

Содержание:

ВВЕДЕНИЕ

Аудиту в современной России - 16 лет. Об истории этой профессии, становлении аудиторской деятельности в Российской Федерации в беседе с корреспондентом «Бюджета» рассказывает руководитель

Родоначальником аудита считается Великобритания. Еще в 1844 г. в Англии закон о компаниях устанавливал необходимость приглашения аудитора для проверки бухгалтерских счетов для акционеров. Институт присяжных бухгалтеров Шотландии (ICAS) был учрежден несколько позже и сегодня по праву стоит первым в списке уполномоченных аудиторских структур, с достоинством храня свою более чем 150-летнюю историю. Департамент организации аудиторской деятельности Минфина России поддерживает многолетние и, на наш взгляд, конструктивные отношения с шотландским институтом. При этом очень важно, что проект федерального закона «Об аудиторской деятельности» проходил экспертизу именно в Шотландии, где получил высокую оценку наших шотландских коллег. В России, на разных этапах ее истории, уже предпринимались попытки организации аудиторской деятельности, но до последнего времени институт аудиторства не смог закрепиться и получить развитие. Появление на современном этапе аудита в России было вызвано изменениями в экономической системе общества и определялось требованиями со стороны рыночной экономики, при которой аудит является непременным элементом ее инфраструктуры, неотъемлемой частью финансового контроля. Созданные в ходе перестройки управления экономикой и приватизации акционерные общества, частные фирмы и другие негосударственные организации нуждались в новом финансовом контроле, который предохранял бы их от ошибок и нарушений в ведении хозяйственных и финансовых операций, способствовал правильной постановке бухгалтерского учета и отчетности, росту эффективности работы, нормальным взаимоотношениям с деловыми партнерами и государством. Достижения российского аудита стали возможны после обеспечения его нормативного регулирования, установления правовых норм и правил аудиторской деятельности. Начало этому было положено 22 декабря 1993 г. Указом президента РФ №2263, которым были утверждены Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации. Значительную роль в развитии аудиторской деятельности в России сыграли Комиссия по аудиторской деятельности при

президенте РФ, центральные аттестационно-лицензионные аудиторские комиссии (ЦАЛАК) Минфина России, Банка России, Росстрахнадзора. В период завершения работы ЦАЛАК Минфина России заместитель председателя правительства РФ, министр финансов А.Л. Кудрин отметил, что Центральная аттестационно-лицензионная аудиторская комиссия Минфина России на протяжении многих лет обеспечивала проведение аттестации и лицензирования аудиторской деятельности. Деятельность комиссии оказала существенное влияние на развитие аудита в России. После вступления в силу федерального закона «Об аудиторской деятельности» в новом законодательном формате в настоящее время в основном сформирована нормативно-правовая база регулирования аудиторской деятельности. Совет по аудиторской деятельности при Минфине России во многих вопросах стал правопреемником четырех вышеперечисленных комиссий.

В соответствии с Федеральным законом "Об аудиторской деятельности" (ст.1) аудиторская деятельность, аудит - это предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей. Кроме того, аудиторские организации и индивидуальные аудиторы могут оказывать сопутствующие аудиту услуги.

Предметом исследования является аудиторская деятельности предприятия.

Основные задачи работы:

1. Проанализировать эволюцию нормативного регулирования аудиторской деятельности.
2. Охарактеризовать аудиторские правоотношения.
3. Раскрыть проблемы регулирования аудиторской деятельности в России.
4. Определить порядок проведения аудиторской деятельности.

Курсовая работа состоит из введения, трех глав заключения и списка использованной литературы.

В первой главе раскрыты теоретические аспекты аудиторской деятельности как вида предпринимательства, уточнена сущность аудита, его правовое регулирование.

Во второй главе рассмотрено регулирование порядка аудиторской деятельности.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КАК ВИДА ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА

1.1. Аудит как вид предпринимательской деятельности

Становление рыночной инфраструктуры способствовало возникновению в России новой сферы предпринимательской деятельности – аудита.

В общем смысле аудит можно определить как независимую финансовую и бухгалтерскую проверку хозяйствующих субъектов с целью объективной оценки их финансового положения, достоверности представляемой отчетности, а также соблюдения законодательства, в первую очередь налогового.

У многих предпринимателей возникает вопрос: "Не является ли аудит способом подмены ревизионной деятельности, проводимой на предприятиях в прежние годы, адаптированным применительно к сегодняшним условиям рыночной экономики?" Однако отождествление аудита с обычной ревизией производственно-финансовой деятельности неправомерно и свидетельствует о недостаточном знании этого многоаспектного вида предпринимательской деятельности.

Отвечая на поставленный вопрос, прежде всего следует отметить, что аудиторская проверка чаще всего обусловлена иным целевым назначением, чем ревизия, или, скажем, судебно-бухгалтерская экспертиза. Необходимость проведения аудиторских проверок в большей степени определяется интересами самой предпринимательской деятельности, так как аудиторские проверки служат интересам добросовестного предпринимательства и в определенной степени являются гарантом честного бизнеса. То условие, что в странах с развитой рыночной экономикой в деловом мире никто не будет иметь дело с предпринимателями, чьи отчетные данные не подтверждены независимым аудиторским заключением, следует взять на вооружение российским предпринимателям во избежание фактов недобросовестного

предпринимательства, имеющих место в практике российского бизнеса.

Определяя аудит как независимую финансовую и бухгалтерскую проверку, все же следует отметить, что аудит имеет более широкое назначение. Наряду с оказанием практической помощи по восстановлению и ведению бухгалтерского учета аудиторские фирмы оказывают услуги по разработке рациональной модели бухгалтерского учета для целей финансового анализа, по оптимизации налогообложения, по определению будущих потребностей в финансировании. Аудит в сфере управления помогает оптимизировать структуру предприятия, аудит в сфере экономического анализа финансовой и производственно-хозяйственной деятельности способствует повышению экономической эффективности деятельности хозяйствующих субъектов. Таким образом, определяя эти направления аудиторской деятельности, можно сделать вывод о том, что аудит – это своеобразная экспертиза бизнеса, способствующая повышению конкурентоспособности хозяйствующих субъектов и, безусловно, представляющая в этих аспектах интерес для предпринимателей.

В то же время аудит, защищая интересы собственников предприятий, необходим не только субъектам предпринимательской деятельности, но и миллионам рядовых граждан нашей страны, которые, будучи вовлеченными в процессы приватизации предприятий и инвестирования вновь образующихся субъектов предпринимательской деятельности, стали их совладельцами, вложив деньги и ваучеры в их акции.

Серьезной посылкой для распространения аудиторского бизнеса в нашей стране явилось, с точки зрения правоведов, широкое развитие акционерных форм хозяйственной деятельности, внедрение частной формы собственности в различные сферы предпринимательской деятельности и отделение права собственности от управления предприятием.

Несмотря на то, что первая аудиторская фирма "Инаудит" появилась в России еще в 1987 году, аудиторская деятельность находится на первоначальном этапе своего становления. В то же время активное развитие аудиторского бизнеса влечет необходимость правового регулирования возникающих в сфере его деятельности отношений в целях создания рациональной системы отечественного аудита.

Содержание аудиторской деятельности не сводится лишь к функции финансового контроля, а является многофункциональным и требует всестороннего правового регулирования.

Правила предусматривают как обязательные, так и инициативные аудиторские проверки. В то же время следует обратить внимание на то, что Правила в большей степени регламентируют аудиторскую деятельность как функцию финансового контроля за деятельностью экономических субъектов, осуществляемую по поручению государственных органов: органа дознания, прокурора, следователя, суда и арбитражного суда.

Необходимость правового регулирования обязательных аудиторских проверок, осуществляемых по поручению государственных органов, определяется интересами государства и общества. Эти проверки основаны на административно-властных отношениях и обеспечиваются принудительными мерами государственного воздействия. Так, за уклонение экономического субъекта от проведения обязательной аудиторской проверки либо препятствование ее проведению по искам, предъявляемым прокурором, органами федерального казначейства, органами государственной налоговой службы и налоговой полиции, с экономического субъекта подлежит взысканию штраф в сумме от 100- до 500-кратного размера установленной законом минимальной оплаты труда. Штрафу в сумме от 50- до 100-кратного размера минимальной оплаты труда могут быть подвергнуты и руководители экономического субъекта.

Таким образом, с учетом тенденции роста количества дел о несостоятельности хозяйствующих субъектов, рассматриваемых арбитражным судом, становится очевидной необходимость внедрения в практику арбитражного суда аудиторских проверок по этой категории дел.

Кроме того, правило об обязательных аудиторских проверках распространяется на предприятия с иностранными инвестициями и иностранные юридические лица, которые обязаны представлять налоговым органам помимо бухгалтерского отчета или декларации о доходах заключение аудитора о достоверности отчета (п. 10 ст. 9 Закона Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций" от 27 декабря 1991 года с изменениями и дополнениями, внесенными законами от 16 июля и 22 декабря 1992 года).

Следует отметить, что под решением экономического субъекта следует понимать либо решение собственника предприятия, в том числе акционеров, в том случае, если организационно-правовой формой хозяйствующего субъекта является акционерное общество, либо субъекта, управляющего предприятием.

Инициативные аудиторские проверки, основываясь на равноправном свободном волеизъявлении сторон, должны проводиться на базе заключенного между ними договора. Однако следует отметить, что договорная природа отношений должна быть присуща и обязательным аудиторским проверкам за исключением, вероятно, аудиторских проверок, проводимых по поручению государственных органов, в силу того, что в данном случае отношения сторон не основаны на соглашении, свободном встречном волеизъявлении. Порядок и условия проведения аудиторской проверки, осуществляемой по поручению государственного органа, должны быть определены законом и конкретизированы лицом, выдавшим поручение.

В связи с тем, что Правила не предусматривают особого порядка заключения договора на проведение аудиторской проверки и оказание аудиторских услуг, сторонам при заключении такого договора следует руководствоваться общим юридическим правилом о порядке заключения хозяйственных договоров.

Устанавливая общие основы аудиторской деятельности, правила не содержат жесткой регламентации взаимоотношений субъектов при проведении аудиторских проверок, что дает сторонам право на самостоятельные юридические действия. Это свидетельствует о том, что стороны самостоятельны в выборе партнера, выработке взаимных прав и обязанностей, определяющих их взаимодействие при проведении аудиторской проверки и оказании аудиторских услуг.

