

Содержание:

ВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. С каждым годом число компаний, которые нуждаются в действительно качественных услугах аудитора, растет. Соответственно, увеличивается число компаний, которые эти услуги предоставляют, хоть и с замедляющимися темпами. Развитие рынка происходит со своими особенностями и проблемами. Одна из наиболее актуальных - это необходимость перехода к IFRS (МСФО - Международным стандартам финансовой отчетности) крупных компаний, и, как следствие, востребованность аудиторов, способных работать с такими компаниями

Аудит представляет собой один из наиболее важных элементов рыночной экономики, способствующий развитию предпринимательской деятельности в целом. Аудиторская деятельность в настоящее время развивается весьма динамично, о чем, в частности свидетельствует статистика.

Принятие Федерального закона «Об аудиторской деятельности» (далее - Закон об аудиторской деятельности) во многом усовершенствовало правовое регулирование аудиторской деятельности в РФ: расширена организационная структура управления аудиторской деятельностью, растет доля сопутствующих аудиту услуг, повышается уровень их качества, получила дальнейшее развитие система контроля качества аудиторских услуг в рамках профессиональных аудиторских объединений.

После вступления в силу действующего в настоящее время Федерального закона «Об аудиторской деятельности» [13] возникла необходимость принятия множества нормативно-правовых актов подзаконного характера, развивающих положения закона, в чем отсутствовала необходимость при действии предыдущего закона.

Помимо этого, принятие Федерального закона «О саморегулируемых организациях» [12] внесло коррективы не только в организацию локальной деятельности аудиторских организаций и осуществление контроля за ними, но и в концептуальные основы правового регулирования их предпринимательской деятельности государством.

Так, качественно новый подход к регулированию аудиторской деятельности связан с отменой с 1 января 2010 г. лицензирования и установлением обязательности членства аудиторских организаций и аудиторов в саморегулируемых организациях. Таким образом, принятие Закона об аудиторской деятельности в новой редакции подтвердило окончательное становление российского аудита и создало перспективы для дальнейшего развития нормативно – правового регулирования в этой сфере.

Цель работы состоит в изучении аудита как вида предпринимательской деятельности.

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

- изучить понятие предпринимательской деятельности;
- рассмотреть понятие аудиторской деятельности как вида предпринимательства;
- изучить нормативные основы регулирования аудиторской деятельности;
- проанализировать проблемы развития аудита в Российской Федерации.

Объект исследования составляют общественные отношения, возникающие в процессе организации аудиторской деятельности, рассмотренные в теоретическом и практическом аспектах.

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

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

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

Нормативную правовую базу исследования составили Конституция РФ [1], Гражданский кодекс РФ [6], Федеральный закон «Об аудиторской деятельности»

[13], Федеральный закон "О саморегулируемых организациях" [12] и иные нормативные правовые акты Российской Федерации, регулирующие отношения по теме исследования.

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

Глава 1. Понятие аудиторской деятельности как вида предпринимательства

1.1. Понятие и основные характеристики предпринимательской деятельности

Предпринимательская деятельность является основой современной рыночной экономики, его движущей силой в условиях доминирования частной собственности на средства производства. В силу важности данной деятельности многие ученые выделяют предпринимательскую способность в отдельный фактор производства. Значительную роль предпринимательская деятельность, особенно такая ее форма, как малый бизнес: играет в росте занятости и, соответственно, доходов общества. Так, в развитых странах на долю структур малого бизнеса приходится большая часть занятых и до 70 % веек предпринимательских единиц: в гоже время, производство валового внутреннего продукта (ВВП) малыми компаниями составляет лишь 10-20 %. большая часть которого производится крупными предприятиями . [19.С.21]

Развитие российской экономики невозможно без развития предпринимательства, которое в советское время было под запретом. К примеру, с 1986 по 1990 гг. за предпринимательскую деятельность около 1 200 человек были привлечены к уголовной ответственности.

Согласно 34 статье Конституции Российской Федерации [1], за каждым гражданином России закреплено право на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной, не запрещенной законом экономической деятельности. Однако, как известно, предпринимательские способности являются весьма редким ресурсом общества. Мировой опыт показывает, что предпринимательская деятельность является одним из важнейших элементов рыночной экономической системы, без которого

гармоничное развитие государства невозможно, во многом определяющее темпы экономического роста, а также структуру и качество валового национального продукта. [24.С.5]

Впервые понятие «предпринимательство» было употреблено английским банкиром и экономистом Р. Кантильоном в XVIII в. которое он представлял, как экономическую деятельность, приводящую в условиях риска в соответствие товарный спрос и предложение, а предприниматель – это человек, который приобретает средства производства для превращения их в капитал. [12.С.43] В результате функционирования капитала создается продукция, реализуемая на рынке по более высокой цене, чем ее себестоимость при производстве, а так как заранее ее рыночная цена неизвестна, то занятие предпринимательством является риском.

