Экономический факультет

Заочное отделение

Кафедра экономики и менеджмента

080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

**Контрольная работа**

**По дисциплине «Аудит»**

**Тема: Профессия - аудитор**

2008 г

**Содержание**

Введение

1. Профессиональная подготовка и аттестация аудиторов России

2. Лицензирование аудиторской деятельности

3. Объединения аудиторов в России

4. Зарубежные объединения Аудиторов

5. Этика аудиторов

Заключение

# Список используемой литературы

# Введение

Аудит имеет достаточно давнюю историю. Первые независимые ауди­торы появились еще в XIX в. в акционерных компаниях Европы.1

Аудит это вид деятельности, заключающийся в сборе и оценке фактов, касающихся функционирования и положения экономического объекта (самостоятельного хозяйственного подразделения) или касающихся информации о таком положении и функционировании, и осуществляемый компетентным независимым лицом, которое, исходя из установленных критериев, выносит заключение качественной стороне этого функционирования. Следовательно, под аудитом понимается независимая проверка и выражение мнения о финансовой отчетности предприятия. Главная цель аудита состоит в определении достоверности и правдивости финансовой отчетности субъекта проверки, а также контроля за соблюдением клиентом законов и норм хозяйственного права и налогового законодательства.2

Любое предприятие обязано вести бухгалтерскую и статистическую отчётность, публиковать данные о своей деятельности в порядке, установленном в законодательстве. Обязанность предприятия вести учёт своего имущества и совершённых хозяйственных операций, самостоятельно исчислять и уплачивать налоги, представлять бухгалтерскую (финансовую) отчётность, данными которых могут пользоваться все заинтересованные предприниматели и предприятия, вызвало необходимость независимого вневедомственного финансового контроля - аудита.

Наличие достоверной информации позволяет повысить эффективность функционирования рынка капитала и дает возможность оценивать и прогнозировать последствия принятия экономических решений.

Актуальность курсовой работы в особенностях аудита, аттестация и лицензирование; а также объединения аудиторов в РФ и зарубежных странах.

1. **Профессиональная подготовка и аттестация аудиторов России**

Аудит – это практическая профессия, требующая не только высоких теоретических способностей, но и, в большей степени, практического опыта и этического поведения.

Как теоретические знания, так и практический опыт должны поддерживаться на соответствующем уровне и актуализироваться на протяжении всей профессиональной деятельности.

Аттестация – это «фотография», снятая на момент входа претендента в профессию. С помощью системы аттестации в профессию должны попадать только претенденты с соответствующей квалификацией. По своей сути система аттестации не в силах обеспечить того, что аудитор будет продолжать получать технические и практические навыки.

В каждой аудиторской компании должны существовать процедуры, обеспечивающие контроль за необходимым объемом знаний и практического опыта аудиторов для выполнения ими своих обязанностей. Это одно их направлений, которое будет проверяться во время внешнего инспектирования со стороны САО.3

Аудитор – это физическое лицо, успешно сдавшее квалификационный экзамен, ставшее членом саморегулируемого профессионального объединения (САО) и внесенное в единый реестр аудиторов.

Аудитор не будет нести полной ответственности за проведение аудита (подписание аудиторского заключения) до тех пор, пока он не получит как минимум два года опыта работы непосредственно в аудите после получения аттестата аудитора (пост - квалификационный опыт работы). 2

Институциональная организация.

- Саморегулируемые аудиторские объединения (САО), действующие

в соответствии с законом об аудиторской деятельности. 5

- Аттестационная комиссия при Минфине России

- Экзаменационная комиссия при аттестационной комиссии

- Составители экзаменационных билетов при экзаменационной комиссии

- Проверяющие (маркеры) при аттестационной комиссии

- Экзаменационные центры при аттестационной комиссии

- Апелляционная комиссия при аттестационной комиссии.

Требования к аттестации аудиторов

Аудитор должен иметь:

- безупречную репутацию;

- высококачественное базовое образование;

- результаты тестирования технических знаний по на уровне не ниже университетского диплома;

- достаточный практический опыт в аудите (особенно обязательный аудит), полученный в контролируемой обстановке Аттестационная комиссия проверяет наличие указанных требований у претендента на получение аттестата аудитора.

Безупречная репутация

Безупречность репутации подтверждается следующим образом:

- рекомендации от двух аудиторов, имеющих как минимум 5 лет работы после получения квалификации и проработавшими с претендентом не менее 2-х лет;

- справка об отсутствии судимости (кроме административных правонарушений)

Вместо лицензирования вводится обязательное членство аудиторов и аудиторских организаций в одном из аккредитованных саморегулируемых аудиторских объединений (САО). Оно должно стать надежной преградой проявлениям недобросовестности в аудите.