В то же время это обязывает стороны квалифицированно заключать договор, определив в нем все аспекты взаимоотношений сторон. При этом в договоре должны найти свое юридическое закрепление не только взаимные права и обязанности сторон, но и условия обеспечения их прав, порядок и способы выполнения обязанностей, система контроля за их соблюдением, а также способы обеспечения выполнения обязательств сторонами.

Результат проведения аудиторской проверки должен быть изложен в заключении аудитора (аудиторской фирмы). Правила устанавливают требования, предъявляемые к аудиторскому заключению: к его содержанию, оформлению.

Небезынтересным является вопрос о правомерности отказа аудитора в выдаче клиенту аудиторского заключения по мотивам обнаружения значительных нарушений в оформлении первичных документов, нарушения правил ведения бухгалтерского учета или налогового законодательства и т.д. Так, аудиторская фирма отказала клиенту в выдаче аудиторского заключения, ссылаясь на то, что финансовый отчет данного предприятия не отвечает требованиям достоверности.

Однако несмотря на то, что аудитор проделал определенную работу, клиент отказался оплатить ее. Для того чтобы определить правомерность поведения сторон, следует обратиться к законодательству, регламентирующему аудиторскую деятельность. Так, Правила не предусматривают в данном случае возможность отказа в выдаче аудиторского заключения.

Отказ в выдаче аудиторского заключения клиенту может быть только следствием расторжения договора на проведение аудиторской проверки по основаниям, предусмотренным законодательством или договором, заключенным сторонами. Однако если в ходе аудиторской проверки выявлены факты существенных нарушений установленного порядка ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности, влияющих на ее достоверность, а также нарушения законодательства Российской Федерации при совершении хозяйственно-финансовых операций, которые нанесли или могут нанести ущерб интересам собственников экономического субъекта, государства и третьих лиц, аудитор обязан указать их в аналитической части заключения. При этом если экономическим субъектом – заказчиком существенные нарушения не были устранены в ходе проверки, в итоговой части аудиторского заключения делается запись о невозможности подтверждения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Таким образом, аудитор (аудиторская фирма) обязан выдать заключение заказчику. При этом аудиторское заключение должно отражать объективную картину обследуемого объекта, являться как бы его "фотографией" и не может быть заказным, то есть таким, каким хотел бы видеть его контрагент. А в случае отказа в оплате работы, проделанной аудиторской фирмой, в связи с невыдачей ею положительного заключения аудиторская фирма имеет право на обращение в арбитражный суд.

Следует отметить также, что Правила устанавливают меры имущественной ответственности аудитора (аудиторской фирмы) в случае неквалифицированного проведения аудиторской проверки.

Регламентируя общие основы аудиторской деятельности, Правила определяют требования к субъектам этой деятельности. Аудиторской деятельностью вправе заниматься физические лица – аудиторы и юридические лица – аудиторские фирмы, которые могут образовываться на базе любой формы собственности в соответствии с законодательством о собственности и в любых организационно-правовых формах, предусмотренных Законом Российской Федерации

"О предприятиях и предпринимательской деятельности", за исключением формы акционерного общества открытого типа. Это объясняется тем, что аудиторская деятельность открыта только для специалистов. Аудиторская деятельность должна быть специализированной: аудиторы и аудиторские фирмы не вправе заниматься иной кроме аудиторской и связанной с ней деятельностью.

Аудиторские фирмы подлежат государственной регистрации как предприятия, а физические лица, намеренные заниматься этой деятельностью, обязаны зарегистрироваться в качестве предпринимателей.

Правила также предусматривают обязательную аттестацию физических лиц, занимающихся аудиторской деятельностью, и обязательное ее лицензирование. Правила содержат общие положения об аттестации и лицензировании аудиторской деятельности: устанавливают критерии для лиц, допущенных к аттестации, сроки выдачи квалификационного аттестата и обжалования отказа в его выдаче, а также определяют перечень документов, необходимых для получения лицензии, устанавливают исчерпывающий перечень оснований, ведущих к аннулированию лицензии.

Осуществление аудиторской деятельности без лицензии не допускается и влечет применение к субъектам, нарушающим данное правило, мер имущественной ответственности: взыскание полученных доходов и штрафа в пределах от 500- до 1000-кратного размера установленной законом минимальной оплаты труда. Данная ответственность наступает по искам, предъявляемым прокурором, органами федерального казначейства, органами государственной налоговой службы и органами налоговой полиции. При этом полученные доходы подлежат взысканию в пользу введенных в заблуждение заказчиков, а штраф – в доход республиканского бюджета Российской Федерации (п. 25 Правил). Несмотря на то, что Правила имеют определенные недостатки и не содержат полного регулирования аудиторской деятельности, все же их утверждение является положительным моментом в формировании законодательства, регулирующего рыночную экономику, так как Правила положили начало правовому регулированию нового вида предпринимательской деятельности – аудита. Выражая надежду на принятие Закона Российской Федерации, регулирующего аудиторскую деятельность, полагаю, что в нем аудит найдет свое полное и всестороннее правовое регулирование.

1.2. Развитие нормативного регулирования аудиторской деятельности

При административном механизме регулирования аудита основное значение - как это было выяснено в предыдущем разделе - имеет долговременный канал, а в нем - система нормативного регулирования аудиторской деятельности. Эта система в нашей стране должна иметь (и по существу уже имеет, хотя зачастую не в лучшем виде) восемь уровней: законодательный, правительственный, уровень федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности, ведомственный, региональный, муниципальный, уровень общественных объединений аудиторов внутрифирменный (см. рис.).

Законодательные акты

Постановление Правительства РФ, в т.ч. утверждение федеральных ПСАД

Акты Федерального органа регулирования

Акты Минфина России

Акты Центрального
банка РФ

Акты других ведомств,
затрагивающие аудит

Акты региональных органов власти

Акты муниципальных властей

Документация общественным объединениям
аудиторов

Международная
документация

Внутрифирменная документация

Рис. 1. Система нормативного регулирования аудита в РФ

На первом уровне находятся законы Российской Федерации, принимаемые в установленном порядке Федеральным Собранием. Сюда же можно отнести и указы Президента Российской Федерации, причем ее временем роль этого инструмента нормативного регулирования должно уменьшаться; во всяком случае, в странах с развитой рыночной экономикой аналога такому инструменту нет, а введенные таким указом уже заменены

Рассматриваемые законы могут быть целиком посвящены аудиту, могут затрагивать его лишь в какой-то части. Например, Федеральный закон «Об акционерных обществах» включает в себя несколько статей, касающихся аудиторской деятельности в акционерных обществах. Если в таких законах и указах повторяются ранее сформулированные положения, это не страшно. Опасность заключается в рассогласованиях или даже противоречиях между положениями законодательных актов, поскольку частая и автономная их корректировка (по-видимому, неизбежна) в ближайшее время) повышает возможность появления таких рассогласований и противоречий. Но и эта опасность в некоторой мере парируется, поскольку обычно иерархия законов и система приоритетов их положений дает конструктивный инструмент для решения вопроса, какая из противоречащих норм должна применяться на практике; подробно это описано

Целиком посвящен аудиту Федеральный закон «Об аудиторской деятельности». Конечно, в целом более проработанный и подробный, однако ряд его положений должен быть детализирован постановлениями Правительства Российской Федерации (второй уровень) и других документах более низких уровней.

В постановлениях Правительства Российской Федерации должны прорабатываться частные по отношению к законодательным вопросы. Заметим, что на 5-8 уровнях акты первых уровней не детализируются, а учитываются на предмет непротиворечивости и что акты на более низких уровнях могут издаваться гораздо более оперативно.

Постановления Правительства Российской Федерации должны охватывать, по нашему мнению, общие вопросы функционирования федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности (утверждение и изменение положения о нем и т.д.); вопросы организации аудиторской статистики; изменения круга субъектов обязательного аудита и т.п. На третьем уровне рассматриваемой системы нормативного регулирования аудита находится федеральный орган государственного регулирования аудиторской деятельности.

Основные функции этого федерального органа подробно прописаны. К ним целесообразно добавить детализацию и постоянную корректировку перечня сопутствующих аудит услуг (если будет соответствующий ПСАД, то через него) и утверждение ПСАД. (Сейчас это является прерогативой Правительства Российской Федерации, но такое положение в мировом аудите уникально и снижает оперативность утверждения, поскольку для Правительства РФ это вопрос мелкий). Что касается аудиторской отчетности, то базовые вопросы и увязка ее с общероссийской статистикой должны быть, на наш взгляд, прерогативой Правительства РФ, а детализация сбора и обработки соответствующих данных - федеральной: органа, как это записано в ст. 18, п. 2 Закона, и органов государственной статистики.

Четвертый уровень этой системы нормативного регулирования аудита является ведомственным и представлен курирующими аудит подразделениями Министерства финансов РФ и Центрального банка РФ. (Степень участия в таком курировании Центрального банка РФ пока не очень понятна, но ясно, что она не будет пренебрежимо малой.) В их функции входят подготовка и утверждение комментариев, инструкций, писем разъяснительного характера применительно к нормативным актам первого-третьего уровней. Соответствующее письмо, инструкция и т.п. могут быть целиком посвящены аудиторским проблемам, а могут быть и общего характера, затрагивая аудит лишь частично. Аудит могут затрагивать нормативные акты, издаваемые и другими ведомствами, например Федеральным агентством по управлению федеральным имуществом в порядке осуществления полномочий собственника и регулирования вопросов аудита подведомственных ему организаций.

Примером функций пятого уровня может служить регулирование обязательного аудита государственных унитарных предприятий на уровне субъектов РФ, а шестого - на муниципальном уровне, что предусмотрено (ст. 7, п. 1.4 Закона); можно представить, что на обоих уровнях будут готовиться различного рода технические задания и т.п. документы на аудит ГУПов или муниципальных унитарных предприятий. Не исключено в будущем представление субъектам РФ некоторых прав в части регулирования аттестации аудитора - по примеру американских штатов.

Если первые пять уровней относятся к государственному регулированию аудита, то шестой, седьмой, восьмой - к негосударственному.

