

Содержание:

Введение

Под аудитом в современной науке понимается проверка достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и выражение мнения аудитором об отчетности путем составления аудиторского заключения. Вообще, организация контроля является обязательным элементом управления общественными финансовыми средствами, так как такое управление влечет за собой ответственность перед обществом.

С развитием производительных сил возникла совершенно новая форма контроля – аудиторский контроль. Данный контроль осуществляется независимыми аудиторскими организациями (фирмами), а также отдельными независимыми аудиторами.

Аудиторская проверка проводится с использованием аудиторских стандартов, разработанных практикой в странах с развитой рыночной экономикой. В состав аудиторских стандартов включаются пояснения и нормы аудита, являющиеся руководством к выполнению аудиторских процедур, их применения к различным объектам проверки и подготовки аудиторских отчетов.

Аудит заставляет служащих организации более ответственно подходить к ведению текущей документации, так как все рабочие документы организации будут подвержены тщательной проверке со стороны аудиторов. Следовательно, в современных условиях развития рыночных отношений функцией независимого аудиторского контроля является содействие формированию экономических связей между экономическими субъектами, а также развитию маркетинга.

Важно отметить, что в настоящее время все большее число независимых аудиторов стараются работать в аудиторской организации, которая располагает гораздо большими возможностями для успешной деятельности.

Во всем мире деятельность аудиторов регулируется законодательно, однако в нашей стране на протяжении XX века все попытки введения системы аудита оказывались неудачными. Но в условиях формирования в стране рыночной экономики, была сделана еще одна попытка становления аудита, и связана она, в

первую очередь, с созданием совместных предприятий с иностранным капиталом, инвесторы которых требовали аудиторские заключения о деятельности предприятий.

Со временем аудит в России получил широкое распространение, что являлось вполне закономерным и позитивным процессом, но дальнейшее развитие тормозилось отсутствием в стране достаточной нормативной базы, в частности, закона об аудите.

Более семи с половиной лет регулирование аудиторской деятельности в РФ осуществлялось в соответствии с Временными правилами аудиторской деятельности. С вступлением в силу Федерального Закона №119ФЗ «Об аудиторской деятельности» в России начался новый этап развития аудита. Теперь аудиторские организации и индивидуальные аудиторы получили законодательно оформленные права и обязанности, а исходя из действующего законодательства несут определенную ответственность.

1. Основные положения об аудиторской деятельности

Аудиторская деятельность, аудит - это предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей[1].

В существовавших ранее Временных правилах было указано, что аудиторская деятельность 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.

Также во Временных правилах было установлено, что основной целью аудиторской деятельности является установление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в Российской Федерации [2].

Законом же предусмотрено, что целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Такое понятие, сформулированное на основе международного опыта, точнее отражает цель аудита.

Положительное значение имеет установленный в первой статье Закона детализированный перечень сопутствующих аудиту услуг, что позволит более конкретно, с законодательным обоснованием оценивать возможность осуществления подобных услуг аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами (см рис).

С учетом того, что оказание сопутствующих аудиту услуг, как правило, занимает лидирующее место в количественном и стоимостном выражении в общем объеме работ и услуг, данная норма имеет чрезвычайно важное значение.

Под сопутствующими аудиту услугами понимается оказание аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами следующих услуг:

- постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, бухгалтерское консультирование;
- налоговое консультирование;
- анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;
- управленческое консультирование, в том числе связанное с реструктуризацией организаций;
- правовое консультирование, а также представительство в судебных и налоговых органах по налоговым и таможенным спорам;
- автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;
- оценка стоимости имущества, оценка предприятий как имущественных комплексов, а также предпринимательских рисков;
- разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес - планов;
- проведение маркетинговых исследований;

- проведение научно - исследовательских и экспериментальных работ в области, связанной с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;
- обучение в установленном законодательством Российской Федерации порядке специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью;
- оказание других услуг, связанных с аудиторской деятельностью [3].

При этом Законом предусмотрено, что аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам запрещается заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания сопутствующих ему услуг.

Важное значение в аудиторской деятельности имеет понятие договора на оказание аудиторских услуг. В договоре должны указываться порядок исполнения договора, условия оплаты оказанных услуг, определение последствий невозможности достижения результата работ и обязательства сторон при одностороннем отказе от исполнения договора.

Закон определяет, что аудиторская деятельность осуществляется в соответствии с настоящим Федеральным законом и принятыми в соответствии с ним иными федеральными законами, регулирующими отношения, возникающие при осуществлении аудиторской деятельности [4].

