

Содержание:

Введение

Аудиторская деятельность явление достаточно новое для России, которое является, однако, необходимым элементом рыночной экономики. Эта деятельность охватывает собственно аудит, т.е. заключение независимого профессионального бухгалтера-аудитора о достоверности публичной бухгалтерской (финансовой) отчетности, и предоставление услуг, сопутствующих аудиту, - весьма разнообразных, но непременно требующих высокой квалификации профессионального бухгалтера.

В своей работе я попыталась раскрыть понятие аудиторской деятельности. При осуществлении аудиторской деятельности важно учитывать ответственность аудиторов и аудиторских фирм; требования нормативно-правовых актов.

Моя работа охватывает основные вопросы нормативного регулирования аудиторской деятельности. Особое внимание я уделила аттестации, лицензированию и стандартизации аудиторской деятельности. Детально рассмотрены в работе аудиторские услуги и требования к их оказанию. Я рассматривала аудиторскую деятельность по действующим нормативным и законодательным актам.

Потребность в услугах аудита возникла в связи с необходимостью специальных знаний для проверки информации; отсутствием у пользователей информации доступа к ней для оценки ее качества; возможностью необъективной информации со стороны ее составителей (администрации) в случае конфликта между ними и пользователями этой информации (собственниками, инвесторами, кредиторами).

Аудиторская деятельность предусматривает различные аудиторские услуги, которые детально изложены в моей работе.

Глава 1. Понятие аудиторской деятельности

1.1 Сущность аудита и аудиторской деятельности

Сущность аудита и аудиторской деятельности определена как Международным стандартом аудита МСА 200[1], так и российским Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности»[2].

Существует множество определений аудита — одни из них закреплены в официальных нормативных документах, как международных, так и национальных, другие определения даются специалистами в области аудита. Аудиторская деятельность, аудит — предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей[3].

Аудит согласно закону об аудиторской деятельности в Российской Федерации не подменяет государственного контроля достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, осуществляемого в соответствии с законодательством Российской Федерации уполномоченными органами государственной власти. Согласно этому же закону аудитором является физическое лицо, отвечающее квалификационным требованиям, установленным уполномоченным федеральным органом, и имеющее квалификационный аттестат аудитора.

Аудитор вправе осуществлять аудиторскую деятельность в качестве работника аудиторской организации или в качестве лица, привлекаемого аудиторской организацией к работе на основании гражданско-правового договора, либо в качестве индивидуального предпринимателя, осуществляющего свою деятельность без образования юридического лица.

Индивидуальный аудитор вправе осуществлять аудиторскую деятельность, а также оказывать сопутствующие аудиту услуги. Индивидуальный аудитор не вправе осуществлять иные виды предпринимательской деятельности.

Аудиторская организация — это коммерческая организация, осуществляющая аудиторские проверки и оказывающая сопутствующие аудиту услуги. Одной из международных организаций, до недавнего времени контролирующей и координирующей аудиторскую деятельность, был Комитет по аудиторской практике Международной федерации бухгалтеров (IFAC), который состоял из представителей всех основных профессиональных бухгалтерских организаций. Комитет был ответствен за установление стандартов и инструкций аудита с 1976 по 1991 г.; в настоящее время эту функцию выполняет Совет по аудиторской практике. Комитет по аудиторской практике предложил простое определение

аудита[4]:

Аудитом занимается аудитор — частное лицо или фирма, проводящие аудит предприятия, — и партнеры такого частного лица или такой фирмы. В необходимых случаях понятие «аудитор» включает в себя и аудиторский персонал, действующий на основании делегирования полномочий.

Аудитом называется систематический процесс объективного сбора и оценки свидетельств об экономических действиях и событиях с целью определения степени соответствия этих учреждений установленным критериям и представление результатов проверки заинтересованным пользователям[5].

Данное определение содержит несколько ключевых моментов.

Во-первых, оценка должна быть объективной, т.е. независимой от влияния субъективных факторов — администрации, собственников (акционеров), работников компании и т.д. Во-вторых, аудитор определяет степень соответствия данных, представленных в отчетности, реальным данным, т.е. выражает свое мнение по поводу верности и обоснованности информации, содержащейся в финансовых отчетах, а не подтверждает абсолютную точность представленных данных. В-третьих, проверка совершается в интересах определенных лиц. Естественно, что эти интересы различны, иногда даже полярны, поэтому для сохранения объективности и удовлетворения потребностей всех пользователей в нужной и полезной информации аудитор точно определяет, в какой мере проверенные факты соответствуют критериям и стандартам. В международной финансовой отчетности такими критериями являются общепринятые принципы бухгалтерского учета.

Отличие аудита от аудиторской деятельности состоит в том, что последняя предусматривает и различные аудиторские услуги. В последнее время главное внимание уделяется повышению эффективности системы управления предприятием, и прежде всего системы внутреннего контроля. Системный подход подготовил почву для развития качественных аудиторских услуг, т.е. аудиторские структуры начали больше заниматься консультационной деятельностью, чем непосредственно аудитом. Аудит и аудиторская деятельность различаются и по результатам. Результатом аудита могут быть выводы о состоянии финансовой отчетности — реальности статей баланса, достоверности бухгалтерского учета, законности и целесообразности хозяйственных операций, а результатом аудиторских услуг — возможное состояние объектов в будущем, т.е. прогнозные

экономические показатели, качественные характеристики организационной структуры управления, системы учета и контроля.

Аудиторская деятельность представляет собой предпринимательскую деятельность по проведению собственно аудита и оказанию сопутствующих ему работ и услуг.

Аудит это независимая проверка бухгалтерской {финансовой} отчетности с целью выражения мнения о степени достоверности этой отчетности.

Сопутствующие аудиту работы и услуги —предпринимательская деятельность аудиторов или аудиторских организаций, включающая следующие основные направления: бухгалтерские услуги; услуги по проведению проверок и экспертиз, не являющихся собственно аудитом; консультационные услуги; обучение и прочие услуги аудиторского профиля. Все эти виды деятельности требуют от исполнителя компетенции в областях собственно аудита, бухгалтерского учета, контроля и анализа хозяйственной деятельности, финансов и экономики в целом, налогообложения, хозяйственного права.

В Российской Федерации существуют две формы аудита: обязательный и инициативный. Аудит может проводиться в отношении любых юридических лиц независимо от их организационно-правовых форм и видов деятельности, а также любых физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица и зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей. Индивидуальный аудитор, зарегистрированный как предприниматель без образования юридического лица, не вправе проводить обязательный аудит.

Главная цель аудита определение достоверности и правдивости финансовой отчетности компании, а также контроль за соблюдением ею законов и норм хозяйственного права и налогового законодательства.

