**Понятие и правовое регулирование аудиторской деятельности**

1. Понятие аудита и аудиторской деятельности

В последние годы наряду с развитием бухгалтерского учета, экономического анализа, государственного финансового контроля – аудита. Вступил в действие Федеральный закон «Об аудиторской деятельности», разработаны общие принципы и федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, принят Кодекс этики российских аудиторов, подготовлены и аттестованы российские аудиторы, разработана концепция развития аудиторской деятельности на среднесрочную перспективу. Как отмечено в этом документе, аудит как форма независимой проверки бухгалтерской отчетности хозяйствующих субъектов лицами, обладающими полномочиями, должен стать основой системы финансового контроля.

Общие основы концепции аудита изложены в ряде научных работ. Предпосылками действенности концепции аудита являются:

* качественные стандарты аудиторской деятельности, соответствующие Международным стандартам аудита;
* четкие правила независимости аудиторских организаций и аудиторов;
* непреложное следование аудиторских организаций и аудиторов Кодексу профессиональной этики;
* единые квалификационные требования к аудиторам независимо от того, в какой отрасли или сфере экономики они ведут деятельность;
* высокий квалификационный уровень (в том числе в области международных стандартов финансовой отчетности) аудиторов, обеспечиваемый системой аттестации и повышения квалификации, включая квалификационный экзамен;
* контроль качества работы аудиторских организаций и аудиторов со стороны прежде всего профессиональных общественных объединений;
* эффективная система государственно-общественного надзора за аудиторскими организациями и аудиторами.

Аудит сложился как самостоятельная функциональная наука и практика, имеющая специфическую сущность, определенные связи с другими науками.

Аудит представляет собой функциональную науку о методах и приемах независимого финансового контроля. Он взаимосвязан с такими функциональными науками, как бухгалтерский учет (финансовый и управленческий), анализ хозяйственной деятельности по данным учета и отчетности, оперативное управление (регулирование, координация и мониторинг планов); финансовый контроль, включая разные его формы.

В систему финансового контроля аудит входит как независимый финансовый контроль наряду с другими составляющими: общегосударственным финансовым контролем, бюджетно-финансовым, ведомственным финансовым контролем, общественным контролем.

Аудит как наука представляет систему знаний о методах и приемах независимого финансового контроля. Аудит как практика – вид управленческой деятельности, сводящийся к независимому финансовому контролю ведения бухгалтерского учета и оценке бухгалтерской (финансовой) отчетности. Следовательно, именно принцип независимости определяет основную сущность аудита, этим он отличается от других видов контроля и является самостоятельной научной (и учебной) дисциплиной и практикой.

Предметом аудита является одна из основных функций управления, один из видов общественно необходимой деятельности по обеспечению пользователей достоверной информацией бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица для принятия решений пользователями этой отчетности, т.е. обеспечивается обратная связь между экономическими субъектами и пользователями.

Объектом аудита является бухгалтерская (финансовая) отчетность организации и индивидуальных предпринимателей и отражение хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, рассматриваемая во взаимодействии с техническими, социальными и природными ее условиями. Хозяйственная деятельность в рыночной экономике отражается в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Такая отчетность является наиболее важным объектом аудита, но не может ограничивать аудит при изучении хозяйственной деятельности аудируемых лиц.

Финансовый аудиторский контроль осуществляют субъекты контроля (аудиторские организации и индивидуальные аудиторы), общественный статус, права, обязанности и ответственность которых строго регламентированы нормативно-законодательными актами.

Метод аудита как общий подход к исследованию базируется, как и в других науках, на диалектике. Ее основные черты – единство анализа и синтеза, изучение показателей в их взаимосвязи, в развитии и т.д., которые определяют методологию и методику аудита.

Методология – учение о структуре, логической организации, методах и средствах деятельности, поскольку последнее становится предметом осознания, обучения и рационализации. Методология аудита как науки принимает форму предписаний и норм, в которых фиксируются содержание и последовательность как определенных видов деятельности, так и описаний фактически выполненной деятельности.

Методика аудита – совокупность специальных приемов, т.е. конкретных процедур, расчетов, математических моделей, сопоставлений, применяемых для обоснования мнения о степени достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Для подтверждения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности необходимо получить достаточные доказательства в целях формулирования обоснованных выводов, на которых обосновывается мнение аудитора.

Аудиторские доказательства получают в результате выполнения процедур по существу и проведения тестов средств внутреннего контроля.