Предпринимательская деятельность основывается на ряде принципов, таких как: свобода предпринимательства; получение прибыли как важнейшая цель предпринимательства; свобода конкуренции и препятствие проникновению монополий на рынок; правовое государственное регулирование предпринимательской деятельности; наличие нормативно- правовой базы для регулирования предпринимательства; юридическое равенство различных форм собственности, используемых в предпринимательской деятельности . [30.С.43]

В современной науке существуют две основные точки зрения по поводу того, кого считать предпринимателем. Одни экономисты предпринимателя олицетворяют с любым собственником средств производства, что для малого и части среднего бизнеса действительно. Другие же к данной категории определяют и менеджера, что правомерно в условиях большего бизнеса. [22.С.65]

В Конституции РФ провозглашено право гражданина, используя свои способности и имущество: осуществлять предпринимательскую и другую, не запрещенную законом, экономическую деятельность. При этом не разрешается такая экономическая деятельность, которая способствует монополизации и ограничению конкуренции.

По российскому законодательству заниматься предпринимательством на территории страны могут не только российские граждане, деятельность которых не ограничивается законом, но также иностранные граждане, лица без гражданства, объединения граждан в пределах законодательно установленных полномочий. [21.С.3]

Рассмотрим изменения, касающиеся организационно-правовых форм предприятия, в Законе от 1990 г. и части I ГК РФ 1995 г. (табл. 1). [2]

Таблица 1. – Организационно-правовые формы предприятий

Закон «О предприятиях и предпринимательской деятельности»

Гражданский Кодекс (Часть I)

1. Государственное предприятие

1. Государственные и муниципальные предприятия на праве хозяйственного ведения

2. Муниципальные предприятия

2. Государственные унитарные предприятия на праве оперативного управления (казенные заводы)

3. Индивидуальное (семейное) предприятие

3. Полное товарищество

4. Полное товарищество (неюридическое) лицо

4. Товарищество на вере (командитное)

5. Смешанное товарищество

5. Общество с ограниченной ответственностью

6. Товарищество с ограниченной ответственностью (акционерное общество закрытого типа)

6. Общество с дополнительной ответственностью

7. Акционерное общество открытого типа

7. Акционерное общество

8. Объединения предприятий

8. Производственный кооператив (артель)

Сравнивая данные вышеприведенной табл. 1, отметим, что произошли значительные изменения, среди которых следует выделить отсутствие во втором разделе индивидуальных (семейных, частных предприятий (ИЧП)).

Рассматривая такую организационно-правовую форму предпринимательства, как производственный кооператив, следует отметить, что А. Чайнов уделял ей большую роль в развитии крестьянского хозяйства, считая, что сельскохозяйственный кооператив является дополнением к самостоятельному крестьянскому хозяйству, которое он обслуживает, и способствует организации земледелия в высшие формы крупного хозяйства. [34.С.7]

Гражданский Кодекс РФ [2] разрешает лицам, занимающимся предпринимательской деятельностью, принимать участие различных видах предпринимательской деятельности, не изменяя учредительные документы, и заниматься не запрещенными законом любыми видами деятельности путем наделения этих лиц (за исключением унитарных предприятий) общей правоспособностью.

Предпринимательская деятельность осуществляется в той или иной деловой среде, которая может как способствовать, так и препятствовать развитию этой деятельности. Эта среда включает в себя как внутреннюю, так и внешнюю среду организации. К основным взаимосвязанным элементам внутренней среды относятся: миссия, цели и задачи деятельности организации, материально-техническое обеспечение, используемые производственные технологии, уровень квалификации, состав и структура [25,С.53]

Динамичность предпринимательских отношений обуславливает нестабильность нормирования сфер предпринимательской деятельности, каждая из которых отличается специфичностью правового регулирования, различной компетенцией органа, осуществляющего государственный контроль, применяемыми методами и способами государственного регулирования. При этом отдельные виды предпринимательской деятельности (транспортная, строительная, торговая, банковская и др.) подвергаются усиленному контролю и надзору со стороны государства в силу особой социальной значимости. При осуществлении других видов деятельности (сельскохозяйственной, инновационной и др.) государство оказывает предпринимателям финансовую, организационную и иную поддержку. Все это, безусловно, находит отражение в правовых актах, регулирующих виды предпринимательской деятельности. [28,С.31]

Отличительной чертой предпринимательства в России в настоящее время является постепенный, но уверенный переход от нецивилизованных форм бизнеса к современным международным формам с использованием методов и средств бизнес-планирования. Грамотно составленные бизнес-планы имеют большое значение для эффективного функционирования любого предприятия. В них отображаются основные направления деятельности фирмы и намечаются результаты, которые могут быть достигнуты при условии успешной работы. [23.С.31]

Основой предпринимательской деятельности, как любого вида деятельности, является противоречивое единство объективных и субъективных факторов. В предпринимательской деятельности в неразрывном единстве взаимодействуют особые объективные экономические функции и субъективные свойства того, кто их выполняет в рамках какого-либо предприятия. С предприятием, в изначальном смысле этого слова, связано предпринимательство. Это совместно организованные усилия по созданию каких-либо благ. Инициатором создания продуктов, приобретающих товарную форму, выступает предприниматель. На свой страх и риск он создает предприятие, проявляя предприимчивость в экономической сфере. Это универсальное сложное свойство экономического человека, которое включает инициативность, рискованность, оборотистость, находчивость, изобретательность, практичность, и стремление особым образом организовать предприятие . [27.С.31]