Составим примерную характеристику аудиторской деятельности (табл.1)

Характеристика аудиторской деятельности (табл.1)

Содержание аудиторской деятельности	Аудит	Сопутствующие аудиторские услуги
-------------------------------------	-------	----------------------------------

Другие виды проверок	Другие сопутствующие работы		
Цель оказания услуг	Выражение мнения о достоверности отчетности	Обзор допущенных предприятием нарушений	В зависимости от вида сопутствующих услуг
Степень выборки	До 100% с учетом величины (уровня) существенности	В зависимости от вида проверки по согласованию с заказчиком	Не установлена
Доказательства типичных нарушений	Аудиторские доказательства на все нарушения	Аудиторские доказательства на часть типичных нарушений, на остальную часть – аудиторская информация	
Доказательства отдельных нарушений	Аудиторские доказательства	Подтверждением обнаружения отдельных нарушений служат аудиторские доказательства	
Уровень гарантии достоверности отчетности	Большой уровень гарантии	Меньший уровень гарантии	

Формы отчета	Аудиторское заключение аудиторской организации (фирмы)	Отчет аудиторской фирмы (аудитора)	Отчет аудиторской фирмы (аудитора)
Виды аудиторской деятельности	Аудиторская проверка	Выборочная проверка отдельных сторон деятельности, тематическая проверка, комплексная проверка	Другие услуги, разрешенные действующим законодательством

В ходе аудиторской проверки финансовых отчетов устанавливается точность отражения в них финансового положения и результатов деятельности предприятия; соответствие ведения бухгалтерского учета установленным требованиям, критериям; соблюдение проверяемым предприятием действующего законодательства. Особое значение имеет тот факт, что проверку достоверности отчетности предприятия, соблюдения действующего законодательства и составление аудиторского заключения по этому вопросу выполняет независимый аудитор. Независимость аудитора определяется:

- свободным выбором аудитора (аудиторской фирмы) хозяйствующим субъектом;
- договорными отношениями между аудитором (аудиторской фирмой) и клиентом, что позволяет аудитору свободно выбирать своего клиента и быть независимым от указаний каких-либо государственных органов;
- возможностью отказать клиенту в выдаче аудиторского заключения до устранения отмеченных недостатков;
- невозможностью аудиторской проверки при родственных или деловых отношениях с клиентом, превышающих договорные отношения по поводу аудиторской деятельности;
- запрещением аудиторам и аудиторским фирмам заниматься хозяйственной, коммерческой и финансовой деятельностью, не связанной с выполнением аудиторских, консультационных и других услуг, разрешенных законодательством.

1.2 Аудиторские услуги и профессиональные требования к их оказанию

Аудиторские организации и аудиторы-предприниматели, осуществляющие свою деятельность без образования юридического лица, могут оказывать следующие сопутствующие аудиту услуги[6]:

- 1) Постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, бухгалтерское консультирование;
- 2) Налоговое консультирование;
- 3) Анализ финансово-хозяйственной деятельности организации и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;
- 4) Управленческое консультирование, в том числе связанное с реструктуризацией организации;
- 5) Автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;
- 6) Оценка стоимости имущества, оценка предприятий как имущественных комплексов, а также предпринимательских рисков;
- 7) Проведение маркетинговых исследований;
- 8) Оказание других услуг, связанных с аудиторской деятельностью.

В настоящее время сопутствующие аудиту услуги начинают занимать все больший удельный вес по количеству, видам и объемам реализации в аудиторских организациях. И это не случайно. Именно в аудиторских фирмах работают наиболее квалифицированные специалисты в области бухгалтерского учета, права, налогообложения, финансов. Выполнение сопутствующих аудиту услуг требует от исполнителей профессиональной компетентности в области аудита, бухгалтерского учета и экономического анализа, налогообложения, хозяйственного права, экономики. Сопутствующие услуги можно классифицировать по принципу их совместимости с различными видами аудита.

1. К услугам, совместимым с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки по поручению государственных органов, в частности, относятся услуги по:

- оценке активов и пассивов, экономических и инвестиционных проектов, экономической безопасности, систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта;
- тестированию бухгалтерского персонала экономического субъекта;
- тестированию персонала аудиторских фирм.

2. К услугам, совместимым с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки на основе критериев (системы показателей) деятельности экономических субъектов, в частности, относятся услуги по:

- проведению инициативного аудита;
- постановке бухгалтерского учета;
- улучшению ведения учета и составления отчетности, контролю ведения учета и составления отчетности;
- контролю начисления и уплаты налогов и иных обязательных платежей;
- экспертному обслуживанию;
- подбору и тестированию персонала аудиторских организаций и др.

3. К услугам, не совместимым с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки на основе критериев (системы показателей) деятельности экономических субъектов, относятся услуги по:

- ведению бухгалтерского учета;
- восстановлению бухгалтерского учета;
- составлению деклараций по налогам;
- составлению бухгалтерской отчетности.

Сопутствующие аудиту услуги по их содержанию могут быть условно

подразделены на услуги действия, контроля и информационные.

Услуги действия – это услуги по созданию документов, состав которых установлен в договоре с экономическим субъектом, ранее экономическим субъектом не созданных.

Услуги контроля – это услуги по проверке документов на предмет их соответствия критериям, согласованным аудиторской организацией с экономическим субъектом; инициативный аудит; контроль ведения учета и составления отчетности; контроль начисления и уплаты налогов и иных обязательных платежей; тестирование бухгалтерского персонала экономического субъекта и персонала аудиторских фирм.

Информационные услуги это услуги по подготовке устных и письменных консультаций по различным вопросам; проведение обучения, семинаров, круглых столов; информационное обслуживание и т.д.

Для выполнения сопутствующих аудиту услуг, требующих лицензирования, аудитор должен иметь соответствующую лицензию. При оказании сопутствующих аудиторских услуг аудитор должен следовать тем же принципам: честность, объективность, конфиденциальность и др. Кроме того, необходимо выполнять требования соответствующих стандартов аудиторской деятельности по планированию, документированию, контролю качества и др.

Аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам запрещается заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания аудиторских услуг.

Глава 2. Нормативно-правовое регулирование аудиторской деятельности

2.1 Система нормативного регулирования аудиторской деятельности в РФ

Нормативное регулирование аудита представляет собой многоуровневую систему.

Каждый уровень включает перечень нормативных документов, регулирующих аудиторскую деятельность в России[7].

Первый (верхний) уровень включает Закон об аудите (аудиторской деятельности), который принят 7 августа 2001 г. Закон об аудиторской деятельности в России относится к основным законодательным актам. В нем изложены положения, которые позволяют осуществлять общее правовое регулирование аудиторской деятельности в России.

В дополнение к Закону «Об аудиторской деятельности» принимаются различные дополнительные нормативные документы, регулирующие и уточняющие частные вопросы осуществления аудиторской деятельности. Эти нормативные документы формируют второй уровень системы нормативного регулирования аудита. Это приказы, положения, письма по вопросам лицензирования, аттестации, предоставления информации и отчетов по результатам осуществления аудиторской деятельности.

К документам третьего уровня, регулирующим аудиторскую деятельность в России, относятся федеральные правила (стандарты). Они определяют общие вопросы регулирования аудиторской деятельности, обязательные для исполнения субъектами рынка. Правила (стандарты) аудиторской деятельности – это единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформления и оценки качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также порядку подготовки аудиторов и оценки их квалификации.

Четвертый уровень включает внутренние стандарты профессиональных аудиторских объединений, а также нормативные акты министерств, устанавливающие правила организации аудиторской деятельности и проведения аудита применительно к конкретным отраслям, организациям и по отдельным вопросам налогообложения, финансов, бухгалтерского учета, хозяйственного права.

Пятый уровень включает внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности, которые разрабатывают аудиторские организации, и индивидуальные аудиторы на базе федеральных правил (стандартов) и практики аудита. Содержание и форма таких документов являются прерогативой аудиторских фирм, их ноу-хау. Они определяют качество аудита и престиж аудиторских фирм.