В отличие от комплексной проверки, т.е. аудита, описание исследования отдельных элементов, составных частей финансовой отчетности или разделов бухгалтерского учета можно определить как методику проведения аудиторской проверки. Следует также отличать собственно аудит именно финансовой отчетности от определений таких видов «аудита», как экологический, управленческий (производственный), технический, аудит персонала, кадровый аудит, аудит эффективности, аудит интеллектуальной собственности и т.д.

К теоретическим положениям аудита относят также постулаты аудита и принципы аудита. Наряду с понятием «аудит» различают и термин «аудиторская деятельность». В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» и мировым опытом аудиторская деятельность включает два компонента: аудит и сопутствующие аудиту услуги.

Аудит – независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей и ведения бухгалтерского учета.

Целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой отчетности аудируемых лиц. Под достоверностью понимается степень точности данных финансовой отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

Сущность аудита заключается не только в подтверждении или неподтверждении достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и в оценке эффективности хозяйственной деятельности аудируемых лиц, их способности продолжать дальнейшую деятельность, по крайней мере, в течение следующего за отчетным года.

В соответствии со ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности»:

Сопутствующие аудиту услуги (аудиторская деятельность) — предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей, это отличные от аудита услуги, связанные с выражением в установленной форме независимого мнения об информации организаций. В данном определении можно выделить несколько основных составляющих. Во-первых, понятие «предпринимательская деятельность» означает, что все аудиторские фирмы создаются с целью получения прибыли, как и любые другие предпринимательские структуры. Во-вторых, понятие «независимость проверки» (его достаточно детальная расшифровка дана в Законе об аудите) является ключевым принципом проведения аудита. В-третьих, проверке может подлежать отчетность не только организаций, но и индивидуальных предпринимателей, критерии обязательности также приведены в Законе об аудите.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы могут оказывать и сопутствующие аудиту услуги.

Аудитор (от лат. Auditor – слушатель, ученик, последователь) – лицо, проверяющее состояние финансово-хозяйственной деятельности предприятия за определенный период. Аудитор отличается от ревизора по своей сущности, по подходу к проверке документации, по взаимоотношениям с клиентом, по выводам, сделанным по результатам проверки, и т.д.

Понятие «аудит» значительно шире таких понятий, как «ревизия» и «контроль». Аудит обеспечивает не только проверку достоверности финансовых показателей, но и, а это не менее важно, разработку предложений по оптимизации хозяйственной деятельности в целях рационализации расходов и увеличения прибыли. Аудит можно определить как своеобразную экспертизу бизнеса.

В соответствии с ФЗ «Об аудиторской деятельности» к таким услугам относят: различные виды консультирования – бухгалтерское, управленческое, правовое и др.; ведение бухгалтерского учета для организаций; анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций; автоматизацию бухгалтерского учета и ряд других. Например, анализ эффективности хозяйственной деятельности входит в понятие «аудиторская деятельность» как одна из услуг, сопутствующих аудиту. Услуги, сопутствующие аудиту, выполняются специалистом-аудитором. В современных условиях аудитор – это профессиональный бухгалтер, имеющий дополнительные профессиональные навыки, профессиональные ценности, владеющий профессиональной этикой, профессиональными возможностями и компетенцией, т.е. имеющий дополнительные знания.

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

Ни один из видов финансового контроля кроме аудита не имеет в своем арсенале стандартов, что свидетельствует о несомненном преимуществе данного вида контроля перед другими.

Аудиторские стандарты являются основной нормативно-правовой базой аудиторской деятельности. В настоящее время существует две группы таких стандартов: международные и национальные. На русский язык Международные стандарты аудита переведены дважды (в 2000 и 2001 г.).

Национальные (российские) стандарты аудита прошли два этапа создания и применения в Российской Федерации. На первом этапе (1995 –2000 г.) Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ были одобрены 38 национальных стандартов и перечень терминов и определений. Второй этап начался после принятия Федерального закона «Об аудиторской деятельности». В настоящее время Правительством РФ утверждено 31 федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, в стадии разработки находятся еще шесть стандартов и начата переработка некоторых федеральных стандартов, созданных в 2003 – 2005 гг.

Рассмотренные основы теории аудита не являются исчерпывающими, однако определяют основные направления его реформирования, позволяющие избежать противоречий и ошибок в ходе развития всей системы финансового контроля в РФ.

2. Правовое регулирование аудиторской деятельности

Поскольку результаты аудиторской проверки являются основой для принятия множества экономических решений, аудит достаточно жестко регулируется во всех странах.