Чтобы предприятие приносило систематическую прибыль субъект предпринимательства, ощущая на себе ответственность за предложенную инициативу, старается превратить его из рискованной в стабильную, институциональную организацию. Имея личную заинтересованность получения предпринимательского дохода, предприниматель постоянно стремится расширять предприятие, вкладывать в него все новые ресурсы и развивать его во всех новых формах. [33.С.5]

1.2. Аудиторская деятельность как вид предпринимательства

Аудиторская деятельность исторически представляет собой один из наиболее важных элементов рыночной экономики, который способствует развитию предпринимательской деятельности. Аудит необходим как фактор содействия контролю над деятельностью хозяйствующих субъектов со стороны государства, для контрагентов при заключении договоров, для учредителей и акционеров при

принятии управленческих решений и т.д.[21.С.41]

Научное и профессиональное сообщество неоднократно обращало внимание на то, что понятия аудиторской деятельности и аудита не эквивалентны между собой. Однако во Временных правилах аудиторской деятельности эти понятия употреблялись как синонимы: «аудиторская деятельность – аудит представляет собой предпринимательскую деятельность аудиторов (аудиторских фирм) по осуществлению независимых вневедомственных проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов, а также оказанию иных аудиторских услуг»[23.С.7].

Указанная неточность сохранилась и в Законе № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [13], согласно которому анализируемые понятия были равнозначны по смыслу: «аудиторская деятельность, аудит - предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей».

Такое смешение двух понятий виделось неверным, и в научной литературе трактовалось в качестве недостатка Закона об аудите 2001 года. Многие специалисты в период действия данного Закона писали, что логично называть аудитом собственно проверку отчетности на предмет ее достоверности, а аудиторской деятельностью - совокупность аудита и сопутствующих услуг. Так, В.И. Подольский указывал на то, что ранее принятая трактовка была более четкой и необходимо вернуться к ней, чтобы избежать неопределенности.[39.С.22]. В.В. Нитецкий [37.С.11] также подчеркивал, что «целесообразно различать собственно аудит как контроль и удостоверение достоверности финансовых отчетов предприятий и деятельность аудиторских фирм, которая обычно сводится не только к проверкам, но и включает всевозможные иные услуги в области финансов и бухгалтерского учета»[37.С.12].

Новым законом об аудите 2008 года указанная позиция была воспринята. Так, ст. 1 определяет, что аудиторская деятельность (аудиторские услуги) - это деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами, а аудит - независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности [13].

В то же время А.А. Марьина [36.С.8] предлагает в целях полноты и всесторонности рассмотрения отношений, возникающих при осуществлении аудиторской деятельности, определять аудиторскую деятельность в широком и узком смыслах этого понятия. Аудиторская деятельность в широком смысле представляет собой деятельность юридических лиц (аудиторских организаций, аудируемых лиц), индивидуальных предпринимателей (аудиторов, аудируемых лиц), общественных организаций и уполномоченного государственного органа, осуществляемая как собственно при проведении аудита и оказании услуг, ему сопутствующих, так и деятельность, связанная с регулированием и контролем над деятельностью аудиторов и аудиторских организаций.

Аудиторская деятельность в узком смысле этого понятия - это профессиональная, предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности аудируемых лиц (организаций и индивидуальных предпринимателей), [35.С.8]проводимая в установленных законом случаях с целью выражения мнения в аудиторском заключении о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации (аудиту), а также оказанию сопутствующих аудиту услуг, то есть услуг, оказываемых аудитором (аудиторской организацией) наряду с проведением аудита, и связанных с устранением причин ошибок в ведении бухгалтерского учета и установлением законного и целесообразного режима его составления[23.С.19].

Согласно положениям прежнего Федерального закона «Об аудиторской деятельности» 2001 г. аудиторская деятельность признавалась предпринимательской деятельностью. В новом законе «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ исчезла характеристика аудита как предпринимательской деятельности. Однако в литературе продолжают споры о правомерности квалификации аудиторской деятельности как деятельности предпринимательской.

С одной стороны, положительный ответ на данный вопрос подтверждается мнением большинства ученых. Так, Л.И. Булгакова утверждает, что «аудиторская деятельность является деятельностью предпринимательской даже в том случае, когда юридическое лицо осуществляет обязательный аудит»[25.С.8]. В качестве предпринимательской квалифицирует аудиторскую деятельность Л.Л. Арзуманова[19.С.14].