Для соблюдения нормативных документов в области аудита осуществляется государственный контроль за аудиторской деятельностью. Общий контроль

качества аудита осуществляет уполномоченный федеральный орган государственного регулирования аудиторской деятельности. Положение о федеральном органе утверждает Правительство Российской Федерации.

Основными функциями уполномоченного федерального органа являются[8]:

- Издание в пределах своей компетенции нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность;
- Организация разработки и представление на утверждение Правительству РФ федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности;
- Организация системы надзора за соблюдением лицензионных требований и условий;
- Контроль за соблюдением федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности;
- Определение объема и разработка порядка представления отчетности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов;
- Ведение государственных реестров аттестованных аудиторов аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, профессиональных аудиторских объединений и учебно-методических центров;
- Аккредитация профессиональных аудиторских объединений.

В целях учета мнения профессиональных участников рынка аудиторской деятельности функционирует совет по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе. Положение о совете по аудиторской деятельности утверждается руководителем уполномоченного федерального органа.

Совет по аудиторской деятельности:

- Принимает участие в подготовке и предварительном рассмотрении основных документов аудиторской деятельности и проектов решений уполномоченного федерального органа;
- Разрабатывает федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, периодически их пересматривает и выносит на рассмотрение уполномоченным федеральным органам;

· Рассматривает обращения и ходатайства аккредитованных профессиональных аудиторских объединений и вносит соответствующие рекомендации на рассмотрение уполномоченного федерального органа.

В регионах, областях и городах регулирование аудиторской деятельности осуществляют аккредитованные профессиональные аудиторские объединения.

Аккредитованное профессиональное аудиторское объединение[9] – саморегулируемое объединение аудиторов, индивидуальных аудиторов, аудиторских организаций, которое действует на некоммерческой основе. Создается оно в целях обеспечения условий аудиторской деятельности своих членов и защиты их интересов. Объединение устанавливает обязательные для своих членов внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности и профессиональной этики, осуществляет систематический контроль за их соблюдением. Объединение получает аккредитацию в уполномоченном федеральном органе.

Система проверки качества работы индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций внешним проверяющими устанавливается уполномоченным федеральным органом. Он может проводить проверки своими силами, а также делегировать право проведения таких проверок аккредитованным профессиональным аудиторским объединениям в отношении участников этих объединений.

Уклонение от проведения внешней проверки качества работы или непредставление проверяющим всей необходимой для проверки документации или иной информации может служить основанием для аннулирования лицензии на осуществление аудиторской деятельности.

В случае выявления фактов систематического нарушения требований нормативных правовых актов или федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности проверяющие обязаны сообщить о таких фактах в уполномоченный федеральный орган. Виновные в таких нарушениях лица могут быть привлечены к ответственности, вплоть до аннулирования у них как квалификационного аттестата аудитора, так и лицензии на осуществление аудиторской деятельности.

2.2 Аттестация и лицензирование аудиторской деятельности

Вопросы аттестации и лицензирования аудиторской деятельности определены в Законе «Об аудиторской деятельности».

Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности – проверка квалификации физических лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью. Осуществляется она в форме квалифицированного экзамена. Лицам, успешно сдавшим такой экзамен, выдается квалификационный аттестат аудитора без ограничения срока его действия.

Обязательными требованиями к претендентам на получение квалификационного аттестата аудитора являются:

- Наличие документа о высшем экономическом и (или) юридическом образовании, полученном в российских учреждениях высшего профессионального образования, имеющих государственную аккредитацию. Либо наличие документа о высшем экономическом и (или) юридическом образовании, полученном в образовательном учреждении иностранного государства, и свидетельства 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 3-х лет.

Аудитор, получивший аттестат, должен повышать свою квалификацию.

Основные требования к повышению квалификации аудитора:

- Каждый аттестованный аудитор должен ежегодно, начиная с года, следующего за годом получения аттестата, проходить обучение по программам повышения квалификации в учебно-методических центрах или иных организациях. При этом обучение по программам повышения квалификации осуществляется лицами, имеющими лицензию на осуществление образовательной деятельности;
- 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.

Подтверждением повышения квалификации аудитора является документ установленного образца о прохождении ежегодного повышения квалификации в УМЦ или иных организациях.

При нарушении законодательства квалифицированный аттестат может быть аннулирован. Происходит это в случаях, если:

1. установлен факт получения квалифицированного 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 аудиторской тайны и независимости;
4. установлен факт систематического нарушения требований законодательства и федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности;
5. установлен факт подписания аудитором аудиторского заключения без проведения аудиторской проверки;
6. установлен факт, что в течение 2-х календарных лет подряд аудитор не осуществлял аудиторскую деятельность;
7. аудитор нарушает требование о прохождении обучения по программам повышения квалификации.

Решение об аннулировании аттестата принимается уполномоченным федеральным органом. Он же выносит мотивированное решение об аннулировании квалифицированного аттестата аудитора.

Лицо, квалифицированный аттестат которого аннулирован, вправе обжаловать решение уполномоченного федерального органа в суд в течение 3-х мес. со дня получения решения об аннулировании квалифицированного аттестата аудитора. Если аудитор лишен квалифицированного аттестата по приговору суда, то срок подачи повторного заявления на получение аттестата аудитора ограничивается сроком действия приговора. Во всех остальных случаях лицо не вправе повторно

обращаться с заявлением о получении аттестата в течение 3-х лет со дня принятия решения об аннулировании квалифицированного аттестата аудитора.

Для осуществления аудиторской деятельности аудиторская организация или индивидуальный аудитор должны получить лицензию[10]. Лицензирование аудиторской деятельности, в том числе порядок выдачи, приостановления и аннулирования лицензии, осуществляется в соответствии с законодательством РФ о лицензировании отдельных видов деятельности.

Лицензия выдается сроком на 5 лет, который по заявлению лицензиата может продлеваться на 5 лет неограниченное число раз. Также федеральный орган вправе отказать в получении лицензии аудитору или аудиторской организации.[11]

Лицензионные требования и условия осуществления аудиторской деятельности:

- предоставление документов в лицензирующий орган для получения лицензии;
- наличие у индивидуального аудитора или у аудиторов аудиторской организации соответствующих профилю аудиторской проверки типов квалифицированных аттестатов аудитора;
- наличие в штате аудиторской организации не менее 5-ти аудиторов, имеющих квалифицированные аттестаты;
- осуществление предпринимательской деятельности только в виде проведения аудита и оказания, сопутствующих аудиту услуг в соответствии с нормативными правовыми актами РФ и органов, регулирующих деятельность аудируемых организаций;
- 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 РФ;
- обеспечение сохранности сведений, составляющих аудиторскую тайну, кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ;

- предоставление аудируемым лицам информации об обстоятельствах, исключающих возможность проведения их аудиторской проверки.

Датой получения аудиторской организацией или индивидуальным аудитором лицензии на осуществление аудиторской деятельности считается дата принятия решения о выдаче соответствующей лицензии.

Если оказание отдельных видов сопутствующих аудиту услуг требует получения соответствующей лицензии, аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны получить соответствующие лицензии.

2.3 Стандартизация аудиторской деятельности.

Виды аудиторских стандартов

Правила (стандарты) аудиторской деятельности – единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации.

