

## Содержание:

# ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность темы исследования.** Аудиторский контроль широко применяется в мировой практике. Необходимость аудиторского контроля основана на том, что непосредственно государство, администрация предприятия и их владельцы заинтересованы в правильности ведения учета и составления отчетности. Ранее в условиях плановой, когда экономика управлялась централизованно потребность в независимом финансовом контроле в Российской Федерации не возникала.

Серьезными проблемами в развитие аудиторской деятельности в России, а также в развитие систем контроля качества аудита является то, что отсутствовала полностью какая-либо концептуальная основа этого развития, а тем более уже не говоря о стройной концепции развития аудиторской деятельности.

Особо следует подчеркнуть, что в последние годы аудит все в большей мере интегрирует с консалтинговыми услугами, при этом аудитор дает оценку не только достоверности финансовой отчетности, но в большей мере уделяет внимание оценке финансового состояния, устойчивости организации и даже оценке эффективности работы хозяйственного субъекта, т.е. выходит за рамки задач, поставленных перед аудитом Федеральным законом и приближает задачи к консультированию. Это утверждает концепцию аудита-консалтинга вместо концепции аудита-соответствия.

Вопрос об аудите, в широком смысле слова, нацеленном на повышение эффективности, все чаще ставится в научной литературе и активно востребован практикой деятельности субъектов хозяйствования. Эта тенденция не может быть не принята во внимание при рассмотрении тенденций развития аудита в России.

**Степень разработанности темы исследования.** Исследованием отношений в сфере организации аудиторской деятельности занимались такие специалисты в области общей теории права, гражданского, и предпринимательского права, как, В.В. Витрянский, Е.П. Губин, И.В. Ершова, Т.В. Закупень, С.С. Занковский, В.Н. Хропанюк и другие.

**Цель работы** состоит в исследовании сущности аудита как одного из видов предпринимательской деятельности и правового регулирования организации аудиторской деятельности.

Поставленная цель предопределила необходимость постановки и решения следующих основных **задач**:

- рассмотреть становление аудиторской деятельности как вида предпринимательства в России и зарубежных странах;
- охарактеризовать сущность аудита как экономической и правовой категории;
- изучить направления регулирования аудиторской деятельности;
- проанализировать проблемы регулирования аудиторской деятельности в РФ.

**Объект исследования** составляют общественные отношения, возникающие в процессе организации аудиторской деятельности.

**Предметом исследования** является правовое регулирование общественных отношений, возникающих в связи с организацией аудиторской деятельности, в соответствии с нормами действующего российского законодательства, регулирующего предпринимательские отношения.

**Методологическую основу исследования** составляет совокупность методов научного познания, среди которых ведущее место занимает диалектический метод познания действительности.

**Теоретическую основу** исследования составили труды российских и зарубежных авторов по вопросам, имеющим отношение к правовому регулированию организации аудиторской деятельности по Российскому законодательству.

**Нормативную правовую базу исследования** составили Конституция РФ [1], Гражданский кодекс РФ [6], Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» [13], Федеральный закон "О саморегулируемых организациях" [12] и иные нормативные правовые акты Российской Федерации, регулирующие отношения по теме исследования.

Работа состоит из введения, двух глав, заключения и списка литературы.

# **Глава 1. Аудиторская деятельность как вида ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА: понятие, сущность, особенности**

## **1.1. Становление аудита как независимой предпринимательской деятельности: отечественный и зарубежный опыт**

Принятие в 2008 году Закона «Об аудиторской деятельности» [13] определило новый этап в развитии аудита, когда в центр внимания была поставлена задача повышения качества аудиторских услуг, чему способствовали принятые законодательные решения о повышении требований к квалификации аудиторов, более жесткий контроль над качеством оказываемых ими услуг. Активно возрастает потребность в услугах аудиторских организаций в развитии фондового рынка, расширении операций слияния, поглощения, разъединения и выделения компаний, операций по продаже предприятия как единого имущественного комплекса. [18.С.21]

Слово «аудит» в переводе с латинского языка означает «слушающий» или «выслушивающий», подразумевая специальное должностное лицо, заслушивающее и дающее оценку отчетам купцов, ремесленников, ростовщиков.[40.С.23]

Независимый аудит, как специализированная предпринимательская деятельность, появился в середине XIX века в Великобритании в период активного создания крупных компаний в форме акционерных обществ. активизация рыночных отношений сопровождалась массовым разорением людей, которые не имели достоверной информации об объекте вложения своих средств. Как следствие этого явления группа известных бухгалтеров создала в Шотландии профессиональное объединение и сообщила всем заинтересованным лицам о том, что готова проверить любой предъявленный финансовый отчет. Эти бухгалтеры называли себя аудиторами. [32.С.12]

Для того чтобы подпись аудитора могла играть роль определенного гаранта, необходимо было соблюдение некоторых условий. [21.С.10]

Первое - независимость. Аудитор независим тогда и только тогда, когда он свободен от контроля или влияния с чьей-либо стороны. Аудиторы не должны иметь каких-либо личных интересов на проверяемом предприятии и не могут подчиняться каким-либо государственным структурам. Это требование остается основным до сих пор. [34.С.17]

Независимость аудиторов может рассматриваться по следующим направлениям:

а) организационному, так как аудиторы объединены в профессиональные организации и работают в специализированных фирмах, которые не могут заниматься никакой другой деятельностью, кроме аудиторской;

б) финансовому, так как аудиторская деятельность является предпринимательской и, следовательно, аудиторская организация, как коммерческая, не подчиняется какому-либо ведомству; работает на свой счет и риск;

в) материально-техническому и информационному, т.е. аудиторская фирма имеет свою информационную базу, документацию и внутрифирменные стандарты и методики;

г) моральному, так как аудиторская фирма имеет свою корпоративную культуру. [30.С.51]

Второе - честность. Это должны быть принципиальные и неподкупные люди. [30.С.52]

Третье - профессиональная компетентность. Аудитор должен обладать достаточной профессиональной подготовкой, опытом, пониманием сущности бизнеса. Вместе с тем аудитор должен обладать определенным профессиональным скептицизмом, т.е., приступая к проверке, он должен стремиться доказать достоверность отчетности или выявить ее недостоверные позиции.[22.С.21]

Существенное ускорение развитию аудита придало создание акционерных обществ, в которых управление (менеджмент) практически полностью отделилось от собственника. Именно в этот период возникла позиция, что аудит проводится в защиту интересов собственников и потенциальных инвесторов.[36.С.21]

Особое развитие получил аудит после экономического кризиса 1930-х годов, выполняя функции защиты интересов как экономически развитых стран в целом, так и индивидуального предпринимательства. Например, в США в 1932 году был принят «Акт о правильности ценных бумаг». Это был первый федеральный закон,

регулирующий проведение проверок независимыми аудиторами частных корпораций, выпускающих акции и облигации. Начиная с 1939 года, Американский институт бухгалтеров начал публиковать бюллетени исследований и отчеты по процедурам аудита как первые официальные документы по аудиту. [40.С.87]

В первом отчете по процедурам аудита было приведено семь ключевых положений, которые легли в основу формирования профессии аудитора. Особое внимание было обращено на отчет о внутреннем контроле, так как он представляет собой совокупность процедур, которые должны обеспечить правильность записи, классификации и обращения учетной информации. [36.С.45]

После Второй мировой войны независимый аудит стал неотъемлемым атрибутом экономической жизни все развитых стран мира.