В обсуждаемом законопроекте содержится ряд положений, которые нуждаются в дополнительной доработке или изменении. Проектом установлено, что к 1 января 2009 года все аудиторы должны пройти переаттестацию, иначе их аттестаты будут аннулированы. Осуществление этого положения вряд ли целесообразно и экономически обосновано. Намного логичней и эффективней просто выполнить требование действующей статьи 16 закона № 119-ФЗ. Она предусматривает аннулирование аттестатов в конкретных случаях, например у тех, кто в течение двух календарных лет подряд не занимался аудитом. Эта мера, а также инвентаризация ранее выданных аттестатов, которую легко провести по отчетности компаний, направляемой в Минфин России, позволит узнать о реально практикующих аудиторах.

В целях обеспечения дополнительных гарантий независимости аудиторских фирм нужно установить, что в их уставном (складочном) капитале доля, принадлежащая аттестованным аудиторам и (или) аудиторским фирмам, должна быть не менее 51 процента. Отсутствие данного положения противоречит действующей мировой и российской практике. Подобная ситуация вызывает большую тревогу, так как дает возможность создавать аудиторские фирмы в неограниченном количестве, в том числе «карманные» и «однодневки». Это существенно подрывает доверие к отечественному аудиту.

Представляется необходимым вернуть в перечень организаций, подлежащих обязательному аудиту, тех, у кого в структуре уставного либо складочного капитала есть доля нерезидента РФ. Само понятие «аудит» появилось в России в 1987 году в связи с принятием постановлений Совмина СССР от 13 января 1987 г. № 48 и 49 о создании и деятельности компаний с иностранными инвестициями.

Еще один момент достаточно важен при доработке законопроекта. Доступ к получению квалификационных аттестатов аудиторов должен быть открыт и специалистам с высшим техническим образованием, а также со среднетехническим образованием при условии наличия у них достаточного стажа работы бухгалтером. Такая возможность предусмотрена соответствующей директивой ЕЭС. Этого потребует и вступление России в ВТО.

Безупречность репутации должна сохраняться и после прохождения квалификации, зачем должны следить САО, членом которого является аудитор. Это больше вопрос ведения реестра аудиторов в САО, и не является темой настоящего документа.

Высококачественное базовое образование

- Высшее образование по любой специальности

В силу языковых отличий может потребоваться более конкретное определение понятия «университетское образование» - это диплом о высшем образовании признанного российского университета или иностранного университета, отвечающего установленным стандартам.

Результаты тестирования технических знаний по аудиту, проводимого на уровне не ниже университетского диплома.

Аттестационная комиссия отвечает за разработку и утверждение экзаменационной программы, отвечающей следующим критериям:

- экзамен проводится в письменной форме;

- экзамен проводится в три этапа;

- экзамен должен соответствовать практической работе претендента;

- уровень сложности должен соответствовать университетскому диплому;

- неподкупность и честность экзаменационного процесса.

В теоретическую часть экзамена должны входить следующие предметы:

(а) общие вопросы и принципы теории бухучета;

(б) требования законодательства и стандарты составления индивидуальной и консолидированной финансовой отчетности;

(в) российские и международные стандарты финансовой отчетности;

(г) финансовый анализ;

(д) анализ затрат и управленческий учет;

(е ) управление рисками и система внутреннего контроля;

(ж) аудит;

(з) законодательные требования и профессиональные стандарты проведения обязательного аудита;

(и) российские и международные стандарты аудита;

(к) профессиональные навыки;

(л) профессиональная этика и независимость.

Также в экзамен должны быть включены следующие предметы в той степени, в которой они относятся к аудиту:

(а) законодательство о компаниях и корпоративном управлении;

(б) законодательство о неплатежеспособности и банкротстве предприятий;

(в) налоговый кодекс;

(г) гражданское и коммерческое право;

(д) законодательство о соцобеспечении и трудовое законодательство;

(е) информационные технологии и компьютерные системы;

(ж) бизнес экономика, общая экономика и финансовая экономика;

(з) математика и статистика;

(и) основные принципы финансового управления предприятиями.

Продолжительность и структура экзамена

Экзамен должен проводиться в три этапа:

- первый этап должен состоять из 6 экзаменационных билетов по три часа на сдачу каждого.

Эти экзаменационные билеты должны быть составлены таким образом, чтобы можно было проверить наличие знаний по предмету и должны быть представлены в виде вопросов с вариантами ответов, или же в виде математических расчетов, таким образом, чтобы его можно было сдать на компьютере. Запрещается пользоваться учебниками или справочной литературой.