Стоит отметить, что аудит не может осуществляться:

- аудиторами, являющимися учредителями (участниками) аудируемых лиц, их руководителями, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- аудиторами, состоящими с учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов);
- аудиторскими организациями, руководители и иные должностные лица которых являются учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и

ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности;

- аудиторскими организациями, руководители и иные должностные лица которых состоят в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов) с учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности;

- аудиторскими организациями в отношении аудируемых лиц, являющихся их учредителями (участниками), в отношении аудируемых лиц, для которых эти аудиторские организации являются учредителями (участниками), а также в отношении организаций, имеющих общих с этой аудиторской организацией учредителей (участников);

- аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами, оказывавшими в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудиторской проверки, услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также по составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности физическим и юридическим лицам, - в отношении этих лиц [5].

2. Понятие аудитора и аудиторской организации

Аудитор - 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 договора, либо в качестве индивидуального предпринимателя, осуществляющего свою деятельность без образования юридического лица.

Аудиторская организация - коммерческая организация, осуществляющая аудиторские проверки и оказывающая сопутствующие аудиту услуги. Организация осуществляет свою деятельность по проведению аудита после получения лицензии, и может быть организована в любой организационно-правовой форме,

кроме открытого акционерного общества.

Законом предусмотрено, что не менее 50 процентов 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 процентов. Также определено, что в штате аудиторской организации должно состоять не менее пяти аудиторов[6].

Следует отметить, что аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны установить и соблюдать правила контроля внутреннего качества проводимых ими аудиторских проверок. Требования, предъявляемые к указанным правилам, регламентируются федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности являются обязательными для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, а также для аудируемых лиц.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы в соответствии с требованиями законодательных актов РФ вправе самостоятельно выбирать приемы и методы своей работы, за исключением планирования и документирования аудита, составления рабочей документации аудитора и аудиторского заключения, которые должны осуществляться в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности. [7]

3. Аудит как вид предпринимательской деятельности

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

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

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

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

Определяя аудит как независимую финансовую и бухгалтерскую проверку, все же следует отметить, что аудит имеет более широкое назначение. Наряду с оказанием практической помощи по восстановлению и ведению бухгалтерского учета аудиторские фирмы оказывают услуги по разработке рациональной модели бухгалтерского учета для целей финансового анализа, по оптимизации налогообложения, по определению будущих потребностей в финансировании. Аудит в сфере управления помогает оптимизировать структуру предприятия, аудит в сфере экономического анализа финансовой и производственно-хозяйственной деятельности способствует повышению экономической эффективности деятельности хозяйствующих субъектов. Таким образом, определяя эти направления аудиторской деятельности, можно сделать вывод о том, что аудит - это своеобразная экспертиза бизнеса, способствующая повышению конкурентоспособности хозяйствующих субъектов и, безусловно, представляющая в этих аспектах интерес для предпринимателей.[8]

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

предпринимательской деятельности, стали их совладельцами, вложив деньги и ваучеры в их акции.

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

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

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

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

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

Таким образом, с учетом тенденции роста количества дел о несостоятельности хозяйствующих субъектов, рассматриваемых арбитражным судом, становится очевидной необходимость внедрения в практику арбитражного суда аудиторских проверок по этой категории дел.[9]

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

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

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

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

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

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

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

Небезынтересным является вопрос о правомерности отказа аудитора в выдаче клиенту аудиторского заключения по мотивам обнаружения значительных нарушений в оформлении первичных документов, нарушения правил ведения бухгалтерского учета или налогового законодательства и т.д. Так, аудиторская фирма отказала клиенту в выдаче аудиторского заключения, ссылаясь на то, что финансовый отчет данного предприятия не отвечает требованиям достоверности. Однако несмотря на то, что аудитор проделал определенную работу, клиент отказался оплатить ее. Для того чтобы определить правомерность поведения сторон, следует обратиться к законодательству, регламентирующему аудиторскую деятельность. Так, Правила не предусматривают в данном случае возможность отказа в выдаче аудиторского заключения.

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

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

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

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

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

Аудиторские фирмы подлежат государственной регистрации как предприятия, а физические лица, намеренные заниматься этой деятельностью, обязаны зарегистрироваться в качестве предпринимателей.[10]

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

Осуществление аудиторской деятельности без лицензии не допускается и влечет применение к субъектам, нарушающим данное правило, мер имущественной

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

4. Правила (стандарты) аудиторской деятельности

Закон об аудите определяет правила (стандарты) аудиторской деятельности как 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:

- федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, обязательные для исполнения аудиторскими организациями и аудиторами за исключением положений, в отношении которых указано, что они имеют рекомендательный характер;
- внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности, действующие в профессиональных аудиторских объединениях, а также
- правила (стандарты) аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Необходимость использования аудиторских стандартов никогда не отрицалась серьезными участниками дискуссий по Закону об аудите. Тем более, что аудиторские стандарты являются неотъемлемой частью международной

аудиторской практики, которая обобщена в Международных стандартах аудита (МСА)[11].