В 1948 году Американский институт бухгалтеров утвердил «Общепринятые стандарты аудита», а Институт внутренних ревизоров опубликовал «Обязанности внутреннего ревизора». [27.С.2]

В 60-х годах прошлого столетия многие компании значительно упростили бухгалтерский учет. У них появилась возможность нанимать независимых аудиторов, которые не только выполняли для компании учет и составляли отчетность, но и одновременно ее заверяли. Чтобы обеспечить необходимое качество отчетности, в 1973 году в США был создан Совет по стандартам финансового учета. В эти годы профессия аудиторов в США достигла нового качественного уровня, так как в этих условиях аудитор должен был проверить не только соответствие отчетности законодательству, но и стандартам финансовой отчетности. [30.С.81] В настоящее время в США имеются два типа профессиональных и негосударственных аудиторских организаций. Один из них представлен на общенациональном федеральном уровне и называется Американским институтом дипломированных присяжных бухгалтеров (AICPA). Данный институт возник в 1887 году и с тех пор играет ведущую роль в формировании аудиторских кадров. Он удостоверяет квалификацию соискателя, который, сдав экзамены, получает диплом бухгалтера - аудитора. Он руководит научной и методической работой, публикует монографии и издает ряд журналов по аудиту. [26.С.76]

Особую роль этот институт играет в разработке аудиторских стандартов. Современный этап стандартизации аудита начался в 1939 году, когда AICPA учредила Комитет по аудиторским процедурам и он издал первое Положение об

аудиторской процедуре (SAP). До 1972 года включительно вышло 54 Положения, а комитет получил за это время новое наименование: Исполнительный комитет по аудиторским стандартам (позднее переименованный в Совет по аудиторским стандартам), который кодифицировал все Положения, сведя их воедино в виде Положения об аудиторской процедуре (SAS), действующее в настоящее время. [19.C.12]

В США существуют профессиональные аудиторские организации на уровне отдельных штатов, которые называются обществами дипломированных общественных бухгалтеров. Члены этих обществ имеют право на проведение аудиторских проверок и оказание консультационной помощи на территории своих штатов. Наряду с дипломированными, в США имеются и недипломированные бухгалтера - аудиторы, объединенные в свои профессиональные общества. [29.C.8]

В Германии первые шаги по внедрению аудита были сделаны в 1870 году, когда дополнение к закону об Акционерных обществах обязало наблюдательные советы этих обществ осуществлять проверку баланса, отчета о распределении прибыли и докладывать о результатах таких проверок на общих собраниях акционеров. В законе, однако, не было указано, кем должна была проводиться проверка: внутренними ревизорами или же приглашенными со стороны. [30.C.54] Так как в 1870 году «грюндерская лихорадка» привела к созданию и в то же время быстрому краху акционерных обществ, германское законодательство предусмотрело проведение внутреннего аудита. В 1931 году была более четко сформулирована обязанность прохождения внешней аудиторской проверки акционерными обществами. Это было вызвано тем, что наблюдательные советы акционерных обществ не справлялись с возложенной на них обязанностью по проведению проверок, так как объектами проверок становились не только годовые отчеты, но и вся организация бухгалтерского учета. В 1932 году в Германии был создан Институт аудиторских ревизоров, которому передали функции ранее существовавшего Института ревизии и попечительства, просуществовавший до 1945 года. [32.C.71]

В Дюссельдорфе после окончания Второй мировой войны был образован Институт аудиторских ревизоров, который в ноябре 1954 года был переименован в Институт аудиторских ревизоров Германии. Задачи Института аудиторских ревизоров заключаются в содействии развитию аудиторской профессии и обеспечении страны аудиторскими кадрами, разработке единых профессиональных принципов и норм, контроле за соблюдением этих норм всеми представителями аудиторской профессии. Для обсуждения возникающих проблем в работе Института аудиторских ревизоров при нем создаются специализированные комитеты, которые включают в свой состав опытных и заслуженных

представителей аудиторской профессии. Результаты обсуждений публикуются в специальном журнале «Ди Вирштафтспрюфунг», а также в ежемесячных выпусках «Фахнахрихтен». Ныне в институт аудиторов добровольно входит около 5600 аудиторов и 600 аудиторских организаций. Главным условием членства является добровольное, но строгое соблюдение профессиональных правил, включая соблюдение этических норм.[35.С.27]

С 1 января 1986 года профессиональные аудиторские нормы приведены в соответствие с 4, 7 и 8 директивами совета Европейских сообществ, как и нормы бухгалтерского учета и отчетности. [33.С.27]

Во Франции основную роль во внешнем финансовом контроле за деятельностью организаций и предприятий негосударственного сектора экономики играют независимые бухгалтера и ревизоры. В последние годы они контролируют достоверность отчетности коммерческих и государственных предприятий. Во Франции функционируют две основные организации, которые занимаются регулированием аудиторской деятельности в стране - Палата экспертов бухгалтеров и поверенных бухгалтеров и Общество комиссаров по счетам. Основная разница между ними заключается в том, что эксперты-бухгалтера приглашаются для проведения проверок учета и отчетности в акционерных обществах, а комиссары по счетам назначаются в обязательном порядке согласно существующему законодательству об акционерных обществах. [21.С.65] Комиссары по счетам осуществляют наиболее ответственные проверки финансовой отчетности акционерного общества и ставят на отчетах сертификаты, подтверждая их достоверность и обоснованность записей на бухгалтерских счетах. Поэтому деятельность комиссаров по счетам довольно жестко регламентируется ордонансом от 19 сентября 1999 года. [34.С.37]

Профессия эксперта-бухгалтера не столь строго регламентируется правительственными органами. Они приглашаются акционерным обществом как для проверок состояния учета, так и для его налаживания, разработки индивидуальных планов для конкретных предприятий, основываясь на Всеобщем плане счетов, для оказания помощи в ведении текущего учета. Эксперты-бухгалтера проверяют состояние системы контроля и выявляют, насколько он обеспечивает достоверность учетных и отчетных данных. [20.С.54]

Эксперты-бухгалтера могут выполнять также функции комиссаров по счетам, но при условии, если проверка и удостоверение финансовой отчетности происходят не в той фирме, которой эксперт-бухгалтер оказывал консультационные услуги или

где он занимался постановкой и совершенствованием учета. [28.С.12]

Следует отметить, что во Франции параллельно действуют две профессиональные организации: Французский институт экспертов-бухгалтеров и Национальная компания ревизоров. При этом бухгалтеры-эксперты занимаются непосредственно ведением бухгалтерского учета, составлением отчетности и оказанием консультационных услуг в этой области, ревизоры (уполномоченные по счетам) обеспечивают контроль за достоверностью финансовой отчетности. Статус независимого ревизора во Франции законодательно впервые был закреплен в Законе «Об обществах» 20 мая 1867 года. Современная история независимых ревизоров во Франции начата Декретом Президента республики от 12.08.1969 года, которым была создана национальная компания независимых ревизоров. [19.С.11] В дальнейшем законодательство Франции развивалось в направлении повышения роли независимых ревизоров, превращая их заключения в документы официальной отчетности, используемые не только заказчиками их услуг, но и деловыми партнерами и органами государственного управления. В настоящее время наряду с национальной компанией ревизоров во Франции действует 30 региональных компаний, имеющих достаточно широкие права. [43.С.7]