На седьмом уровне находятся общественные объединения аудиторов, которые могут выпускать нормативные акты в пределах своей компетенции (например, кодекс профессиональной этики членов объединения, перечень и порядок применения общественных мер наказания к нарушителям профессиональной этики) как обязательного, так и рекомендательного характера для своих членов. Восьмой уровень рассматриваемой системы нормативного регулирования аудита в Российской Федерации связан с разработкой внутрифирменных правил, методик, стандартов и т.п. аудиторскими организациями.

Предлагаемая восьмиуровневая система нормативного регулирования аудита в Российской Федерации может быть дополнена. Принятие каких-то общих, например, для Содружества Независимых Государств, документов, затрагивающих аудит, скорее всего, сюда нельзя будет отнести, поскольку такого рода акции обычно сопровождаются изменениями соответствующих национальных нормативных актов.

Существующая сегодня схема нормативного регулирования аудита в нашей стране вполне соответствует представленной нами. Другое дело, что функции каждого уровня, их разделение, взаимодействие и ряд других вопросов должны быть серьезно переработаны.

Ни один из восьми уровней предлагаемой системы в настоящее время сколько-нибудь удовлетворительно не заполнен: на каждом уровне требуется проделать много работы по созданию (не говоря уже об эффективном внедрении) или корректировке необходимой нормативной документации. Так, к настоящему моменту, как это будет показано в третьей главе, разработано около половины необходимых ПСАД. Кроме того, при изменениях на вышестоящих уровнях могут оказаться необходимыми более или менее значительные изменения на нижестоящих уровнях системы.

Применительно к первым четырем уровням нижестоящие уровни либо детализируют, расшифровывают, уточняют положения, сформулированные в нормативных документах более высоких уровней, либо содержат изложение вопросов, которые для вышестоящих уровней слишком незначительны или нецелесообразны к рассмотрению по другим соображениям. Например, в [8, ст. 10, п. 2] прямо установлено, что форма, содержание и порядок представления аудиторского заключения определяются федеральными ПСАД.

Основным элементом в системе нормативного регулирования аудиторской деятельности на сегодня является Федеральный закон «Об аудиторской деятельности». Нужно констатировать, что общая оценка закона большинством специалистов справедливо положительная. Это относится как к содержанию закона, так и - особенно - к самому факту его появления. Но некоторые замечания здесь представляются уместными.

Первое. В законе об аудиторской деятельности целесообразно зафиксировать право любого физического или юридического лица (а не ограниченного их круга как сейчас) предъявлять судебный иск аудиторской организации в том случае, если оно сочтет себя понесшим ущерб от некачественного аудита и будет готово доказывать как некачественность аудита, так ее причинную связь по отношению к этому ущербу.

Механизм экономического регулирования аудиторской деятельности.

Инструменты экономического механизма регулирования аудита - штрафные санкции за некачественный аудит, страхование гражданской ответственности аудитора, рейтинги аудиторских организаций, тендеры на аудит и сопутствующие ему услуги, создание условий цивилизованной конкуренции на рынке аудиторских услуг и т.д. - работают сейчас в весьма ослабленном виде. Больше задействованы инструменты административного механизма. Главное здесь заключается, на наш взгляд, в том, что обеспечить надлежащее развитие российского аудита на пути преобладающего использования административного механизма регулирования невозможно. Возьмем, например такое явление, как «черный» аудит. Какие только меры против него не предлагались - вплоть до уголовного наказания для таких аудиторов. Представляется, что максимум возможного результата от таких мер - это превращение «черного» аудита в «серый» когда будет создана видимость настоящей аудиторской проверки, возможно даже даны какие-то разумные рекомендации, разработана - не обязательно в «липовом» варианте - рабочая документация, но положительное аудиторское заключение на деле заранее будет гарантировано даже при масштабных нарушениях норм и правил бухгалтерского учета. Никакими усилиями государственных органов не то, что искоренить, но даже существенно ограничить «черный» аудит и т.п. невозможно.

Представляется необходимым проанализировать инструменты экономического механизма регулирования аудита и их возможности в плане повышения качества аудита, основным из которых следует, по нашему мнению, признать штрафные санкции за некачественный аудит.

Штрафные санкции с правом подачи судебного иска со стороны любого пользователя аудита являются действенным средством борьбы с «черным», «серым» и - шире - с некачественным аудитом вообще. Сегодня указанным правом в нашей стране реально обладает лишь экономический субъект, заключивший договор с аудиторской организацией (который в случае «черного» или «серого» аудита им, конечно, не воспользуется), лицензирующий орган, куда предварительно должен обратиться потерпевший пользователь, и прокурор, имеющий право предъявлять иски в защиту интересов третьих лиц, но вряд ли это будет широко распространено. По мнению некоторых специалистов, юридическая защита внешних пользователей аудита от неверного аудиторского заключения возможна по правилам внедоговорной ответственности за причинение вреда. А в споре о признании аудиторского заключения заведомо ложным потенциальным истцом может быть и пользователь аудиторского заключения, право которого на объективность этого заключения по результатам проверки, на его взгляд, нарушено.

Вторым инструментом экономического механизма регулирования аудита следует рассмотреть страхование гражданской ответственности аудиторов. При обязательном аудите обязательно стало и страхование аудиторской организацией риска ответственности за нарушение договора; в остальных случаях оно носит в аудите добровольный характер. Однако нижняя граница размеров обязательного страхования в законе не установлена, что, как указывалось в предыдущем разделе, серьезно снижает действенность этой нормы.

Сравнение размеров страхового покрытия аудиторских услуг с годовой выручкой основных российских аудиторских фирм, проводимое рейтинговым агентством «Эксперт РА», показывает фактически слабое распространение страхования ответственности у большинства отечественных аудиторских фирм. А средней величины аудиторская компания тратит в среднем на страхование своей деятельности весьма небольшие суммы, примерно 20-100 тыс. руб. Это притом, что страховой тариф обычно колеблется от 0,4% до 3% от суммы страхования, т.е. сравнительно невелик.

Следующий инструмент экономического механизма регулирования аудита - создание жесткой, но цивилизованной конкуренции на рынке аудиторских услуг.

Многое зависит и от органов исполнительной власти. В первую очередь - не допускать явной или скрытой сегментации рынка аудиторских услуг, когда руководители, например, каких-либо субъектов РФ, будут стремиться ограничивать

деятельность «чужих» аудиторских фирм на своей территории (из соображений местного патриотизма, желания облегчить жизнь связанным с ними региональным аудиторским фирмам и т.п.).

При обязательном же аудите ГУПов - обеспечить достойную оплату аудиторских услуг (их проверка зачастую гораздо дешевле, чем аналогичный по объему аудит коммерческих организаций, ввиду чего многие крупные аудиторские фирмы просто не аудиторуют ГУПы, снижая тем самым накал конкурентной борьбы и качество их аудита).

Важным элементом цивилизованной конкуренции в аудите - как и в других областях - являются конкурсы (тендеры) на право проведения аудиторской проверки. Они необходимы перед заключением договоров на проведение обязательного аудита организаций, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25%. Теоретически такие конкурсы являются средством отбора наиболее достойного претендента, ввиду чего они должны способствовать не только уменьшению цены услуги, но и повышению ее качества.

И, наконец, информационная прозрачность рынка аудиторских услуг. Этот инструмент регулирования работает в рамках любого механизма, но наибольшую важность и развитие приобретает в условиях преобладания экономического механизма регулирования. Он многолик: сюда входит и наличие подробных данных о ценах на всевозможные аудиторские услуги и полнота сведений об аудиторских фирмах (не только тех, которые фирмы обычно публикуют в своих рекламных проспектах, но и результаты судебных процессов с ее участием и т.д.) и информация об органах государственного и общественного регулирования аудита (их структура, принятая техническая политика, работа в области контроля качества аудита и т.п.) и т.д. По-видимому, высокой степени прозрачности рынка аудиторских услуг невозможно добиться без создания разветвленной сети специализированных сервисных организаций аналитического характера (независимых и коммерчески ориентированных - при общественных объединениях аудиторов, вузах и т.д.), работающих в тесном контакте со средствами массовой информации.

1.3. Проблемы регулирования аудиторской деятельности в России

В России в настоящее время принят закон «Об аудиторской деятельности», включающий передачи ряда функций уполномоченного федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности саморегулируемым профессиональным объединениям аудиторов.

Предполагается, что с его принятием российская система аудита существенно обновится, при этом основную роль в ней будут играть саморегулируемые профессиональные аудиторские объединения при координации их деятельности Единым всероссийским профессиональным аудиторским объединением под эгидой государственного «регулятора» - уполномоченного федерального органа. Одновременно намечается принятие федерального закона о саморегулируемых организациях, в рамках которого будут действовать все аудиторские объединения.

По данному вопросу высказываются различные, часто противоположные, мнения. А.Д. Шеремет считает, что государственное руководство необходимо как минимум 7-10 лет, после чего эти функции можно было бы передать Аудиторской палате. Ю. Лаптев пишет, что «процесс передачи функций регулирования аудиторской деятельности саморегулируемым организациям находится в самой начальной стадии, и сегодня рано говорить, к каким результатам он приведет. В целом это соответствует мировым тенденциям». А. Ошурков заявил, что он выступает за выведение аудиторской деятельности из-под государственного контроля, т.к. это поможет «разгрузить» бюджет.

По мнению Д. Письменной, ослабление государственного регулирования приведет только к дискредитации аудита, «аудит из мощного средства защиты законных имущественных интересов всех экономических субъектов и государства трансформируется в средство защиты интересов фирм-монополистов». Ее поддерживает Ю. Воропаев, который считает, что в данный момент передача регулирующих функций от Минфина преждевременна. Российские общественные институты, как по аудиту, так и по бухгалтерскому учету пока не представляют серьезной консолидированной силы. И. Южанов отметил, что у него «есть опасения получить в лице некоторых саморегулируемых организаций еще худший образец частного кооперирования, когда группа товарищей захватит какой-нибудь рынок, сферу или отрасль и начнет ее регулировать, как она считает нужным».