Разница в подходах в основном сводилась к вопросу о том, нужны ли обязательные к исполнению общедоверительные стандарты или достаточно ограничиться стандартами аудиторских объединений и/или организаций.

Представляется, что на данном этапе развития аудиторской профессии, когда, с одной стороны, общественные объединения аудиторов только формируются, набирают силу и включают в себя далеко не всех участников аудиторского рынка, а, с другой стороны, большая часть аудиторских организаций не в состоянии самостоятельно разработать собственные стандарты, введение обязательных федеральных стандартов вполне обоснованно. Особенно, если учесть, что при их разработке за основу были приняты МСА[12].

Кроме того, в отличие от внутренних стандартов федеральные стандарты обязательны не только для аудиторов, но и для их клиентов.

Следует, однако, отметить, что на сегодняшний день на федеральном уровне существуют только стандарты, одобренные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации. Обязательность их применения была установлена лишь в 1999 году Положением о лицензировании отдельных видов аудиторской деятельности, утвержденным постановлением Правительства РФ 27 апреля 1999 г. № 472, пунктом 11 которого было определено, что следование правилам (стандартам) является критерием качества проведения аудиторской проверки.

Приведем перечень правил стандартов аудиторской деятельности в порядке их одобрения Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ.

9 февраля 1996 г. - "Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности";

25 декабря 1996 г. - "Планирование аудита", "Документирование аудита", "Аудиторские доказательства", "Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита", "Аудиторская выборка", "Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности", "Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита", "Использование работы эксперта", "Дата подписания аудиторского заключения и отражение в нем событий, произошедших после даты составления и

представления бухгалтерской отчетности", "Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита", Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности;

22 января 1998 г. - "Образование аудитора", "Аналитические процедуры", "Существенность и аудиторский риск", "Аудит в условиях компьютерной обработки данных";

15 июля 1998 г. - "Внутрифирменный контроль качества аудита", "Первичный аудит начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности", "Применимость допущения непрерывности деятельности", "Проверка соблюдения нормативных актов при проведении аудита", "Разъяснения, предоставляемые руководством проверяемого экономического субъекта";

18 марта 1999 г. - "Учет операций со связанными сторонами в ходе аудита", "Общение с руководством экономического субъекта", "Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним";

27 апреля 1999 г. - "Понимание деятельности экономического субъекта", "Использование работы другой аудиторской организации", "Изучение и использование работы внутреннего аудита";

20 августа 1999 г. - "Прочая информация в документах, содержащих проаудированную бухгалтерскую отчетность", "Проверка прогнозной финансовой информации", "Аудит оценочных значений в бухгалтерском учете";

Отдельно отметим Правило (Стандарт) № 1 аудиторской деятельности в области банковского аудита "Порядок составления аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности кредитной организации, подготовленной по итогам деятельности за год", одобренное Экспертным комитетом при ЦБР по банковскому аудиту 8 сентября 1998 г., и Концепцию адаптации Правил (стандартов) аудиторской деятельности, одобренных Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, для применения в области банковского аудита (решение Экспертного комитета при Центральном банке Российской Федерации по банковскому аудиту от 12 марта 2001 г.).

По Закону об аудите федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности утверждаются Правительством РФ. Как указывалось выше, все существующие федеральные стандарты только одобрены Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ, кроме того, необходимо разработать действенные механизмы

контроля за их соблюдением, а также дать время практикующим аудиторам внедрить соответствующие аудиторские технологии. Поэтому, совершенно оправдано отложение вступления в силу статьи 9 Закона об аудите до 9 сентября 2002 г.

В связи с этим статус существующих правил (стандартов), утвержденных Комиссией по аудиторской деятельности, на переходный период до подготовки и вступления в силу новых федеральных правил (стандартов) также нуждается в уточнении.

Профессиональные аудиторские объединения вправе устанавливать для своих членов правила (стандарты) аудиторской деятельности, которые не могут противоречить федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности и требования которых не могут быть ниже требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности.

С юридической точки зрения сомнительной является использование не определенного формально термина "ниже", когда речь идет о сравнении требований стандартов различного уровня. Ведь, если внутренний стандарт не противоречит федеральному, это автоматически означает, что все требования федерального стандарта соблюдены и никаких "послаблений" во внутреннем стандарте не допущено.