В Италии законную аудиторскую деятельность могут осуществлять в соответствии с Постановлением правительства 1992 года только те лица, которые внесены в именной реестр, находящийся под контролем министерства юстиции. Попасты в этот реестр могут те аудиторы, которые сдали экзамены по бухгалтерскому учету, праву, вычислительной технике и информатике. Соискателями звания аудитора могут стать специалисты, обладающие дипломами о высшем экономическом, юридическом и коммерческом образовании при наличии не менее трех лет практического стажа. В именном реестре должны числиться как отдельные лица, так и аудиторские фирмы. [26.С.4]

Развитие аудита во всех странах с рыночной экономикой привело к диверсификации аудиторской профессии: из среды аудиторов выделились специалисты по правовому, налоговому консультированию, менеджменту. [30.С.4]

Что касается России, то первые аудиторы появились во времена Петра I в армии, где они занимались расследованием имущественных споров в соответствии с воинским уставом 1716 года и «Табелем о рангах». В 1797 году аудиторы были переименованы в статские чины, а в 1833 году в Петербурге для подготовки аудиторов была учреждена школа, переименованная затем в Аудиторское училище. Должность аудитора совмещала в себе должности делопроизводителя,



судебного секретаря и прокурора. Военно-судебной реформой 1867 года должность аудитора была упразднена. [22.С.21]

Следующие попытки создания независимого финансового контроля в России были предприняты в 1909 г. путем создания института бухгалтеров, в 1928 г. - путем создания института государственных бухгалтеров-экспертов. В связи с изменениями политико-экономической обстановки в стране эти решения не были полностью реализованы. [34.С.18]

Современный этап развития аудита в России связан с проведением экономических реформ 90-х годов XX века. Когда с реформированием народного хозяйства возникли организации разных форм собственности и организационно-правовых форм, был завершён переход на двухуровневую банковскую систему, возникли новые финансовые институты, существенно расширились контакты с зарубежными фирмами, в частности, возникли предприятия с участием иностранного капитала. В этих условиях возникла потребность в независимом контроле финансово-хозяйственной деятельности. Более того, в результате постоянно происходящих бурных изменений в хозяйственном, налоговом, финансовом законодательстве, а также нестабильности формирующихся рыночных отношений помимо контроля возникла потребность в грамотном и оперативном консалтинге, анализе, финансовом планировании и других бухгалтерско-финансовых услугах. В этих условиях развитие аудита позволило существенно снизить информационный риск при использовании финансовой информации, проведенной независимым аудитором, получить систематизированную информацию о формировании фондового рынка, рейтинга банков, страховых компаний, инвестиционных данных, привлечь для оформления сложных бухгалтерских документов высококвалифицированных специалистов, т.е. аудит стал рассматриваться как важное звено инфраструктуры рыночной экономики. [38.С.31]

Становление аудита в России можно условно разделить на несколько этапов:

- 1987-1993 гг. - стихийное формирование аудиторской деятельности, начиная с создания в 1987 г. первой хозрасчетной фирмы Акционерное общество «Инаудит» до принятия в декабре 1993 г. Указа Президента РФ «О развитии аудиторской деятельности» и «Временных правил ведения аудиторской деятельности»;
- 1994-2001 гг. - развитие аудита в период действия «Временных правил»;
- 2001 по настоящее время - развитие аудита в России после принятия Закона «Об аудиторской деятельности». [40.С.33]

С первых этапов развития аудита в современной России государственное регулирование сочетается с активной ролью общественных организаций, которые стали формироваться уже на первом этапе его развития. Еще в 1991 г. Ю.М. Иткиным на основе анализа международного опыта и организации финансового контроля в СССР была предложена схема организации аудиторской деятельности в России, которая наглядно отражает тенденции развития и становления аудита как системы. [31.С.8]

## **1.2. Аудит как экономико - правовая категория**

Так как мы рассматриваем аудиторскую деятельность как экономико-правовую категорию, то с экономической точки зрения, аудит представляет собой особую организационную форму контроля, которая составляет одну из функций управления. Экономическая сущность аудиторской деятельности раскрывается через ее учетные и контрольные функции и отражается в качестве подтверждения факта достоверности отчетов по результатам проверки хозяйственно-финансовой деятельности проверяемого субъекта, оказание консультаций по вопросам управления, с целью повышения эффективности системы управления хозяйствующим субъектом. Аудиторская деятельность включает в себя две группы юридических и фактических действий: собственно аудит и сопутствующие аудиту услуги. [20.С.31]

Если рассматривать аудит как правовую категорию с юридической точки зрения, то аудит это совокупность правовых норм, которые регулируют общественные отношения в сфере аудиторской деятельности. Эта совокупность норм в свою очередь образует самостоятельный, комплексный правовой институт, в котором гармонично сочетаются частно-правовые и публично-правовые начала. Однако основа данного института - гражданско-правовые нормы. [43.С.8]

Необходимо обратить внимание на то что, законодательные акты утвержденные на ранних этапах становления аудита как в России, так и Республике Казахстан отождествляли понятия «аудиторская деятельность» и «аудит». Понятие «аудит» уже, нежели «аудиторская деятельность». Аудиторская деятельность включает в себя не только проведение аудита, но и оказание сопутствующих аудиту услуг.

Авторы фундаментального учебника высококвалифицированные американские специалисты в области аудита Э.А. Арнс и Дж. К. Лоббек приводят следующее определение: «Аудит - это процесс, посредством которого компетентный

независимый работник накапливает и оценивает свидетельства об информации, поддающейся количественной оценке и относящейся к специфической хозяйственной системе, чтобы определить и выразить в своем заключении степень соответствия этой информации установленным критериям» [31].

В соответствии с последней редакцией Закона РФ № 403-03 «Об аудиторской деятельности» [13], аудиторская деятельность (аудиторские услуги)- деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами. К аудиторской деятельности не относятся проверки, осуществляемые в соответствии с требованиями и в порядке, отличными от требований и порядка, установленных стандартами аудиторской деятельности. [22.С.76]

Учитывая данное определение необходимо отметить, что в российском законодательстве на настоящий момент, в отличие от Закон РФ № 119-ФЗ от 7 августа 2001г. «Об аудиторской деятельности» установлено соотношение понятий «аудита» и «аудиторской деятельности». Более того, «аудиторская деятельность» включает как проведение аудита, так и оказание сопутствующих ему услуг. [34.С.31]

При этом некоторые ученые не разделяют понятия аудита и аудиторской деятельности. Так, например, российский ученый Л.И. Булгакова предлагает под аудитом в узком смысле понимать вид предпринимательства, профессиональную деятельность аудиторских организаций, созданных в качестве осуществляющих коммерческую деятельность юридических лиц, а так же граждан - индивидуальных аудиторов, зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей без образования юридического лица в установленном законом порядке [35.С.7].

Однако некоторые ученые, например, Данилевский Ю.А., считают, что аудиторская деятельность - это «деятельность аудиторских фирм (аудиторов) по осуществлению аудиторских проверок (аудита) и оказанию иных, сопутствующих аудиту услуг», разграничивают понятия аудита и аудиторской деятельности [33].