По мнению Э. Толмачевой, «изучение опыта зарубежных стран в области аудита, в том числе в его правовом регулировании, безусловно, необходимо, но его заимствование должно осуществляться не посредством механического переноса норм и институтов, а путем их трансформации, адекватной общественным

отношениям, возникающим в соответствующей сфере деятельности». Нельзя забывать, что российское право тяготеет к континентальной системе права. Нужно учитывать также правовые традиции, складывавшийся исторически ревизионный характер финансового контроля, существование длительное время командно административной экономики. В этих условиях неизбежна значительная роль государства в регулировании аудиторской деятельности. Кроме того, как представляется, нельзя пока еще сравнивать зарубежные аудиторские объединения и российские профессиональные объединения аудиторов, появившиеся несколько лет назад. За рубежом, как правило, - это авторитетные профессиональные объединения, существующие не один десяток, а часто и сотню лет. Вышеупомянутый AICPA был создан в 1887 году. За более чем вековую историю своего развития эта организация заняла доминирующее положение в профессиональной национальной среде, а также получила международное признание. В США положения AICPA о стандартах, практике и терминологии являются обязательными для всех аудиторов, занятых проверкой публичной отчетности, вне зависимости от того, работают ли они самостоятельно или как работники аудиторских организаций. В России же действуют несколько известных профессиональных объединений, но ни одно из них не может быть признано доминирующим, наиболее авторитетным и способным серьезно влиять на развитие аудиторской деятельности. Более того, некоторые из них находятся в ситуации, близкой к конкуренции.

Между тем сказанное не означает, что не стоит учитывать зарубежный опыт аудиторской деятельности, особенно положительные моменты. Следует согласиться с мнением, что последствия работы аккредитованных профессиональных объединений аудиторов ясно продемонстрируют их потенциал и реальные возможности и в дальнейшем позволят осуществить дифференцированный подход как к передаче объединениям дополнительных полномочий, так и к целесообразности использования уже имеющихся. Введение и, главное, эффективная работа профессиональных аудиторских объединений будут служить отправной точкой дальнейшего процесса передачи им регулирующих функций. Однако постепенно часть функций по регулированию аудиторской деятельности должна быть передана негосударственной аудиторской организации, что обеспечит:

- ослабление государственного регулирования аудиторской деятельности, а следовательно, экономию бюджетных средств и снижение административного давления;

- ускоренное и динамичное развитие аудиторской деятельности в Российской Федерации, поскольку сами аудиторы будут принимать решения по важнейшим вопросам их деятельности.

Представляется, что для решения этих задач наиболее целесообразно создать единую негосударственную профессиональную организацию, объединяющую аудиторов России. Функционирование нескольких саморегулируемых организаций может привести к тому, что члены разных саморегулируемых организаций окажутся в неравном положении. Так, например, в предложенном законопроекте о внесении изменений и дополнений в Федеральный закон об аудиторской деятельности в статье «Страхование гражданской ответственности аудиторов и аудиторских организаций» говорится: «Минимальные требования к страхованию гражданской ответственности для индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций устанавливаются профессиональным аудиторским объединением, членами которого они являются». В статье «Контроль качества работы индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций» зафиксировано следующее: «Система проверки качества работы индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций устанавливается саморегулируемым профессиональным аудиторским объединением, членами которого они являются, с учетом рекомендаций единого общероссийского аудиторского объединения и уполномоченного федерального органа». Согласно законопроекту основными функциями саморегулируемого профессионального аудиторского объединения будут являться: утверждение правил членства в саморегулируемом профессиональном аудиторском объединении; утверждение размера и порядка внесения вступительного и ежегодных членских взносов своих членов и др. Учитывая, что саморегулируемым организациям предоставлены достаточно широкие полномочия, существование нескольких, даже крупных профессиональных объединений при координации их деятельности Единым всероссийским профессиональным аудиторским объединением и установление ими своих, различных правил приведет к нарушению единообразия регулирования аудиторской деятельности.

В настоящее время предлагается создать двухуровневое профессиональное объединение аудиторов: в субъектах РФ - аудиторские палаты субъектов РФ, которые будут являться членами Федеральной аудиторской палаты России. Аудиторская палата будет являться негосударственной некоммерческой организацией, организующей свою работу на принципах самоуправления.

Все субъекты аудиторской деятельности (индивидуальные аудиторы и аудиторские организации) должны являться членами аудиторской палаты субъекта РФ, действующей для обеспечения корпоративных интересов аудиторов. Однако поскольку в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» аудиторская деятельность определяется как предпринимательская, которая по общему правилу осуществляется свободно, своей волей и с учетом собственных интересов, на основе общедозволительного правового режима (в соответствии с принципом «дозволено все, что прямо не запрещено законом»), некоторые аудиторы высказывают мнение, что неправомерно устанавливать обязательность их членства в каком-либо объединении. По их мнению, аудиторы должны сами решить, нужно ли им состоять в каком-либо аудиторском объединении или нет. Представители такой точки зрения ссылаются на положения Гражданского кодекса РФ, регулирующего предпринимательскую деятельность. В соответствии с п. 1 ст. 121 ГК РФ коммерческие организации в целях координации их предпринимательской деятельности, а также представления и защиты общих имущественных интересов могут по договору между собой создавать объединения в форме ассоциаций или союзов, являющихся некоммерческими организациями. Член ассоциации (союза) вправе по своему усмотрению выйти из ассоциации (союза) по окончании финансового года (п. 2 ст. 123 ГК РФ).

Между тем Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» регулирует, прежде всего, осуществление собственно аудита, который является финансовой контрольной деятельностью (п. 4 ст. 1 Закона). Более того, по прямому указанию Конституционного суда РФ отношения, возникающие в ходе обязательной аудиторской проверки, в значительной мере имеют публично-правовой характер. По своим целям, предназначению и функциям обязательный аудит проводится в интересах неопределенного круга лиц, общества и государства. Заинтересованные лица (собственники, инвесторы и т.д.) на основании мнения аудитора, выраженного в аудиторском заключении, делают выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимают базирующиеся на этих выводах решения. Следовательно, при регулировании аудита сочетаются частноправовые и публично-правовые начала, что требует установления особого правового режима и регулирования, отличного от регулирования иных видов предпринимательской деятельности, с некоторыми особенностями и ограничениями, направленными на обеспечение публичных интересов. Именно поэтому и вводится обязательное членство индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций в аудиторской палате субъекта РФ для упорядочения и контроля за их деятельностью.

Аудиторская палата субъекта РФ создается в целях развития аудиторской деятельности, представляет и защищает интересы аудиторов в органах государственной власти, органах местного самоуправления, общественных объединениях и иных организациях; осуществляет контроль за соблюдением аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами законодательства об аудиторской деятельности, в т.ч. правил (стандартов) аудиторской деятельности; ведет реестр аттестованных аудиторов и осуществляемых ими видов деятельности; осуществляет контроль за профессиональной подготовкой аудиторов, организует систему аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов; организует страхование аудиторской деятельности; осуществляет контроль качества аудиторских проверок и соблюдения аудиторами кодекса профессиональной этики. Аудиторская палата субъекта РФ не вправе осуществлять аудиторскую деятельность от своего имени и заниматься иными видами предпринимательской деятельности.

На территории субъекта РФ образуется одна аудиторская палата, которая не вправе образовывать филиалы и представительства на территории других субъектов РФ. Ее решения, принятые в пределах компетенции, обязательны для всех членов.

Аудиторские палаты субъектов РФ действуют на основании общих (типовых) положений для организаций данного вида, являются юридическими лицами, создаются в соответствии с действующим законодательством и подлежат государственной регистрации. Аудиторская палата не отвечает по обязательствам своих членов, последние не несут ответственности по обязательствам аудиторской палаты. Аудиторская палата субъекта РФ образуется учредительным собранием (конференцией) аудиторов.

Высшим органом аудиторской палаты субъекта РФ является общее собрание (конференция) членов, которое созывается не реже одного раза в год и решает следующие вопросы:

- формирует исполнительный орган (совет аудиторской палаты);
- утверждает смету расходов на содержание аудиторской палаты и определяет размер отчислений членских взносов;
- формирует ревизионную комиссию и порядок контроля за финансово-хозяйственной деятельностью аудиторской палаты;

- утверждает отчеты аудиторской палаты о ее деятельности, в т.ч. отчет о результатах финансово-хозяйственной деятельности аудиторской палаты;
- утверждает регламенты собрания (конференции) аудиторской палаты, совета и ревизионной комиссии;
- утверждает штатное расписание аппарата органов аудиторской палаты;
- осуществляет прием новых членов аудиторской палаты, приостановление, восстановление членства в палате, а также исключение из членов палаты по основаниям, предусмотренным законом;
- принимает иные решения в соответствии с действующим законодательством.

Коллегиальным исполнительным органом палаты является Совет аудиторской палаты субъекта РФ, который формируется общим собранием (конференцией) членов аудиторской палаты и осуществляет следующие полномочия:

- избирает из своего состава председателя;
- представляет аудиторскую палату и защищает интересы аудиторов в органах государственной власти, органах местного самоуправления, общественных объединениях и иных организациях;
- ведет реестр аттестованных аудиторов и осуществляемых ими видов деятельности;
- организует страхование аудиторской деятельности;
- организует информационное обеспечение членов аудиторской палаты, содействует научно-исследовательской деятельности в области аудита и оказания сопутствующих аудиту услуг;
- ведет методическую деятельность;
- содействует деятельности квалификационной комиссии;
- рассматривает жалобы на действия (бездействие) членов палаты и результаты осуществления контрольных процедур в отношении соблюдения ими законодательства, в т.ч. правил (стандартов) аудиторской деятельности, Кодекса этики аудиторов, качества работы, в т.ч. при проведении обязательного аудита на основе заключений квалификационной комиссии;

- созывает очередные и внеочередные собрания (конференции) членов аудиторской палаты и формирует их повестку дня;
- распоряжается имуществом аудиторской палаты в соответствии со сметой, утвержденной общим собранием (конференцией) членов аудиторской палаты;
- осуществляет иные полномочия, предусмотренные законодательством.

Для осуществления контроля за финансово-хозяйственной деятельностью аудиторской палаты и ее органов избирается ревизионная комиссия, которая об итогах своей деятельности отчитывается перед общим собранием (конференцией) членов аудиторской палаты.

Квалификационная комиссия аудиторской палаты субъекта РФ формируется на основе утвержденных в законе норм представительства из числа аудиторов, имеющих стаж работы аудитором не менее пяти лет, обладающих признанной высокой квалификацией в области аудиторской деятельности и безупречной репутацией, а также представителей федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности для осуществления следующих полномочий:

- приема квалификационных экзаменов и проведения аттестации аудиторов;
- организации обучения и повышения квалификации аудиторов;
- осуществления контроля за профессиональной подготовкой аудиторов;
- осуществления контроля за соблюдением аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами законодательства об аудиторской деятельности, в т.ч. правил (стандартов) аудиторской деятельности, контроля качества аудиторских проверок и соблюдения аудиторами Кодекса профессиональной этики;
- выдачи заключений по результатам проведения проверок деятельности членов аудиторской палаты субъекта РФ.