Правила (стандарты) аудиторской деятельности подразделяются на виды[12]:

- международные аудиторские стандарты;
- федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности;
- внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности, действующие в профессиональных аудиторских объединениях;
- правила (стандарты) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Международные стандарты аудита предназначены для применения при аудите финансовой отчетности, иной информации и оказания сопутствующих услуг, регулируют единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности в мировом масштабе.

Международные аудиторские стандарты подразделяются на следующие 10 групп: введение, обязанности, планирование, система внутреннего контроля, аудиторские доказательства, использование результатов работы третьих лиц, аудиторские

выводы и заключения, специальные области аудита, сопутствующие услуги, положения по международной аудиторской практике.

Выпускает Международные стандарты аудита (International Standards of Auditing - ISA) Международная федерация бухгалтеров (International Federation of Accountants - IFAC), в которую входят национальные бухгалтерские организации более 130 стран. Россия в IFAC представлена Институтом профессиональных бухгалтеров РФ. Главная задача этого Комитета — разработка международных унифицированных стандартов учета, аудита и сопутствующих работ и стимуляция принятия указанных стандартов в аудиторской практике всех стран для обеспечения единообразия аудиторской деятельности во всем мире.

Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности являются обязательными для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, а также для аудируемых лиц, за исключением положений, в отношении которых указано, что они имеют рекомендательный характер. Федеральные правила (стандарты) применяются в РФ. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности утверждаются Правительством РФ.

Значение федеральных аудиторских стандартов состоит в том, что они:

- способствуют обеспечению высокого качества аудиторской проверки;
- содействуют внедрению в практику аудита новых научных достижений;
- определяют действия аудитора в конкретных ситуациях.

Федеральные аудиторские стандарты имеют следующую структуру: номер и наименование стандарта; введение; содержание стандарта и приложения. В разделе «Введение» отражаются:

- принцип разработки стандарта в соответствии с международным стандартом аудита;
- необходимость разработки стандарта;
- области и направления применения стандарта;
- понятия и определения, используемые в стандарте.

В разделе «Содержание стандарта» формулируется проблема, требующая описания, проводятся ее анализ, методы решения и аудиторские процедуры. В

раздел «Приложения» включаются различные приложения: таблицы, образцы документов, примеры понятий, факторов и др. Группы федеральных правил (стандартов) соответствуют группам международных стандартов.

Внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности профессиональные аудиторские объединения вправе устанавливать для своих членов, если это предусмотрено их уставами. При этом, данные стандарты не могут противоречить федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности. Требования внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности не могут быть ниже требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе устанавливать собственные правила (стандарты) аудиторской деятельности. Они не могут противоречить федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности. При этом в отношении внутренних стандартов аудиторских организаций и аудиторов должен соблюдаться принцип: требования правил (стандартов) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов не могут быть ниже требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности и внутренних стандартов профессионального аудиторского объединения, членами которого они являются.

Внутренние стандарты аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов представляют собой документы, детализирующие и регламентирующие единые требования к осуществлению и оформлению аудиторских услуг. Эти документы должны быть приняты и утверждены аудиторской организацией, чтобы обеспечить эффективную практическую работу и ее адекватность принятым федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности.

Применение внутренних стандартов в аудиторских организациях способствует:

- соблюдению требований федеральных аудиторских правил (стандартов) и стандартов профессиональных аудиторских объединений;
- уменьшению трудоемкости аудиторских проверок;
- использованию объема выполняемых аудиторских услуг.

Использование внутренних стандартов позволяет сформулировать единые базовые требования к сотрудникам аудиторской организации при проведении аудита и выполнении сопутствующих аудиту услуг.

Аудиторские внутрифирменные стандарты должны удовлетворять таким требованиям, как[13]:

1. целесообразность при разработке стандартов следует учитывать их практическую значимость, актуальность и приоритетность;
2. преемственность и непротиворечивость – стандарты должны обеспечивать согласованность и взаимосвязь с другими внутренними стандартами;
3. полнота и детализация – внутренние стандарты должны комплексно охватывать все вопросы исследуемой проблемы и детально их освещать;
4. единство терминологической базы – обеспечение единства трактовки терминов и понятий во всех стандартах.

Структура стандарта включает:

1. общие положения (цели и основания разработки стандарта, необходимость его использования, сфера его применения, срок действия);
2. основные понятия и определения;
3. сущность внутреннего стандарта (основные требования, методология решения указанной проблемы);
4. нормативные акты, используемые при экспертизе;
5. приложения (макеты рабочих документов аудитора, вопросы и тесты, аудиторские процедуры);
6. подпись руководителя разработки.

Вся деятельность аудиторов регулируется соответствующими правилами (стандартами).

Стандарты применяются при планировании и документировании аудита, составления рабочей документации аудитора, аудиторского заключения.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе только самостоятельно выбирать приемы и методы своей работы.

2.4 Ответственность аудиторов и аудиторских фирм

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» устанавливает ответственность за нарушение законодательства Российской Федерации об аудите.

Аудиторские организации и их руководители, индивидуальные аудиторы, аудируемые лица и лица, подлежащие обязательному аудиту, несут уголовную, административную и гражданско-правовую ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации и федеральным законом об аудиторской деятельности.

Рассмотрим эти и другие виды ответственности аудиторов и аудиторских организаций.

- Гражданско-правовая ответственность за причинение вреда.

Федеральное правило (стандарт) № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности»[14] так определяет ответственность сторон в отношении достоверности отчетности:

- в то время как аудитор несет ответственность за формулирование и выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, ответственность за подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности несет руководство аудируемого лица. Аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности не освобождает руководство аудируемого лица от такой ответственности.

Экономические субъекты обязаны в случаях, предусмотренных действующим законодательством Российской Федерации и нормативными актами, заключать с аудиторскими организациями договоры на проведение обязательного аудита. За не заключение (несвоевременное заключение) таких договоров и создание препятствий к их выполнению они несут ответственность в установленном порядке.

Аудиторская организация несет ответственность за формирование и выражение профессионального мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта во всех существенных отношениях.

При формировании и выражении своего мнения о бухгалтерской отчетности экономического субъекта аудиторская организация обязана руководствоваться требованиями нормативных документов, регулирующих аудиторскую деятельность в Российской Федерации, и профессиональными этическими принципами аудита.

Гражданский кодекс РФ (ГК РФ) (ст. 15 и 393) предусматривает, что «лицо, право которого нарушено, может требовать полного возмещения причиненных ему убытков, если законом или договором не предусмотрено возмещение убытков в меньшем размере». В ГК РФ отмечается, что «физические и юридические лица приобретают и осуществляют свои права своей волей и в своем интересе. Они свободны в установлении своих прав и обязанностей на основе договора и в определении любых, не противоречащих законодательству, условий договора».

Наиболее общий источник возникновения ответственности перед клиентом — несостоятельность аудитора выполнить работу с должной тщательностью. Основаниями для привлечения к ответственности являются как нарушения условий договора, так и нарушения, связанные с небрежностью при оказании услуг. Принципиальным вопросом в этом случае является уровень требуемой тщательности и аккуратности со стороны аудитора. Хотя общеизвестно, что никто не может достичь абсолютного совершенства, но любая значительная ошибка или ошибочное суждение будут создавать презумпцию небрежности в работе, которую аудитор должен будет опровергнуть. Проведение проверки в соответствии с общепринятыми аудиторскими стандартами часто служит доказательством невиновности.