Прежде чем определить, что же такое аудиторская деятельность предварительно необходимо понять значение таких понятий, как «аудит», «услуги, сопутствующие аудиту» и о тождественности данных понятий понятию «аудиторская деятельность». В соответствии с законом РФ «Об аудиторской деятельности» [13] аудит - это независимая: проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности

[44.С.7].

Если понятие «аудита» рассматривается вне зависимости от понятия аудиторской деятельности, то оно неоднозначно определяется и оценивается в современной-правовой науке. Под термином «аудит» часто понимается «независимая экспертиза финансовой отчетности предприятия, проводимая квалифицированными специалистами (аудиторами)» [13].

В соответствии с глоссарием международных терминов контроля «audit» - это обзор деятельности и операций организации для того, чтобы убедиться, что они выполняются в соответствии; с утвержденными целями, бюджетом, правилами и стандартами [26.С.3].

Необходимостью такого обзора является периодическое выявление отклонений, которые в процессе становления аудита требуют корректирующих действий. Английские ученые, например, Р. Адамс, определяют аудит как «независимое рассмотрение специально назначенным аудитором финансовых отчетов предприятия и выражение мнения о них при соблюдении правил, установленных законом» [37.С.6].

Учитывая вышеизложенное, мы можем обратить внимание на то, что термин аудит значительно шире таких понятий, как ревизия и контроль. Особенность аудита как одной из формы контроля заключается в том, что аудит обеспечивает не только проверку достоверности финансовых показателей а, учитывая потребности сегодняшнего клиента, разрабатывает для него предложения по оптимизации хозяйственной деятельности, которые позволят рационально расходовать средства, что должно в итоге привести к увеличению прибыли. Также следует отметить, что аудит можно определить как своеобразную экспертизу бизнеса, путем выявления его слабых сторон и назначения рекомендаций по их устранению.[41.С.76]

### **1.3. Основные направления регулирования аудиторской деятельности**

Следует подчеркнуть два направления регулирования аудиторской деятельности: управление системы внутреннего контроля и развитие организаций, осуществляющих внешний аудит. Эта тенденция последовательно реализуется все годы развития аудита. При этом, если в первые годы создание подразделений

внутреннего контроля было обязательным только для кредитных организаций, то в настоящее время они все большее распространение получают в акционерных обществах и государственных унитарных предприятиях. Состояние системы внутреннего контроля стало важнейшей составной частью предварительного этапа аудиторских проверок. [24.С.8]

Что касается методов регулирования внешнего аудита, то в России, так же как и во всем мире, постоянно ведутся дискуссии о соотношении роли государственных органов управления и общественных аудиторских организаций. Закон «Об аудиторской деятельности» закрепил статус общественного аккредитованного аудиторского объединения. Дополнение к этому вносит Закон «О саморегулируемых общественных организациях». В мировой практике можно выделить две концепции регулирования аудиторской деятельности: регламентация аудиторской деятельности государственными органами и общественными объединениями аудиторов. В Австрии, Испании, Франции аудиторская деятельность строго регламентируется государственными органами. Вторая концепция развита в англоязычных странах (США, Великобритании), где активно действуют общественные аудиторские объединения. [33.С.21]

В России в настоящее время действует смешанная концепция. Общие правила аудиторской деятельности закреплены в законодательном порядке. Однако все более весомую роль начинают играть саморегулируемые аудиторские организации (Аудиторская палата России, Аудиторская Ассоциация «Содружество», СРО «Российская Коллегия аудиторов», СРО Институт профессиональных аудиторов (ИПАР), НП СРО «Гильдия аудиторов ИНБР», СРО Московская аудиторская палата). [35.С.7]

В оценке методов регулирования и выявления дальнейших тенденций развития аудита необходимо учитывать изменения масштабов и структур аудиторских услуг. По данным рейтингового агентства «Эксперт», объем рынка ведущих российских компаний увеличился по сравнению с показателями предыдущего рейтинга. [40.С.56]

Такая ситуация объясняется рядом причин. Прежде всего значительно сократилось число организаций финансового сектора, которые проходят обязательный аудит (коммерческих банков, страховых компаний, инвестиционных фондов). В то же время увеличилось число организаций, заинтересованных в инициативном аудите, при проведении которого ставится цель не только выражения мнения о достоверности отчетности, но и получения рекомендаций и консультаций по

совершенствованию учета и отчетности. [36.С.11]

Выводы:

Дальнейшее совершенствование аудиторской деятельности напрямую связано с обеспечением качества аудиторских услуг. Так, недостоверность информации, содержащейся в финансовой отчетности, негативно отражается на принятии решений об инвестировании средств, что неизбежно приводит к снижению объема инвестиций в экономику. Таким образом, ответственность за проверку качества аудита возлагается на саморегулируемые аудиторские организации. [20.С.28]

Недостаточно разработанным представляется понятий аппарат, отсутствует общая терминология таких понятий как «организация аудиторской деятельности», «стандарты аудиторской деятельности», «методика осуществления аудиторской деятельности». Отсутствие систематизации отдельных видов государственного регулирования организации аудиторской деятельности, приводит к сложностям при осуществлении государственной политики регулирования организации аудиторской деятельности.

Особую значимость приобретает проблема отсутствия обеспечения выполнения аудиторами своих обязанностей, что приводит к ненадлежащей защите прав и законных интересов лиц, перед которыми аудиторская организация или индивидуальный аудитор несут ответственность за допущенные ими нарушения, а также защиты имущественных интересов самих аудиторов. Дискуссионным представляется вопрос о наличии единого квалификационного аттестата аудиторов. [23.С.19]

Расширение сферы аудита определяется и все возрастающими потребностями пользователей в получении достоверной информации о финансовом положении субъектов рынка. Все это требует четкости и определенности содержания применяемых законодательных норм. [42.С.9]

## **Глава 2. Правовое регулирование аудиторской деятельности и пути совершенствование законодательства**

## 2.1. Нормативно - правовые основы аудиторской деятельности

В настоящее время, согласно ст. 2 Федерального закона № 307-ФЗ, аудиторскую деятельность регулирует законодательство РФ:

- непосредственно Федеральный закон № 307-ФЗ [13];
- Федеральный закон от 01.12.2007 № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях» (далее - Федеральный закон № 315-ФЗ) [12];
- другие федеральные законы, а также принимаемые в соответствии с ними иные нормативные правовые акты.

Правовые нормы, регламентирующие аудиторскую деятельность, содержатся в различных нормативно-правовых актах. Часть из них имеет прямое отношение к аудиторской деятельности, другие являются комплексными и содержат в своем составе нормы, касающиеся различных сфер деятельности экономического субъекта, в том числе и аудиторской.

Действующая в настоящее время система нормативно-правовых актов, регламентирующих аудиторскую деятельность, имеет многоуровневый характер. В литературе по аудиту нормативные правовые акты делятся на несколько уровней регулирования.

Так, В.И. Подольский и А.А. Савин [39.С.21] выделяют следующие уровни регулирования:

- первый уровень: Федеральный закон от 31.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»;
- второй уровень: федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, законодательные и подзаконные нормативные акты;
- третий уровень: внутренние правила (стандарты) саморегулируемых аудиторских организаций, нормативные документы министерств и федеральных служб;
- четвертый уровень: внутренние регламенты (аудиторские стандарты).

