**Аудиторская деятельность в Российской Федерации**

**Магистреская диссертация**

**2017**

**Вернуться в каталог готовых дипломов и магистерских диссертаций –**

[**http://учебники.информ2000.рф/diplom.shtml**](http://учебники.информ2000.рф/diplom.shtml)

Тот факт, что тема магистерской диссертации является актуальной очевиден исходя из того, что наличие стремительных темпов в развитии рыночной экономики в Российской Федерации создает необходимость в строгом финансовом контроле. О необходимости этого контроля наглядно свидетельствует опыт многих стран с развитой рыночной системой хозяйствования. В своей практической реализации аудит представляет собой предпринимательскую деятельность, которая играет в рыночной экономике весьма важную роль.

ВВЕДЕНИЕ

Тот факт, что тема магистерской диссертации является актуальной очевиден исходя из того, что наличие стремительных темпов в развитии рыночной экономики в Российской Федерации создает необходимость в строгом финансовом контроле. О необходимости этого контроля наглядно свидетельствует опыт многих стран с развитой рыночной системой хозяйствования. В своей практической реализации аудит представляет собой предпринимательскую деятельность, которая играет в рыночной экономике весьма важную роль. В развитых странах, именно независимая аудиторская деятельность представляет собой главную форму, в которой осуществляется внешний финансовый контроль.

Последние десятилетия характеризуются тем, что имел место быть ряд значительных изменений, как организации финансового контроля, так и в его содержании. С одной стороны, упразднились органы, осуществляющие народный контроль. Были образованы новые контролирующие органы. Особое внимание было уделено вопросам, связанным с укрепление финансового контроля со стороны государства. С другой стороны, в связи с существующими условиями, которые имеют отношение к формированию рыночных отношений в Российской Федерации — возросла значимость осуществления постоянного внутрихозяйственного контроля, который осуществляют собственники хозяйствующих субъектов и индивидуальные предприниматели. Стал очевидным тот факт, что наличие достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности дает возможности для того, чтобы осуществить сознательный выбор тех или иных экономических решений. Также достоверная бухгалтерская (финансовая) отчетность дает возможность уберечься от операций с повышенным риском и случайных деловых связей. В подобных условиях достаточно широко стал распространяться контроль, который осуществляется в форме аудиторской деятельности.

|  |
| --- |
| [Вернуться в библиотеку по экономике и праву: учебники, дипломы, диссертации](http://учебники.информ2000.рф/index.shtml)[Рерайт текстов и уникализация 90 %](http://учебники.информ2000.рф/rerait-diplom.shtml)[Написание по заказу контрольных, дипломов, диссертаций. . .](http://учебники.информ2000.рф/napisat-diplom.shtml) |

Наличие закрепления частной собственности на законодательном уровне, а также создание тех хозяйственных обществ, чей уставный капитал формируют за счет вкладов негосударственные организации и физические лица, привели к необходимости разрабатывать систему финансового контроля за той хозяйственной деятельностью, которую ведут данные общества.

Объектом исследования выступает система финансового контроля в России. Предметом исследования — аудиторская деятельность в системе финансового контроля РФ.

Целью исследования является рассмотрение аудиторской деятельности, раскрытие роли аудита в системе финансового контроля России, а также рассмотрение предложений по совершенствованию аудиторской деятельности в России.

Для достижения данной цели необходимо решение следующих задач:

раскрыть теоретические и методологические вопросы системы финансового контроля в Российской Федерации;

произвести анализ международных и российских стандартов аудиторской деятельности;

раскрыть и проанализировать пути совершенствования аудиторской деятельности как вида финансового контроля в России.

Структура обусловлена целью и задачами исследования и включает в себя введение, три главы, объединяющие шесть подпунктов, заключение и список использованной литературы.

Первая глава раскрывает теоретические и методологические вопросы системы финансового контроля в Российской Федерации. Вторая глава посвящена оценке роли аудита в системе финансового контроля Российской Федерации. Третья глава раскрывает пути совершенствования аудиторской деятельности как вида финансового контроля в России.

Теоретическую и методологическую базу исследования составляют концептуальные положения, содержащиеся в работах отечественных ученых, а также в законодательных актах Российской Федерации и других нормативных материалов федеральных, региональных и местных органов управления. Основными методами исследования в данной работе являются методы анализа и изучения нормативно-правовых актов, а также метод сравнительного анализа.

Степень разработанности проблемы. Современные исследования сосредоточены на вопросах организации государственного финансового контроля, развитии государственного аудита. Общие вопросы организации и совершенствования государственного финансового контроля (ГФК) освещаются в трудах отечественных специалистов: Агабекян О.В., Макаровой К.С., Бабич А.М., Павловой Л.Н., Вахорина М.В., Герасимовой Е.Б. и др. Изучение публикаций указанных авторов свидетельствует, что при достаточно глубокой проработанности общих проблем планирования и финансирования расходов, содержание и особенности государственного финансового контроля за расходами рассматриваются фрагментарно. Процедуры осуществления государственного финансового контроля с учетом требований эффективного и ответственного управления государственными финансами не исследованы. Требуют комплексного изучения вопросы выбора стратегии развития ГФК, разграничения полномочий органов внешнего и внутреннего ГФК с целью исключения их дублирования.

Научная новизна исследования заключается в развитии методологии государственного финансового контроля, в частности, в уточнении специфических принципов, методов и инструментов такого вида контроля, как аудиторской деятельности, в исследуемой области.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АУДИТА КАК ВИДА ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

1.1 Понятие, сущность и виды финансового контроля

Финансовый контроль, в наиболее общем виде, представляет собой контроль за соблюдением законности и целесообразности действий, которые осуществляются в сферах, связанных с образованием, распределением и использованием денежных фондов, которые относятся к государству и субъектам местного самоуправления.

Финансовый контроль представляет собой деятельность, которая осуществляется с использованием специфических организационных форм, а также методов, которые принят уполномоченные органы и должностные лица для того, чтобы установить законность и достоверность финансовых операций, дать объективную оценку их экономической целесообразности.

Рассмотрение финансового контроля, как правило, осуществляется двух следующих аспектах:

он является строго регламентированной деятельностью, которую осуществляют специально созданные контролирующие органы, которые призваны следить за тем, как соблюдается финансовое законодательство и финансовая дисциплина всеми экономическими субъектами;

он представляется в качестве неотъемлемого элемента, направленного на управление денежными потоками и финансами как на макроуровне, так и на микроуровне для того, чтобы обеспечить целесообразность и эффективность финансовых операций. [15, 93с.]

Оба указанных аспекта, которые относятся к контролю, являются взаимосвязанными. Однако в них имеются отличия, исходя из целей, методов и субъектов контроля. В первом случае большее значение предается правовой и количественной стороне контроля. Во втором случае, в качестве приоритетной представляется финансовая сторона контроля.

Контроль можно рассматривать в качестве кульминационного момента, который относится к управленческому циклу на той стадии, когда фактические результаты, представляющие собой следствие воздействия на объект управления сопоставляют с теми требованиями, которые относятся к принятым решениям. В том случае, если выявляются отрицательные отклонения, то осуществляется установление их причин и виновников. Также принимаются меры, направленные на улучшение положения дел. Представляя собой самостоятельную функцию, связанную с управлением экономикой, контролем не осуществляется поглощение иных функций. Им осуществляется взаимное проникновение в них за счет которого, контролем оказывается активное воздействие на эффективность использования данных функций.

Назначением финансового контроля является содействие успешной реализации государственной финансовой политики, обеспечение процесса, связанного с формированием и эффективным использованием финансовых ресурсов во всей совокупности сфер и звеньев, которые имеют отношение к народному хозяйству. При переходе к рыночной экономике, роль контроля возрастаем многократно.

Осуществление финансового контроля возможно за счет применения методов, которые являются научно обоснованными и которые направлены на то, чтобы установить степень того, насколько правка управления финансовыми ресурсами во всех производственных сферах, а также сферах распределения общественного продукта, соответствует тем задачам, которые относятся к финансовой политике.

Институт финансового контроля является составным элементом, который, который относится к общей структуре государственных контрольных органов. Вместе с тем он представляется в качестве важнейшего составного элемента финансовой системы.

Классифицировать финансовый контроль можно исходя из различных оснований. Возможна его классификация исходя из времени его проведения. На этом основании можно выделить:

предварительный финансовый контроль;

текущий финансовый контроль;

последующий финансовый контроль.

Проведение предварительного финансового контроля необходимо то того, как принимаются управленческие решения и совершаются операции, связанные с образование, распределением и использованием денежных фондов. Данный вид контроля имеет упреждающий и профилактический характер.

Текущий финансовый контроль осуществляется при совершении денежных операций. Такими денежными операциями могут быть:

выполнение финансовых обязательств перед государством;

получение и использование денежных средств для осуществления расходов административно-хозяйственного назначения, осуществления мероприятий по капитальному строительству и т.д.

Последующий финансовый контроль представляет в качестве контроля, который осуществляется после того, как финансовые операции были осуществлены. Например, последующий финансовый контроль возможен после того как:

исполнена доходная и расходная части бюджета;

предприятием или учреждением были использованы денежные средства;

были уплачены налоги и т.д.

Кроме указанных можно выделить также и иные основания для того, чтобы осуществить классификацию финансового контроля.

Исходя из субъектов осуществления контроля, финансовый контроль может быть разделен на:

государственный (муниципальный) контроль, который, в свою очередь можно разделить на ведомственный (внутриведомственный) контроль и на вневедомственный контроль;

аудиторский или независимый контроль;

внутрихозяйственный контроль;

общественный контроль. [5, c. 80]

Государственный контроль осуществляют органы представительной власти и органы исполнительной власти, которые обладают общей компетенцией.

Те органы, которые осуществляют финансовый контроль, могут быть разделены на следующие четыре группы.

. Первая группа включает в себя контрольно-счетные учреждения, которые формируют законодательные органы. В данную группу можно включить Счетную палату Российской Федерации, а также аналогичные структуры, которые функционируют в регионах России.

. Вторая группа представлена контрольно-ревизионными органами, которые соответствуют уровню исполнительной власти. К таким органам могут быть отнесены: Росфинмониторинг, ФНС России, Федеральное казначейство, Минфин России.

. Третья группа представлена региональными и муниципальными контрольно-ревизионными структурами.

. Четвертая группа представлена центральным банком и теми учреждениями, которые ему подведомственны.

Обязанность проведения ведомственного (внутриведомственного) контроля лежит на органах, которые относятся к исполнительной власти, имеющих отраслевую компетенцию. К ним можно отнести:

министерства;

комитеты;

департаменты;

иные вышестоящие органы, осуществляющие контроль за тем, как ведут свою деятельность подведомственные им предприятия, учреждения, организации объединения.

Осуществление такого контроля возможно за счет организации тематических проверок и проведения ревизий.

Аудит также реализуется в форме вневедомственного контроля, однако проявление его сущности возможно в том случае, когда он представляет собой независимый контроль.

Исходя из положений, которые содержаться в Федеральном законе от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 03.07.2016) «Об аудиторской деятельности», аудит или аудиторская деятельность представляется качестве предпринимательской деятельности, которую осуществляют аудиторы (аудиторские фирмы), которая представляет собой независимые вневедомственные проверки. При осуществлении этих проверок проверяется бухгалтерская (финансовая) отчетность, платежно-расчетная документация, налоговые декларации и иные финансовые обязательства и требования, которые относятся к субъектам хозяйствования. Аудиторы и аудиторские фирмы также оказывают и иные аудиторские услуги. Проведение аудиторского контроля за деятельностью организаций и индивидуальных предпринимателей осуществляют аудиторские фирмы и частные аудиторы, которые имеют лицензию, дающую им право вести аудиторскую деятельность.