В настоящее время в России действует шестиуровневая система регулирования аудиторской деятельности:

I. Закон об аудите;

II. Законодательные и подзаконные нормативные акты;

III. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности в Российской Федерации (постановления Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 и от 22.07.2003 № 405);

IV. Правила (стандарты) специальных видов деятельности;

V. Стандарты общественных объединений аудиторов;

VI. Внутрифирменные аудиторские стандарты.

Правовые основы регулирования аудиторской деятельности в России определяет Закон об аудите, который заменил Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации (временные правила – это не постоянный документ, он лишь предварял процедуру принятия Федерального закона).

Отношения, возникающие при осуществлении аудиторской деятельности, могут регулироваться также указами Президента РФ, которые не должны противоречить Закону об аудите и иным федеральным законам. Нормы законодательства РФ об аудиторской деятельности, содержащиеся в любых других федеральных законах, также должны соответствовать указанному Закону. В случае противоречия Указа Президента РФ или постановления Правительства РФ Закону об аудите или иному федеральному закону применяется Закон об аудите или соответствующий федеральный закон.

На основании и во исполнение Закона об аудите и иных федеральных законов, указов Президента РФ Правительство РФ вправе принимать постановления, содержащие нормы законодательства РФ об аудиторской деятельности.

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

Аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам до утверждения полного комплекта ФПСАД предписано руководствоваться в своей деятельности ПСАД, одобренными Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ.

Профессиональные аудиторские объединения вправе, если это предусмотрено их уставами, устанавливать для своих членов внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности, которые не могут противоречить ФПСАД и иметь требования ниже последних.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе устанавливать собственные правила (стандарты) аудиторской деятельности, которые не могут противоречить ФПСАД. При этом требования правил (стандартов) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов не могут противоречить ФПСАД и внутренним правилам (стандартам) аудиторской деятельности профессионального аудиторского объединения, членами которого они являются.

Функции федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности осуществляет уполномоченный федеральный орган исполнительной власти, определяемый Правительством РФ. Положение о федеральном органе также утверждает Правительство РФ. Во исполнение Закона об аудите Правительством РФ принято постановление от 06.02.2002 № 80 «О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации», которым определено, что уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственное регулирование аудиторской деятельности, является Минфин России.

На Минфин России возложено обеспечение разработки и представления в установленном порядке в Правительство РФ проектов ФПСАД, актов Правительства РФ, приведенных в соответствие с Законом об аудите, либо принятие решения о признании их утратившими силу.

Основными функциями уполномоченного федерального органа являются:

* издание в пределах своей компетенции нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность;
* организация разработки и представление на утверждение Правительству РФ федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности;
* организация в установленном законодательством РФ порядке системы аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в Российской Федерации, лицензирование аудиторской деятельности;
* организация системы надзора за соблюдением аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами лицензионных требований и условий;
* контроль за соблюдением аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности:
* определение объема и разработка порядка представления уполномоченному федеральному органу отчетности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов;
* ведение государственных реестров аттестованных аудиторов аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, профессиональных аудиторских объединений и учебно-методических центров в соответствии с Положением о ведении реестров, утверждаемым уполномоченным федеральным органом, а также предоставление информации, содержащейся в реестрах, всем заинтересованным лицам;
* аккредитация профессиональных аудиторских объединений.

Общегосударственный финансовый контроль в России осуществляют: Счетная палата РФ, Федеральная налоговая служба, Федеральная служба финансово-бюджетного надзора, Федеральная служба по финансовому мониторингу, Федеральное казначейство, Федеральная таможенная служба, Банк России, контрольные органы законодательных (исполнительных) органов субъектов РФ (счетные палаты или аналогичные органы субъектов РФ).

Система общегосударственного финансового контроля выполняет следующие задачи и функции. К основным задачам финансового контроля относятся:

* контроль за образованием и использованием государственных средств РФ и ее субъектов;
* контроль за деятельностью органов исполнительной власти, на которые возложено практическое проведение финансовой, бюджетной, кредитной, денежной, налоговой и валютной политики;
* контроль законности привлечения и использования средств юридических и физических лиц кредитными учреждениями.

Основные функции включают:

* проверку правильности образования государственных средств, их сохранности и целевого использования;
* контроль правильности и эффективности использования кредитных ресурсов;
* обеспечение обоснованности и правомерности действий кредитных учреждений в части использования средств организаций и физических лиц;
* контроль государственного внутреннего и внешнего долга.

В целях учета мнения профессиональных участников рынка аудиторской деятельности создается Совет по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе. Положение о Совете утверждается руководителем уполномоченного федерального органа.