Исследователи Е.С. Соколова и З.П. Архарова [44.С.12] выделяют в системе регламентирующих аудиторскую деятельность нормативно-правовых актов пять уровней. М.А. Городилов [27.С.4] также выделяет пять уровней, но по структуре и перечню актов они значительно отличаются от уровней, рассмотренных

предыдущими исследователями.

И.С. Зиновьева и К.Н. Целых [30.С.5] выделяют шесть уровней. Существуют и другие точки зрения, однако их авторы не уточняют, что подразумевают под уровнем регулирования.

Первый уровень. К данному уровню автор относит п. «ж» ст. 71 Конституции РФ, согласно которому финансовое регулирование относится к вопросам ведения РФ.

К аудиторской деятельности, по мнению автора, относятся также следующие статьи Конституции РФ: [1]

1. части 1, 2 ст. 7, согласно которым «Российская Федерация - социальное государство, политика которого направлена на создание условий, обеспечивающих достойную жизнь и свободное развитие человека. В Российской Федерации охраняются труд и здоровье людей, устанавливается гарантированный минимальный размер оплаты труда, обеспечивается государственная поддержка семьи, материнства, отцовства и детства, инвалидов и пожилых граждан, развивается система социальных служб, устанавливаются государственные пенсии, пособия и иные гарантии социальной защиты»; [1]
2. части 1-5 ст. 37, согласно которым «труд свободен. Каждый имеет право свободно распоряжаться своими способностями к труду, выбирать род деятельности и профессию. [1] Принудительный труд запрещен. Каждый имеет право на труд в условиях, отвечающих требованиям безопасности и гигиены, на вознаграждение за труд без какой бы то ни было дискриминации и не ниже установленного федеральным законом минимального размера оплаты труда, а также право на защиту от безработицы. Признается право на индивидуальные и коллективные трудовые споры с использованием установленных федеральным законом способов их разрешения, включая право на забастовку.

Каждый имеет право на отдых. Работающему по трудовому договору гарантируются установленные федеральным законом продолжительность рабочего времени, выходные и праздничные дни, оплачиваемый ежегодный отпуск»;

1. части 1-3 ст. 39, согласно которым «каждому гарантируется социальное обеспечение по возрасту, в случае болезни, инвалидности, потери кормильца, для воспитания детей и в иных случаях, установленных законом. Государственные пенсии и социальные пособия устанавливаются законом. Поощряются добровольное социальное страхование, создание



дополнительных форм социального обеспечения и благотворительность». [1]

Нормы перечисленных ранее статей Конституции РФ определяют трудовые отношения между работодателем и работниками аудиторских организаций, оплату труда работников, регламентируют вопросы социального страхования и обеспечения. Данные нормы реализованы в Трудовом кодексе РФ (ТК РФ) [4] и некоторых других законах. Это в полной мере относится и к индивидуальным аудиторам;

1. части 1, 2 ст. 34, в которой установлено, что «каждый имеет право на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности. Не допускается экономическая деятельность, направленная на монополизацию и недобросовестную конкуренцию». [4]

Даная норма нашла реализацию в Гражданском кодексе РФ [2]. С учетом этой статьи организуется, например, предпринимательская деятельность в РФ. Регистрация, осуществление коммерческой деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, реорганизация и ликвидация их регулируются Гражданским кодексом РФ (ГК РФ). Это в полной мере относится и к саморегулируемым организациям аудиторов;

1. статья 57, в которой закреплено, что «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют». [2]

Согласно нормам данной статьи организованы налогообложение доходов физических лиц (по НК РФ) [5] и установление других налогов;

1. часть 3 ст. 75, согласно которой «Система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в РФ устанавливаются федеральным законом».

Нормы ст. 57 и ч. 3 ст. 75 реализованы в НК РФ [5], который имеет непосредственную связь с аудиторской деятельностью.

Второй уровень. К этому уровню автор относит:

1. Конвенцию Организации Объединенных Наций против коррупции, принятую резолюцией 58/4 Генеральной Ассамблеи ООН от 31.10.2003) (далее - Конвенция ООН от 31.10.2003). Согласно ее нормам, в целях предупреждения

коррупции каждое государство-участник принимает в соответствии с основополагающими принципами своей правовой системы надлежащие меры по обеспечению прозрачности отчетности, усилению стандартов аудита, применению ответственности за нарушения в сфере аудита (п. «с» ч. 2 ст. 9; ч. 1, 3 ст. 12 Конвенции ООН от 31.10.2003);

2. Конвенцию о транснациональных корпорациях, заключенную 06.03.1998 в г. Москве. Согласно ее нормам уполномоченный государственный орган государства, являющегося местом регистрации транснациональной корпорации, вправе назначать аудиторские проверки деятельности корпорации в соответствии с законодательством этого государства (ч. 3 ст. 10). [23.С.65]

Третий уровень. К нормативно-правовым актам третьего уровня, регулирующим аудиторскую деятельность, автор относит следующие:

- Федеральный конституционный закон от 17.12.1997 № 2-ФКЗ «О Правительстве РФ» (нормы ст. 14 «Полномочия Правительства РФ в сфере экономики» и ст. 15 «Полномочия Правительства РФ в сфере бюджетной, финансовой, кредитной и денежной политики» [14];
- Федеральный конституционный закон от 28.04.1995 № 1-ФКЗ «Об Арбитражных судах РФ» [15], закрепляющий за арбитражными судами осуществление правосудия путем разрешения экономических споров (ст. 4);

Четвертый уровень представлен значительным количеством федеральных законов. Далее представлены наиболее значимые:

- Федеральный закон № 307-ФЗ [13];
- Федеральный закон № 315-ФЗ [12];
- Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»[11].
- Гражданский кодекс РФ (ГК РФ) [6];
- Налоговый кодекс РФ (части первая и вторая [4]);
- Уголовный кодекс РФ (УК РФ) [3];
- Кодекс об административных правонарушениях РФ (КоАП РФ) [2];
- Трудовой кодекс РФ [4].

В ГК РФ к аудиторской деятельности автор относит нормы гл. 4 «Юридические лица», гл. 9 «Сделки», гл. 21-29 разд. III «Общая часть обязательного права», гл. 39 «Возмездное оказание услуг» и др. [6]

В НК РФ аудиторскую деятельность затрагивают практически все нормы, в частности нормы ответственности за несоблюдение аудиторской тайны (ч. 4 ст. 82; п. 2 ч. 2 ст. 90).