Проведение внутрихозяйственного (внутреннего) контроля за функционированием служб, отделов, бригад, участков, цехов, а также филиалов и прочих внутрихозяйственных формирований является прерогативой руководителей предприятий, специалистов, а также штатных контролеров-ревизоров (аудиторов).

Осуществление общественного контроля основано на положениях, которые содержаться в статьях 24 и 32 Конституции Российской Федерации. Его могут осуществлять как отдельные граждане, так и трудовые коллективы, а также общественные объединения.

Исходя из источников получения информации, контроль можно разделить на фактический и документальный. Подобное деление обладает в некоторой степени условным характер, так как основой данного разграничения являются различные источники, из которых берутся данные.

Источники информации, которые используются для осуществления документального контроля представлены:

первичными документами;

регистрами бухгалтерского учета;

бухгалтерская документация;

статистическая документация;

иная документация.

Документальным контролем предусматривается использование перечисленных документ (прежде всего — первичных документов), для того, чтобы установить достоверность и законность тех хозяйственных операций, которые совершаются на предприятии, а также достоверность составляемой отчетности и учетных регистров.

Базой для осуществления фактического контроля является фактическое состояние тех объектов, которые подлежат проверки. Фактическое состояние определяется путем проведения их осмотра. Также нужно отметить, что оно не может являться всеобъемлющим, так как хозяйственные операции на предприятии осуществляются непрерывно. Установление количественного и качественного состояния объекта проверки возможно за счет проведения таких мероприятий как взвешивание, пересчет, обмер, осмотр, а также за счет иных способов, на основе которых осуществляется проверка. В качестве объектов фактического контроля можно рассматривать:

наличные деньги в кассе;

основные средства;

ценности товарно-материального характера;

готовую продукцию, а также выполненные работы и оказанные услуги.

Под государственным финансовым контролем рассматривают установленную законом деятельность, которая осуществляется органами государственного управления и государственной власти на всех уровнях, и которая направлена на то, чтобы выявить, предупредить и пресечь:[33, 58с.]

ошибки и злоупотребления при осуществлении управления государственными денежными ресурсами, а также иными материальными ресурсами, а также нематериальными объектами, являющимися государственной собственностью, которые отчуждаются и используются в хозяйственной деятельности. Подобные ошибки и злоупотребления могут нести как прямой, так и косвенный материальный или финансовый ущерб государству;

несоблюдение законодательств в финансово-хозяйственной сфере, а том числе в бюджетной сфере;

недостатки, которые имеют место быть в организации систем, обеспечивающих управление финансово-хозяйственной деятельность органов государства, а также тех организаций, где государство имеет полное или частичное участие или же организаций, которые связаны с государством.

В целом же цель государственного финансового контроля может рассматриваться в качестве обеспечения соблюдения таких принципов как:

законность;

целесообразность;

эффективность.

Данные принципы относятся к распорядительным и исполнительным действиям, направленным на управления. Это управление может включать в себя такие стадии как планирование, формирование, распределение и использование государственных финансовых ресурсов, а также материальных ценностей и нематериальных объектов, их сохранность и преумножение для того, чтобы обеспечить выполнение государственных функций.

Исходя из сказанного, можно определить следующие задачи государственного финансового контроля:

организация и контроль за тем, чтобы своевременно исполнялись доходные и расходные статьи, которые относятся к федеральному бюджету или бюджетам федеральных внебюджетных фондов. Эти статьи должны исполняться по целевому назначению, структуре и объемам;

проведение оценки степени того, насколько обоснованными являются доходные и расходные статьи, которые относятся к федеральному бюджету или бюджетам федеральных внебюджетных фондов;

проводить финансовую экспертизу проектов федеральных законов, а также подвергать финансовой экспертизе нормативные правовые акты, которые издают федеральные органы государственной власти;

проводить анализ, направленный на то, чтобы выявить отклонения от тех показателей федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов, которые были установлены, а также подготавливать предложения, которые направлены на то, чтобы устранить выявленные отклонения и в целом обеспечивать совершенствование бюджетного процесса;

проводить контроль за тем, насколько законно и своевременно осуществляется движение средств, которые относятся к федеральному бюджету или же федеральным внебюджетным фондам в Банке России, а также в иных кредитно-финансовых учреждениях Российской Федерации, в т.ч. банках;

обеспечить поступления таможенных, налоговых и прочих платежей в доходную часть государственного бюджета;

проводить оценку того, насколько эффективную деятельность осуществляют министерства и ведомства в части использования средств, которые относятся к государственному бюджету, а также внебюджетных средств;

проведение контроля за тем, как правильно ведется бухгалтерский учет и составляется отчетность;

вносить улучшения и проводить профилактическую информационную работы для того, чтобы повысить бюджетную и налоговую дисциплину;

выявлять резервы, за счет которых возможно обеспечение роста доходной базы, которая соответствует бюджетам тех или иных уровней, а также обеспечение снижения той части бюджета, которая является расходной;

осуществление контроля за тем, как реализуется механизм отношений между бюджетами;

проведение проверки того, как осуществляется обращение бюджетных средств, а также внебюджетных средств в тех или иных банках, а также прочих кредитных учреждениях;

осуществление контроля за тем, как формируются и распределяются целевые бюджетные фонды, за счет которых осуществляется финансовая поддержка регионов;

определяется эффективность и целесообразность расходования средств, которые принадлежат государству, а также государственной собственности;

проведение мероприятий, направленных на то, чтобы выявить финансовые злоупотребления в сфере, которая относится к бюджетным и межбюджетным отношениям.. [21, 83с.]

Также предназначением государственного финансового контроля является реализация государственной финансовой политики, а также создание условий, которые бы способствовали финансовой стабилизации.

В состав государственного контроля в Российской Федерации входит контроль за тем, как исполняется федеральный бюджета, а также бюджет, который относится к федеральным внебюджетным фондам. Также в состав государственного контроля входит контроль за организацией денежного обращения, контроль за тем, как используются кредитные ресурсы, в каком состоянии находится государственный внутренний и внешний долг, государственные резервы. Контроль также осуществляется за тем, как предоставляются финансовые или налоговые преимущества.

Помимо сказанного, вместе с разграничением функций и полномочий, которые останавливает законодательства Российской Федерации, осуществляется определение конкретных субъектов, которые обеспечивают государственный финансовый контроль. Среди таких субъектов можно выделить:

Счетную палату Российской Федерации;

Центральный Банк Российской Федерации;

Минфин Российской Федерации;

Федеральную налоговую службу;

Федеральную таможенную службу;

контрольно-ревизионные органы, которые относятся к федеральным органам исполнительной власти;

иные органы, которые контролируют то, как осуществляется поступление и расходование средств, относящихся к федеральному бюджету, а также бюджетам федеральных внебюджетных фондов.

1.2 Сущность, функции и организация аудита

Исходя из того факта, что развитие товарно-денежных отношений в современной России, имеет принципиально новый характер, возникает необходимость того, чтобы появлялись разнообразные формы собственности и новый для страны финансовый рынок. В свою очередь, данный факторы привели к необходимости совершенствовать формы и средства, за счет которых осуществляется финансовый контроль. Таким образом, в России появилась новая форма за счет которой организуется финансовый контроль за коммерческой и финансово-хозяйственной деятельность учреждений и организаций — институт независимого аудита. Данная деятельность осуществляется на платной основе.

Аудиторская деятельность в Российской Федерации регулируется исходя из положений, которые содержаться в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности», а также иными федеральными законами, которые приняты в соответствие с ним. Данные федеральные законы регулирую отношения, которые имеют место быть в с процессе осуществления аудиторской деятельности.

Данный закон определяет понятие аудиторской деятельности и аудита. В нем устанавливается цель аудита, а также рассматриваются те факторы, которые отличают аудит от государственного контроля. Помимо этого, в федеральном законе раскрывается содержание такого понятия как «услуги, сопутствующие аудиту». Исходя из данного закона, аудиторская деятельность или аудит представляет собой предпринимательскую деятельность, направленную на проведение независимой проверки индивидуальных предпринимателей и организаций.

Некоторыми авторами, исходя из положений, которые содержаться в Законе об аудите, а также положений, которые находят свое отражение в иных нормативно-правовых акта, дают определение аудиторской деятельности, которое является более полным.

Согласно данному определению под аудитом понимается лицензируемая предпринимательская деятельности, которая осуществляется аттестованными независимыми юридическими и физическими лицами, которые представлены аудиторскими организациями и аудиторам, которые являются законными участниками экономической деятельности, которая направлена на то, чтобы подтвердить достоверность налоговой, бухгалтерской и финансовой отчетности, для того, чтобы уменьшить до того, уровня, который является приемлемым, информационный риск, который несут заинтересованные пользователи финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая представляется предприятием или организацией своим собственникам, а также иными физическим и юридическим лицам.

Относительно различных видов деятельности и сфер хозяйствования, принято различать:

общий аудит, который включает в себя аудит инвестиционных фондов и бирж;

банковский аудит;

страховой аудит.

Исходя из указанных выше определений, трактовка таких понятий как аудит и аудиторская деятельность в них — равнозначная. Тем не менее, такие авторы как А.Д. Шеремет и В.П. Суйц считают иначе.[44, 68 c.]

Согласно мнению данных авторов, в качестве отличия аудита от аудиторской деятельности можно рассматривать положение о том, что аудиторская деятельность предполагается также те или иные аудиторские услуги. В настоящее время, значительное внимание уделяется тому, чтобы повысить эффективность системы управления организацией, а также эффективность системы внутреннего контроля. Наличие системного подхода дается возможность появлению основы для того, чтобы развивались качественные аудиторские услуги. Иными словами, имеется тенденция к тому, чтобы аудиторскими структурами уделялось больше внимания вопросам, связанным с консультационной деятельностью, а не только связанным с непосредственно аудитом.

Помимо сказанного, А.Д. Шеремет и В.П. Суйц различают аудит и аудиторскую деятельности исходя из их результатов. В качестве результата аудита рассматривается наличие вывод, которые касаются состояния финансовой отчетности. В данном случае, подтверждается реальность балансовых статей, достоверность бухгалтерского учета, законность и целесообразность осуществляемых на предприятии хозяйственных операций. В качестве результата аудиторских услуг можно рассматривать возможное состояние, которое будет соответствовать объекту в будущем. Иными словами, в данном случае, результат представляется в виде прогнозных экономических показателей, качественных характеристик организационной структуры управления, а также систем, обеспечивающих контроль и учет.

Исходя из изложенных выше положений, данные авторы выводят следующие два определения:

Под аудиторской деятельностью понимается предпринимательская деятельность, связанные с проведенной непосредственно аудита, а также оказанием сопутствующих аудиту работ и услуг.

Аудит, в свою очередь, представляет собой независимую проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности, целью которой является выражением мнения о том, какова степень достоверности данной отчетности.

Исходя из положений, которые содержаться в Законе об аудиторской деятельности, в качестве цели аудита можно рассматривать выражение мнения о том, насколько достоверной является финансовая (бухгалтерская) отчетность, которую предоставляют аудируемые лица исходя из того, какой порядок, связанный с ведение бухгалтерского учета имеет место быть закрепленным в законодательстве Российской Федерации.

В данном случае в качестве достоверности отчетности принято рассматривать степень точности, которая относится к тем данным, которые содержит в себе финансовая (бухгалтерская) отчетность. Наличие подтвержденной достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности позволяет пользователю данной отчетности делать правильные выводы, которые касаются результатов хозяйственной деятельности, финансового и имущественного положения тех компаний, которые прошли аудит. Также, исходя из анализа, пользователь может осуществлять принятие решений, которые основаны на мнениях, выраженных аудиторскими организациями.

Под бухгалтерским учетом рассматривается упорядоченная система, за счет использования которой осуществляется сбор, регистрация и обобщение информации, которая касается имущества и обязательств и выражена в деньгах. Бухгалтерским учетом также обеспечивается учет движения имущества и обязательств организации, путем сплошного, документального и непрерывного учета всех хозяйственных операций, которые осуществляются на предприятии.