Члены органов аудиторской палаты вправе совмещать работу в аудиторской палате с аудиторской деятельностью в порядке, установленном законодательством. Федеральная аудиторская палата РФ является некоммерческой организацией, представляющей собой профессиональное объединение аудиторских палат субъектов РФ с целью координации их

деятельности; представительства интересов в органах государственной власти, органах местного самоуправления, общественных и иных организациях, в международных объединениях; организационного обеспечения аудиторов, содействия методической, научно-исследовательской деятельности и др.

Федеральная аудиторская палата РФ является юридическим лицом и регистрируется в порядке, установленном законодательством. Федеральная аудиторская палата РФ образуется Всероссийским съездом аудиторов, который принимает ее устав. Решения Федеральной аудиторской палаты РФ и ее органов, принятые в пределах их компетенции, обязательны для всех аудиторских палат субъектов РФ и их членов.

Высшим органом Федеральной аудиторской палаты РФ является Всероссийский съезд аудиторов, который созывается не реже одного раза в год. Данный орган:

- принимает устав Федеральной аудиторской палаты РФ;
- принимает Кодекс профессиональной этики аудиторов;
- утверждает норму представительства от аудиторских палат субъектов РФ на Всероссийский съезд аудиторов;
- утверждает структуру Федеральной аудиторской палаты РФ, состав ее исполнительного органа и ревизионной комиссии, а также штатное расписание аппарата;
- определяет размер отчислений аудиторских палат субъектов РФ на содержание Федеральной аудиторской палаты РФ;
- утверждает смету расходов на содержание Федеральной аудиторской палаты РФ;
- утверждает регламенты деятельности органов Федеральной аудиторской палаты РФ;
- определяет место нахождения Федеральной аудиторской палаты РФ;
- осуществляет иные функции, предусмотренные уставом Федеральной аудиторской палаты РФ.

Коллегиальным исполнительным органом Федеральной аудиторской палаты РФ является Совет Федеральной аудиторской палаты РФ, который:

- избирает из своего состава председателя Федеральной аудиторской палаты РФ и его заместителей;
- представляет Федеральную аудиторскую палату РФ в органах государственной власти, органах местного самоуправления, общественных объединениях и иных организациях РФ и за рубежом;
- координирует деятельность аудиторских палат субъектов РФ;
- принимает участие в подготовке, предварительном рассмотрении и проведении экспертиз нормативно-правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, проектов решений уполномоченного федерального органа и вырабатывает необходимые рекомендации;
- разрабатывает федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, периодически их пересматривает и выносит на рассмотрение уполномоченным федеральным органом;
- содействует повышению профессионального уровня аудиторов, разрабатывает единую методику профессиональной подготовки, аттестации и повышения квалификации аудиторов;
- осуществляют защиту профессиональных и социальных прав аудиторов;
- рассматривает жалобы, обращения и ходатайства аудиторов, аудиторских организаций и аудиторских палат субъектов с правом пересматривать решения аудиторских палат субъектов, принятые с нарушением законодательства;
- осуществляет методическую деятельность;
- организует научные исследования в области аудиторской деятельности;
- обобщает и анализирует дисциплинарную практику аудиторских палат субъектов РФ с выработкой необходимых рекомендаций;
- созывает очередной и внеочередной Всероссийский съезд аудиторов, формирует его повестку дня;
- распоряжается имуществом Федеральной аудиторской палаты РФ в соответствии со сметой, утвержденной Всероссийским съездом аудиторов;
- осуществляет иные полномочия в соответствии с законодательством.

Для осуществления контроля за финансово-хозяйственной деятельностью Федеральной аудиторской палаты и ее органов избирается ревизионная комиссия.

Таким образом, исполнительному органу Федеральной аудиторской палаты - Совету Федеральной аудиторской палаты следует передать полномочия действующего в настоящее время Совета по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе (ст. 19 Федерального закона «Об аудиторской деятельности»).

Аудиторы вправе создавать и иные объединения аудиторов и (или) быть членами (участниками) таких объединений в соответствии с законодательством РФ, однако данные объединения аудиторов не вправе осуществлять функции аудиторских палат субъектов РФ и Федеральной аудиторской палаты РФ.

Функции федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности осуществляет уполномоченный федеральный орган исполнительной власти, определяемый Правительством РФ. К его компетенции относится:

- издание нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность;
- организация разработки и представление на утверждение Правительству РФ федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности;
- лицензирование аудиторской деятельности и организация системы надзора за соблюдением субъектами аудиторской деятельности лицензионных требований и условий (до отмены лицензирования);
- определение объема и разработка порядка представления уполномоченному федеральному органу отчетности субъектов аудиторской деятельности;
- другие контролирующие и регулирующие полномочия.

В состав органов аудиторской палаты субъекта РФ и Федеральной аудиторской палаты РФ могут быть избраны аудиторы, не являющиеся участниками учредительного собрания (конференции) и Первого Всероссийского съезда аудиторов.

Принятие за основу предложенного варианта организации аудиторской деятельности в РФ, как представляется, позволит провести диктуемые временем необходимые преобразования, упорядочит деятельность аудиторов, позволит на новом, более высоком уровне осуществлять контроль качества аудиторской

деятельности, что в целом будет содействовать ее динамичному развитию и формированию аудиторского сообщества в России.

ГЛАВА 2. РЕГУЛИРОВАНИЕ ПОРЯДКА АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

2.1. Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности

Вопросы аттестации определены в ст. 15 "Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности" и Правиле (стандарте) аудиторской деятельности "Образование аудитора".

В соответствии со ст.15 определено.

1. Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности (далее - аттестация) - проверка квалификации физических лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью. Аттестация осуществляется в форме квалификационного экзамена. Лицам, успешно сдавшим квалификационный экзамен, выдается квалификационный аттестат аудитора. Квалификационный аттестат аудитора выдается без ограничения срока его действия.

2. Обязательными требованиями к претендентам на получение квалификационного аттестата аудитора являются:

- наличие документа о высшем экономическом и / или юридическом образовании, полученном в российских образовательных учреждениях высшего профессионального образования, имеющих государственную аккредитацию, либо наличие документа о высшем экономическом и / или юридическом образовании, полученном в образовательном учреждении иностранного государства, и свидетельство об эквивалентности указанного документа российскому документу государственного образца о высшем экономическом и / или юридическом образовании;

- наличие стажа работы по экономической или юридической специальности не менее трех лет.

Дополнительные требования к претендентам на получение квалификационного аттестата аудитора, а также порядок проведения аттестации на право осуществления аудиторской деятельности, перечень документов, подаваемых вместе с заявлением о допуске к аттестации, количество и типы аттестатов, программы квалификационных экзаменов и порядок их сдачи определяются уполномоченным федеральным органом.

3. Каждый аудитор, имеющий квалификационный аттестат, обязан в течение каждого календарного года, начиная с года, следующего за годом получения аттестата, проходить обучение по программам повышения квалификации, утверждаемым уполномоченным федеральным органом. Обучение по программам повышения квалификации осуществляется лицами, имеющими лицензию на осуществление образовательной деятельности.

По сравнению с ранее действовавшими положениями ужесточены требования к претендентам. В соответствии с п.2 ст.15, чтобы стать аудитором, необходимо иметь высшее экономическое и / или юридическое образование, полученное в российских образовательных учреждениях, имеющих государственную аккредитацию; наличие стажа работы по экономической или юридической специальности не менее трех лет.

К аттестации допускаются лица, имеющие высшее экономическое или юридическое образование, полученное в российских образовательных учреждениях, имеющих государственную аккредитацию (в случае необходимости претендент представляет копию документа, подтверждающего государственную аккредитацию образовательного учреждения), и в образовательных учреждениях, а также стаж работы по экономической или юридической специальности не менее трех лет из последних пяти.

Аттестация и продление действия аттестатов по банковскому аудиту не проводятся, они могут быть возобновлены после определения Правительством Российской Федерации уполномоченного федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности и определения указанным федеральным органом нового порядка аттестации аудиторов.

Квалификационные аттестаты аудиторов в дальнейшем могут быть обменены (без проведения повторной аттестации) на аттестаты, предусмотренные Федеральным законом "Об аудиторской деятельности", в порядке, определенном Правительством Российской Федерации (см. Постановление Правительства РФ N 80 от 06.02.2002).

Обмен будет осуществляться при условии отсутствия оснований для аннулирования квалификационного аттестата аудитора, в том числе при условии отсутствия нарушения требования ст.15 Федерального закона "Об аудиторской деятельности" об обязательном ежегодном прохождении аудитором обучения по программам повышения квалификации.

Элементами образования аудитора являются: базовое образование, практический опыт, специальное профессиональное образование (в настоящее время носит рекомендательный характер), свободное владение деловым русским языком.

Базовое образование включает в себя в соответствии с действующим законодательством:

- высшее экономическое или юридическое образование, полученное в учебном учреждении России, имеющем государственную аккредитацию, либо полученное в учебном учреждении иностранного государства, дипломы которого имеют юридическую силу в Российской Федерации.

Документами, подтверждающими базовое образование, являются:

а) диплом об окончании высшего учебного учреждения Российской Федерации, имеющего государственную аккредитацию, по экономическому или юридическому профилю;

б) диплом об окончании высшего учебного учреждения иностранного государства, дипломы которого имеют юридическую силу в Российской Федерации, по экономическому или юридическому профилю.

Практический опыт работы определяется стажем работы не менее трех из последних пяти лет в качестве: бухгалтера, экономиста, ревизора, научного работника или преподавателя по экономическому профилю.

В стаж засчитывается работа на вышеуказанных должностях в штате организации, по совместительству или в качестве индивидуального предпринимателя. Стаж работы по совместительству определяется с учетом фактически отработанного времени в пересчете на целые рабочие дни.