Нормы УК РФ [3] предусматривают уголовную ответственность за использование 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 (ст. 202 УК РФ), а также за незаконное получение и разглашение сведений, составляющих коммерческую, налоговую или банковскую тайну (ст. 183 УК РФ).[3]

Кодекс об административных правонарушениях РФ предусматривает ответственность за разглашение информации с ограниченным доступом (ст. 13, 14 КоАП РФ).[2]

По мнению автора, значительная часть норм ТК РФ имеет отношение к аудиторской деятельности, поскольку они регулируют трудовые отношения между работниками аудиторских организаций и работодателем. Отдельно следует выделить норму, предусматривающую ответственность аудиторов в сфере профессиональной деятельности, согласно которой работодатель может расторгнуть трудовой договор с работником за однократное разглашение охраняемой законом тайны (государственной, коммерческой, служебной и иной), ставшей известной работнику в связи с исполнением им трудовых обязанностей, в том числе разглашение персональных данных другого работника (п. «в» ч. 6 ст. 81 ТК РФ). [5]

К четвертому уровню автором отнесены также следующие законодательные акты:

- Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» [9];
- Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях»;
- Федеральный закон от 07.05.1998 № 75-ФЗ «О негосударственных пенсионных фондах»;

Пятый уровень. К этому уровню автор относит:

- Указ Президента РФ от 30.11.1995 № 1203 «Об утверждении Перечня сведений, отнесенных к государственной тайне», нормы которого регулируют вопросы аудиторской тайны; [23.С.4]

- Указ Президента РФ от 11.04.2014 № 226 «О Национальном плане противодействия коррупции на 2014-2015 гг.». Данный указ предусматривает рассмотрение вопроса о внесении изменений в Федеральный закон № 307-ФЗ в части, касающейся наделения аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов обязанностью информировать правоохранительные и иные государственные органы о ставших им известными случаях коррупционных правонарушений, в том числе о случаях подкупа иностранных должностных лиц или о признаках таких случаев, либо о риске возникновения таких случаев;
- Указ Президента РФ от 22.06.2006 № 637 «О мерах по оказанию содействия добровольному переселению в РФ соотечественников, проживающих за рубежом» (вместе с «Государственной программой по оказанию содействия добровольному переселению в РФ соотечественников, проживающих за рубежом»), где предусмотрено проведение независимых аудиторских проверок целевого расходования средств федерального бюджета на реализацию этой программы; [22.С.87]
- Указ Президента РФ от 15.03.2000 № 511 «О классификаторе правовых актов», в котором актам по аудиторской деятельности присвоен свой классификационный шифр, и др. [22.С.11]

#### Шестой уровень.

- Постановление Правительства РФ от 30.06.2004 № 329 «О Министерстве финансов Российской Федерации», согласно которому Минфин России является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере аудиторской деятельности;
- часть 1 Постановления Правительства РФ от 7.04.2004 № 185 «Вопросы Министерства финансов Российской Федерации», нормами которой установлено, что Минфин России является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим нормативно-правовое регулирование на основании и во исполнение Конституции Российской Федерации, федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов Президента Российской Федерации и Правительства Российской Федерации в области аудиторской деятельности; [23.С.7]
- Постановление Правительства РФ от 19.11.2007 № 785 «О Российской академии наук» и некоторые другие, нормами которых предусмотрено проведение обязательного аудита;

- Постановление Правительства РФ от 04.02.2014 № 77 «О Федеральной службе финансово-бюджетного надзора» (вместе с «Положением о Федеральной службе финансово-бюджетного надзора»), где предусмотрено осуществление внешнего контроля качества работы аудиторских организаций; [23.С.11]
- Постановление Правительства РСФСР от 05.12.1991 № 35 «О перечне сведений, которые не могут составлять коммерческую тайну», нормы которого регулируют отношения, связанные с аудиторской тайной, и др.

В настоящее время в РФ действуют также федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности (ПСАД), утвержденные постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696. В последующем они будут постепенно заменены федеральными стандартами аудиторской деятельности (ФСАД), предусмотренными Федеральным законом № 307-ФЗ, утверждение которых входит в полномочия Минфина России. [22.С.65]

Седьмой уровень. Поскольку, согласно Постановлению Правительства РФ от 30.06.2004 № 329 «О Министерстве финансов Российской Федерации», функции государственного регулирования аудиторской деятельности осуществляет Минфин России, к седьмому уровню автор относит приказы, распоряжения, правила, инструкции и положения этого ведомства. В их число входят следующие:

- группа приказов Минфина России об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности (ФСАД);
- приказ Минфина России от 11.01.2013 № 3н «Об утверждении Административного регламента исполнения Федеральной службой финансово-бюджетного надзора государственной функции по внешнему контролю качества работы аудиторских организаций, определенных Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;
- приказ Минфина России от 27.05.2010 № 51н «Об утверждении Порядка создания единой аттестационной комиссии»; [21.С.10]
- приказ Минфина России от 06.12.2010 № 161н «Об утверждении Порядка выдачи квалификационного аттестата аудитора и формы квалификационного аттестата аудитора»;
- приказ Минфина России от 10.11.2010 № 147н «Об утверждении порядка, сроков и форм сообщений в Минфин России о дополнительных к требованиям, установленным федеральными стандартами аудиторской деятельности, требованиях, предусмотренных саморегулируемой организацией аудиторов (СРО) в своих стандартах аудиторской деятельности, а также о дополнительных требованиях, включенных в принятые СРО правила

независимости аудиторов и аудиторских организаций, и дополнительных нормах профессиональной этики, включенных в принятый ею кодекс профессиональной этики аудиторов»; [25.С.71]

- приказ Минфина России от 29.12.2009 № 146н «О создании совета по аудиторской деятельности и его рабочего органа» (вместе с «Положением о совете по аудиторской деятельности», «Положением о рабочем органе совета по аудиторской деятельности»). Совет по аудиторской деятельности создан при Минфине России для обеспечения общественных интересов в ходе осуществления аудиторской деятельности. Следует отметить, что совет по аудиторской деятельности не наделен правом принятия нормативно-правовых актов, такое право предоставлено Минфину России; [22.С.8]
- другие приказы министерства, имеющие в своем составе нормы, относящиеся к сфере аудиторской деятельности. [20.С.88]

Восьмой уровень. На данном уровне располагаются нормативно-правовые акты саморегулируемых организаций аудиторов. Конституцией РФ не установлена форма, в которой принимаются нормативно-правовые акты этих организаций, но, как правило, она имеет вид приказов и распоряжений. Дополнительно стоит отметить, что Федеральными законами № 307-ФЗ и № 315-ФЗ предусмотрено принятие нормативно-правовых актов в виде решений.

Девятый уровень. На этом уровне находятся нормативно-правовые акты (локальные акты) аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. К ним в первую очередь относятся внутренние стандарты (регламенты) аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, а также другие локальные акты организации. Нормативно-правовые акты этого уровня не могут противоречить всем нормативно-правовым актам, расположенным выше в иерархической структуре. [30.С.21]

Результаты проведенного исследования продемонстрировали, что в РФ аудиторская деятельность законодательно регламентируется государством. Система нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности является девятиуровневой и состоит из трех групп нормативно-правовых актов: законов, подзаконных нормативно-правовых актов и международных договоров. Между элементами каждого уровня предложенной автором системы нормативного регулирования существует иерархическая связь. Иерархия нормативно-правовых актов и связь между ними закреплены нормами Конституции РФ. Там же определены способы устранения логических противоречий в действующих нормативно-правовых актах. Для этих целей созданы Конституционный Суд РФ,

Верховный Суд РФ и Высший Арбитражный Суд РФ, предусмотрен судебный порядок отмены нормативно-правовых актов, нарушающих иерархическую связь. [30.С.21]

## **2.2. Пути совершенствования законодательства в сфере аудиторской деятельности**

Важным направлением совершенствования аудиторской деятельности является укрепление институциональных основ аудиторской деятельности. Данное направление подразумевает совершенствование законодательства Российской Федерации об аудиторской деятельности, а именно:

- разработка новой редакции Федерального закона «Об аудиторской деятельности», устанавливающего условия осуществления аудиторской деятельности на долгосрочную перспективу для обеспечения уверенности аудиторского сообщества в завтрашнем дне и соответствующего иным федеральным законам, регулирующим отдельные аспекты ведения аудиторской деятельности и функционирование эффективного механизма саморегулирования; [42.С.3]
- формирование и закрепление в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» обоснованного подхода к установлению (корректировке) критериев проведения обязательного аудита; [44.С.8]
- возложение на уполномоченный орган исполнительной власти, определенный Правительством Российской Федерации, обязанности по выявлению организаций, уклоняющихся от обязательного аудита, с целью скорейшего преодоления этой негативной тенденции; [43.С.98]
- создание информационного ресурса для размещения сведений о результатах обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйствующих субъектов;
- обеспечение сохранения понятия «аудиторская тайна» применительно к информации, полученной в процессе аудита и оказании аудиторских услуг, и отказ от предоставления этой информации третьим лицам.