В том нормативно-правовом акте, который был упомянут выше, определяется то место, которое занимает внешний аудит в системе контроля. Можно сказать, что аудит не является подменой или заменой государственному финансовому контролю.

Осуществление государственного финансового контроля происходит исходя из тех положений, которые соответствуют законодательству Российской Федерации. Государственный финансовый контроль осуществляют те органы государственной власти, которые на это уполномочены.

Среди таких органов власти, можно выделить следующие учреждения:

Счетная палата РФ;

Центральный банк РФ;

Министерство финансов РФ

Федеральная таможенная служба

иные органы.

Аудит является формой независимого контроля, осуществление которой происходит исходя из норм законодательства Российской Федерации, которое относится к аудиторской деятельности. Аудит может охватывать все субъекты экономики, вне зависимости от того, какая форма собственности соответствует данным субъектам. [12, 77 с.]

При проведении аудиторской проверке, осуществляется проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также бухгалтерского учета, тех структур, которые являются коммерческими.

Кроме тех услуг, которые являются основными, аудиторскими фирмами и индивидуальными аудиторами могут оказываться такие услуги, которые принято называть сопутствующими. Согласно исследованиям, в количественном и стоимостном выражении оказание подобных услуг занимает лидирующее место.[32] <#»897219.files/image001.gif»>Управленческий (производственный) аудит — это проверка и совершенствование организации и управления предприятием, качественных сторон производственной деятельности, оценка эффективности производства и финансовых вложений, производительности, рациональности использования средств, их экономии. Управленческий аудит, выполняемый независимыми аудиторами, — один из видов консультационных услуг клиенту, предоставляемый для повышения эффективности использования его мощностей и ресурсов.

Аудит хозяйственной деятельности довольно близок к управленческому аудиту и представляет собой систематический анализ хозяйственной деятельности организации, проводимый для определенных целей. Этот вид аудита, который иногда называют аудитом эффективности работы или административного управления и организации, преследует следующие цели:

оценка эффективности управления;

выявление возможностей улучшения хозяйственной деятельности;

внесение рекомендаций относительно улучшения деятельности или дальнейших действий.

Аудит хозяйственной деятельности может быть проведен как по заказу администрации, так и по требованию третьей стороны, в том числе государственных органов.

Специальный аудит (экологический, операционный и др.) — это проверка конкретных аспектов деятельности хозяйствующего субъекта, соблюдения определенных процедур, норм и правил, обычно с целью подтвердить законность, добросовестность и эффективность деятельности управляющих, правильность составления налоговой отчетности, использования социальных фондов и др.

В зависимости от намеченных целей операционный аудит проводится: на межотраслевом, отраслевом, внутрихозяйственном уровне; внешними или внутренними аудиторами; в интересах внешних либо внутренних пользователей.

По видам проверяемых субъектов аудит классифицируется на: банковский аудит; аудит страховых организаций; аудит бирж; инвестиционных институтов и внебюджетных фондов; общий аудит; государственный аудит. Термин «государственный аудит» пока не нашел в России широкого применения, однако в Счетной палате российской Федерации существует должность аудитора.

По времени осуществления аудиторских проверок различают первоначальный и согласованный аудит.

Первоначальный аудит проводится аудитором (аудиторской фирмой) впервые для данного клиента. Это существенно увеличивает риск и трудоемкость аудита, так как аудиторы не располагают необходимой информацией об особенностях деятельности клиента, его системе внутреннего контроля.

Согласованный (повторяющийся) аудит осуществляется аудитором (аудиторской организацией) повторно или регулярно и основан, поэтому на знании специфики клиента, его положительных и отрицательных сторон в организации бухгалтерского учета, результатах длительного сотрудничества с клиентом (консультирование, помощь в организации системы внутреннего контроля).

Практика работы аудиторских фирм свидетельствует о том, что согласованный (повторяющийся) аудит предпочтителен и для аудиторов, которые в течение многих лет основательно изучают деятельность клиента, и для клиента, который получает высококвалифицированные, всесторонние, основанные на многолетнем длительном сотрудничестве помощь и оценку.

Боле того, смена клиентом аудиторской фирмы зачастую вызывает настороженность, как у потребителей информации, так и у новых аудиторов.

Выше не раз упоминалось о достоинствах внешнего аудита. В то же время он имеет и недостатки. Среди недостатков в организации внешнего аудита авторы работ на ту тему называют низкое качество аудита.

Процедура проведения аудита проходит в несколько этапов.

Перед началом работы проходит первый, так называемый подготовительный этап проведения аудита, в течение которого необходимо выработать решение по следующим вопросам:

заключить договора на проведение аудита и определить условия его проведения (продолжительность, оплату и др.);

осуществить подбор сотрудников для проведения аудита.

Вторым этапом аудита будет его планирование, включающее такие мероприятия как: получение сведений о клиенте; предварительную аналитическую проверку, предварительную оценку системы внутреннего контроля, масштабов работ; оценку аудиторского (общего) риска; завершение экспертизы и оценку предварительных данных, разработку общего плана (стратегии) аудита; определение оптимального доверия к системе внутреннего контроля; разработку соответствующих процедур тестирования системы внутреннего контроля; разработку независимых процедур тестирования; написания программы (тактики) аудита.

Третий этап — сама процедура аудита, когда необходимо дать оценку системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля, используемым в организации. Этот этап включает в себя проведение тестов, окончательную оценку внутреннего контроля, корректировку программы аудита.

Четвертый этап — независимые процедуры, когда аудитор собирает аудиторские доказательства (рабочие документы аудитора), необходимые в дальнейшем для формирования его мнения об отчетности. Независимые процедуры включают такие мероприятия как: проведение независимых тестовых операций; проведение аналитических проверочных процедур; проведение тестов оборотов по синтетическим счетам; проведение проверочных процедур общего составления баланса; оценка результатов независимых процедур; обобщение полученных данных и их оценка, корректировка программы аудита.

Пятый этап проведения аудита — формулировка мнения и составление аудиторского отчета (заключения), в котором должно быть отражено мнение аудитора об отчетности, включает: проверку финансовой отчетности, проверку результатов аудита, составление мнения о достоверности отчетности; составление проекта отчета; написание отчета.

Кроме того, в ходе выполнения аудита осуществляется и такая вспомогательная деятельность, как:

наблюдение за проведением проверки;

проверка работы помощников;

выявление значимых ошибок или нарушений норм;

выявление незаконной деятельности;

выявление значимых недостатков системы внутреннего контроля клиента;

проведение проверок, вызванных особыми обстоятельствами;

консультирование по соответствующим вопросам;

рассмотрение возможности продолжения отношений с клиентом.

В соответствии с аудиторскими стандартами, результат аудиторской проверки оформляется в виде заключения аудитора (аудиторской фирмы).

международный федеральный стандарт аудиторский

1.3 Отличительные особенности аудита от иных форм финансового контроля

Аудитом, как формой независимого контроля, могут быть охвачены все субъекты экономики, вне зависимости от того, какой организационно-правовой форме они соответствуют, а также не зависимо от формы собственности или ведомственной принадлежности.

Те цели, которые преследует аудит, а также которые преследуются иными видами финансового контроля, являются схожими. Например, налоговая проверка, которая осуществляется в отношении субъектов хозяйствования, имеет целью обеспечить соблюдение тех положений, которые имеют отношение к налоговому законодательству. Среди таких целей можно выделить полноту и своевременность снесения налогов, а также иных обязательных платежей те или иные бюджеты, а также государственные внебюджетные фонды, и правильность их исчисления. В качестве основной цели, которая относится к банковскому регулированию и надзору, который осуществляет Банк России, рассматривается необходимость развивать и укрепляться банковскую систему Российской Федерации, а также защищать интересы вкладчиков и кредиторов. Что же касается непосредственно цели аудита, то она представляется в выражении мнения, которое касается того, насколько достоверной является финансовая (бухгалтерская) отчетность организации, а также насколько порядок ведения бухгалтерского учета соответствует положениям, прописанным в законодательстве Российской Федерации.

По общему правилу, в качестве основы аудиторской проверки рассматривается гражданско-правовой договор, который заключают клиент, являющийся аудируемым лицом, и аудитор. Исходя из этого, регулирование вопросов, связанных с аудиторской проверкой, осуществляется гражданским законодательством. Другие формы, которые относятся к финансовому контролю, осуществляют уполномоченные на это органы исходя из тех властным полномочий, которые данным органам соответствуют. Таким образом, подобные формы финансового контроля не обладают коммерческим характером.

Та деятельность, которую осуществляют субъекты и которая касается проведения аудиторских проверок представляет собой предпринимательскую деятельность и осуществляется исходя из частного интереса. При этом также нужно отметить, что пользователями аудиторского заключения является различные лица, которые представлены не только юридическими лицами и гражданами, но и должными лицами, которые осуществляют свои полномочия работая на определенных должностях в государственных органах.

На уровне, который соответствует общегосударственному и ведомственному финансовому контролю, аудит проводит Счетная палата Российской Федерации. Что касается уровня, которые относится к системе контроля в рамках субъекта хозяйствования, то в данном случае проверку проводит отдел внутреннего аудита. Счетной палатой Российской Федерации осуществляется аудит, за счет которого проверяется эффективность того, как используются бюджетные средства по тем или иным направления. Например, это может быть проверка того, как реализуется государственная программа, связанная с обеспечение жильем военнослужащих и т.д. В качестве результата проведения подобной аудиторской проверки, помимо тех нарушений, которые могут быть выявлены, рассматривается вынесение обязательных рекомендаций, которые относятся к субъектам проверки и в которых также должны быть указаны сроки исполнения данных рекомендаций.

Независимая аудиторская проверка обладает как общими чертами с формами осуществления финансового контроля, так и теми чертами, которые ее от них отличают.

Например, в том случае, когда аудиторской фирмой заключается договор на восстановление или ведение бухгалтерского учета в том или ином хозяйствующем субъекте, то данная фирма не имеет права осуществлять проверку данного хозяйствующего субъекта на предмет того, чтобы подтвердить достоверность, которая соответствует годовой финансовой отчетности данной субъекта.

Будучи формой осуществления контроля, аудиторская проверка может обладать чертами, которые относятся к тематической проверке и ревизии. В аудиторской практике не имеют применения такие мероприятия как служебное расследование или следствие.

Далее, в таблице 1.1 проведем более детальное сравнение ревизии и аудита.