Вместе с тем в специальной литературе неоднократно обращалось внимание на несоответствие цели аудита его юридическому статусу. По мнению В.В. Нитецкого, определение аудиторской деятельности как предпринимательской «...принижает и сужает цели аудиторской службы... Предпринимательство направлено на получение прибыли, а это не является основной задачей аудита».[37.С.98]

Другие авторы, в частности Р.В. Кожура, утверждают, что отнесение аудита к предпринимательской деятельности объясняется, во-первых, тем, что с помощью этого технического приема аудиторская деятельность в фискальных целях была формально отнесена к предпринимательской; во-вторых, тем, что до вступления в силу Временных правил аудиторской деятельности в Российской Федерации деятельность физических и юридических лиц, называвших себя аудиторами и аудиторскими фирмами, была именно предпринимательской, поскольку осуществлялась инициативно и самостоятельно, на свой риск и под свою ответственность и имела организационно-правовые формы, предусмотренные Законом «О предприятиях и предпринимательской деятельности». [33.С.4]

Р.В. Кожура считает, что «аудит – деятельность, по всем типичным признакам не являющаяся предпринимательской, и... конституирование аудиторской деятельности именно как предпринимательства... произошло случайно»[33.С.8].

Однако, несмотря на то, что прямого указания на предпринимательский характер аудиторской деятельности Закон об аудите 2008 года не содержит, квалификация аудиторской деятельности как предпринимательской вытекает из содержания данного акта. В частности, это проявляется в требовании к правовому статусу индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций (которые должны быть зарегистрированы соответственно в качестве индивидуального предпринимателя и коммерческой организации). Кроме того, в соответствии с ч. 6 ст. 1 Закона об аудите 2008 года [13] аудиторские организации, индивидуальные аудиторы не вправе заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания услуг, предусмотренных указанной статьей. Таким образом, косвенное указание на предпринимательский характер аудиторской деятельности в Законе об аудите 2008 года присутствует. [29.С.7]

Легальное определение предпринимательской деятельности дается в ст. 2 ГК РФ [6], в соответствии с которой предусмотрено, что эта деятельность «самостоятельная, осуществляемая на свой риск, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом

качестве в установленном законом порядке»[13].

Исходя из того, что аудит является предпринимательской деятельностью, к нему применимы такие характеристики, как:

- а) самостоятельность – возможность аудитора определять методы проведения аудита;
- б) рисковый характер – в заключении аудитора могут быть выявлены ошибки или неточности, обусловленные объективными и субъективными факторами (непредоставление аудируемым лицом всех достоверных сведений, недостаточная квалификация аудитора и т.д.); [24.С.65]
- в) систематичность – деятельность по оказанию аудиторских услуг должна быть не разовой, а основным видом деятельности аудитора;
- г) получение прибыли как основная цель – в соответствии с п. 2 ст. 8 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» [13] в договорах оказания аудиторских услуг устанавливаются порядок выплаты и размер денежного вознаграждения аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам за проведение аудита;
- д) осуществление лицами, получившими соответствующий статус – статус аудитора. [23.С.11]

Следующим признаком аудита является независимость проводимых его аудиторов. Независимость выражается главным образом в отсутствии ведомственных, внутрифирменных отношений между аудитором и проверяемым (аудируемым) лицом, а также финансовой, имущественной, родственной или какой-либо иной заинтересованности.

Независимость поддерживается, в частности, и распространением режима предпринимательства на аудит: участники предпринимательской деятельности – юридически равноправные субъекты, движимые своей волей и действующие в своем интересе; они свободны в установлении своих прав и обязанностей на основе договора и в определении любых не противоречащих законодательству условий договора; ограничение их прав допускается на основании закона и лишь в той мере, в какой это необходимо для обеспечения публичного интереса. [28.С.66]

Именно профессионализм субъектов аудиторской деятельности и их независимость в отношении аудируемых лиц придает этому виду предпринимательства исключительный характер, выражающийся в том, что аудит может осуществляться

только специальным субъектом - профессионалом, или специалистом, зарегистрированным в качестве аудиторской организации или индивидуального аудитора в порядке, определенном законом. Данный субъект создается специально и исключительно для осуществления аудиторской деятельности, не может заниматься никакой иной предпринимательской деятельностью, кроме сопутствующих аудиту услуг. Запрет на занятие другими видами деятельности, с одной стороны, направлен на оказание аудиторских услуг на высоком профессиональном уровне, а, с другой, отвечает принципу независимости аудита. [34.С.61]

Таким образом, аудиторская деятельность обладает следующими признаками:

- является видом предпринимательства, основным источником прибыли субъекта;
- цель – выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности проверяемых лиц и о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации;
- исключительная деятельность, осуществляемая специальными субъектами (аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами);
- в отношении специальных субъектов установлено требование о профессионализме;
- аудиторские проверки носят независимый характер; [44.С.5]
- объект аудита – финансовая (бухгалтерская) отчетность и другая информация о финансово-хозяйственной деятельности проверяемого лица.

Выводы:

К настоящему времени условия для укрепления роли саморегулируемых аудиторских организаций в целом сложились, хотя ряд вопросов остается открытым и требующим тщательного анализа. Как показывает опыт других видов деятельности, чтобы отработать механизм саморегулирования, требуется серьезная и конструктивная работа представителей профессионального сообщества и государства.