Также, данное направление подразумевает повышение роли института саморегулирования в управлении развитием аудиторского сообщества. Разработка регламентов взаимодействия СРО аудиторов и регулирующего органа с целью:

- исключения возможности введения в действие без предварительного обсуждения с представителями СРО нормативных актов, устанавливающих порядок решения вопросов осуществления аудиторской деятельности, включая определение перечня видов аудиторских услуг, порядок проведения квалификационных экзаменов; [41]
- исключения вмешательства государственного регулирующего органа в регулирование деятельности некоммерческих организаций, созданных и финансируемых СРО для решения профессиональных задач аудиторской деятельности. [41]

К направлению совершенствования аудиторской деятельности также относится повышение профессионального уровня аудиторов, восстановление престижа данной профессии путем привлечение молодых специалистов в аудиторскую деятельность на основе активизации работы с профильными ВУЗами по восстановлению интереса к профессии аудитора. [39.С.12]

Сохранение в аудиторской профессии высококвалифицированных аудиторов путем восстановления прав аттестованных аудиторов, которые были ими утрачены в связи с переходом на «единый» квалификационный аттестат, являющихся носителями неоценимого опыта и практических компетенций. Также, будет разработан и введен новый подход к получению аудиторского аттестата на основе получения базового квалификационного аттестата, предоставляющего право проведения аудита организаций, исключая организации финансового сектора, и дополнительных аттестатов, предоставляющих право проводить аудит в кредитных, страховых и иных организациях финансовой сферы [39].

Помимо вышеперечисленному, особое внимание будет уделено внедрению Международных стандартов аудита, а именно:

- разработке в максимально короткие сроки методических документов, раскрывающих ключевые вопросы, особенности и проблемы применения МСА;
- обеспечению мониторинга и своевременного внесения изменений в нормативные и методические документы, касающиеся практики применения МСА в Российской Федерации; [33.С.65]
- проведению системного анализа и представлению в профильных СМИ и на сайтах СРО аудиторов лучшей мировой практики применения МСА, включая анализ и раскрытие опыта перехода стран с транзитивной экономикой на МСА;
- обеспечению дополнительной методической поддержки аудиторским организациям - субъектам малого бизнеса в освоении МСА, в том числе на



основе широкого применения современных информационных технологий[32.С.4].

Развитие аудиторской деятельности не стоит на месте, не смотря на ряд проблем, негативно влияющих на тенденцию развития данной деятельности. К таким проблемам можно отнести:

-несовершенство правовых и иных регулирующих актов,

- нестабильность законодательства;

- недостаточный уровень квалифицированных аудиторов;
- падение престижа аудиторской профессии; [44,С.54]
- существенный недостаток внешнего качества работы субъектов аудиторской деятельности;
- низкий уровень вовлечения российской аудиторской профессии в международную деятельность.

К вышеперечисленным проблемам, так же можно отнести - отсутствие санкций к руководителям аудиторских организаций, уклоняющихся от проведения контроля качества аудита со стороны СРО. [32.С.76]

Уклонение такого рода является причиной исключения аудиторской организации из реестра СРО, но, непосредственно руководство аудиторской организации, действенных санкций не несет. Несложно представить, что после исключения такой организации, будет создана новая с тем же кадровым составом, который подрывает доверие организаций к данному виду услуг.

Выводы:

Последовательное совершенствование аудиторской деятельности непосредственно связано с обеспечением качества аудиторских услуг.

Неблагоприятным последствием для мировой экономики является кризис доверия к специальности аудитора, так как хозяйствующие субъекты прекращают рассматривать финансовую отчетность как главный источник верной информации для того, чтобы принять решения об инвестировании средств. Это, несомненно, приводит к уменьшению объема инвестиций и, как итог, к упадку экономики в целом. Изначально акцент в проверке качества аудита переносится на саморегулируемые организации.

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» 2008 года ознаменовал переход на новый этап правового регулирования аудита. Таким образом, были изменены законодательные подходы к основным критериям изучаемого правового института - аудиту, аудиторской деятельности, аудиторским услугам. Также, были серьезно скорректированы основания и порядок проведения аудиторских проверок и правовой статус субъектов аудиторской деятельности, был определен абсолютно по-новому. Необходимо подчеркнуть, что новый закон предполагает переход на совсем другую систему регулирования аудита, которая в своей основе содержит саморегулирование.

Кроме того, посредством Федерального закона «Об аудиторской деятельности» 2008 г. не получилось разрешить все проблемы, которые накопились в изучаемой сфере общественных отношений. Среди прочего, данный Федеральный закон не содержит правила регулирования внутреннего аудита, из-за этого сегодня в Российской Федерации сложилась такая ситуация, при которой очень сложное для бизнеса явление не имеет адекватного законодательного обеспечения.

## **Заключение**

Аудит является одним из самых важных составляющих рыночной экономики, который способствует развитию предпринимательской деятельности в целом. На сегодняшний день аудиторская деятельность развивается очень стремительно, так как за последние годы был сделан существенный шаг на пути правового регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации: произошло расширение организационной структуры управления аудиторской деятельностью, увеличение роста доли сопутствующих аудиту услуг и повышение уровня качества; сделаны шаги к развитию системы контроля качества аудиторских услуг в рамках профессиональных аудиторских объединений.

Несмотря на это, большой комплекс проблем, который связан с правовым регулированием аудиторской деятельности, до настоящего момента еще не получил однозначного решения. К ним относятся недостаточное исследование теоретических основ аудита и определение правовой природы аудиторской деятельности, к тому же, требует научного обоснования и уточнения понятийный аппарат в сфере аудита.

С переходом Российской Федерации на рыночные условия хозяйствования было определено возрождение ряда правовых институтов, к которым относится и финансовый институт аудита. В связи с этим был разработан новый, адекватный финансово-экономическим потребностям общества, механизм правового регулирования аудиторской деятельности. Главную роль в развитии правового института аудита сыграл Федеральный закон №119-ФЗ «Об аудиторской деятельности». Но, структурные реформы, которые происходили в стране, настояли на модернизации законодательства в этой сфере общественных отношений. Сменой вышеупомянутого Федерального закона становится Федеральный закон №307 от 30 декабря 2008 года.