Степень тщательности проверки более сложно установить в случае оказания других услуг, так как четко определенных критериев для их оценки не существует.

Аудиторские фирмы в этих случаях прибегают к нескольким способам защиты[15]:

во-первых, доказательство того, что аудитор не имеет обязательств перед клиентом, не указанных в договоре. В связи с этим важно, чтобы в договоре четко были определены характер предоставляемых услуг, их продолжительность и стоимость;

во-вторых, аудитор должен доказать, что проверка проводилась в соответствии с общепринятыми аудиторскими стандартами. В этом случае даже при обнаружении ошибок аудитор может не нести за них ответственности;

в-третьих, если судебный процесс возбужден из-за неосмотрительности пострадавшего, вызвавшей убытки, то аудитор имеет большие шансы выиграть процесс, если он уведомлял в письменном виде клиента о необходимости каких-либо изменений в системе учета или предоставлении ему каких-нибудь документов.

- Административная ответственность. Основная форма административной ответственности аудиторов и аудиторских фирм определяется Кодексом об административных правонарушениях Российской Федерации.

- Уголовная ответственность. Уголовная ответственность распространяется только на физических лиц. В действующем Уголовном кодексе РФ (УК РФ) введена специальная статья 202 «Злоупотребление полномочиями частными нотариусами и аудиторами»:

«1. Использование частным нотариусом или частным аудитором своих полномочий вопреки задачам своей деятельности и в целях извлечения выгод и преимуществ для себя или других лиц либо нанесения вреда другим лицам, если это деяние причинило существенный вред правам и законным интересам граждан или организаций либо охраняемым законом интересам общества или государства, — наказывается штрафом в размере от пятисот до восьмисот минимальных размеров оплаты труда... либо арестом на срок от трех до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до трех лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет.

2. То же деяние, совершенное... неоднократно, — наказывается штрафом в размере от семисот до одной тысячи минимальных размеров оплаты труда... либо арестом на срок от четырех до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до пяти лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет».

Ответственность, связанная с соблюдением конфиденциальности. В законе об аудиторской деятельности имеется специальная статья «Аудиторская тайна». 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.

В случае разглашения сведений, составляющих аудиторскую тайну, аудиторской организацией, индивидуальным аудитором, уполномоченным федеральным органом, а также иными лицами, получившими доступ к этим сведениям, на основании настоящего федерального закона 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[16].

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.

Аудиторская проверка аудируемых лиц, в финансовой (бухгалтерской) документации которых содержатся сведения, составляющие государственную тайну, может производиться только аудиторскими организациями, в уставном (складочном) капитале которых отсутствует доля, принадлежащая иностранным физическим и (или) юридическим лицам, и которые имеют доступ к сведениям, составляющим государственную тайну, полученный в порядке, установленном законодательством Российской Федерации. В ГК РФ имеется ст. 139 «Служебная и коммерческая тайна»:

«1. Информация составляет служебную или коммерческую тайну в случае, когда информация имеет действительную или потенциальную коммерческую ценность в силу неизвестности ее третьим лицам, к ней нет свободного доступа на законном основании и обладатель информации принимает меры к охране ее конфиденциальности. Сведения, которые не могут составлять служебную или коммерческую тайну, определяются законом и иными правовыми актами.

2. Информация, составляющая служебную или коммерческую тайну, защищается способами, предусмотренными ГК РФ и другими законами. Лица, незаконными методами получившие информацию, которая составляет служебную или коммерческую тайну, обязаны возместить причиненные убытки...»

- Ответственность перед третьими лицами. Ситуация относительно ответственности аудитора перед третьей стороной на основании общего права остается неопределенной. В этих случаях защита аудитора строится на основе доказательства качества предоставленных услуг (их соответствия общепринятым стандартам). Но это часто сложно доказать в суде. С другой стороны, можно использовать непричастность третьей стороны к договору, однако это не всегда возможно.

Законодательство Российской Федерации (в частности, статьи ГК РФ, связанные с причинением вреда, ущерба, возмещением убытков) дает основания для возбуждения исков третьими сторонами в отношении аудиторских фирм.

2.5 Основные правовые формы предпринимательской деятельности в аудите

Аудиторской деятельностью в Российской Федерации имеют право заниматься физические лица (аудиторы) и юридические лица (аудиторские фирмы).

При этом аудиторы, осуществляющие свою деятельность самостоятельно, обязаны зарегистрироваться как предприниматели без образования юридического лица.

Аудиторские фирмы регистрируются как предприятия, создаваемые в целях осуществления аудиторской деятельности. Аудиторская организация согласно закону об аудиторской деятельности в Российской Федерации может быть создана в любой организационно-правовой форме, за исключением открытого акционерного общества. Не менее 50% кадрового состава аудиторской организации должны составлять граждане Российской Федерации, постоянно проживающие на территории Российской Федерации, а в случае, если руководителем аудиторской организации является иностранный гражданин, — не менее 75%.

Аудиторы, прошедшие аттестацию и желающие работать самостоятельно, а также аудиторские фирмы начинают свою деятельность после государственной регистрации в качестве субъекта предпринимательской деятельности и включения

в государственный реестр аудиторов и аудиторских фирм.

Аудиторы и аудиторские фирмы не могут заниматься какой-либо предпринимательской деятельностью, кроме аудиторской и другой связанной с ней деятельности. Аудиторы и аудиторские фирмы могут образовывать союзы, ассоциации и другие объединения для координации своей деятельности или защиты своих профессиональных интересов. Общественные аудиторские объединения не вправе непосредственно заниматься аудиторской деятельностью.

Аудиторские фирмы существенно различаются по численности персонала: от нескольких человек до нескольких тысяч человек[17] — в крупнейших межнациональных и общепризнанных в деловом мире аудиторских фирмах. В Великобритании, например, где существуют тысячи аудиторских фирм, четыре крупнейших из них подвергают аудиту более 80% ведущих предприятий страны.

2.6 Страхование профессиональной и гражданской ответственности аудиторов

Закон об аудиторской деятельности предусматривает страхование при проведении обязательного аудита. При проведении обязательного аудита аудиторская организация обязана страховать риск ответственности за нарушение договора[18].

Поскольку ответственность аудиторов очень высокая, т.е. высок риск аудиторской проверки, возникает проблема страхования аудиторского риска. В развитых странах аудиторские фирмы тратят до 10% прибыли на страхование аудиторских рисков.

В России также наметилась тенденция к увеличению количества аудиторских фирм, заключающих договоры страхования. Страхованию риска аудиторскими фирмами препятствует ряд обстоятельств: высокие тарифы страхования, неприемлемые условия страхования, отсутствие нормативной базы по аудиту для доказательства в суде факта некачественного оказания аудиторских услуг.

Основная особенность страхования профессиональной ответственности — общий для всех профессий объект страхования: имущественные интересы застрахованного физического лица, связанные с обязанностью последнего в порядке, установленном законодательством, возместить ущерб, причиненный третьим лицам в результате ошибки или упущения, совершенных при исполнении

профессиональных обязанностей. Необходимо различать страхование профессиональной и гражданской ответственности: гражданская ответственность шире профессиональной ответственности, которая является одним из ее разделов.