Дальнейшее совершенствование аудиторской деятельности напрямую связано с обеспечением качества аудиторских услуг. Так, недостоверность информации, содержащейся в финансовой отчетности, негативно отражается на принятии

решений об инвестировании средств, что неизбежно приводит к снижению объема инвестиций в экономику. Таким образом, ответственность за проверку качества аудита возлагается на саморегулируемые аудиторские организации. [20.С.28]

Вместе с этим, анализ законодательства, посвященного рассматриваемой проблеме, приводит к выводу, что правовая база, регулирующая данные отношения, далека от совершенства, что усложняет ее практическое применение. Так, значительное количество вопросов вызывает определение правовой природы качества услуг. Не определен субъектный состав лиц, уполномоченных на проведение аудита. [24.С.11]

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

Отсутствие возможности открытия филиалов и представительств СРО приводит к затруднениям в сфере осуществления прав и обязанностей СРО, а также затрудняет доступность аудиторских услуг заказчикам таких услуг.

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

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

Глава 2. некоторые Проблемы развития аудита в российской федерации

2.1. Проблемы развития рынка аудиторских услуг

Основной характеристикой рынка аудиторских услуг в России за три последних года следует признать стагнацию. После нескольких лет стабильного развития по всем показателям именно в год перехода на механизмы саморегулирования наметился устойчивый спад. Естественно, свое влияние оказал и общемировой экономический кризис, больно ударивший по всем отраслям экономики и резко сокративший финансовые возможности заказчиков аудиторских услуг. Будучи зависимыми от своих клиентов, аудиторы были вынуждены идти на уступки по ценовым предложениям, учиться механизмам выживания в условиях ужесточающейся конкуренции.

В целях проводимого нами анализа воспользуемся данными, приведенными на официальном сайте Минфина России. Аудиторская палата России распространила записку, в которой проанализированы изменения количества аудиторов и аудиторских организаций – членов СРО АПР за период с 31.12.2011 по 31.12.2015 [4].

Так, за указанный период количество аудиторов снизилось на 5797 человек (это 22%), аудиторских организаций — на 780 (15%).

В записке отмечается: «темп снижения количества аудиторов и аудиторских организаций мог быть еще выше, если бы не искусственное сдерживание СРО оттока членов в течение последних двух лет в попытке сохранить статус саморегулируемой организации» [4] — 307-ФЗ устанавливает завышенные критерии численности для СРО аудиторов (2000 аудиторских организаций или 10000 аудиторов).

В контрольном экземпляре реестра на 20 июня 2016 года количество аудиторов составляет 21003, аудиторских организаций — 4416. По мнению АПР, в реестре официально числится большое количество аудиторов, «не принимающих участие в аудиторской деятельности на регулярной основе в соответствии с требованиями законодательства».

«Необходимо сказать, что стабильно и реально работающих аудиторских организаций намного меньше, чем официально числится в контрольном экземпляре реестра» [4], — говорится в записке.

За 4 указанных года прекратили членство в СРО АПР 1566 аудиторов и 372 аудиторские организации.

Проведённый АПР анализ позволяет сделать вывод, что:

- уменьшение числа аудиторов в основном обуславливается исключением из членов за несоблюдение требований действующего законодательства, которое выявлено при выполнении СРО АПР своих функций и уходом из профессии из-за негативных условий на рынке аудиторских услуг;
- уменьшение числа аудиторских организаций в основном обуславливается уходом из профессии в связи с условиями, которые сложились на рынке аудиторских услуг, и выходом из членов СРО АПР аудиторских организаций, которые уклоняются от проведения внешнего контроля качества работы.

Однако, несмотря на явное снижение количества аудиторских организаций, доходы аудиторских организаций в целом возросли.

Также в 2015 году возросло количество клиентов аудиторских организаций, бухгалтерская отчетность которых проаудирована, причем, этот показатель уменьшился по Москве и увеличился по Санкт-Петербургу и другим регионам РФ .

В соответствии с данными Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности, наибольшая доля в общем количестве аудиторских организаций принадлежит малым аудиторским организациям с численностью сотрудников до 15 человек [5].

В 2016 году Совет по общественному надзору за развитием бухучета, отчетности и аудита разработал свою версию проекта предложений по реформированию действующей в РФ системы регулирования и саморегулирования аудиторской деятельности. Документ опубликован на сайте Совнадзора [7].

Окончательная версия предложений Совнадзора будет направлена в контрольное управление Президента в качестве альтернативы разработанной рабочим органом САД концепции дальнейшего развития аудиторской деятельности в РФ, которая фактически, согласована всеми СРО.