Таблица 1.1 Общие и отличительные черты аудита и ревизии

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание элементов | Аудит | Ревизия |
| Цель | Формирование мнения о верности, объективности, законности учета и отчетности, возможностях и способах предупреждения кризисных ситуаций и банкротства предприятий всех форм собственности | Установление достоверности и законности бухучета и отчетности, выявление недостач, растрат, краж товарно-материальных ценностей, предупреждение финансовых злоупотреблений предприятий госсектора, организаций, финансируемых за счет бюджета |
| Задачи | Оценка системы учета и внутреннего контроля как элементов менеджмента; — оценка аудиторского риска; — установление верности, объективности и законности учета и отчетности; — разработка рекомендаций по оптимизации систем учета и внутреннего контроля для упрочения финансового положения клиента | Установление целесообразности, законности совершенных хозяйственных операций и отражения их в учете и отчетности; • оценка организации бухучета с точки зрения обеспечения сохранности государственной собственности |
| Субъекты | Аудиторские фирмы, индивидуальные аудиторы | Органы государственного финансового контроля |
| Объекты | Системы учета и внутреннего контроля, информационные системы | Состояние учета и отчетности, сохранность государственной собственности |
| Порядок организации | Этапы организации идентичны (различия возникают при осуществлении контрольных процедур) |  |
|  | Проводится на основе заключенного договора с предприятием — заказчиком (обязательный — ежегодно либо один раз в три года; инициативный — в любое время) | Проводится на основе приказа руководителя территориального органа государственного финансового контроля (периодичность — ежегодно, по поручению правоохранительных органов — в любое время) |
| Методические приемы | Органолептические, расчетно-аналитические, документальные |  |
| Состав контрольной информации | Аудиторский отчет в составе: — информации аудируемому лицу; — аудиторского заключения | Акт ревизии |
| Пользователи контрольной информации | Собственники капитала предприятия (учредители), инвесторы (акционеры, банки), деловые партнеры, государственные администрации | Руководитель вышестоящей организации, руководитель предприятия, администрация |

Как видно из таблицы 1.1, существуют следующие отличия внешнего аудита от ревизии:

по цели. Аудит — это выражение мнения по поводу достоверности финансовой отчетности; оказание услуги, помощь, сотрудничество с клиентом. Ревизия — выявление недостатков в целях их устранения и наказания виновных;

по статусу экономических отношений. Аудит — предпринимательская деятельность. Ревизия — исполнительская деятельность, выполнение распоряжений;

по основе взаимоотношений. Аудит — добровольное осуществление на основе договоров. Ревизия — принудительное осуществление по распоряжению вышестоящих (или государственных) органов;

— по управленческим связям. Аудит — горизонтальные связи, равноправие во взаимоотношениях с клиентом, отчет перед ним. Ревизия — вертикальные связи, отчет перед вышестоящим звеном об исполнении;

— по оплате услуг. Аудит — платит клиент. Ревизию оплачивает вышестоящее звено или государственный орган;

по решению практических задач. Аудит — улучшение финансового положения клиента, привлечение пассивов (инвесторов, кредиторов), помощь и консультирование клиента. Ревизия — сохранение активов, пресечение и профилактика злоупотреблений;

по итоговым результатам. Аудиторское заключение — документ, имеющий юридическое значение для всех юридических и физических лиц, органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления и судебных органов. Итоговая часть аудиторского заключения, содержащая запись о подтверждении достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, может быть опубликована. Аудиторское заключение передается представителю заказчика (клиента). Акт ревизии — внутренний документ для контролирующего органа, который должен быть передан вышестоящему и другим органам. В акте отмечаются все выявленные недостатки, включая незначительные. Акт ревизии передается органу финансового контроля, инициирующему ревизию. Результаты ревизии могут привести к началу уголовных и административных дел против лиц, которыми совершены нарушения, выявленные в ходе проверки;

по методам работы с информационными материалами. Аудит в основном использует выборку документов и только при проверке правильности инвентаризации применяет сплошную проверку. Ревизия — всегда сплошная проверка.

ГЛАВА 2. СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ РОССИЙСКИХ И МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ АУДИТОВ

2.1 Деятельность Международной федерации бухгалтеров

Международные стандарты аудита разрабатываются Международной федерацией бухгалтеров (МФБ) — The International Federation of Accountants (IFAC) — всемирной организацией, объединяющей профессиональных бухгалтеров, и, как заявлено в них, предназначены для использования по всему миру. Решение о применении МСА принимается на уровне национального законодательства.

Свою деятельность Международная федерация бухгалтеров осуществляет через свои комитеты. В области регулирования аудиторской деятельности это:

Комитет по Международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации — The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB);

— Комитет по международным стандартам этики для бухгалтеров — The International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA).

В рамках деятельности второго из указанных комитетов, в частности, разработан Кодекс этики профессиональных бухгалтеров (Code of Ethics for Professional Accountants), который нельзя не упомянуть, поскольку он является одним из основополагающих документов для аудита и является прототипом российского Кодекса профессиональной этики аудиторов, одобренного Советом по аудиторской деятельности 22 марта 2012 г., протокол N 4.

Кодекс этики профессиональных бухгалтеров состоит из трех частей.

Часть A устанавливает фундаментальные принципы профессиональной этики и описывает концептуальную основу, необходимую для обнаружения угроз соблюдению фундаментальных принципов, оценки значимости обнаруженных угроз и принятия мер предосторожности для их устранения или снижения до приемлемого уровня.

Части B и C рассматривают применение концептуальной основы в определенных ситуациях, содержат примеры мер предосторожности, которые могут быть приняты для устранения угроз, рассматривают ситуации, в которых не существует определенных мер предосторожности для той или иной угрозы. При этом часть B применяется для публично практикующих профессиональных бухгалтеров, а часть C предназначена для профессиональных бухгалтеров в организациях.

Российский Кодекс профессиональной этики аудиторов практически один в один копирует положения частей A и B, при этом термин «публично практикующий профессиональный бухгалтер» заменяется термином «аудитор».

Особо выделен в части B разд. 290 «Принцип независимости при аудиторских заданиях и обзорных проверках», который послужил основой российских Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, одобренных Советом по аудиторской деятельности 20 сентября 2012 г., протокол N 6.

Разработкой непосредственно стандартов аудита занимается Комитет по Международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации.

Многие из международных стандартов уже в некоторой степени знакомы российским аудиторам. Например, МСА 220 «Контроль качества аудита финансовой отчетности» является аналогом российского ФПСАД N 7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту». Данный Стандарт определяет обязанности аудитора в отношении процедур контроля качества в ходе аудита финансовой отчетности, а также обязанности лица, осуществляющего обзорную проверку качества выполнения задания.
Общие обязанности фирмы, связанные с системой контроля качества при выполнении аудита и обзорных проверок финансовой отчетности, других заданий по подтверждению достоверности информации и оказанию сопутствующих услуг, регулируются МСКК 1 «Контроль качества в фирмах, осуществляющих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, выполняющих другие задания по подтверждению достоверности информации и оказывающих сопутствующие услуги», который является прототипом российского ФПСАД N 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях». Поскольку действие данного Стандарта распространяется на всю систему контроля качества в фирме, а не только при выполнении аудита, он выделен обособленно от стандартов аудита и называется «Международный стандарт контроля качества».

В международной практике также отдельно представлены стандарты, посвященные непосредственно выполнению других заданий по подтверждению достоверности информации, обзорных проверок финансовой отчетности и оказанию сопутствующих услуг, например, существуют Международные стандарты обзорных проверок 2400 «Задания по обзорной проверке финансовой отчетности» и 2410 «Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации».

.2 Характеристика основных сходств и различий международных стандартов аудита (МСА) и федеральных стандартов аудиторских деятельности (ФСАД)

Не секрет, что российские федеральные стандарты аудиторской деятельности никогда не писались с нуля, они всегда создавались на основе международных аналогов. Такой подход, безусловно, оправдан, поскольку международные стандарты аудита базируются на глубоких фундаментальных знаниях и многолетнем опыте. Однако данная практика имеет и свои минусы, в частности, обусловленные тем, что многие определения и устойчивые словосочетания, давно использующиеся в деловом обороте международной аудиторской практики, в России не всегда широко применяются, а буквальный перевод неоднозначно трактуется относительно отечественной финансовой терминологии. Кроме того, международные стандарты периодически обновляются, дорабатываются, а российские стандарты не всегда поспевают за этим процессом.

Федеральные стандарты аудиторской деятельности вводились и изменялись довольно непоследовательно, с различными интерпретациями одних и тех же определений и терминов, поэтому иногда бывает сложно понять смысл некоторых норм и правильно применить их на практике.

На сегодняшний день сложилась такая ситуация, когда одна часть федеральных стандартов аудиторской деятельности практически полностью копирует нормы международных стандартов, а другая устарела и не соответствует международным аналогам.

Принятые последними федеральные стандарты аудиторской деятельности практически полностью копируют нормы аналогичных актуальных на сегодня международных стандартов аудита, например:

ФСАД 5/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита» (аналог МСА 240 «Обязанности аудитора в случае выявления недобросовестных действий в ходе аудита финансовой отчетности»);

ФСАД 6/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита» (аналог МСА 250 «Учет законодательных и нормативных актов при аудите финансовой отчетности»);

ФСАД 7/2011 «Аудиторские доказательства» (аналог МСА 500 «Аудиторские доказательства»);

ФСАД 8/2011 «Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам» (аналог МСА 800 «Особые аспекты: аудит финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с принципами специального назначения»);

ФСАД 9/2011 «Особенности аудита отдельной части отчетности» (аналог МСА 805 «Особые аспекты: аудит отдельных финансовых отчетов, конкретных элементов, счетов и статей финансового отчета»).

Отдельно следует отметить МСА 600 «Особые аспекты: аудит финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов подразделений)», который был реализован в виде Рекомендаций по проведению аудита консолидированной финансовой отчетности, одобренных Советом по аудиторской деятельности 26 марта 2013 г., протокол N 8. При этом, несмотря на то, что документ введен в виде Рекомендаций и изменена структура документа, его содержание существенно не отличается от международного стандарта.

На сегодняшний день международным стандартам аудита пока соответствуют федеральные стандарты, посвященные аудиторскому заключению: ФСАД 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности» (аналог МСА 700 «Формирование мнения и заключение по финансовой отчетности»), ФСАД 2/2010 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» (аналог МСА 705 «Модифицированное мнение в заключении независимого аудитора»), ФСАД 3/2010 «Дополнительная информация в аудиторском заключении» (аналог МСА 706 «Параграф о важных обстоятельствах и о прочих сведениях в заключении независимого аудитора»). Однако уже в январе 2015 г. Международная федерация бухгалтеров приняла обновленные редакции аналогичных международных стандартов, а также внесла изменения в другие связанные с ними стандарты. Изменения вводятся в действие с 15 декабря 2016 г.

Далее рассмотрим основные различия между МСА и ФСАД.

Среди федеральных стандартов аудиторской деятельности, положения которых существенно расходятся с аналогичными действующими сегодня международными стандартами аудита, можно привести такие стандарты, как:

ФПСАД N 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности» (аналог МСА 200 «Общие цели независимого аудитора и проведение проверки в соответствии с международными стандартами аудита»);

ФПСАД N 2 «Документирование аудита» (аналог МСА 230 «Документирование аудита»);

ФПСАД N 3 «Планирование аудита» (аналог МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности»);

ФПСАД N 4 «Существенность в аудите» (аналог МСА 320 «Существенность в планировании и выполнении аудита»).

МСА 200 «Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» является одним из основополагающих стандартов, на который ссылаются все другие международные стандарты аудита с указанием того, что их следует рассматривать только в совокупности с ним. К сожалению, данный стандарт, определяющий основные обязанности аудитора, общие цели аудита и раскрывающий многие ключевые определения аудита, не реализован в его актуальном виде в российских федеральных стандартах.

Это, в свою очередь, значительно затрудняет понимание федеральных стандартов аудиторской деятельности, принятых позднее. Например, при введении новой редакции ФПСАД N 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» (аналог МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения через изучение деятельности и коммерческого окружения организации») исчезло нормативное определение аудиторского риска, а также его составляющих: риска необнаружения, неотъемлемого риска и риска средств контроля. Вместо этого появилось понятие риска существенного искажения. У многих данный Стандарт вызвал больше вопросов, чем понимание того, как должен осуществляться процесс оценки рисков в ходе проведения аудита. Напротив, МСА 200 содержит все указанные определения, в том числе риска существенного искажения, который, в свою очередь, состоит из двух элементов: неотъемлемого риска и риска системы контроля. Трудности в понимании положений ФПСАД N 8 обусловлены также тем, что в России до сих пор не был принят стандарт, определяющий порядок действий аудитора, выполняемых в ответ на выявленные риски, и устанавливающий взаимосвязь дальнейших аудиторских процедур с выявленными рисками. В международной практике такой стандарт есть — это МСА 330 «Аудиторские мероприятия по противодействию выявленным рискам».