Эти, несущественные, на первый взгляд, различия носят принципиальный характер. Так, никоим образом не может быть застрахована профессиональная ответственность аудиторской фирмы как юридического лица, потому что юридическое лицо носителем профессии не является. Речь может идти только о страховании гражданской ответственности.

В отличие от страхования имущества или личного страхования, объект страхования профессиональной ответственности носит субъективный характер, т.е. наступление страхового случая зависит не от внешних факторов — стихии, природных явлений, действий других людей, а от квалификации лица, осуществляющего деятельность в соответствии с определенной профессией[19].

Как правило, единым при страховании профессиональной ответственности является и определение страхового случая: им признаются вступившие в законную силу решения суда (общегражданского или арбитражного), устанавливающие имущественную ответственность страхователя за причинение материального ущерба клиенту. Кроме того, страховым случаем может быть признано и наличие обоснованной претензии клиента, но при условии бесспорных доказательств причинения последнему вреда страхователем.

Глава 3. Учет требований нормативно-правовых актов в ходе аудита

Необходимость оценивать выполнение аудлируемым лицом требований нормативно-правовых актов в ходе аудита определяется Международным стандартом аудита МСА 250[20], а также российскими правилами (стандартами) аудиторской деятельности[21].

При планировании и выполнении процедур аудита, а также при оценке и сообщении результатов аудита аудитор должен сознавать, что несоблюдение субъектом нормативно-правовых актов может оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Тем не менее, нельзя ожидать, что аудит выявит все случаи несоблюдения нормативно-правовых актов. Выявление случаев несоблюдения, независимо от их существенности, ставит под сомнение честность и

порядочность руководства и сотрудников аудируемого лица и требует анализа возможных последствий в отношении других аспектов аудита.

Ответственность руководства аудируемого лица за соблюдение законов и нормативных актов. Руководство аудируемого лица несет ответственность за то, что деятельность данного лица будет осуществляться в соответствии с нормативно-правовыми актами Российской Федерации, на руководство также возложена ответственность за предотвращение и обнаружение фактов несоблюдения законодательства.

К числу процедур, которые могут помочь руководству аудируемого лица, выполняющему обязанности по предотвращению и обнаружению фактов несоблюдения нормативно-правовых актов, относятся:

Ø осуществление мониторинга за изменениями требований законодательства и обеспечение гарантий того, что хозяйственная деятельность соответствует таким требованиям;

Ø разработка и функционирование надлежащих систем внутреннего контроля;

Ø разработка правил внутреннего распорядка, уведомление работников экономического субъекта и обеспечение соблюдения этих правил;

Ø осуществление мониторинга за соблюдением правил внутреннего распорядка и применение дисциплинарных мер к работникам, не соблюдающим таковые;

Ø привлечение юридических консультантов для мониторинга за изменениями требований законодательства;

Рассмотрение аудитором соблюдения нормативно-правовых актов аудируемым лицом.[22] Аудитор не несет и не может нести ответственность за предотвращение несоблюдения законодательства аудируемым лицом. Тем не менее, сам факт периодического проведения обязательного аудита можно рассматривать в качестве сдерживающего фактора для появления таких нарушений. При аудите существует неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности не будут обнаружены, несмотря на надлежащее планирование аудита и его проведение в соответствии с федеральными ПСАД.

В целях общего понимания нормативно-правовых актов аудитору обычно необходимо:

- использовать имеющуюся информацию о деятельности аудируемого лица и сфере его деятельности;
- получить у руководства аудируемого лица сведения о разработанных ими политике и процедурах, направленных на соблюдение нормативно-правовых актов;
- получить у руководства сведения о нормативно-правовых актах, которые могут оказывать существенное влияние на деятельность аудируемого лица;
- обсудить с руководством политику или процедуры, принятые для выявления, оценки и отражения в учете судебных исков и санкций.

При достижении общего понимания нормативно-правовых актов аудитору необходимо выполнить процедуры, направленные на выявление таких случаев их несоблюдения, которые следует учесть при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности:

- запросить руководство, соблюдает ли аудируемое лицо такие нормативно-правовые акты;
- проверить переписку аудируемого лица с соответствующими регулирующими и лицензирующими органами, касающуюся вопросов надлежащего соблюдения или несоблюдения законодательства.

Далее аудитору необходимо получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства соблюдения тех нормативно-правовых актов, которые, по его мнению, оказывают влияние на определение существенных величин и раскрываемой информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Проверяемые аудитором на предмет соблюдения нормативно-правовые акты должны быть общедоступны и известны сотрудникам аудируемого лица и в области его деятельности в целом; это должны быть те акты, которые следует принимать во внимание при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудитор должен быть готов к тому, что процедуры, применяемые с целью формирования мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, могут выявить случаи возможного несоблюдения нормативно-правовых актов. Такие процедуры могут включать ознакомление с протоколами собраний; запросы, адресованные руководству, юридическим службам аудируемого лица, внешним

юристам (адвокатам) аудируемого лица о судебных разбирательствах, исках и санкциях; выполнение процедур проверки по существу путем детальных тестов, оценивающих правильность отражения операций или остатков на счетах бухгалтерского учета.

Аудитору необходимо получить официальные письменные разъяснения и заявления руководства аудируемого лица о том, что аудитору сообщены все известные имевшие место или возможные факты несоблюдения нормативно-правовых актов, влияние которых должно учитываться при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности. При отсутствии доказательств обратного аудитор вправе предположить, что аудируемое лицо соблюдает данные нормативно-правовые акты.

Процедуры, применяемые при выявлении фактов несоблюдения нормативно-правовых актов. К основным признакам, которые указывают на возможное несоблюдение аудируемым лицом нормативно-правовых актов, относятся:

- расследование, проводимое правительственными структурами, или факт наложения штрафов и пеней;
- оплата услуг, характер которых не определен или вызывает сомнение, или выдача ссуд консультантам, аффилированным лицам, их работникам или государственным служащим;
- закупки по ценам значительно выше или ниже рыночной;
- перечисление платежей за товары или оказанные услуги не в ту страну, из которой поставлялись товары и услуги;
- оплата без надлежащего оформления документации, связанной с валютным контролем;

Если аудитору становятся известны факты возможного несоблюдения законодательства, ему следует получить дополнительные сведения о характере такого несоблюдения и обстоятельствах, при которых оно имело место, а также другую достаточную информацию, необходимую для оценки возможного влияния такого несоблюдения на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

При оценке возможного влияния фактов несоблюдения на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудитор принимает во внимание:

- возможные финансовые последствия (пени, штрафы, санкции, ущерб, угроза конфискации активов, вынужденное прекращение деятельности) и судебные разбирательства;
- необходимость раскрытия в отчетности информации о возможных финансовых последствиях для аудируемого лица отступлений от нормативно-правовых актов;
- необходимость поставить под сомнение достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности как таковой в случае, если последствия несоблюдения являются серьезными для аудируемого лица.

Если аудитор предполагает наличие факта несоблюдения законодательства, то ему необходимо документально оформить отмеченные моменты и обсудить их с руководством.