Совет по аудиторской деятельности:

* принимает участие в подготовке и предварительном рассмотрении основных документов аудиторской деятельности и проектов решений уполномоченного федерального органа;
* разрабатывает федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, периодически их пересматривает и выносит на рассмотрение уполномоченным федеральным органом;
* рассматривает обращения и ходатайства аккредитованных профессиональных аудиторских объединений и вносит соответствующие рекомендации на рассмотрение уполномоченного федерального органа;
* осуществляет иные функции в соответствии с положением о данном Совете.

Члены Совета по аудиторской деятельности утверждаются руководителем уполномоченного федерального органа по представлению аккредитованных профессиональных аудиторских объединений, федеральных органов исполнительной власти, научных организаций и высших учебных заведений. В состав Совета включаются представители федеральных органов исполнительной власти, осуществляющих регулирование профессиональной деятельности организаций, подлежащих обязательному аудиту.

Представительство аккредитованных профессиональных аудиторских объединений в Совете по аудиторской деятельности должно быть не менее 51% общего состава Совета. Кроме того, в него должны входить представители государственных органов, ЦБР и пользователей аудиторских услуг.

3. Правовые нормы аудита в Российской Федерации

Аудит не подменяет государственного контроля достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, осуществляемого в соответствии с законодательством РФ уполномоченными органами государственной власти.

Особенности правового положения аудиторских организаций, проводящих аудиторские проверки сельскохозяйственных кооперативов и союзов этих кооперативов, определяются Федеральным законом от 08.12.1995 № 193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации».

Аудитором является физическое лицо, отвечающее квалификационным требованиям, установленным уполномоченным федеральным органом, и имеющее квалификационный аттестат аудитора.

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

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

Аудиторская организация — это коммерческая организация, проводящая аудиторские проверки и оказывающая сопутствующие аудиту услуги.

Аудиторская организация осуществляет свою деятельность по проведению аудита после получения лицензии. Лицензирование аудиторской деятельности, в том числе порядок выдачи, приостановления и аннулирования лицензии, регулируется законодательством РФ о лицензировании отдельных видов деятельности.

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

Аудиторская организация может быть создана в любой организационно-правовой форме, за исключением открытого акционерного общества. Не менее 50% ее кадрового состава должны составлять граждане Российской Федерации, постоянно проживающие на территории России, а в случае, если руководителем аудиторской организации является иностранный гражданин, – не менее 75%.

В штате аудиторской организации должно состоять не менее пяти аудиторов (данное положение вступило в силу с 09.09.2003). По замыслу законодателей эта новая норма вместе с требованием о том, что обязательный аудит может быть проведен только аудиторской организацией, должна служить повышению качества аудита. Предполагается, что большее количество квалифицированных специалистов в аудиторской фирме будет способствовать общему повышению качества ее работы, а вертикальные и горизонтальные проверки специалистами одной фирмы работы друг друга снизят вероятность сговора отдельного аудитора с неблагополучным клиентом. Кроме того, укрупнение аудиторских фирм приведет к исчезновению (или существенному снижению) «карманных» аудиторов, действующих в интересах некоторых конкретных клиентов или определенной узкой группы организаций.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны хранить тайну об операциях аудируемых лиц и лиц, которым оказывались сопутствующие аудиту услуги.

Аудиторские организации и их руководители, индивидуальные аудиторы, аудируемые лица и лица, подлежащие обязательному аудиту, несут уголовную, административную и гражданско-правовую ответственность в соответствии с законодательством РФ.

При рассмотрении целей и общих принципов аудита необходимо руководствоваться не только положениями Закона об аудите, но и стандартами.

ФПСАД № 1 «Цель и основные принципы аудита» утверждено постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696. Оно соответствует МСА 200 «Цели и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности», а также Кодексу этики профессиональных бухгалтеров.

Настоящее ФПСАД, разработанное с учетом МСА, устанавливает единые цели и основные принципы проведения аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые аудиторская организация и индивидуальный аудитор обязаны соблюдать.

Основные разделы ФПСАД:

* введение;
* цель аудита;
* общие принципы аудита;
* объем аудита;
* разумная уверенность;
* ответственность за финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Аудит финансовой отчетности призван дать аудитору возможность достоверно и объективно выразить мнение о том, составлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с установленными основами финансовой отчетности (п. 2 МСА 200).

Цель аудита – это выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ. Данное определение приведено и в Законе об аудите, и в ФПСАД, оно является полным и исчерпывающим. Исходя из этого, целью аудита не является:

* поиск ошибок и злоупотреблений;
* проверка правильности налоговых расчетов или налоговые консультации;
* разоблачение мошеннических действий.

Этот стандарт заменил ранее действующее Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Цели и основные принципы, связанные с аудитом бухгалтерской отчетности», одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 20.08.1999, протокол № 5.