Среди важных положений МСА 230 «Документирование аудита», отсутствующих в российском аналоге, стоит отметить, например, определение широко применяющегося в мировой практике «меморандума о завершении», указание случаев возможного отступления от требований МСА, а также рекомендуемого периода создания окончательной версии аудиторского файла не позднее 60 дней после даты аудиторского заключения. Особый интерес представляет собой Приложение к МСА 230, в котором приведен перечень МСА, содержащих специальные требования к документированию аудита.

Отдельно стоит выделить МСА 260 «Информационное взаимодействие с представителями собственника», точного аналога которому нет в российских стандартах, но отдельные положения которого можно частично встретить в ФПСАД N 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника». Однако сфера регулирования МСА 260 намного шире, чем ФПСАД N 22, и охватывает весь процесс информационного взаимодействия с представителями собственника во время выполнения задания, включая не только сообщение значимой информации, полученной по результатам аудита, но и, например, предоставление в начале выполнения задания информации по запланированному объему и срокам аудита.

Среди других международных стандартов аудита, которые не нашли своего отражения в нормах федеральных стандартов, можно назвать:

МСА 265 «Доведение информации о недостатках в системе внутреннего контроля до представителей собственника и руководства организации»;

МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»;

МСА 810 «Задания по составлению заключения по обобщенной финансовой отчетности».

Далее, в следующем подпункте работы отдельно проведем сравнительный анализ федеральных стандартов аудиторской деятельности и МСА, которые касаются вопросов контроля качества аудиторских организаций.

2.3 Сравнительный анализ федеральных стандартов аудиторской деятельности и МСА: вопросы контроля качества аудиторских организаций

Хорошо известно, что 23 октября 2013 г. Государственная Дума Российской Федерации приняла в первом чтении проект закона о внесении изменений в Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ [1]. В соответствии с этим законопроектом на территории Российской Федерации планируется ввести в действие международные стандарты аудита (МСА), принимаемые Международной федерацией бухгалтеров и признанные в порядке, установленном Правительством РФ. Эти документы становятся обязательными при осуществлении аудиторской деятельности для аудиторских организаций, аудиторов, саморегулируемых организаций аудиторов и их работников. В этой связи целесообразно провести сравнительный анализ основных положений ныне действующих федеральных стандартов аудиторской деятельности (ФСАД) и МСА.

Актуальный перечень ФСАД представлен в Приложении 1.

Данный подпункт посвящен сравнительному анализу положений ФСАД и МСА, устанавливающих требования к контролю качества работы аудиторских организаций. Здесь мы имеем две пары стандартов: ФПСАД №34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях» [4] и международный стандарт ISQC1 «Quality control for firms that perform audits and reviews of financial statements, and other assurance and related services engagements» устанавливают требования к системам контроля качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов при осуществлении аудиторской деятельности, а ФПСАД №7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту» [2] и МСА 220 «Quality control for an audit of financial statements» устанавливают дополнительные требования к контролю качества при выполнении заданий по аудиту. Ниже эти две пары стандартов анализируются по отдельности.

Цели и область применения стандартов ISQC1 и ФПСАД №34, сформулированные в §§ 1-11 международного стандарта ISQC1 и в пп. 1-4 ФПСАД №34, в основном совпадают. Единственное различие заключается в том, что область применения положений и требований ФПСАД №34 — это осуществление аудиторской деятельности аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами (т.е. выполнение заданий по аудиту и оказание сопутствующих аудиту услуг: обзорные проверки, выполнение согласованных процедур и компиляция финансовой информации [4]), тогда как нормы и требования международного стандарта ISQC1 распространяются на услуги по аудиту и выполнению обзорных проверок финансовой отчетности, а также другие услуги по подтверждению достоверности информации и иные сопутствующие услуги. Здесь под другими услугами по подтверждению достоверности информации понимаются услуги, выполнение которых регулируется международным стандартом ISAE 3000 «Услуги по подтверждению достоверности информации, отличные от аудита и обзорных проверок» (к ним относятся, в частности, услуги по подтверждению достоверности информации систем контроля организаций, прогнозной финансовой информации и т.п.), а под сопутствующими услугами — согласованные процедуры и задания по компиляции (в соответствии с международными стандартами ISRS 4400 и ISRS 4410).

Принципиальных смысловых различий в определениях понятий, приведенных в стандартах ISQC1 и ФПСАД №34, нет. Можно прокомментировать лишь следующие различия:

понятия «дата отчета» и «документация по заданию», определенные в стандарте ISQC1, определены не в ФПСАД №34, а в других федеральных стандартах аудиторской деятельности (в частности, понятие «документация по заданию» — в ФПСАД №2 «Документирование аудита»);

следующие понятия эквивалентны: «партнер по заданию» и «руководитель задания», «контролер качества задания» и «лицо, проводящее проверку качества выполнения задания», «команда по выполнению задания» и «аудиторская группа», «партнер» и «руководство аудиторской организации», «персонал» и «работники аудиторской организации», «стороннее лицо надлежащей квалификации» и «стороннее компетентное лицо», «сотрудники» и «специалисты аудиторской организации». При этом, как следует из определений понятий «сотрудники (staff)» и «специалисты аудиторской организации», как международный стандарт ISQC1, так и ФПСАД №34 к сотрудникам (специалистам) аудиторской фирмы относят как аудиторов, имеющих квалификационный аттестат (сертификат) аудитора, так и других специалистов, принимающих участие в выполнении заданий по аудиту и иных заданий, являющихся предметом регулирования стандартов ISQC1 и ФПСАД №34;

понятие «общественно значимый хозяйствующий субъект» включает более широкую группу лиц по сравнению с понятием «лицо, включенное в листинг» (ISQC1), в части финансовых организаций, работающих со средствами физических и юридических лиц;

понятия «профессиональные стандарты» и «соответствующие этические требования», определенные в стандарте ISQC1, в стандарте ФПСАД №34 вообще не определены, однако далее в контексте ФПСАД №34 никаких разночтений со стандартом ISQC1 не возникает.

Общие требования к контролю качества приведены в §§ 13-17 стандарта ISQC1 и пп. 6, 7 ФПСАД №34, которые по своему содержанию эквиваленты с учетом того, что понятие «политика», используемое в тексте стандарта ISQC1, в стандарте ФПСАД №34 соответствует понятию «принципы». Так, стандарты устанавливают, что система контроля качества услуг аудиторской организации должна определить принципы и процедуры в отношении каждого из следующих элементов:

обязанности руководства аудиторской организации по обеспечению качества услуг, оказываемых аудиторской организацией;

этические требования;

принятие на обслуживание нового клиента и продолжение сотрудничества;

кадровая работа;

выполнение задания;

мониторинг.

При этом принципы и процедуры контроля качества услуг должны быть документально оформлены и доведены до сведения работников аудиторской организации. Каждый сотрудник должен знать принципы и процедуры контроля качества услуг, а также цели, для достижения которых они установлены, владеть информацией о том, что он несет персональную ответственность за качество услуг и обязан соблюдать установленные принципы и процедуры. Помимо этого, руководство аудиторской организации должно признать важность обратной связи с сотрудниками по вопросам контроля качества услуг, для чего необходимо поощрять работников высказывать их точку зрения в отношении этих вопросов.

Обязанности руководства. По своему содержанию раздел «Лидерство руководства фирмы в отношении качества» стандарта ISQC1 и раздел «Обязанности руководства аудиторской организации по обеспечению качества услуг, оказываемых аудиторской организацией» ФПСАД №34 эквивалентны.

Этические требования. Они в первую очередь регулируют правила обеспечения независимости аудиторских организаций и их работников от своих клиентов. В этой части в международном стандарте ISQC1 более подробно рассматриваются требования к принципам и процедурам, обеспечивающим минимизацию угроз «привычности» (см. §§ А12-А17 стандарта ISQC1, при этом минимальный семилетний период ротации руководителей аудиторских проверок общественно значимых хозяйствующих субъектов установлен и в российском, и в международном стандарте.

Принятие на обслуживание нового клиента или продолжение сотрудничества. Как в ФПСАД № 34, так и в международном стандарте ISQC1 установлено, что в аудиторской организацией должны быть определены и осуществляться на практике принципы и процедуры, регулирующие порядок решения вопроса о принятии на обслуживание нового клиента или продолжении сотрудничества с уже существующим, обеспечивающие разумную уверенность в том, что принятие на обслуживание нового клиента или продолжение сотрудничества с уже существующим клиентом, а также выполнение отдельных заданий будет осуществляться только в отношении заданий:

в которых аудиторская организация положительно оценила честность руководства предполагаемого аудируемого лица или лица, которому будут оказаны сопутствующие аудиту услуги, и не обладает информацией, которая свидетельствовала бы о противоположном;

которые аудиторская организация способна выполнить, обладая необходимыми возможностями, временем и ресурсами;

при выполнении которых аудиторская организация не будет нарушать этические требования.

При решении вопроса о принятии на обслуживание нового клиента или продолжении сотрудничества с уже существующим клиентом, а также при заключении договора на выполнение конкретного задания аудиторская организация должна получить всю необходимую в данных обстоятельствах информацию. В случае выявления новых фактов и обстоятельств, которые могли бы оказать влияние на решение о принятии клиента на обслуживание или о продолжении сотрудничества с уже существующим клиентом, аудиторская организация должна задокументировать способ разрешения возникающих проблем.

Человеческие ресурсы. Несмотря на различные наименования разделов (в ФПСАД №34 он называется «Кадровая работа»), по своему содержанию в этой части сравниваемые стандарты практически не отличаются и основываются на следующих основных положениях. Принципы и процедуры, установленные аудиторской организацией, должны охватывать следующие элементы кадровой работы:

найм работников;

оценка результатов выполнения работы;

профессиональные навыки работников;

профессиональная компетентность;

профессиональное развитие;

повышение в должности;

оплата труда;

оценка нужд и потребностей работников.

Единственное различие — это наличие в международном стандарте ISQC1 специальных положений, применимых для малых и средних аудиторских фирм: небольшие аудиторские фирмы могут использовать менее формализованные методы оценивания эффективности работы своих сотрудников (§А30).

Общие принципы и процедуры систем контроля качества, относящиеся к выполнению заданий. Принципы (политики в международном стандарте ISQC1) и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что задания выполняются в соответствии с профессиональными стандартами и требованиями законодательных и нормативных актов, во всех существенных аспектах являются практически одинаковыми в обоих стандартах (см. §§ 32-33, А32-А35 стандарта ISQC1, пп. 42-44 ФПСАД №34). Нет никаких существенных различий и в требованиях к контролю и надзору за работой членов аудиторских групп со стороны руководителей заданий (§§ 35-37, А41-А44 стандарта ISQC1 и пп. 45-46 ФПСАД №34).

Консультирование. В части привлечения сторонних компетентных лиц для целей консультирования международным стандартом ISQC1 допускается более широкий круг лиц по сравнению с нормами ФПСАД №34. Если ФПСАД №34 прямо указывает, что для целей консультирования могут привлекаться другие аудиторские организации, профессиональные аудиторские объединения и регулирующие органы, а также иные организации, которые оказывают соответствующие услуги в области контроля качества аудиторских и сопутствующих аудиту услуг, то международный стандарт ISQC1 в качестве третьего варианта допускает привлечение «коммерческих организаций, оказывающих соответствующие услуги в области контроля качества».

В таком виде международным стандартом ISQC1 предоставляются большие возможности для небольших аудиторских фирм, особенно при проведении обзорных проверок качества выполнения заданий.

Обзорные проверки и мониторинг. В отношении критериев отбора заданий для проведения обзорных проверок, а также установленных принципов и процедур проведения обзорных проверок требования ISQC1 и ФПСАД № 34 принципиальных и существенных различий не содержат (с учетом ранее отмеченной неполной аналогии понятий «лицо, включенное в листинг» и «общественно значимый хозяйствующий субъект»). То же самое относится и к принципам и процедурам мониторинга.