В Федеральном законе №307 «Об аудиторской деятельности» сказано, что на смену лицензирования приходит обязательное членство аудиторских организаций и аудиторов в саморегулируемых организациях. Следовательно, принятие данного ФЗ «Об аудиторской деятельности» подтвердило бесповоротное формирование аудита Российской Федерации и создало перспективы для дальнейшего изменения нормативно-правового регулирования в сфере аудита. Продвижение механизма саморегулирования в сферу аудита совместно с совершенствованием государственных способов регулирования позволит увеличить качество и эффективность оказываемых аудиторских услуг. На сегодняшний день сложились условия для укрепления роли саморегулируемых аудиторских организаций, однако, большое количество вопросов остаются открытыми, а также требуют тщательного анализа. Изучая опыт других видов деятельности, необходимо отметить, что для того, чтобы отработать механизм саморегулирования, требуется время, а также серьезная и конструктивная работа представителей профессионального общества и государства.

## **БИБЛИОГРАФИЯ**

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 № 11-ФКЗ)
2. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 07.02.2017)
3. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 N 195-ФЗ (ред. от 07.02.2017)

4. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 N 197-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017)
5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 28.12.2016)
6. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 07.02.2017)
7. Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14.11.2002 N 138-ФЗ (ред. от 19.12.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017)
8. Федеральный закон от 08.02.1998 N 14-ФЗ (ред. от 03.07.2016) "Об обществах с ограниченной ответственностью" (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017)
9. Федеральный закон от 26.12.1995 N 208-ФЗ (ред. от 03.07.2016) "Об акционерных обществах" (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017)
10. Федеральный закон от 04.05.2011 N 99-ФЗ (ред. от 30.12.2015) "О лицензировании отдельных видов деятельности" (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017)
11. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 23.05.2016) "О бухгалтерском учете"
12. Федеральный закон от 01.12.2007 N 315-ФЗ (ред. от 03.07.2016) "О саморегулируемых организациях" (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2016)
13. Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ (ред. от 03.07.2016) "Об аудиторской деятельности" (с изм. и доп., вступ. в силу с 02.10.2016)
14. Федеральный конституционный закон от 17.12.1997 N 2-ФКЗ (ред. от 28.12.2016) "О Правительстве Российской Федерации"
15. Федеральный конституционный закон от 28.04.1995 N 1-ФКЗ (ред. от 15.02.2016) "Об арбитражных судах в Российской Федерации"
16. Указ Президента РФ от 22.12.1993 № 2263 (ред. от 26.11.2001) "Об аудиторской деятельности в Российской Федерации" (вместе с «Временными правилами аудиторской деятельности в Российской Федерации») // Собрание актов Президента и Правительства РФ. – 1993. - № 52. - Ст. 5069.
17. Распоряжение Правительства РФ «О Концепции совершенствования механизмов саморегулирования» от 30 декабря 2015 г. № 2776-р.
18. Арефкина Е.И. Правовые основы бухгалтерского учета / отв. ред. Е.Ю. Грачева, Е.И. Арефкина. М.: Проспект, 2013.
19. Арзуманова Л.Л. Правовое регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации. - М.: Проспект, 2011.
20. Ашмарина Е.М., Быля А.Б., Терехова Е.В. Правовые основы системы правового регулирования бухгалтерского учета и аудита в Российской Федерации. М.: КноРус, 2011

21. Белова Е.Л. Особенности бухгалтерского учета формирования и использования прибыли в организации // В сборнике: Пути социально-экономического развития региона: финансовое обеспечение, перспективы и направления оптимизации Калужский филиал Финансового университета при Правительстве РФ. Под редакцией Пироговой Т.Э., Никифорова Д.К. 2015.
22. Белова Е.Л. Порядок ведения бухгалтерского учета финансовых результатов в ООО «Нефрит» // В сборнике: Теория и практика развития экономики на международном, национальном, региональном уровнях Материалы Международной научно-практической конференции. Под редакцией Пироговой Т.Э.. 2014
23. Белова Е.Л., Дербичева А.А. Оптимизация учета и стандартизация расчетов с покупателями и заказчиками для принятия профессиональных управленческих решений. Монография / Калуга, 2015.
24. Белова Е.Л., Пирогова Т.Э. Нормативно-правовое регулирование ведения бухгалтерского учета финансовых результатов деятельности организации / Теория и практика развития экономики на международном, национальном, региональном уровнях. Сборник материалов международной научно-практической конференции (Калужский филиал Финансового университета, 24 апреля 2014 г.). Калуга: ИД «Эйдос», 2014
25. Булгакова Л.И. Аудит в России: механизм правового регулирования. - М: Волтерс Клувер, 2015.
26. Гойман-Калинский И.В., Иванец Г.И., Червонюк В.И. Элементарные начала общей теории права: учеб. пособие. М.: КолосС, 2013
27. Городилов М.А. Развитие системы нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации. М.: Финансы и кредит, 2009.
28. Григоренко М.А. Возникновение и основные этапы эволюции аудиторской деятельности в мировой и отечественной практике // Учет и статистика. - 2011. - № 4.
29. Енгибарян Р.В., Краснов Ю.К. Теория государства и права: учеб. пособие. М.: Норма. 2010.
30. Зиновьева И.С., Целых К.Н. Аудит: учеб. пособие. Воронеж, Воронежская государственная лесотехническая академия, 2012.
31. Информация о ходе признания документов, содержащих международные стандарты аудита, применимыми на территории Российской Федерации за 2016 год// Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации. URL:<http://minfm.m> (дата обращения: 27.02.2017).

32. Кизиллов А.Н. Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации // Международный бухгалтерский учет. 2016. № 47
33. Кожура Р.В. Аудит: предпринимательство или юридический процесс (об одной профессиональной привилегии) // Аудиторские ведомости. - 2016. - № 11.
34. Конев К.А. Система нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 16
35. Конституционное право России / А.С. Прудников [и др.]; под ред. Б.С. Эбзеева, А.С. Прудникова, В.И. Авсеенко. М.: Юнити-Дана, 2010. 615 с.
36. Марьина А.А. Субъекты аудиторской деятельности: Дисс. канд.юрид.наук. - М., 2009.
37. Нитецкий В.В. Правовые основы независимой аудиторской деятельности// Аудиторские ведомости. - 2016. - № 3.
38. Подольский В. И. Комментарий к Федеральному закону «Об аудиторской деятельности» (постатейный). – М.: Современная экономика и право, 2012.
39. Подольский В.И., Савин А.А. Аудит: учебник для бакалавров. М.: Юрайт, 2013.
40. Проект Концепции дальнейшего развития аудиторской деятельности в Российской Федерации // Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации. URL: <http://minfin.ru> (дата обращения: 27.02.2017).
41. Проект Концепции развития систем внутреннего финансового контроля, внутреннего аудита и оценки качества финансового менеджмента в секторе государственного и муниципального управления с проектом плана мероприятий по ее реализации // Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации. URL:<http://minfin.ru> (дата обращения: 27.02.2017)
42. Пятов М.Л. Правовые основы бухгалтерского учета: практическое руководство. М.: Эксмо, 2016.
43. Российское предпринимательское право / Под ред. И.В. Ершовой, Г.Д. Отнюковой. – М.: Проспект, 2011.
44. Соколова Е.С., Архарова З.П. Бухгалтерский учет и аудит: учебно-практическое пособие. М.: ЕАОИ, 2016