Документами, подтверждающими практический опыт, являются:

а) нотариально заверенная выписка из трудовой книжки, подтверждающая стаж работы в течение трех лет из последних пяти по необходимой специальности;

б) справка аудиторской организации за подписью руководителя о работе в ней по совместительству с указанием даты и номера приказа о зачислении и увольнении и занимаемой должности, фактической продолжительности рабочего дня;

в) справка государственного фонда социального страхования, подтверждающая период работы для лиц, занимающихся индивидуальной трудовой деятельностью, и регистрационное удостоверение, патент, выданный органами местной власти, лицензия, подтверждающие право заниматься индивидуальной трудовой деятельностью по специальности в соответствии с требованиями, изложенными в п.2.3 настоящего Правила (стандарта). Специальное профессиональное образование включает обучение с отрывом или без отрыва от производства в определенных учебно-методических центрах и организациях по обучению и переподготовке аудиторов (УМЦ) и стажировку в аудиторской фирме. Специальное образование организуется в следующих формах:

а) очная форма обучения с отрывом от производства;

б) очная форма обучения без отрыва от производства;

в) очная и / или заочная форма обучения.

Владение деловым русским языком включает наличие навыков владения русским языком в объеме, необходимом для изучения нормативных актов, проверки бухгалтерской и иной документации, ведения рабочей документации, делового общения с клиентами и составления аудиторского заключения и письменной информации аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита. Документом, подтверждающим владение русским языком (для нерезидентов и граждан - резидентов, получивших общеобразовательное среднее и высшее базовое образование за рубежом), является:

- диплом учебного учреждения, имеющего государственную аккредитацию, в котором претендент прошел обучение устному и деловому письменному русскому языку в объеме не менее 300 часов.

Основные требования к повышению квалификации аудитора:

- каждый аттестованный аудитор должен ежегодно проходить курс повышения квалификации в объеме не менее 40 часов в УМЦ или иных организациях;

- каждый аттестованный аудитор должен систематически самостоятельно повышать свою квалификацию путем: изучения законов, стандартов, инструкций и

других нормативных актов, вносимых в них дополнений и изменений; изучения зарубежного и отечественного опыта по организации и методике проведения аудита; участия в семинарах, конференциях, симпозиумах; разработки пособий, монографий по вопросам теории и практики аудита, бухгалтерского учета, налогообложения, финансов и права; участия в работе над правилами (стандартами), методиками, программами учебных курсов по аудиту.

Подтверждением повышения квалификации аудитора является документ установленного образца о прохождении ежегодного повышения квалификации в УМЦ или иных организациях в объеме не менее 40 часов.

В ст.16 Федерального закона "Основание и порядок аннулирования квалификационного аттестата аудитора" рассмотрены вопросы аннулирования квалификационного аттестата аудитора.

1. Квалификационный аттестат аудитора аннулируется в случаях, если:

1) установлен факт получения квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов;

2) вступил в законную силу приговор суда, предусматривающий наказание в виде лишения права заниматься аудиторской деятельностью в течение определенного срока;

3) установлен факт несоблюдения требований ст.ст.8 и 12 Федерального закона;

4) установлен факт систематического нарушения аудитором при проведении аудита требований, установленных законодательством Российской Федерации или федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;

5) установлен факт подписания аудитором аудиторского заключения без проведения аудиторской проверки;

6) установлен факт, что в течение двух календарных лет подряд аудитор не осуществляет аудиторскую деятельность;

7) аудитор нарушает требование о прохождении обучения по программам повышения квалификации, установленное ст.15 настоящего Федерального закона.

2. Решение об аннулировании квалификационного аттестата аудитора принимается уполномоченным федеральным органом. Уполномоченный

федеральный орган выносит мотивированное решение об аннулировании квалификационного аттестата аудитора.

3. Лицо, квалификационный аттестат которого аннулирован, вправе обжаловать решение уполномоченного федерального органа об аннулировании квалификационного аттестата аудитора в суд в течение трех месяцев со дня получения решения об аннулировании квалификационного аттестата аудитора.

4. Лицо, квалификационный аттестат которого аннулирован по основаниям, предусмотренным пп.1, 3 - 5 п.1 ст.16, не вправе повторно обращаться с заявлением о получении аттестата на право осуществления аудиторской деятельности в течение трех лет со дня принятия решения об аннулировании квалификационного аттестата аудитора.

Лицо, квалификационный аттестат которого аннулирован по основаниям, предусмотренным пп.2 п.1 ст.16, не вправе повторно обращаться с заявлением о получении аттестата на право осуществления аудиторской деятельности в течение срока, предусмотренного вступившим в законную силу приговором суда.

2.2 Лицензирование аудиторской деятельности

Вопросы лицензирования аудиторской деятельности определены ст.17 Федерального закона об аудиторской деятельности и следующими двумя документами:

- Федеральным законом "О лицензировании отдельных видов деятельности" (от 8 августа 2001 г. N 128-ФЗ);
- Постановлением Правительства РФ N 190 от 29 марта 2002 г. "О лицензировании аудиторской деятельности".

Лицензирование аудиторской деятельности осуществляется Министерством финансов Российской Федерации (далее - лицензирующий орган). Лицензия на осуществление аудиторской деятельности (далее - лицензия) выдается на срок 5 лет, который по заявлению лицензиата может продлеваться на 5 лет неограниченное количество раз. Форма бланка лицензии утверждается лицензирующим органом.

Лицензионные требования и условия осуществления аудиторской деятельности сформулированы следующим образом:

а) наличие у индивидуального аудитора или у аудиторов аудиторской организации соответствующих профилю аудиторской проверки типов квалификационных аттестатов аудитора;

б) наличие в штате аудиторской организации не менее 5 аудиторов, имеющих квалификационные аттестаты аудитора;

в) осуществление предпринимательской деятельности только в виде проведения аудита и оказания, сопутствующих аудиту услуг в соответствии с нормативными правовыми актами Российской Федерации (в том числе федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности) и органов, регулирующих деятельность аудируемых организаций;

г) соблюдение правил внутреннего контроля качества проводимых лицензиатами аудиторских проверок и обеспечение возможности проведения внешних проверок качества их деятельности с предоставлением в установленном порядке всей необходимой для этого документации и информации в соответствии с законодательством Российской Федерации;

д) обеспечение сохранности сведений, составляющих аудиторскую тайну, кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации;

е) предоставление аудируемым лицам информации об обстоятельствах, исключающих возможность проведения их аудиторской проверки;

ж) участие в обязательном аудите кредитных организаций, банковских групп и банковских холдингов не менее двух аудиторов, имеющих квалификационные аттестаты аудитора на право осуществления аудита кредитных организаций;

з) наличие у аудиторской организации при проведении обязательного аудита кредитных организаций стажа аудиторской деятельности не менее двух лет;

и) наличие у аудиторской организации при проведении обязательного аудита банковских групп и банковских холдингов стажа аудиторской деятельности по проверкам кредитных организаций не менее двух лет.

Отметим, что требования к аудиторским организациям по проведению обязательного аудита банковских холдингов, предусмотренные пп. «ж», «з» и «и»

п.4, применяются, начиная с годовой отчетности.

Для получения лицензии соискатель лицензии представляет в лицензирующий орган следующие документы:

а) заявление о выдаче лицензии с указанием:

фамилии, имени, отчества, места жительства, данных документа, удостоверяющего личность, - для индивидуального предпринимателя;

наименования, организационно - правовой формы и места нахождения - для юридического лица;

б) копию свидетельства о постановке соискателя лицензии на учет в налоговом органе с указанием идентификационного номера налогоплательщика;

в) документ, подтверждающий уплату лицензионного сбора за рассмотрение лицензирующим органом заявления о выдаче лицензии;

г) копию свидетельства о государственной регистрации гражданина в качестве индивидуального предпринимателя;

д) копии учредительных документов и копию свидетельства о государственной регистрации соискателя лицензии в качестве юридического лица;

е) копии всех имеющихся у соискателя лицензии квалификационных аттестатов аудитора;

ж) сведения о фамилии, имени, отчестве руководителей организации, их заместителей и состоящих в штате организации аттестованных аудиторов - при наличии в штате организации только постоянно проживающих на территории Российской Федерации граждан Российской Федерации;

з) сведения о фамилии, имени, отчестве, занимаемой должности, гражданстве и стране постоянного проживания руководителей организации, их заместителей, аттестованных аудиторов и иных штатных работников организации - при наличии в штате организации иностранных граждан и / или не проживающих постоянно на территории Российской Федерации граждан Российской Федерации.

Если копии указанных в настоящем пункте документов не заверены нотариусом, они представляются с предъявлением оригинала.

Лицензирующий орган принимает решение о выдаче или об отказе в выдаче лицензии в срок, не превышающий 60 дней со дня поступления заявления со всеми необходимыми документами.

Лицензирующий орган с целью контроля за соблюдением лицензиатами лицензионных требований и условий проводит проверку их деятельности. Основанием для проведения проверки является:

- а) распоряжение уполномоченного должностного лица лицензирующего органа;
- б) план проверок, утвержденный лицензирующим органом;
- в) нарушения лицензиатом законодательства, регулирующего аудиторскую деятельность в Российской Федерации;
- г) обращения и жалобы заказчиков аудиторских услуг, правоохранительных органов на допущенные лицензиатом при осуществлении им аудиторской деятельности нарушения законодательства, регулирующего аудиторскую деятельность в Российской Федерации.

В случае выявления при проведении проверки нарушений лицензиатом лицензионных требований и условий лицензирующий орган обязан в месячный срок по окончании проверки направить лицензиату предупреждение с указанием выявленных нарушений и сроков их устранения.

Лицензиат обязан проинформировать в 15-дневный срок (в письменной форме) лицензирующий орган об изменении своего почтового адреса и / или адресов используемых им для осуществления аудиторской деятельности зданий и помещений, а также обеспечивать условия для проведения проверок.

Лицензирующий орган ведет реестр лицензий, в котором указываются:

- а) наименование лицензирующего органа;
- б) лицензируемая деятельность;
- в) сведения о лицензиате с указанием идентификационного номера налогоплательщика:

наименование, организационно - правовая форма, номер свидетельства о государственной регистрации в качестве юридического лица, место нахождения, номера и типы квалификационных аттестатов штатных аудиторов - для

аудиторской организации;

фамилия, имя, отчество, место жительства, данные документа, удостоверяющего личность, номер свидетельства о государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, номера и типы квалификационных аттестатов - для индивидуального аудитора;

г) срок действия лицензии;

д) номер лицензии;

е) дата принятия решения о выдаче лицензии;

ж) сведения о регистрации лицензии в реестре лицензий;

з) основания и даты приостановления и возобновления действия лицензии;

и) основания и даты переоформления и продления срока действия лицензии, основание и дата аннулирования лицензии.