Документирование выполнения заданий. Общие принципы документирования в системах контроля качества работы аудиторских организаций, сформулированные в §§ 57-59 ISQC1 и в пп. 90-92 ФПСАД №34 в основном не различаются, хотя в §§ А73-А74 стандарта ISQC1 эти принципы получили определенную детализацию. Главное различие подходов двух стандартов касается оговорки, приведенной в § А75 ISQC1, которая позволяет малым аудиторским фирмам применять при документировании выполненных заданий менее формализованные способы, в частности, такие, как рукописные записи и контрольные листы.

Вторая пара стандартов — международный стандарт ISA 220 «Quality control for an audit of financial statements» и ФПСАД №7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту» — устанавливают дополнительные требования к контролю качества. Как указано во введении к каждому из этих документов, их область применения — установление требований к контролю качества при выполнении заданий по аудиту. Международный стандарт ISA 220, кроме того, в качестве цели своего применения указывает, что «целью выполнения процедур контроля качества при выполнении отдельных заданий по аудиту является формирование у аудиторов разумной уверенности в том, что:

аудит проводился в соответствии с надлежащими профессиональными стандартами и применимыми законодательными и иными правовыми требованиями;

сформированный отчет аудитора о выполнении задания соответствует условиям и обстоятельствам выполнения этого задания.

Термины и определения, используемые в стандартах ISA 220 и ФПСАД №7, полностью соответствуют как друг другу, так и стандартам ISQC1 и ФПСАД №34.

Обязанности руководителя аудиторской проверки, сформулированные в §§ 8, А3 ISA 220 и в пп. 4, 5 ФПСАД №7, по существу не отличаются.

В части установления этических требований, требований к условиям принятия клиента на обслуживание или продолжении сотрудничества с существующим клиентом, а также принципов и процедур формирования аудиторских групп стандарты ISA 220 и ФПСАД №7 существенных различий не содержат.

Требования стандартов ISA 220 и ФПСАД №7 в части обязанностей руководителей аудиторских заданий и участников аудиторской группы полностью совпадают. Отсутствуют также какие-либо различия в установлении требований к принципам и процедурам выполнения надзорных функций руководителями аудиторских проверок при выполнении заданий по аудиту (см. §§ 16-17, А16-А20 ISA 220 и пп. 22-27 ФПСАД №7).

Общие положения обоих стандартов ISA 220 и ФПСАД №, относящиеся к порядку и правилам организации и осуществления консультирования при выполнении аудиторских заданий, также не отличаются, однако в части привлечения сторонних лиц для консультирования положения стандартов ISA 220 (§А22) и ФПСАД № 7 (п. 30) различаются так же, как и положения соответствующих разделов стандартов ISQC1 и ФПСАД №34: международные стандарты допускают привлечение в качестве сторонних компетентных лиц коммерческих организаций, оказывающих соответствующие услуги в области контроля качества, тогда как ФПСАД ограничивают круг аналогичных лиц «иными организациями, которые оказывают соответствующие услуги в области контроля качества аудиторских и сопутствующих аудиту услуг».

В том, что касается установления принципов и процедур проведения обзорных проверок качества выполненных аудиторских заданий (§§ 19-21 ISA 220 и пп. 34-40 ФПСАД №7), то здесь нормы и положения сравниваемых стандартов практически не отличаются (с учетом замечания, аналогичного приведенному ранее).

В отношении требований к процедурам мониторинга и порядку их проведения положения стандартов ISA 220 и ФПСАД №7 идентичны.

Приведенный сравнительный анализ норм и требований стандартов, устанавливающих правила формирования и функционирования систем контроля качества в аудиторских организациях: международного стандарта ISQC1 и ФПСАД №34, — показывает следующее. С одной стороны, после введения в действие на территории РФ МСА область применения систем внутреннего контроля качества несколько расширится, а с другой — появятся оговорки, упрощающие практическое применение систем контроля качества в малых аудиторских фирмах.

ГЛАВА 3. ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИИ

В качестве основных направлений, связанных с дальнейшим развитием аудиторской деятельности в Российской Федерации на период с 2016 по 2018 годы, можно выделить следующие:

. Необходимость повысить качестве аудита.

Данное направление заключается в том, что необходимо повысить качество и информативность, которые соответствует аудиторскому заключению, которое составляется по результатам оценки финансового состояния, а также финансовых результатов работы организаций, подвергаемых аудиторской проверки. Внимание в данном случае должно акцентироваться на вопросах, связанных с раскрытием наиболее существенных рисков, которые выявляются в результате проведения аудиторской проверки.

Должно также совершенствоваться регулирование рынка аудиторских услуг. Данные мероприятия необходимы для того, чтобы обеспечить повышение качества аудита. Должна быть проведена разработка эффективных механизмов, которые бы обеспечивали допуск тех или иных организаций к аудиторской деятельности исходя из повышенных требований к ним. Особенно это должно касаться аудиторских организаций, которые осуществляют мероприятия, связанные с обязательным аудитом.

Проведение мероприятий, направленных на борьбу с недобросовестными формами конкуренции на рынке услуг в области аудита. Данные мероприятия должны иметь в своей основе следующие направления работы:

принятие саморегулируемой организацией аудиторов корпоративного соглашения, которое противодействовало бы демпингу, который является несовместимым с тем, чтобы обеспечивать аудит высокого качества;

осуществление системного мониторинга, за счет которого обеспечивалось бы изучение результатов, которые соответствуют конкурсам на право проводить обязательный аудит. Данные мероприятия необходимы для того, чтобы выявить факты, которые имеют отношение к ценовому демпингу, а также принять меры, направленные на противодействие дальнейшему проявлению этих фактов;

провести закрепление на уровне нормативных документов тех требований, которые касаются составления расчета трудоемкости, которая имеет отношение к проведению мероприятий по обязательному аудиту тех организаций, которые являются общественно значимыми. Расчет трудоемкости должен быть признан в качестве неотъемлемого приложения к договору, который касается обязательного аудита;

необходимо обеспечить прозрачность работы аудиторских организаций. Достоверная информация, которая касается основных показателей деятельности этих организаций должна раскрываться на их официальных сайтах.

Должны быть осуществлены мероприятия, направленные на то, чтобы обеспечить недопущением манипуляций с ценой, которая касалась бы обязательно аудита. Для этих целей представляется необходимым:

разработать и принять нормативные документы, которые бы определяли возможности, связанные с одновременным проведением обязательного аудита и оказания иных аудиторских услуг, исходя из того, что должен быть сформирован предварительный перечень данных услуг;

необходимо усилить внимание к возможным фактам, которые относятся к одновременному оказанию услуг, связанных с проведением обязательного аудита и оказанием иных аудиторских услуг в отношении заказчиков, при которых имеет место быть сочетание низкой стоимости аудита и высокой стоимости иных аудиторских услугу. Также в подобных случаях должна рассматриваться корректность оценки трудоемкости аудита.

Необходимо проводить разработку методической документации, которая относилась бы к сфере нормирования объемов и определению степени обоснованности оценки, которая касается вопросов стоимости услуг аудита, а также тех документов, которыми устанавливаются требования, касающиеся вопросов трудоемкости проведения аудиторской проверки хозяйствующих субъектов, являющихся общественно значимыми, а также иных лиц, подвергающихся аудиту.

Также саморегулируемые организации аудиторов в процессе планирования мероприятий по контролю в рамках осуществления внешнего контроля качества работы, должны применять рискоориентированный подход, который предполагает включить в план проверок те аудиторские организации, которые не отражают в аудиторском заключении значительные нарушения, которые относятся к порядку формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности или же которые не отражают наличие фактов угроз, связанных с возможной утратой платежеспособности тех лиц, аудиторскую проверку которых они проводят. Это необходимо проводить в том случае, когда клиенты таких аудиторских компаний были лишены органами регулирования права на ведение финансово-хозяйственной деятельности или же оказались неплатежеспособными в срок 12 месяцев, после проведения аудита.

Должна быть организована системная оценка профессиональных способностей, а также компетентности аудиторов. Также должна быть учтена оценка, которая касается вопросов владения аудитором профессиональными ценностями, навыками и знаниями, которые являются необходимыми для того, чтобы обеспечить компетентное выполнение его профессиональных обязанностей.

Необходимо укрепить взаимодействие между саморегулируемыми организациями аудиторов и комитетами по аудиту, которые относятся к советам директоров или наблюдательным советам акционерных обществ. Также важным является обеспечить, чтобы представители аудиторского сообщества были представлены во всех профессиональных объединениях, таких как ТПП, РСПП и т.д. Это необходимо обеспечить для того, чтобы решить проблемы, связанные с повышением качества аудита.

Необходимо также решать вопросы, связанные с совершенствованием регулирования бухгалтерского учета, а также усиливать внимание к вопросам, связанным с качеством подготовки бухгалтеров. Работа в этих направлениях необходима для того, чтобы повысить качество бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая представляет собой важный фактор от которого зависит эффективность проведения аудиторской проверки, а также достоверность информации, которая касается вопросов деятельности субъектов хозяйствования.

. Мероприятия, направленные на то, чтобы укрепить институциональные основы, которые имеют отношение к аудиторской деятельности.

Законодательство Российской Федерации, которое имеет отношение к аудиторской деятельности, необходимо совершенствовать в направлениях, которые связаны с:

разработкой новой редакции Федерального закона «Об аудиторской деятельности», который обеспечил бы установление условий, связанных с осуществление аудиторской деятельности на длительный срок для того, чтобы обеспечить уверенность аудиторского сообщества в будущем. Также новая редакция Федерального закона должна соответствовать положениям, которые содержаться в иных федеральных законах, которые регулируют те или иные аспекты, касающиеся вопросов осуществления деятельности аудиторских компаний;

формирование и закрепление в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» обоснованного подхода к установлению (корректировке) критериев проведения обязательного аудита;

возложение на уполномоченный орган исполнительной власти, определенный Правительством Российской Федерации, обязанности по выявлению организаций, уклоняющихся от обязательного аудита, с целью скорейшего преодоления этой негативной тенденции;

создание информационного ресурса для размещения сведений о результатах обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйствующих субъектов;

обеспечение сохранения понятия «аудиторская тайна» применительно к информации, полученной в процессе аудита и оказании аудиторских услуг, и отказ от предоставления этой информации третьим лицам;

изменение порядка проведения внешнего контроля качества работы (ВККР) аудиторов на основе:

а) устранения излишней дублирующей функции государства по осуществлению надзора за деятельностью аудиторских организаций и создания в системе саморегулирования единого контрольного органа и единого дисциплинарного органа;

б) разработки комплекса нормативных документов, регулирующих порядок и процедуры проведения мероприятий ВККР аудиторов на основе применения единого подхода к выявлению нарушений, их оценке и выбору мер дисциплинарного воздействия к аудиторским организациям (аудиторам), допустившим существенные нарушения аудиторских стандартов и правил независимости;

определение позиции в отношении требований, предъявляемых к минимальному количеству членов саморегулируемой организации (СРО) аудиторов;

закрепление права СРО в отношении возможности самостоятельного выбора ими способов обеспечения коллективной имущественной ответственности, а также введение обязательного страхования профессиональной ответственности аудиторских организаций и аудиторов;

усиление внимания к проведению аудита при осуществлении процедур банкротства.

. Внедрение Международных стандартов аудита.

Разработка в максимально короткие сроки методических документов, раскрывающих ключевые вопросы, особенности и проблемы применения МСА, признавая указанные документы одним из необходимых условий эффективного внедрения МСА в российскую практику.

Обеспечение мониторинга и своевременного внесения изменений в нормативные и методические документы, касающиеся практики применения МСА в Российской Федерации.

