующих аудиту услуг и специальных заданий, а также комплексы задач, связанных с управлением аудиторской фирмой.

Для обеспечения такого подхода в аудиторской организации следует создать Методический совет или определить группу специалистов не только в области планирования и комплексного проведения проверок, но и в области управления, так как, чтобы добиться успеха, фирмам приходится выходить на новые рынки и противостоять конкуренции крупнейших зарубежных компаний. На начальном этапе внедрения системного подхода разработчиками должна быть четко сформирована организационная структура компании, определены функции и обязанности каждого отдела и подразделения. При этом необходимо учитывать все факторы, влияющие на систему: объемы выполняемых работ; численность персонала и их квалификационный уровень; спектр предлагаемых услуг; стоимостную оценку вложенных инвестиций и др.

Практическому воплощению системного, нормативного и функционально-операционного подходов к формированию внутренних стандартов аудиторских организаций способствует модульность их структуры. Состав модулей как

относительно обособленных элементов в совокупности внутренних правил аудиторских организаций логично представить в соответствии с определенной классификацией. Например, методическое обеспечение проведения проверок целесообразно скомпоновать из модулей, соответствующих стадиям и объектам аудита, на основе Общего плана, который должен быть определен во внутрифирменном Стандарте «Планирование». Имея общий план аудита, можно сформировать отдельные модули, предназначенные для обеспечения выполнения стадий аудита, по видам каждой стадии работ, а также по объектам и при необходимости по субъектам аудита. При формировании Общего плана необходимо учитывать типовые особенности аудируемых предприятий: вид деятельности; форму собственности; отнесение к малым, средним или крупным предприятиям.

Таким образом, каждая группа стандартов требует определенного подхода, поэтому разработка и внедрение взаимосвязанных модулей позволит систематизировать и обеспечить эффективную деятельность всей аудиторской организации. Завершающим этапом создания аудиторской фирмы, как функциональной системы на базе комплекса разработанных модулей, будет написание компьютерной программы, которая может иметь различные конфигурации в зависимости от пользователей: менеджеров и руководителей; аудиторов и специалистов; служащих по работе с персоналом и др.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В России аудит появился сравнительно недавно, но развивается очень быстрыми темпами. Это связано, прежде всего, с острой необходимостью грамотной проверки финансовых отчетов экономических субъектов для собственников предприятий, инвесторов и потенциальных инвесторов, кредиторов, управленцев, а также многих других заинтересованных пользователей данной информации.

Различные источники предлагают свое определение аудита, например, американская ассоциация бухгалтеров в «Положении об основных концепциях аудита», называет аудитом систематический процесс объективного сбора и оценки свидетельств об экономических действиях и событиях с целью определения степени соответствия этих утверждений установленным критериям и представления результатов проверки заинтересованным пользователям.

Международная федерация бухгалтеров определяет аудиторские услуги как независимое исследование финансовой отчетности или связанной с ней финансовой информации предприятия, независимо от формы собственности. Многие отечественные исследователи под аудитом понимают процесс уменьшения до приемлемого уровня информационного риска для пользователей финансовых отчетов. Это связано с тем, что экономическая деятельность осуществляется в условиях предпринимательского риска, прежде всего, жесткой конкурентной борьбы, роста инфляции, введения новых законодательных и нормативных документов, вероятности сокращения правительственных субсидий и др.

В соответствии с Федеральным законом № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» аудиторской деятельностью (аудиторскими услугами) является деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами. При этом, исходя из определения, предложенного настоящим законом, аудит - это независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности.

За двадцать лет в нашей стране аудит прошел большой и сложный путь развития. В настоящее время на рынке аудиторских услуг действует более 400 тыс. российских организаций, а также зарубежных компаний, в том числе межконтинентальные аудиторские корпорации «Deloitte», «Ernst & Young», «KPMG», «PricewaterhouseCoopers». По данным Министерства Финансов РФ, только за 2009 г. аудиторские организации провели обязательный и инициативный аудит бухгалтерской отчетности 84871 клиента, что на 5,7% (4606 чел.) превышает количество таких клиентов в 2008 г.

Среди клиентов аудиторских организаций, бухгалтерская отчетность которых подверглась аудиту, 30% клиентов имеют выручку от продажи товаров, продукции, работ, услуг менее 20 млн. руб.; 45% клиентов - от 20 до 200 млн. руб.; 21% - от 200 млн. до 2 млрд. руб.; 4% - более 2 млрд. руб.

Наибольшее число клиентов занято в оптовой и розничной торговле (30%), обрабатывающем производстве и строительстве (по 12%), транспорте и сельском хозяйстве (по 4%). Все это еще раз доказывает, что аудит в России имеет устойчивые тенденции развития и является перспективной отраслью страны.

Сегодня продолжается реализация комплекса мер по повышению достоверности и надежности финансовой информации о деятельности хозяйствующих субъектов.

Однако следует отметить, что за незначительно короткий срок в РФ была сформирована система законодательного и нормативного регулирования аудита, введен Федеральный закон, разработаны и действуют национальные стандарты, другие нормативные документы в этой области.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая / Федеральный закон РФ № 51-ФЗ от 30 ноября 1994 г. (ред. от 13.07.2015 г.) // Российская газета. – 1994. – № 238-239.
2. Федеральный закон от 07 августа 2001 года № 119-ФЗ (ред. от 30.12.2008 г.) «Об аудиторской деятельности» // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2001. - № 33. Ч. 1 - Ст. 3422.
3. Федеральный закон от 30 декабря 2008 года № 307-ФЗ (ред. от 01.12.2014 г.) «Об аудиторской деятельности» // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2009. - № 1 - Ст. 15.
4. Апрецова Н.Г. Саморегулирование в аудиторской деятельности // Предпринимательское право. - 2010. - № 2. - С.35-38.
5. Арабян К.К. Российский аудит в условиях инновационного типа социально-экономического развития // Аудиторские ведомости. - 2011. - № 4. - С.12-19.
6. Булгакова Л.И. Развитие законодательства об аудиторской деятельности // Право и экономика. - 2009. - № 5. - с. 56-59.
7. Безрукова Т.Л., Степанова Ю.Н., Шанин И.И., Чеснокова А.В. Основные проблемы внедрения и различия международных стандартов аудита в российской практике // Успехи современного естествознания. – 2015. - № 1-2. – с. 203-206.
8. Гражданское право: Учебник. Ч. I. / Под ред. Ю.К. Толстого, А.П. Сергеева. М.: Проспект, 2014. – 504 с.
9. Городилов М.А. Развитие аудиторской деятельности: модификация отношений участников аудиторского рынка // Вестник Пермского университета. Серия: Экономика. - 2010. - № 2. - С. 86-93.

10. Исаян А.А. Правовые аспекты саморегулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации // Юриспруденция. - 2010. - № 4. - с. 118-122.
11. Предпринимательское право: учебник / под ред. Эриашвили Н.Д., Мышко Ф.Г. - М.: Юнити-Дана; Закон и право, 2014. - 415 с.
12. Парамонов А.В. Рынок аудита в 2013 году и его проблемы. Рейтинг аудиторских компаний // Аудитор. - 2014. - № 4. - с. 32-38.
13. Посохина А.В. О проблемах аудиторской деятельности в России через призму сопутствующих услуг // Вестник Пермского университета. Серия: Экономика. - 2014. - № 3. - с. 67-71.
14. Степанова Я.В. Задачи аудита: эволюция и перспективы // Транспортное дело России. - 2012. - № 6-1. - С. 75-79.