Индивидуальные аудиторы и аудиторские организации обязаны в 15-дневный срок сообщать в лицензирующий орган об изменениях данных, внесенных в реестр лицензий.

Лицензирующий орган руководствуется при проведении лицензирования и предоставлении информации из реестра лицензий Федеральным законом "О лицензировании отдельных видов деятельности" и Положением о лицензировании аудиторской деятельности.

ГЛАВА 3. МЕРОПРИЯТИЯ ПО ОСУЩЕСТВЛЕНИЮ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

3.1. Порядок проведения аудиторской проверки

Аудиторская проверка - независимая вневедомственная проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности, налоговых деклараций, платежно-расчетной документации и других финансовых обязательств и требований.

Устанавливает достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в РФ. Осуществляется наряду с финансовым контролем за деятельностью экономических субъектов, который проводится специально уполномоченными государственными органами в соответствии с законодательством РФ:

- проводится специально аттестованными специалистами-аудиторами, работающими:
- в составе аудиторских фирм;
- самостоятельно.

Аудиторские фирмы - юридические лица, имеющие любую организационно-правовую форму, предусмотренную законодательством (кроме открытого акционерного общества).

Аудиторы - физические лица, имеющие квалификационный аттестат и зарегистрированные как предприниматели.

Обязательным условием осуществления аудиторской деятельности является наличие лицензии, выданной в установленном законодательством порядке на проведение определенного вида аудита.

Виды лицензий:

- банковский аудит;
- аудит бирж;
- аудит внебюджетных фондов;
- аудит инвестиционных институтов;
- аудит страховых организаций;
- общий аудит (аудит иных экономических субъектов).

Аудиторская проверка по поручению государственных органов

Поручение о проведении аудиторской проверки может быть выдано аудиторской фирме (аудитору): органом дознания и следователем (при наличии санкции

прокурора), прокурором.

При наличии в производстве указанных органов:

1. возбужденного (возобновленного производством) уголовного дела;
2. принятого к производству (возобновленного производством) гражданского дела;
3. дела, подведомственные арбитражному суду.

Содержание такого поручения должно соответствовать обстоятельствам дела. Срок проведения аудиторской проверки определяется по договоренности с аудитором (аудиторской фирмой), но, как правило, составляет не более 2 месяцев.

Проверка может проводиться (с согласия аудитора) по документам финансовой отчетности, изъятым (затребованным) органом дознания, прокурором или судом.

Государственные органы, выдавшие поручение, обязаны:

1. обеспечить надлежащие условия работы;
2. обеспечить личную безопасность аудитора и членов его семьи (в случае необходимости).

Оплата аудиторской проверки, проводимой по поручению государственных органов

Оплата производится предварительно за счет проверяемого субъекта по ставкам, ежегодно утверждаемым Правительством РФ (пока не утверждены).

При банкротстве проверяемого субъекта предварительная оплата производится в месячный срок по тем же ставкам средств федерального бюджета РФ с последующим возмещением за счет имущества банкрота.

Аудитор (аудиторская фирма) может обращаться в суд или арбитражный суд за защитой нарушенных имущественных интересов в случаях:

1. отказа или уклонения проверяемого субъекта от предварительной оплаты работы аудитора (аудиторской фирмы) при наличии у него достаточных средств;
2. неоплаты работы за счет федерального бюджета РФ.

Повторная проверка по тем же основаниям производится только за счет средств федерального бюджета РФ и не может проводиться аудитором (аудиторской

фирмой), проводившим первоначальную проверку.

Порядок привлечения аудитора к работе

Право выбора аудитора предоставляется проверяемому хозяйствующему субъекту (кроме случаев проверки по поручению государственных органов). На выполнение оказываемой услуги должен быть заключен договор. Расходы по уплате аудиторских услуг включаются в состав себестоимости продукции (работ, услуг) проверяемого субъекта, если эта услуга является обязательной. Затраты, связанные с аудиторской проверкой финансово-хозяйственной деятельности организации проводимой по инициативе одного из ее руководителей (участников), относятся ан прибыль, остающуюся в распоряжении этой организации.

Ограничения в отношении лиц, привлекаемых в качестве аудитора

Аудиторская проверка не может производиться аудиторами и аудиторскими фирмами, оказывающими проверяемому субъекту услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, составлению финансовой отчетности, являющимися в отношении проверяемого субъекта: учредителями, собственниками, акционерами.

Аудиторская проверка не может производиться аудиторами:

1. руководителями и иными должностными лицами, несущими ответственность за соблюдение бухгалтерской (финансовой) отчетности;
2. близкими родственниками учредителей, собственников, акционеров, руководителей и иных должностных лиц (родителями, супругами, братьями, сестрами, родителями и детьми супругов).

Аудиторская проверка не может производиться аудиторскими фирмами, в отношении которых проверяемый субъект является: учредителем, собственником, акционером, страховщиком, кредитором, дочерним предприятием, филиалом (отделением), представительством.

Если обстоятельства, исключающие возможность проведения проверки, возникли или стали известны после заключения договора или дачи поручения на ее проведение, договор подлежит расторжению, а поручение отзывается. В случае умышленного сокрытия аудитором (аудиторской фирмой) от заказчика подобных обстоятельств заказчику возмещаются за счет аудитора (аудиторской фирмы) все расходы, понесенные им в связи с заключением договора. Сокрытие указанных

обстоятельств является также основанием для аннулирования лицензии на осуществление аудиторской деятельности.

Санкции к аудиторам, допускающим некачественную проверку

По заявлению проверяемого экономического субъекта и за счет его средств, орган, выдавший лицензию на осуществление аудиторской деятельности, может назначить проверку качества аудиторского заключения. Проверка также может быть назначена по собственной инициативе этого органа или по предложению прокурора за счет средств федерального бюджета РФ.

В случае обнаружения некачественного проведения аудиторской проверки, приведшей к убыткам для государства или для проверяемой организации, с аудитора (аудиторской фирмы) могут быть взысканы на основании решения суда или арбитражного суда по иску, предъявляемому органом, выдавшим лицензию:

- понесенные убытки в полном объеме;
- расходы на проведение перепроверки;
- штраф, зачисляемый в доход федерального бюджета РФ, в сумме до 100-кратного размера ММОТ - с аудитора, осуществляющего свою деятельность самостоятельно, и от 100 до 500-кратного размера ММОТ - с аудиторской фирмы.

Основные направления аудиторских проверок

Аудиторы (аудиторские фирмы) имеют право самостоятельно определять формы и методы аудиторской проверки исходя из:

- требований нормативных актов РФ;
- конкретных условий договора с экономическим субъектом;
- содержания поручения органа дознания, прокурора, следователя, суда и арбитражного суда.

При проведении аудиторской проверки составлении заключения аудиторы независимы от проверяемого экономического субъекта, а также от любой третьей стороны, в том числе от государственных органов, поручивших им проведение проверки, а также собственников и руководителей аудиторской фирмы, в которой они работают.

Основные направления аудиторских проверок:

1. Экспертиза учредительных документов (устав, договор, свидетельство о государственной регистрации, наличие лицензии при необходимости).
2. Экспертиза заключенных хозяйственных договоров на соответствие действующему законодательству и выполнению условий. Источник информации: юридические документы, деловая переписка и внутренние документы.
3. Проверка бухгалтерских и первичных документов, регистров бухгалтерского учета и форм отчетности. Источник информации: документы бухгалтерского учета и отчетности.
4. Проверка взаимосвязи и соответствия данных аналитического, синтетического учета и отчетности.
5. Наличие, правильность оформления применения Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности.
6. Правильность оформления, ведения и отражения в учете кассовых операций. Соответствие установленному порядку осуществляемых: расчетно-платежных операций, расчетов с дебиторами и кредиторами, расчетов по оплате труда.
7. Законность осуществления и правильность учета операций с иностранной валютой. Обоснованность включения расходов в себестоимость продукции (работ, услуг). Правильность определения налогооблагаемых баз для расчетов налогов. Полнота их исчисления.
8. Правильность и полнота расчетов по обязательным отчислениям в государственные внебюджетные фонды.

Аудиторы и аудиторские фирмы не вправе передавать полученные ими в процессе аудита сведения третьим лицам для использования этих сведений в целях предпринимательской деятельности.

Данные, полученные в ходе аудиторской проверки, проводимой по поручению органа дознания, прокурора, следователя, арбитражного суда, могут быть преданы гласности до вступления в силу приговора (решения) суда (арбитражного суда) только с разрешения указанных органов и в том объеме, в каком они признают это возможным.

Е. Права и обязанности сторон

Независимость аудитора - основополагающий принцип аудиторской проверки.

При проведении аудиторской проверки аудиторы независимы как от проверяемого субъекта, так и от любой третьей стороны, в том числе выдавшей поручение, и от собственного руководства.

Проверяемый хозяйствующий субъект

ПРАВА: получать от аудитора исчерпывающую информацию о требованиях законодательства, правах и обязанностях сторон, а после ознакомления с заключением о нормативных актах, на которых основываются замечания и выводы аудитора.

ОБЯЗАННОСТИ: создавать аудитору условия для своевременного и полного проведения проверки, предоставлять всю необходимую документацию и давать устные и письменные объяснения по запросу аудитора. Оперативно устранять выявленные нарушения.

Запрещается предпринимать любые действия с целью ограничения круга вопросов, подлежащих выяснению при проверке.

Аудиторы (аудиторские фирмы)

ПРАВА: самостоятельно определять формы и методы проверки исходя из требований нормативных актов и условий договоров с субъектом или содержания поручения государственных органов. Проверять в полном объеме: документацию о финансово-хозяйственной деятельности; наличие денежных сумм, ценных бумаг, материальных ценностей. Получать необходимые разъяснения и дополнительные сведения, получать по письменному запросу необходимую информацию от третьих лиц, привлекать на договорной основе к участию в аудиторской проверке: аудиторов, работающих самостоятельно, аудиторов из других аудиторских фирм, иных специалистов.