Проведение системного анализа и представление в профильных СМИ и на сайтах СРО аудиторов лучшей мировой практики применения МСА, включая анализ и раскрытие опыта перехода стран с транзитивной экономикой на МСА.

Обеспечение дополнительной методической поддержки аудиторским организациям — субъектам малого бизнеса в освоении МСА, в том числе на основе широкого применения современных информационных технологий (путем проведения вебинаров и иных мероприятий в интернет — пространстве).

. Повышение профессионального уровня аудиторов. Восстановление престижа аудиторской профессии.

организации совместных научно-практических конференций (в том числе в формате интернет-конференций) по проблемам аудита с участием ведущих специалистов в области аудита и привлечением студентов выпускных курсов ВУЗов с выдачей лучшим участникам сертификатов, дающим преференции при поступлении на работу в аудиторские организации, а также публикацией тезисов их выступлений в профильных СМИ;

организации практики для бакалавров и магистрантов в аудиторских организациях;

участия в актуализации перечня тем выпускных работ и магистерских диссертаций для решения методических задач, интересных аудиторским организациям;

проведения силами СРО конкурсов для студентов по профильным дисциплинам (МСФО, МСА, налогообложение и др.) с последующим приглашением лучших участников на работу в аудиторские организации.

Сохранение в аудиторской профессии высококвалифицированных аудиторов путем восстановления прав аттестованных аудиторов, которые были ими утрачены в связи с переходом на «единый» квалификационный аттестат, являющихся носителями неоценимого опыта и практических компетенций.

Разработка и введение нового подхода к получению аудиторского аттестата на основе получения базового квалификационного аттестата (аттестата 1-го уровня), предоставляющего право проведения аудита организаций, исключая организации финансового сектора, и дополнительных аттестатов (аттестатов 2-го уровня), предоставляющих право проводить аудит в кредитных, страховых и иных организациях финансовой сферы.

Изменение порядка сдачи квалификационных экзаменов путем пере- хода на модульную систему (отдельно по каждой тестируемой области знаний) с возможностью зачета имеющихся международных аттестатов по от- дельным областям, выдаваемых международными организациями (АССА и др.), перечень которых должен быть утвержден.

Обеспечение транспарентности деятельности Единой аттестационной комиссии (далее — ЕАК) на основе максимально полного раскрытия информации, в том числе представление тестовых заданий 1-го этапа квалификационного экзамена, порядка оценки и проч.

Увеличение результативности системы непрерывного повышения квалификации аудиторов, усиления контроля организации и качества проведения обучения со стороны СРО аудиторов как одной из основных предпосылок высокого качества аудита.

Внесение в установленном порядке предложения о введении профессионального праздника — Дня аудитора.

Расширение применения интернет-технологий для подготовки и повышения квалификации аудиторов по актуальным и наиболее сложным вопросам аудита и иным профильным областям знаний, и в первую очередь, для молодежи, для которой интернет-пространство является важнейшим источником информации.

. Активизация международного сотрудничества в сфере аудита и повышение конкурентоспособности российских аудиторских организаций.

Активизация участия представителей российского аудиторского сообщества в международной деятельности, в том числе на основе:

участия в разработке МСА;

российского представительства в органах Международной федерации бухгалтеров;

участия в профильных международных организациях для своевременного и эффективного освоения новых подходов, методов и лучшей мировой практики аудита.

Расширение взаимодействия с профессиональными институтами аудиторских организаций стран ЕАЭС, СНГ и других, обладающих практическим опытом перехода на МСА в развивающихся трансформационных экономиках.

Гармонизация законодательства об аудиторской деятельности в ЕАЭС.

Оценка конкурентоспособности российских аудиторских организаций для выбора главных направлений ее повышения на рынках ЕАЭС и СНГ.

Выявление наиболее перспективных направлений для расширения спектра аудиторских услуг (стратегический аудит, аудит бизнес-процессов, аудит эффективности и др.). Оценка потребности в новых методических разработках, необходимых для реализации выбранных направлений, подготовка методических документов с учетом имеющихся наработок и опыта, накопленного в российской и международной практике.

Успешная реализация Концепции позволит сформировать цивилизованный рынок аудиторских услуг, отличительными чертами которого являются:

повышение качества аудита и, как следствие, уровня доверия пользователей к результатам аудиторской деятельности;

повышение роли института аудита в общенациональной системе финансового контроля и уровня востребованности его результатов;

повышение конкурентоспособности российского аудита на международных рынках аудиторских услуг;

повышение общественной значимости и престижа аудиторской профессии;

совершенствование саморегулирования аудиторской деятельности на основе повышения качества принимаемых нормативных правовых актов Российской Федерации в области аудиторской деятельности;

обеспечение ответственности членов саморегулируемых организаций аудиторов за результаты их деятельности и, как следствие, повышение уровня защиты интересов потребителей аудиторских услуг.

Помимо сказанного выше, Минфин Российский Федерации в целях совершенствования организации аудиторской деятельности в стране дает различные разъяснения практики применения законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, которые регулируют аудиторскую деятельность.

Таким образом, рассмотрев основные особенности аудиторской деятельности в Российской Федерации, международные стандарты аудита и их взаимосвязь с российскими стандартами, а также рассмотрев основные и наиболее актуальные направления совершенствования аудиторской деятельности, можно дать следующую рекомендацию, касательно совершенствования аудиторской деятельности в РФ.

Одной из особенностей российского законодательства вообще, а также законодательства в области аудиторской деятельности в частности, является его частое изменение. Постоянные поправки и изменения в нормативно-правовых актах приводят к путанице и невозможности планирования хозяйствующими субъектами (в том числе и субъектами аудиторской деятельности) своего бизнеса на более или менее длительный срок.

Таким образом, в качестве основной задачи в области совершенствования аудиторской деятельности можно обозначить приведения законодательства в соответствие с международными стандартами и сохранение установленных норм неизменными на протяжении длительного времени.

Отсутствие изменений в законодательстве, а также отсутствие внесения значительного числа поправок приведет к тому, что рынок аудиторских услуг будет стабилизироваться и развиваться естественным образом. Это приведет к большей прозрачности рынка аудиторских услуг.

Устойчивое законодательство даст возможность российским аудиторским компания развивать свой бизнес, выходит на федеральный, а также и на международный уровень.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В заключение можно сделать следующие основные выводы.

В настоящем исследовании достигнута поставленная цель и решены все необходимые задачи. По итогам изучения и раскрытия особенностей в аудита в системе финансового контроля России, следует обозначить следующее.

Аудит представляет собой современную углубленную, наиболее зрелую форму финансового контроля, как негосударственного (коммерческого), так и государственного. Это форма финансового контроля, обеспечивающая комплексную целевую оценку результатов деятельности подконтрольного субъекта, подразумевающая формирование общего мнения и ответственность аудитора и публичность результатов.

Потребность в аудите как одном из видов финансового контроля вызвана следующими обстоятельствами:

возможность необъективной информации со стороны администрации в случаях конфликта между нею и пользователями этой информации (собственниками, инвесторами, кредиторами);

зависимость последствий принятых решений от качества информации;

необходимость специальных знаний для проверки информации;

отсутствие у пользователей информации доступа для оценки ее качества.

В работе был проведен сравнительны анализ международный стандартов аудиторской деятельности и федеральных стандартов аудиторской деятельности.

В процессе анализа были выделены моменты, в которых российское законодательство, регулирующее вопросы организации аудита, находится в соответствие с мировым, а где имеют различия.

Отдельно проведен сравнительный анализ федеральных стандартов аудиторской деятельности и МСА, которые касаются вопросов контроля качества аудиторских организаций.

Таким образом, в практической части, были рассмотрены:

основные особенности аудиторской деятельности в Российской Федерации;

международные стандарты аудита и их взаимосвязь с российскими стандартами;

основные и наиболее актуальные направления совершенствования аудиторской деятельности.

Изучив всё указанное, можно дать следующую рекомендацию, касательно совершенствования аудиторской деятельности в РФ.

Одной из особенностей российского законодательства вообще, а также законодательства в области аудиторской деятельности в частности, является его частое изменение. Постоянные поправки и изменения в нормативно-правовых актах приводят к путанице и невозможности планирования хозяйствующими субъектами (в том числе и субъектами аудиторской деятельности) своего бизнеса на более или менее длительный срок.

Таким образом, в качестве основной задачи в области совершенствования аудиторской деятельности можно обозначить приведения законодательства в соответствие с международными стандартами и сохранение установленных норм неизменными на протяжении длительного времени.

Отсутствие изменений в законодательстве, а также отсутствие внесения значительного числа поправок приведет к тому, что рынок аудиторских услуг будет стабилизироваться и развиваться естественным образом. Это приведет к большей прозрачности рынка аудиторских услуг.

Устойчивое законодательство даст возможность российским аудиторским компания развивать свой бизнес, выходит на федеральный, а также и на международный уровень.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

Правовые акты

1.       Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 03.07.2016) «Об аудиторской деятельности»

2.      Федеральный закон от 05.04.2013 № 41-ФЗ (ред. от 27.10.2015) «О Счетной палате Российской Федерации»

.        Постановление Правительства РФ «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» от 23.09.2002 г. № 696 (ред. от 22.12.11 г.)

4.       Контроль качества услуг в аудиторских организациях: федер. правило (стандарт) аудиторской деятельности ФПСАД №34: утв. постановлением Правительства РФ от 22 июля 2008 г. №557. [Электронный ресурс]. Режим доступа: КонсультантПлюс.

Источники на русском языке

5.       Агабекян О.В., Макарова К.С. Аудиторское заключение: формы выражения мнения, составление и представление // Аудиторские ведомости. 2014 — №2 — 81с.

.         Антонов А. Аудитор со стороны: друг, а не враг // Консультант. — 2015 № 1. — С. 14-15

7.      Аудит: учебник для вузов/ В.И. Подольский (и др.). — 3-е изд., перераб. И доп. — М., 2009 — 246с.

8.       Аудит: Учебник для вузов/ В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова и др.; Под ред. проф. В.И. Подольского. — 3-е изд., перераб. и доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА, Аудит, 2011 — 583 с.

9.       Бабич А.М., Павлова Л.Н. Государственные и муниципальные финансы: учебник для вузов. М.: Юнити-Дана,2012. — 703 с.

10.     Баканов М.И. Аудит / М.И. Баканов. — М., 2011 — 352 с.

11.     Белоножко М.Л. Государственные и муниципальные финансы: учебник/ М.Л. Белоножко, А.Л. Скифская. — СПб: ИЦ «Интермедия», 2014. — 208 с.

12.     Богатая Н.Н. Аудит и аудиторские процедуры: учебник для вузов/ Н.Н. Богатая, Н.Н. Хахонова.- Спб., 2012 — 412 с.

13.     Болонин Н. Какое будущее у российского аудита?/Н. Болонин // Современный бухучет. — 2015 — № 6. — С.4-8.

14.     Бухгалтерский учет /Под ред. А.Д. Ларионова. — М. 2010 — 392 с.

.         Бычкова С.М. Аудит для руководителей и бухгалтеров. — СПб. 2013 — 318с.

16.    Бычкова С.М., Газарян А.В. Планирование в аудите. — М.: Финансы и статистика. 2011 — 264с.

17.     Валебникова Н.В. О кодексе профессиональной этики/ Н.В. Валебникова // Бухгалтерский учет. — 2014 — № 3. — С.21-23.

18.     Васильева М.В. Оценка эффективности и результативности использования бюджетных средств при проведении финансового контроля // Финансовая аналитика, пробл. и решения. — М., 2014 — № 10 — С. 24-34.

19.     Вахорина М.В. Регулирование российского аудита: современный этап Аудиторские ведомости — 2013 — №7 — 94с.

20.    Волков Н.Г. Бухгалтерский учет и аудит, есть реальные проблемы // Главбух. — 2014 — № 10. — С.15 — 35.