Среди предложений Совнадзора, в частности, присутствуют:

— создание двухуровневой системы государственного регулирования аудиторской деятельности. Первый уровень – Совет по бухучету, отчетности и аудиторской деятельности при Президенте РФ (формируется из числа руководителей аппарата

Президента РФ, правительства РФ, органов исполнительной власти и ЦБ, саморегулируемых организаций бухгалтеров и аудиторов, Торгово-промышленной Палаты, Российского Союза Промышленников и Предпринимателей). Второй уровень – органы исполнительной власти и Центральный Банк РФ;

— откорректировать перечень организаций, подлежащих обязательному аудиту, законодательно установить перечень (критерии) «общественно значимых организаций», подлежащих обязательному аудиту;

— установить адекватную административную ответственность организаций и их руководителей за уклонение от прохождения «обязательного аудита»;

— подумать о введении ограничений на деятельность международных аудиторских сетей в России, ее дополнительной регламентации (например, ограничить их доступ к аудиту ОЗХС (общественно значимых хозяйствующих субъектов));

— аудиторам, имеющим бессрочные аттестаты государственного образца, выданные в соответствии с законом 119-ФЗ, вернуть право вести профессиональную деятельность, включая и «общественно значимые организации», сохранив право на аудиторскую деятельность и за обладателями вновь полученных «единых аттестатов»;

— ввести обязательное страхование профессиональной ответственности при оказании аудиторских услуг, в размере, соответствующем объему оказываемых услуг, с одновременным изъятием из действующего законодательства, регулирующего аудиторскую деятельность в РФ, понятия «компенсационный фонд»;

— ввести систему госрегулирования и саморегулирования в области ведения бухгалтерского и налогового учета, формирования бухгалтерской и налоговой отчетности, установить законодательную ответственность за формирование недостоверной бухгалтерской и налоговой отчетности [7].

Таким образом, можно сделать выводы, что общее количество аудиторских организаций и аудиторов снизилось за период с 2011 года по 2015 год на 6027 или на 19%.

СРО АПР за весь период саморегулирования была и остается самой крупной организацией по общей численности своих членов и по численности аудиторов по сравнению с другими СРО. Основные показатели деятельности СРО, ежегодно

публикуемые Минфином России, не содержат анализа причин изменения (уменьшения) количества аудиторов и аудиторских организаций.

Важнейшим качественным показателем членства аудиторских организаций в СРО является количество аудиторских организаций, имеющих в штате трёх и более аудиторов, работающих на постоянной основе по основному месту работы. Такие организации подтверждают свое реальное участие в аудиторской деятельности и представляют собой наиболее стабильную и профессиональную группу.

Основные показатели рынка аудиторских услуг и деятельности СРО, публикуемые Минфином России, не раскрывают реального положения дел в аудите и в саморегулировании профессии [4].

Концепция дальнейшего развития аудиторской деятельности в Российской Федерации разработана во исполнение Поручения Президента РФ №ПР-2629 от 19.12.2015 и одобрена Советом по аудиторской деятельности 24.06.2016, что позволит аудиторским организациям перейти на более качественный уровень оказания услуг.

2.2. Проблемы регулирования аудиторской деятельности

По состоянию на 01 января 2017 год в сфере аудиторской деятельности задействовано 4,4 тыс. аудиторских организаций и 21,5 тыс. аудиторов, в том числе индивидуальных аудиторов 0,7 тысяч. Более 90% аудиторских организаций относятся к субъектам малого и среднего предпринимательства. К основным институтам аудиторской профессии и аудиторского рынка относят: саморегулируемые организации (СРО), единая аттестационная комиссия, Совет по аудиторской деятельности и его Рабочий орган, Министерство финансов Российской Федерации, Казначейство России. [31]

Основными итогами развития института аудита на данный момент являются:

- устойчивое функционирование рынка аудиторских услуг;
- формирование нормативно-правового обеспечения аудиторской деятельности;
- создание институтов аудиторской профессии;
- создание современной системы регистрации аудиторских организаций и аудиторов;

- создание современной системы профессиональной аттестации аудиторов;
- создание условий, обеспечивающих информационную открытость рынка аудиторских услуг. [34]

Появление новых тенденций и вызовов в мировом развитии и национальной экономике при подведении итогов развития российского аудита заставляет сосредоточиться на выявлении наиболее значимых проблем и угроз, а также поиске путей их преодоления с учетом возрастающих требований общества к качеству аудита[24.С.3].

Главной целью совершенствования аудиторской деятельности в Российской Федерации, в соответствии с распоряжением Правительства РФ от 30 декабря 2015г. № 2776- р, на 2016-2018 гг. является формирование цивилизованного рынка аудиторских услуг, участники которого будут отвечать высоким требованиям, предъявляемым субъектам социально значимых профессий и будут способны выполнить возложенную на них миссию. [41]

К основным поставленным задачам можно отнести:

- обеспечение повышения качества аудита,
- повышения общественной значимости аудита,
- повышение престижа аудиторской профессии,
- повышение конкурентоспособности российских аудиторских компаний,
- совершенствование саморегулирования аудиторской деятельности.[44.С.7]

Основными направлениями дальнейшего развития аудиторской деятельности в период 2016-2018 гг. являются:

1. Повышение качества аудита и информативности аудиторского заключения при оценке финансового состояния и финансовых результатов ведения деятельности аудируемых лиц с акцентированием внимания к раскрытию их наиболее существенных рисков, выявленных при проведении аудита.
2. Совершенствование регулирования рынка аудиторских услуг с целью повышения качества аудита, включая разработку эффективных механизмов допуска организаций к осуществлению аудиторской деятельности на основе повышения требований к аудиторским организациям, проводящим обязательный аудит. [41]
3. Осуществление мероприятий по борьбе с недобросовестной конкуренцией на рынке аудиторских услуг на основе:

- принятия саморегулируемой организацией аудиторов корпоративного соглашения о противодействии демпингу, несовместимому с обеспечением высокого качества аудита, при оценке стоимости аудита; [44.С.9]
- осуществления системного мониторинга результатов проведения конкурсов за право проведения обязательного аудита для выявления фактов ценового демпинга и принятия мер противодействия их дальнейшему появлению;
- закрепления в нормативных документах требования о составлении расчета трудоемкости проведения обязательного аудита общественно значимых организаций с признанием его неотъемлемым приложением к договору об обязательном аудите;
- обеспечения прозрачности функционирования аудиторских организаций на основе раскрытия достоверной информации об основных показателях их деятельности на сайтах этих организаций. [40]

1. Предупреждение возможности манипулирования ценой обязательного аудита на основе:

- разработки и принятия нормативных документов, определяющих возможность одновременного проведения обязательного аудита с оказанием иных аудиторских услуг на основе предварительного формирования перечня таких услуг;
- усиления внимания к фактам одновременного оказания услуг по проведению обязательного аудита и иных аудиторских услуг заказчиком, при которых низкая стоимость аудита сочетается с высокой стоимостью иных аудиторских услуг, а также корректности оценки трудоемкости аудита в рассматриваемых случаях. [40]

1. Разработка методических документов в области нормирования объемов и обоснованной оценки стоимости аудиторских услуг, в том числе документов, устанавливающих требования к трудоемкости проведения аудита общественно значимых хозяйствующих субъектов и иных аудируемых лиц.
2. Организация системной оценки профессиональных способностей и компетентности аудиторов, включая оценку владения профессиональными знаниями, профессиональными навыками и профессиональными ценностями, необходимыми для компетентного выполнения профессиональных обязанностей.
3. Укрепление взаимодействия СРО аудиторов с комитетами по аудиту советов директоров (наблюдательных советов) акционерных обществ, а также обеспечение участия представителей аудиторского сообщества во всех

профильных профессиональных объединениях для объединения совместных усилий в решении проблемы повышения качества аудита. [44.С.87]

4. Совершенствование регулирования бухгалтерского учета и усиление внимания к качеству подготовки бухгалтеров, рассматриваемые как необходимые условия повышения качества бухгалтерской (финансовой) отчетности, выступающего важным фактором эффективности проведения аудита и обеспечения общества достоверной информацией о деятельности хозяйствующих субъектов[40].

Выводы:

Большинство законопроектов, разрабатываемых в области аудиторской деятельности, направлено на расширение полномочий контролирующих органов. Это связано, в свою очередь, с необходимостью усиления процедур, повышающих качество аудита. Успешная реализация законодательных проектов позволит сформировать цивилизованный рынок аудиторских услуг.

Заключение

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

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

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

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

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

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» 2008 года ознаменовал переход на новый этап правового регулирования аудита. Таким образом, были

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

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

БИБЛИОГРАФИЯ:

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 № 11-ФКЗ)
2. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 07.02.2017)
3. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 N 195-ФЗ (ред. от 07.02.2017)
4. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 N 197-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017)
5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 28.12.2016)
6. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 07.02.2017)
7. Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14.11.2002 N 138-ФЗ (ред. от 19.12.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017)
8. Федеральный закон от 08.02.1998 N 14-ФЗ (ред. от 03.07.2016) "Об обществах с ограниченной ответственностью" (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017)
9. Федеральный закон от 26.12.1995 N 208-ФЗ (ред. от 03.07.2016) "Об акционерных обществах" (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017)