Если руководство не предоставляет удовлетворительную информацию о соблюдении нормативно-правовых актов, то аудитору следует проконсультироваться с юристом аудируемого лица по вопросам применения нормативно-правовых актов в данных обстоятельствах и возможного их влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Сообщение о несоблюдении требований нормативно-правовых актов[23]. Аудитор должен в возможно короткий срок сообщить о выявленных фактах несоблюдения комитету по аудиту, совету директоров и высшему руководству или получить доказательства того, что они надлежащим образом информированы о фактах несоблюдения, которые привлекли внимание аудитора.

Если аудитор имеет основания полагать, что высшее руководство аудируемого лица, включая членов совета директоров, причастно к факту несоблюдения законодательства, он должен сообщить об этом вышестоящему органу субъекта, если таковой существует (например, в комитет по аудиту). В том случае, если вышестоящий орган отсутствует или аудитор имеет основания полагать, что его сообщение может быть не принято во внимание, или он не уверен в личности того, кому он сообщает о данном факте, ему следует обратиться за получением юридических консультаций.

Если аудитор пришел к выводу о том, что факт несоблюдения законодательства оказывает существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность и не был надлежащим образом отражен в ней, он должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

Если аудируемое лицо препятствует аудитору в получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств, подтверждающих, что факты несоблюдения законодательства, которые могут быть существенными для финансовой (бухгалтерской) отчетности, имели место или могли иметь место, аудитору следует выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения о финансовой (бухгалтерской) отчетности на основании ограничения объема аудита.

Отказ от аудиторского задания. Аудитор может принять решение об отказе от аудиторского задания в том случае, если аудируемое лицо не принимает никаких действий по исправлению ситуации, которые аудитор считает необходимыми в данных обстоятельствах, даже если последствия несоблюдения не являются существенными для финансовой (бухгалтерской) отчетности. К факторам, которые могут повлиять на выводы аудитора, относятся подозрение в причастности высших руководящих лиц аудируемого лица к несоблюдению требований нормативно-правовых актов, что может поставить под сомнение достоверность официальных разъяснений и заявлений руководства, а также привести к отказу аудитора от продолжения сотрудничества с данным аудируемым лицом. При принятии такого решения аудитору целесообразно обратиться за получением необходимых юридических консультаций.

Заключение

После рассмотренных мною вопросов в этой работе, аудит можно охарактеризовать как процесс интеллектуального (исследовательского) труда высококвалифицированных специалистов. Аудиторский контроль широко применяется в мировой практике. В его основе лежит взаимная заинтересованность государства, администрации предприятий и их владельцев в достоверности учета и отчетности. Аудиторские проверки необходимы государственным органам, судам, прокурорам и следователям для подтверждения интересующей их финансовой отчетности.

Поскольку результаты аудиторской проверки являются основой множества экономических решений, аудит во всех странах достаточно жестко регулируется. В международной аудиторской практике используются общепринятые аудиторские стандарты проверки финансовой отчетности. Моя работа охватывает основные

вопросы нормативного регулирования аудиторской деятельности. Особое внимание я уделил аттестации, лицензированию и стандартизации аудиторской деятельности. Детально рассмотрены в работе аудиторские услуги и требования к их оказанию.

Можно сделать вывод, что целью оказания услуг аудиторской деятельности является выражение мнения о достоверности отчетности, но его необходимо выразить документально верно, соответствуя нормативно-правовым нормам.

Я рассматривал аудиторскую деятельность по действующим нормативным актам. Хотелось бы отметить, что появилась потребность в подготовке и принятии Федерального закона «Об аудиторской деятельности», который будет согласовываться с новым Гражданским Кодексом Российской Федерации и который избежит те недостатки, что имеются во Временных правилах осуществления аудиторской деятельности.

Список использованной литературы

1. Все об аудите.// Сборник нормативных документов. М.: Главбух, 2002. – с.30.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации, части 1 и 2.
3. Настольная книга аудитора: Сборник нормативных документов, регламентирующих аудиторскую деятельность в Российской Федерации. – М.: АСКЕРИ, 2005.- с. 355.
4. Постановление Правительства Российской Федерации «О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в РФ» от 06.02.02.№80.
5. Постановление правительства Российской Федерации «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» от 23.09.2002г.№696.
6. Приказ «Об отказе в предоставлении лицензий на осуществление аудиторской деятельности» от 06.11.08 №543.
7. Приказ Минфина России «Об утверждении Временного положения о порядке аккредитации профессиональных аудиторских объединений» от 29.04.02 №38н.

8. Приказ «О предоставлении лицензий на осуществление аудиторской деятельности» от 01.12.08 581.
9. Уголовный кодекс Российской Федерации.
10. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 07.08.01 № 119-ФЗ.
11. Агеева Ю.Б. Аудиторская проверка:/ Ю.Б. Агеева, практич. пос. для аудитора и бухгалтера, М.: Бератор-Пресс,2003. – с. 358.
12. Дубровина, Т.А. Аудиторская деятельность в страховании/Т.А. Дубровина В.А. Сухов; уч. пос – М.: ИНФРА – М, 2006. – с.384.
13. Кармайкл Д.Р. Стандарты и нормы аудита/ Д.Р. Кармайкл, М. Бенис; М.: ЮНИТИ, 2005.-с.205.
14. Панкова С.В. Международные стандарты аудита: уч.пос./С.В. Панкова; м.: Экономистъ, 2003. –с.259.
15. Парушина, Н.В. Аудит/Н.В. Парушина, С.П. Суворова; профессиональное образование – М.: ФОРУМ-ИНФРА-М, 2005.-с.288.
16. Шеремет А.Д. Аудит/А.Д. Шеремет, В.П. Суйц; - М.: ИНФРА – М, 2008.- с.448.

Приложения

Приложение №1

Правило (стандарт) № 1

Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые цели и основные принципы проведения аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности (далее именуется - аудит), которые аудиторская организация и индивидуальный аудитор (далее именуются - аудитор) обязаны

соблюдать

Цель аудита

2. Целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Аудитор выражает свое мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности во всех существенных отношениях.

Несмотря на то, что мнение аудитора может способствовать росту доверия к финансовой (бухгалтерской) отчетности, пользователь не должен принимать данное мнение ни как выражение уверенности в непрерывности деятельности аудируемого лица в будущем, ни как подтверждение эффективности ведения дел руководством данного лица.

Общие принципы аудита

3. При выполнении своих профессиональных обязанностей аудитор должен руководствоваться нормами, установленными профессиональными аудиторскими объединениями, членом которых он является (профессиональными стандартами), а также следующими этическими принципами:

независимость;

честность;

объективность;

профессиональная компетентность и добросовестность;

конфиденциальность;

профессиональное поведение.

4. Аудитор в ходе планирования и проведения аудита должен проявлять профессиональный скептицизм и понимать, что могут существовать обстоятельства, влекущие за собой существенное искажение финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Проявление профессионального скептицизма означает, что аудитор критически оценивает весомость полученных аудиторских доказательств и внимательно

изучает аудиторские доказательства, которые противоречат каким-либо документам или заявлениям руководства либо ставят под сомнение достоверность таких документов или заявлений. Профессиональный скептицизм следует проявлять в ходе аудита, чтобы, в частности, не упустить из виду подозрительные обстоятельства, не сделать необоснованных обобщений при подготовке выводов, не использовать ошибочные допущения при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур, а также при оценке их результатов.