21.     Воронина Л.И. Основы современного бухгалтерского учета и аудита: Учебное пособие / Л.И. Воронина. — М.: ИНФРА-М, 2009 — 913 с.

22.     Герасимова Е.Б. Основы аудита: Учебник / Р.П. Булыга, Н.Д. Бровкина, Е.Б. Герасимова. — М. 2012 — 272 c.

.         Головизина А.Т., Архипова О.И.. Аудит. Курс лекций. — М.: ЗАО «ТК Велби». — 2010 — 216 с.

24.    Грищенко А. Обязательный аудит // Аудит и налогообложение. — 2015 — № 4. — С. 19-20

25.     Данилевский Ю.А. Аудит/Ю.А. Данилевский [и др.] — М..: ИД ФБК-ПРЕСС, 2009. — 544с.

26.    Данилевский Ю.А. Проблемы становления аудита — наше общее дело/Ю.А. Данилевский // Бухгалтерский учет. — 2013 — № 8. — С.8-11.

27.     Данилевский Ю.А. Становление аудита в России // Бухгалтерский учет № 5, 2013 — С. 39

28.    Дубинина И.В. Роль аудита в борьбе с коррупцией // Финансовые и бухгалтерские консультации. — 2014. — № 3. — С. 16-19

.        Ефимов В.С., Ефимов С.В. Финансовые расследования и финансовый контроль // Финансы. — 2015. — № 1. — С. 46-48

30.     Жила В.Г. Ревизия и аудит: учебное пособие / В.Г. Жила. 2011- 218 с.

31.     Замятина Н.В. О повышении эффективности государственного (муниципального) финансового контроля в Российской Федерации.- // Журнал «Финансы и кредит».- 2013.- № 16.-с.48-53

32.    Иванов М.Ю. Государственный финансовый контроль в Российской Федерации: скрытый потенциал великой страны.// Журнал «Современная наука: Актуальные проблемы теории и практики».-2015.-№4.- С.58-64

.        Кокарев А.И. Вопросы реформирования государственного финансового контроля. // Журнал «Финансы и кредит».- 2014.- № 11.-с.58-64

34.     Контроллинг бюджетирования : теория, практика / М.Н. Павленков, Е.В. Лабазова, И.М. Павленков, Н.А. Смирнова ; под общ. ред. М.Н. Павленкова. — Н. Новгород, 2010. — 294 с.

35.     Крикунов А. Новое в организации и проведении контроля за деятельностью аудиторских организаций/А. Крикунов // Консультант. — 2014 № 3. — С.72-81.

36.     Кузьменко В.В. Финансовый контроль в системе управления бюджетными ресурсами / Кузьменко В.В., Никитенко Т.В. ; Сев.-Кавк. гос. техн. ун-т. — Ставрополь, 2011. — 193 с.

37.     Макоев О.С., Ревизия и контроль/ Учебное пособие. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011 — 377с.

38.     Минаева Е.А.Особенности государственного финансового контроля как элемента программно-целевого управления расходами бюджета. // Журнал «Финансы и кредит».- 2014.- № 3.-с.56-64

39.    Овчарова Е.В. Финансовый контроль в Российской Федерации: учебное пособие / Е.В. Овчарова. — М.: Зерцало-М, 2013. — 224 с.

.        Орлова В.В. Государственный финансовый контроль как важнейший инструмент оптимизации бюджетного процесса / Моск. гос. ун-т экономики, статистики и информатики (МЭСИ), Ин-т менеджмента. Каф. антикризис. упр. — М., 2010. — 144 с.

41.     Парушина Н.В. Аудит: основы аудита, технология и методика проведения аудиторских проверок: Учебное пособие / Н.В. Парушина, Е.А. Кыштымова. — М.: ИД ФОРУМ, НИЦ ИНФРА-М, 2013 — 560 c.

42.    Рогуленко Т.М. Основы аудита: Учебник / Т.М. Рогуленко, С.В. Пономарева. — М.: Флинта, МПСУ, 2014 — 672 c.

43.     Сабитова Н.М. Государственный финансовый контроль: Учебник / Н.М. Сабитова, М.Е. Орлова, Ч.М. Шавалеева. — М.: Рид Групп, 2012. — 349с.

44.    Суйц В.П. Аудит: общий, банковский, страховой/В.П. Суйц, А.Н. Ахметбеков, Т.А. Дубровина — М. 2010 — 354 с.

.        Терехов А.А. Аудит/А.А. Терехов — М. 2011 — 278 с.

46.     Терехов А.А., Терехов М.А. Контроль и аудит: основные методические приемы и технология. — М.: Финансы и статистика — 2012 — 411с.

47.     Федотов А.Ф. Финансовый контроль: учебное пособие./ А.Ф. Федотов. Кемерово: Кемеровский государственный университет, 2013. — 182 с.

48.    Шевченко А.А., Аюбов И.А. Актуальные проблемы государственного финансового контроля/Журнал Финансовые исследования.- 2013 . — №.1

.        Шегурова В. П. Зарубежный опыт организации государственного финансового контроля / В. П. Шегурова, М. Ф. Желтова // Молодой ученый. 2013. — №1. — С. 209-212.

50.     Штефан М.А. Основы аудита. Самоучитель / Л.Г. Макарова, М.А. Штефан, А.К. Ковина. — М.: ИД ГУ ВШЭ, 2013 — 406 c.

Приложение

Перечень федеральных стандартов аудиторской деятельности, федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, утвержденных Правительством Российской Федерации, и правил (стандартов) аудиторской деятельности, одобренных комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| N стандарта | Наименование стандарта | Стандарт утвержден | Дата введения в действие |
| Федеральные стандарты аудиторской деятельности, утвержденные Минфином России |
| ФСАД 1/2010 | Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности | Приказ Минфина России от 20 мая 2010 г. N 46н | 17 августа 2010 г. |
| ФСАД 2/2010 | Модифицированное мнение в аудиторском заключении | Приказ Минфина России от 20 мая 2010 г. N 46н | 17 августа 2010 г. |
| ФСАД 3/2010 | Дополнительная информация в аудиторском заключении | Приказ Минфина России от 20 мая 2010 г. N 46н | 17 августа 2010 г. |
| ФСАД 5/2010 | Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита | Приказ Минфина России от 17 августа 2010 г. N 90н | 8 февраля 2011 г. |
| ФСАД 6/2010 | Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита | Приказ Минфина России от 17 августа 2010 г. N 90н | 8 февраля 2011 г. |
| ФСАД 8/2011 | Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам | Приказ Минфина России от 16 августа 2011 г. N 99н | 30 октября 2011 г. |
| ФСАД 9/2011 | Особенности аудита отдельной части отчетности | Приказ Минфина России от 16 августа 2011 г. N 99н | 30 октября 2011 г. |
| Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные постановлениями Правительства Российской Федерации |
| 1 | Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности | Постановление Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. N 696 | 8 октября 2002 г. |
| 2 | Документирование аудита | Постановление Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. N 696 | 8 октября 2002 г. |
| 3 | Планирование аудита | Постановление Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. N 696 | 8 октября 2002 г. |
| 4 | Существенность в аудите | Постановление Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. N 696 | 8 октября 2002 г. |
| 5 | Аудиторские доказательства | Постановление Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. N 696 | 8 октября 2002 г. |
| 7 | Контроль качества выполнения заданий по аудиту | Постановление Правительства Российской Федерации от 19 ноября 2008 г. N 863 | 16 декабря 2008 г. |
| 8 | Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности | Постановление Правительства Российской Федерации от 19 ноября 2008 г. N 863 | 16 декабря 2008 г. |
| 9 | Связанные стороны | Постановление Правительства Российской Федерации от 19 ноября 2008 г. N 863 | 16 декабря 2008 г. |
| 10 | События после отчетной даты | Постановление Правительства Российской Федерации от 4 июля 2003 г. N 405 | 22 июля 2003 г. |
| 11 | Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица | Постановление Правительства Российской Федерации от 4 июля 2003 г. N 405 | 22 июля 2003 г. |
| 12 | Согласование условий проведения аудита | Постановление Правительства Российской Федерации от 7 октября 2004 г. N 532 | 26 октября 2004 г. |
| 16 | Аудиторская выборка | Постановление Правительства Российской Федерации от 7 октября 2004 г. N 532 | 26 октября 2004 г. |
| 17 | Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях | Постановление Правительства Российской Федерации от 16 апреля 2005 г. N 228 | 3 мая 2005 г. |
| 18 | Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников | Постановление Правительства Российской Федерации от 16 апреля 2005 г. N 228 | 3 мая 2005 г. |
| 19 | Особенности первой проверки аудируемого лица | Постановление Правительства Российской Федерации от 16 апреля 2005 г. N 228 | 3 мая 2005 г. |
| 20 | Аналитические процедуры | Постановление Правительства Российской Федерации от 16 апреля 2005 г. N 228 | 3 мая 2005 г. |
| 21 | Особенности аудита оценочных значений | Постановление Правительства Российской Федерации от 16 апреля 2005 г. N 228 | 3 мая 2005 г. |
| 22 | Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника | Постановление Правительства Российской Федерации от 19 ноября 2008 г. N 863 | 16 декабря 2008 г. |
| 23 | Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица | Постановление Правительства Российской Федерации от 16 апреля 2005 г. N 228 | 3 мая 2005 г. |
| 24 | Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами | Постановление Правительства Российской Федерации от 25 августа 2006 г. N 523 | 21 сентября 2006 г. |
| 25 | Учет особенностей аудируемого лица, финансовую (бухгалтерскую) отчетность которого подготавливает специализированная организация | Постановление Правительства Российской Федерации от 25 августа 2006 г. N 523 | 21 сентября 2006 г. |
| 26 | Сопоставимые данные в финансовой (бухгалтерской) отчетности | Постановление Правительства Российской Федерации от 25 августа 2006 г. N 523 | 21 сентября 2006 г. |
| 27 | Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность | Постановление Правительства Российской Федерации от 25 августа 2006 г. N 523 | 21 сентября 2006 г. |
| 28 | Использование результатов работы другого аудитора | Постановление Правительства Российской Федерации от 25 августа 2006 г. N 523 | 21 сентября 2006 г. |
| 29 | Рассмотрение работы внутреннего аудита | Постановление Правительства Российской Федерации от 25 августа 2006 г. N 523 | 21 сентября 2006 г. |
| 30 | Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации | Постановление Правительства Российской Федерации от 25 августа 2006 г. N 523 | 21 сентября 2006 г. |
| 31 | Компиляция финансовой информации | Постановление Правительства Российской Федерации от 25 августа 2006 г. N 523 | 21 сентября 2006 г. |
| 32 | Использование аудитором результатов работы эксперта | Постановление Правительства Российской Федерации от 22 июля 2008 г. N 557 | 12 августа 2008 г. |
| 33 | Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности | Постановление Правительства Российской Федерации от 22 июля 2008 г. N 557 | 12 августа 2008 г. |
| 34 | Контроль качества услуг в аудиторских организациях | Постановление Правительства Российской Федерации от 22 июля 2008 г. N 557 | 12 августа 2008 г. |
| Правила (стандарты) аудиторской деятельности, одобренные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации |
| б/н | Проверка прогнозной финансовой информации | Протокол заседания Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации от 20 августа 1999 г. N 5 | 20 августа 1999 г. |
| б/н | Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций | Протокол заседания Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации от 20 октября 1999 г. N 6 |  |

|  |
| --- |
| [Вернуться в библиотеку по экономике и праву: учебники, дипломы, диссертации](http://учебники.информ2000.рф/index.shtml)[Рерайт текстов и уникализация 90 %](http://учебники.информ2000.рф/rerait-diplom.shtml)[Написание по заказу контрольных, дипломов, диссертаций. . .](http://учебники.информ2000.рф/napisat-diplom.shtml) |