10. Федеральный закон от 04.05.2011 N 99-ФЗ (ред. от 30.12.2015) "О лицензировании отдельных видов деятельности" (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017)
11. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 23.05.2016) "О бухгалтерском учете"
12. Федеральный закон от 01.12.2007 N 315-ФЗ (ред. от 03.07.2016) "О саморегулируемых организациях" (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2016)
13. Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ (ред. от 03.07.2016) "Об аудиторской деятельности" (с изм. и доп., вступ. в силу с 02.10.2016)
14. Федеральный конституционный закон от 17.12.1997 N 2-ФКЗ (ред. от 28.12.2016) "О Правительстве Российской Федерации"
15. Федеральный конституционный закон от 28.04.1995 N 1-ФКЗ (ред. от 15.02.2016) "Об арбитражных судах в Российской Федерации"
16. Указ Президента РФ от 22.12.1993 № 2263 (ред. от 26.11.2001) "Об аудиторской деятельности в Российской Федерации" (вместе с «Временными правилами аудиторской деятельности в Российской Федерации») // Собрание актов Президента и Правительства РФ. – 1993. - № 52. - Ст. 5069.
17. Распоряжение Правительства РФ «О Концепции совершенствования механизмов саморегулирования» от 30 декабря 2015 г. № 2776-р.
18. Арефкина Е.И. Правовые основы бухгалтерского учета / отв. ред. Е.Ю. Грачева, Е.И. Арефкина. М.: Проспект, 2013.
19. Арзуманова Л.Л. Правовое регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации. - М.: Проспект, 2011.
20. Ашмарина Е.М., Быля А.Б., Терехова Е.В. Правовые основы системы правового регулирования бухгалтерского учета и аудита в Российской Федерации. М.: КноРус, 2011
21. Белова Е.Л. Особенности бухгалтерского учета формирования и использования прибыли в организации // В сборнике: Пути социально-экономического развития региона: финансовое обеспечение, перспективы и направления оптимизации Калужский филиал Финансового университета при Правительстве РФ. Под редакцией Пироговой Т.Э., Никифорова Д.К. 2015.
22. Белова Е.Л. Порядок ведения бухгалтерского учета финансовых результатов в ООО «Нефрит» // В сборнике: Теория и практика развития экономики на международном, национальном, региональном уровнях Материалы Международной научно-практической конференции. Под редакцией Пироговой Т.Э.. 2014
23. Белова Е.Л., Дербичева А.А. Оптимизация учета и стандартизация расчетов с покупателями и заказчиками для принятия профессиональных управленческих

- решений. Монография / Калуга, 2015.
24. Белова Е.Л., Пирогова Т.Э. Нормативно-правовое регулирование ведения бухгалтерского учета финансовых результатов деятельности организации / Теория и практика развития экономики на международном, национальном, региональном уровнях. Сборник материалов международной научно-практической конференции (Калужский филиал Финуниверситета, 24 апреля 2014 г.). Калуга: ИД «Эйдос», 2014
 25. Булгакова Л.И. Аудит в России: механизм правового регулирования. - М: Волтерс Клувер, 2015.
 26. Гойман-Калинский И.В., Иванец Г.И., Червонюк В.И. Элементарные начала общей теории права: учеб. пособие. М.: КолосС, 2013
 27. Городилов М.А. Развитие системы нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации. М.: Финансы и кредит, 2009.
 28. Григоренко М.А. Возникновение и основные этапы эволюции аудиторской деятельности в мировой и отечественной практике / // Учет и статистика. - 2011. - № 4.
 29. Енгибарян Р.В., Краснов Ю.К. Теория государства и права: учеб. пособие. М.: Норма. 2010.
 30. Зиновьева И.С., Целых К.Н. Аудит: учеб. пособие. Воронеж, Воронежская государственная лесотехническая академия, 2012.
 31. Информация о ходе признания документов, содержащих международные стандарты аудита, применимыми на территории Российской Федерации за 2016 год// Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации. URL:<http://minfm.m> (дата обращения: 27.02.2017).
 32. Кизилев А.Н. Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации // Международный бухгалтерский учет. 2016. № 47
 33. Кожура Р.В. Аудит: предпринимательство или юридический процесс (об одной профессиональной привилегии) // Аудиторские ведомости. - 2016. - № 11.
 34. Конев К.А. Система нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 16
 35. Конституционное право России / А.С. Прудников [и др.]; под ред. Б.С. Эбзеева, А.С. Прудникова, В.И. Авсеенко. М.: Юнити-Дана, 2010. 615 с.
 36. Марьина А.А. Субъекты аудиторской деятельности: Дисс. канд.юрид.наук. - М., 2009.
 37. Нитецкий В.В. Правовые основы независимой аудиторской деятельности// Аудиторские ведомости. - 2016. - № 3.

38. Подольский В. И. Комментарий к Федеральному закону «Об аудиторской деятельности» (постатейный). – М.: Современная экономика и право, 2012.
39. Подольский В.И., Савин А.А. Аудит: учебник для бакалавров. М.: Юрайт, 2013.
40. Проект Концепции дальнейшего развития аудиторской деятельности в Российской Федерации // Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации. URL: <http://minfin.ru> (дата обращения: 27.02.2017).
41. Проект Концепции развития систем внутреннего финансового контроля, внутреннего аудита и оценки качества финансового менеджмента в секторе государственного и муниципального управления с проектом плана мероприятий по ее реализации // Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации. URL:<http://minfin.ru> (дата обращения: 27.02.2017)
42. ПятовМ.Л. Правовые основы бухгалтерского учета: практическое руководство. М.: Эксмо, 2016.
43. Российское предпринимательское право / Под ред. И.В. Ершовой, Г.Д. Отнюковой. – М.: Проспект, 2011.
44. СоколоваЕ.С., Архарова З.П. Бухгалтерский учет и аудит: учебно-практическое пособие. М.: ЕАОИ, 2016