При планировании и проведении аудита аудитор не должен исходить из того, что руководство аудируемого лица является бесчестным, но не должен предполагать и безоговорочной честности руководства. Устные и письменные заявления руководства не являются для аудитора заменой необходимости получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для подготовки разумных выводов, на которых можно было бы базировать аудиторское мнение.

Объем аудита

5. Термин "объем аудита" относится к аудиторским процедурам, которые считаются необходимыми для достижения цели аудита при данных обстоятельствах. Процедуры, необходимые для проведения аудита, должны определяться аудитором с учетом федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности, применяемых в профессиональных аудиторских объединениях, членом которых он является, а также правил (стандартов) аудиторской деятельности аудитора. Помимо правил (стандартов) аудитор при определении объема аудита обязан принимать во внимание федеральные законы, другие нормативные правовые акты и, если необходимо, условия аудиторского задания и требования по подготовке заключения.

Разумная уверенность

6. Аудит призван обеспечить разумную уверенность в том, что рассматриваемая в целом финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Понятие разумной уверенности - это общий подход, относящийся к процессу накопления аудиторских доказательств, необходимых и достаточных для того, чтобы аудитор сделал вывод об отсутствии существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассматриваемой как единое целое. Понятие разумной уверенности применяется ко всему процессу аудита.

7. Ограничения, присущие аудиту и влияющие на возможность обнаружения аудитором существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности, имеют место в силу следующих причин:

в ходе аудита применяются выборочные методы и тестирование;

любые системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются несовершенными (например, не могут гарантировать отсутствие сговора);

преобладающая часть аудиторских доказательств лишь предоставляет доводы в подтверждение определенного вывода, а не носит исчерпывающего характера.

8. Дополнительным фактором, ограничивающим надежность аудита, является то, что работа, выполняемая аудитором для формирования своего мнения, основывается на его профессиональном суждении, в частности в отношении:

сбора аудиторских доказательств, в том числе при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур;

подготовки выводов, сделанных на основе аудиторских доказательств, например, при определении обоснованности оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица в ходе подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

9. Кроме того, существуют другие ограничения, которые могут повлиять на убедительность доказательств, используемых для подготовки выводов в отношении определенных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности (например, в отношении операций между аффилированными лицами). Для таких случаев в некоторых правилах (стандартах) аудиторской деятельности определены особые процедуры, которые в силу содержания отдельных предпосылок обеспечивают достаточные надлежащие аудиторские доказательства при отсутствии:

необычных обстоятельств, увеличивающих риск существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности сверх того, который ожидался бы при обычных условиях;

признака, указывающего на наличие какого-либо существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Ответственность за финансовую (бухгалтерскую) отчетность

10. В то время как аудитор несет ответственность за формулирование и выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, ответственность за подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности несет руководство аудируемого лица. Аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности не освобождает руководство аудируемого лица от такой ответственности.

Приложение №2

01.12.2008

Приказ

581

О предоставлении лицензий на осуществление аудиторской деятельности

В соответствии с федеральными законами от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и от 8 августа 2001 г. № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности», постановлением Правительства Российской Федерации от 6 февраля 2002 г. № 80 «О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации», постановлением Правительства Российской Федерации от 16 февраля 2008 г. № 80 «Об утверждении Положения о лицензировании аудиторской деятельности», а также постановлением Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 г. № 329 «О Министерстве финансов Российской Федерации», п р и к а з ы в а ю:

Предоставить лицензии на осуществление аудиторской деятельности аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам согласно приложениям № 1, № 2.

Статс-секретарь-

заместитель Министра

С.Д. Шаталов

Приложение №3

06.11.2008

Приказ

543

Об отказе в предоставлении лицензий на осуществление аудиторской деятельности

В соответствии с федеральными законами от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и от 8 августа 2001 г. № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности», постановлением Правительства Российской Федерации от 6 февраля 2002 г. № 80 «О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации»,

постановлением Правительства Российской Федерации от 16 февраля 2008 г. № 80 «Об утверждении Положения о лицензировании аудиторской деятельности», а также постановлением Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 г. № 329 «О Министерстве финансов Российской Федерации», п р и к а з ы в а ю:

Отказать в предоставлении лицензий на осуществление аудиторской деятельности организациям в связи с несоответствием соискателей лицензий лицензионным требованиям и условиям, предусмотренным законодательством и нормативными актами в области лицензирования аудиторской деятельности, согласно приложению.

Статс-секретарь заместитель Министра

С.Д. Шаталов

[1] Сформулирована цель аудита финансовой отчетности, названы его общие этические принципы. Указано на необходимость выполнения аудитором необходимого объема аудиторских процедур с учетом требований МСА и обеспечения достаточной уверенности при оценке финансовой отчетности

[2] Приложение №1

[3] Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 07.08.01 №119-ФЗ

[4] Парушина, Н.В. Аудит/Н.В.Парушина, С.П.Суворова; профессиональное образование М.:ФОРУМ-ИНФРА-М, 2005.-с.288

[5] Шеремет,А.Д. Аудит/А.Д.Шеремет, В.П.Суйц; - М.: ИНФРА – М, 2008.-448

[6] Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 07.08.01 № 119-ФЗ

[7] Все об аудите.// Сборник нормативных документов. Мю: Главбух, 2002. – с.30

[8] Шеремет,А.Д. Аудит/А.Д.Шеремет, В.П.Суйц; - М.: ИНФРА – М, 2008.-448

[9] Приказ Минфина России «Об утверждении Временного положения о порядке аккредитации профессиональных аудиторских объединений» от 29.04.02 №38н

- [10] Приказ «О предоставлении лицензий на осуществление аудиторской деятельности» от 01.12.08 №581 приложение №2
- [11] Приказ «Об отказе в предоставлении лицензий на осуществление аудиторской деятельности» от 06.11.08 543 - приложение №3
- [12] Кармайкл.Д.Р. Стандарты и нормы аудита/ Д.Р.Кармайкл, М.Бенис; М.: ЮНИТИ, 2005.-с.2005
- [13] Панкова, С.В.Международные стандарты аудита:уч.пос./С.В.Панкова; м.:Экономистъ, 2003. -с.259
- [14] Приложение №1
- [15] Агеева, Ю.Б. Аудиторская проверка:/ Ю.Б.Агеева, практич.пос. для аудитора и бухгалтера, М.: Бератор-Пресс,2003. - с. 358
- [16] Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 07.08.01 №119-ФЗ
- [17] Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 07.08.01 №119-ФЗ
- [18] Постановление Правительства Российской Федерации «О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в РФ» от 06.02.02.№80
- [19] Дубровина, Т.А. Аудиторская деятельность в страховании/Т.А.Дубровина, В.А.Сухов;уч.пос - М.: ИНФРА - М, 2006. - с.384
- [20] Приведены рекомендации аудитору в отношении его обязанности учитывать законы и нормативные акты при аудите финансовой отчетности, описаны признаки, указывающие на факты несоблюдения законов, а также процедуры, позволяющие обнаружить такие факты
- [21] Постановление правительства Российской Федерации «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» от

23.09.2002г.№696

[22] Все об аудите.// Сборник нормативных документов. Мю: Главбух, 2002. – с.30

[23] Настольная книга аудитора: Сб.нормативных документов, регламентирующих аудиторскую деятельность в Российской Федерации. – М.: АСКЕРИ, 2005.- с. 355