Отказаться от проведения аудиторской проверки в случае: непредставления проверяемым субъектом необходимой документации, необеспечения государственными органами, поручившими проведение проверки, личной безопасности аудитора и членов его семьи при наличии такой необходимости.

ОБЯЗАННОСТИ: неукоснительно соблюдать требования законодательства, немедленно сообщать заказчику о невозможности своего участия в проверке, а также о необходимости привлечения дополнительных специалистов, квалифицированно проводить проверки (оказывать оные аудиторские услуги), обеспечивать сохранность документов, получаемых и составляемых в ходе проверки и не разглашать их содержание без согласия проверяемого субъекта (кроме случаев, предусмотренных законодательством).

Данные, полученные в ходе проверки по поручению государственных органов, могут быть преданы гласности до вступления в силу решения суда (арбитражного суда) только с разрешения суда и в разрешенном им объеме.

Ж. Заключение аудитора

Заключение аудитора (аудиторской фирмы) - документ, являющийся результатом аудиторской проверки. Имеет юридическое значение для всех юридических и физических лиц, органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления и судебных органов. Является неотъемлемой частью годового бухгалтерского (финансового) отчета. Приравнивается к заключению экспертизы, назначенной в соответствии с процессуальным законодательством, если проверка проведена по поручению государственных органов. Подписывается аудитором, поводящим проверку, и заверяется его личной печатью (каждая страница).

При проведении проверки аудиторской фирмой заключение, кроме того, подписывается в целом руководителем этой фирмы (или уполномоченным им лицом) и заверяется печатью фирмы.

Состав заключения

ВВОДНАЯ ЧАСТЬ

Для аудиторской фирмы: юридический адрес и телефон, порядковый номер, дата выдачи и наименование органа, выдавшего лицензию, срок ее действия, номер регистрационного свидетельства, номер расчетного счета, фамилия, имя, отчество всех аудиторов, участвующих в проверке.

Для аудитора, работающего самостоятельно: фамилия, имя, отчество, стаж работы аудитором, дата выдачи и наименование органа, выдавшего лицензию, срок ее действия, номер регистрационного свидетельства, номер расчетного счета.

АНАЛИТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ: наименование экономического субъекта и период, за который проводится проверка; результаты экспертизы организации, учета и отчетности, а также состояния внутреннего контроля; факты выявленные существенных нарушений, которые нанесли или могут нанести ущерб интересам собственников этого субъекта, государству или третьим лицам: наименование установленного порядка ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности, законодательство РФ.

ИТОГОВАЯ ЧАСТЬ: запись о подтверждении достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности; если в ходе проверки экономическим субъектом не были устранены выявленные существенные нарушения.

Экономический субъект обязан представить заинтересованным лицам только итоговую часть аудиторского заключения.

3.2. Аудиторская тайна и независимость аудиторов, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны хранить тайну об операциях аудируемых лиц и лиц, которым оказывались сопутствующие аудиту услуги. Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны обеспечивать сохранность сведений и документов, получаемых и (или) составляемых ими при осуществлении аудиторской деятельности, и не вправе передавать указанные сведения и документы или их копии третьим лицам либо разглашать их без письменного согласия организаций и (или) индивидуальных предпринимателей, в отношении которых осуществлялся аудит и оказывались сопутствующие аудиту услуги, за исключением случаев, предусмотренных настоящим Федеральным законом и другими федеральными законами.

Федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий государственное регулирование аудиторской деятельности (далее - уполномоченный федеральный орган), и иные лица, получившие доступ к сведениям, составляющим аудиторскую тайну в соответствии с настоящим Федеральным законом (№-199 ФЗ) и другими федеральными законами, обязаны сохранять конфиденциальность в отношении таких сведений. В случае разглашения сведений, составляющих аудиторскую тайну, аудиторской организацией, индивидуальным аудитором, уполномоченным

федеральным органом, а также иными лицами, получившими доступ к сведениям, составляющим аудиторскую тайну, на основании настоящего Федерального закона (№-199 ФЗ) и иных нормативных правовых актов Российской Федерации, аудируемое лицо или лицо, которому оказывались сопутствующие аудиту услуги, а также аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе потребовать от виновного лица возмещения причиненных убытков. Находящиеся в распоряжении аудиторской организации и индивидуального аудитора документы, содержащие сведения об операциях аудируемых лиц и лиц, с которыми заключен договор оказания сопутствующих аудиту услуг, предоставляются исключительно по решению суда уполномоченным данным решением лицам или органам государственной власти Российской Федерации в случаях, предусмотренных законодательными актами Российской Федерации об их деятельности.

Аудит не может осуществляться: 1) аудиторами, являющимися учредителями (участниками) аудируемых лиц, их руководителями, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности; 2) аудиторами, состоящими с учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов); 3) аудиторскими организациями, руководителями и иными должностными лицами которых являются учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности; 4) аудиторскими организациями, руководителями и иными должностными лицами которых состоят в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов) с учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности; 5) аудиторскими организациями в отношении аудируемых лиц, являющихся их учредителями (участниками), в отношении аудируемых лиц, для которых эти аудиторские организации являются учредителями (участниками), в отношении дочерних организаций, филиалов и представительств указанных аудируемых лиц, а также в отношении организаций, имеющих общих с этой аудиторской организацией учредителей (участников); 6) аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами, оказывавшими в

течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудиторской проверки, услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также по составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности физическим и юридическим лицам, - в отношении этих лиц. Порядок выплаты и размер денежного вознаграждения аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам за проведение аудита (в том числе обязательного) и оказание сопутствующих ему услуг определяются договорами оказания аудиторских услуг и не могут быть поставлены в зависимость от выполнения каких бы то ни было требований аудируемых лиц о содержании выводов, которые могут быть сделаны в результате аудита.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Аудиторская деятельность, аудит - предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей. Аудит осуществляется в соответствии с настоящим Федеральным законом (№ 199-ФЗ «Об аудиторской деятельности»), другими федеральными законами и иными нормативными правовыми актами по проведению аудиторской деятельности, изданными в соответствии с настоящим Федеральным законом. Аудит не подменяет государственного контроля достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, осуществляемого в соответствии с законодательством Российской Федерации уполномоченными органами государственной власти.

Тот факт, что необходимость аудита в ряде случаев установлена актами законодательства, а не желанием руководителей экономических субъектов, имеет свои причины и определенные последствия как для аудиторов, проводящих аудит, обязательный для экономических субъектов, так и для этих экономических субъектов.

В условиях еще сохранившихся стереотипов, тем не менее, трудно недооценивать значение аудита для отечественной экономики в настоящий период. В условиях коренных экономических преобразований, необходимость проведения которых была продиктована объективными причинами, отсутствие сильного отечественного института аудита при всей сложности экономической ситуации может значительно снизить эффективность проводимых реформ.

Полагаю, что российский аудит также будет интегрироваться в мировую экономику. Для этого есть все предпосылки, включая развитие международного сотрудничества. Необходимо дальнейшее развитие консолидации аудиторского сообщества, самокритичное отношение всех участников процесса и - работа, работа и еще раз работа.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

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) // Собрание законодательства РФ. - 04.08.2014. - № 31. - ст. 4398.
2. Федеральный конституционный закон от 17.12.1997 № 2-ФКЗ (ред. от 23.05.2015) «О Правительстве Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. - 22.12.1997. - № 51. - ст. 5712.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 02.05.2015) // Собрание законодательства РФ. - № 31. - 03.08.1998. - ст. 3824.
4. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 23.05.2015) // Собрание законодательства РФ. - 05.12.1994. - № 32. - ст. 3301.
5. Федеральный закон от 21.12.2001 № 178-ФЗ (ред. от 06.04.2015) «О приватизации государственного и муниципального имущества» // Собрание законодательства РФ. - 28.01.2002. - № 4. - ст. 251.
6. Федеральный закон от 29.12.1994 № 79-ФЗ (ред. от 28.12.2013) «О государственном материальном резерве» // Собрание законодательства РФ. - 02.01.1995. - № 1. - ст. 3.
7. Закон РФ от 04.07.1991 № 1541-1 (ред. от 16.10.2012) «О приватизации жилищного фонда в Российской Федерации» // Ведомости СНД и ВС РСФСР. - 11.07.1991. - № 28. - ст. 959.
8. Указ Президента РФ от 04.08.2004 № 1009 (ред. от 28.05.2015) «Об утверждении Перечня стратегических предприятий и стратегических акционерных обществ» // Собрание законодательства РФ. - 09.08.2004. - № 32. - ст. 3313.
9. Постановление Правительства РФ от 26.12.2005 № 806 (ред. от 22.12.2011) «Об утверждении Правил разработки прогнозного плана (программы)

- приватизации федерального имущества и внесении изменений в Правила подготовки и принятия решений об условиях приватизации федерального имущества» // Собрание законодательства РФ. - 02.01.2006. - № 1. - ст. 150.
10. Каминка А.И. Основы предпринимательского права. - М.: Зерцало-М, 2015. - 320 с.
 11. Козырин А.Н. Приватизация в России: правовое измерение // Реформы и право. - 2012. - № 2. - С. 3 - 14.
 12. Муринович Д. О проблемах приватизации государственного и муниципального имущества и путях их решения // Самоуправление. - 2012. - № 6-7. - С. 37 - 39.
 13. Новикова С.В. Способы приватизации государственного и муниципального имущества // Власть Закона. - 2014. - № 2. - С. 101 - 107.
 14. Предпринимательское право. Правовое регулирование отдельных видов предпринимательской деятельности. - М.: Юрайт, 2015. - 528 с.
 15. Ручкина Г.Ф. Предпринимательское право России / Под ред. В.С. Белых. - М.: Проспект, 2015. - 650 с.
 16. Рогуленко Т.М. Аудит. Учебник/Т.М. Рогуленко. - М.: КноРус, 2014. — 432 с. — ISBN 978-5-406-03629-7
 17. Рогуленко Т.М. Основы аудита/Т.М. Рогуленко. - М.: Флинта, 2013. — 672 с. - ISBN 978-5-9765-1320-4
 18. Савин А.А. Аудит/А.А. Савин. - М.: Инфра-М, 2013. -512 с. — ISBN 978-5-905554-14-8
 19. Федоренко И.В. Аудит/И.В. Федоренко. - М.: Инфра-М, 2013. — 272 с. - ISBN 978-5-16-005015-7