Аналогичные возможности предоставляются непосредственно аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам, которые вправе устанавливать собственные правила (стандарты) аудиторской деятельности, которые не могут противоречить федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности. При этом требования правил (стандартов) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов не могут быть ниже требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности и внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности профессионального аудиторского объединения, членами которого они являются.

Пункт 7 Закона об аудите устанавливает право аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов в соответствии с требованиями законодательных и иных нормативных правовых актов Российской Федерации и федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности самостоятельно выбирать приемы и методы своей работы, за исключением планирования и документирования аудита, составления рабочей документации аудитора, аудиторского заключения, которые

осуществляются в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Не совсем понятно, зачем этот пункт выделяет только некоторые стандарты аудита, если аудитор имеет свободу только в рамках внутренних стандартов, которые и так не могут противоречить федеральным. Если же пытаться прочесть этот пункт формально, то из него следует необходимость детализации федеральных правил (стандартов) до уровня приемов и методов работы в части "планирования и документирования аудита, составления рабочей документации аудитора, аудиторского заключения".

Следует отметить, что Федеральный закон от 14 декабря 2001 г. внес в статью 9 Закона об аудите изменения, исправляющие ошибки технического характера.

Заключение

Становление рыночной экономики, передача в частную собственность средств производства, развитие банковского, страхового дела и инвестиционной активности привели к появлению такого совершенно нового для России вида предпринимательства, как аудиторская деятельность. Аудит осуществляется в первую очередь в интересах собственников с целью защиты их имущественных интересов. Для успешного развития аудита нужна соответствующая нормативная база, которая продолжает развиваться, выходят новые нормативно-правовые акты, которые все четче регулируют аудиторскую деятельность. Сейчас при принятии новых нормативных актов, регулирующих отношения в той или иной области хозяйственной деятельности, часто ссылаются на необходимость сближения российской и мировой практики. Однако, учитывая существенные отличия нашей экономики от экономики развитых стран, можно сказать, что этот процесс будет достаточно продолжительным. Важным аспектом аудиторской деятельности является ответственность аудитора как субъекта профессиональной деятельности, аудитор несет ответственность за составление аудиторского заключения. Аудиторы помимо общегражданской ответственности несут и профессиональную ответственность. Профессиональная ответственность - это ответственность, возникающая в связи с выполнением профессиональных обязанностей. Подобная ответственность характерна для профессии врача, адвоката, бухгалтера, аудитора. Частным случаем профессиональной ответственности аудитора является ответственность за некачественное проведение проверки. В процессе

профессиональной деятельности аудиторам приходится проводить различные арифметические и иные вычисления, выполнять анализ остатков по счетам, рассчитывать коэффициенты, составлять таблицы с различной степенью сложности итогов, выполнять другие действия, связанные с расчетами. Поэтому все больше аудитор нуждается в хорошем программном обеспечении компьютера, но этот аспект не всегда учитывается. Также существует проблема «сезонного аудита», которая приходится на декабрь-апрель каждого года, когда спрос на аудиторские услуги очень возрастает. Умелое применение методов на практике способствует достижению максимальных результатов в выполнении аудиторами своих функций. По мере развития рыночной экономики и аудита в России и создания профессиональных аудиторских объединений они должны взять на себя основную работу по созданию аудиторских стандартов, профессиональной подготовке и аттестации специалистов, осуществлению контроля за профессиональной деятельностью аудиторов. Тогда, видимо, на первое место выйдут интересы экономических субъектов, затем аудиторов и аудиторских фирм и уж затем государства.

Список литературы

1. Братчикова Н.В. Новое правовое регулирование аудиторской деятельности // Законодательство и экономика, № 8, август 2012 г.
2. Камышанов П.И. Практическое пособие по аудиту. М., 2014.
3. Нитецкий В.В. Правовые основы независимой аудиторской деятельности // Аудиторские ведомости. 2014. № 3. С.13.
4. Кожура Р.В. Аудит: предпринимательство или юридический процесс// Аудиторские ведомости. 2015. № 11. С.33.
5. Гутцайт Е. М. Правила (стандарты) аудиторской деятельности. - М.: Современная Экономика и Право, 2014.
6. Ремизов Н. А., Золотухина Ю. А. Международные стандарты аудита и российская аудиторская практика. // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2013. № 1. с. 60-77, № 2. с.55-65.
7. Ремизов Н.А. Федеральный закон "Об аудиторской деятельности". Комментарий.// Финансовые и бухгалтерские консультации.2013. № 9. с.14.