- второй этап должен состоять из 6 экзаменационных билетов по три часа на сдачу каждого.

На этом этапе претендентам должно быть предложено написать эссе или дать расширенный ответ, демонстрирующий знание предмета претендентом. Составители вопросов должны указать, какой справочной литературой (или калькуляторами) может пользоваться претендент на экзамене, если таковое предусмотрено.

- третий этап должен состоять из одного задания продолжительностью 5 часов.

Освобождение от экзаменов

На первом этапе сдачи квалификационного экзамена аттестационная комиссия может принять решение об освобождении претендента от сдачи некоторых предметов, если он изучал их в университете.

В аттестационную комиссию могут обратиться университеты с целью получения признания того, что выдаваемые ими дипломы подтверждают прохождение предметов, необходимых для сдачи на первом этапе и их можно перезачесть.

Аттестационная комиссия опубликовывает перечень университетов, курс предметов в которых освобождает от сдачи квалификационного экзамена на первом этапе.

Краткое описание процедуры аттестации аудиторов:

- претендент на получение аттестата аудитора должен иметь как минимум три года для завершения всего процесса;

- с компанией по прохождению стажировки претендент заключает ученический контракт;

- компания по предоставлению стажировки регистрирует контракт в аттестационной комиссии вместе с должным образом заверенной копией диплома о высшем образовании;

- аттестационная комиссия выдает справку о соответствии диплома о высшем образовании и регистрации ученического контракта. В справке указывается, что претендент освобождается от сдачи первого этапа квалификационного экзамена;

- экзамены первого и второго этапов проводятся 4 раза в год, а третий этап – 2 раза в год. За пол года до сессии экзаменационная комиссия сообщает дату проведения экзаменов и адреса экзаменационных центров;

- претендент обязан зарегистрироваться на экзамен минимум за 2 месяца до объявленной даты с указанием экзаменационного центра, где он планирует сдачу экзамена;

- претендент может, но не обязан проходить теоретическую подготовку в учебном центре;

- при регистрации на экзамен претендента просят для статистики сообщить, в каком учебном центре он проходил подготовку, если таковая была;

- каждому претенденту присваивается идентификационный номер. Этот номер будет проставлен на экзаменационной работе претендента без указания его имени. Проверяющий не должен идентифицировать работы претендентов;

- претендент сдает все бумаги, от которых он не получил освобождение, чтобы перейти на следующий этап. Если претендент не сдает отдельные «бумаги» у него есть 4 попытки на пересдачу;

- на первый этап квалификационного экзамена претендент допускается не ранее, чем через 1 год после подписания ученического контракта;

- на второй этап претендент допускается только после успешной сдачи первого этапа и не ранее, чем через два года после подписания ученического контракта;

- на третий этап претендент допускается только после успешной сдачи второго этапа и не ранее, чем через три года после подписания ученического контракта;

- третий этап сдачи квалификационного экзамена должен быть сдан в течение 8 лет после подписания контракта;

- после успешной сдачи каждого этапа экзаменационного процесса претендент получает свидетельство;

- претенденты, успешно сдавшие третий этап квалификационного экзамена направляют в аттестационную комиссию заявление о выдаче аттестата с приложением справок о безупречной репутации и отсутствии судимостей, а также должным образом заверенную копию дневника по стажировке. Аттестационная комиссия выдает аттестат аудитора.

**2. Лицензирование аудиторской деятельности**

Одним из значительных событий в регулировании аудиторской деятельности в последнее время стало принятие решения об отмене лицензирования 1. Многие представители аудиторского сообщества считают этот шаг преждевременным, полагая, что лицензирование являлось своеобразной защитой от непрофессионалов. С таким мнением можно поспорить, поскольку всякая лицензия свидетельствует лишь о соблюдении организацией первичных минимальных требований, необходимых для начала деятельности. Во все времена пользователей аудиторских услуг в большей мере интересовали и интересуют профессиональная компетентность и практический опыт аудитора, нежели наличие лицензии.

Разработка и внедрение мер защиты от некачественного аудита становится сегодня актуальной задачей, решение которой находится, однако, не в плоскости лицензирования, а в компетенции профессиональных аудиторских объединений. Видимо, только на институт саморегулирования можно возложить ответственность за внедрение в аудиторскую среду норм и правил профессионального поведения, анализ соблюдения кодекса этики.

Вместо лицензирования вводится обязательное членство аудиторов и аудиторских организаций в одном из аккредитованных саморегулируемых аудиторских объединений (САО). Оно должно стать надежной преградой проявлениям недобросовестности в аудите. В связи с этим хотелось бы выразить надежду на то, что начавшийся процесс подготовки к предстоящей аккредитации не вызовет ненужной агрессии среди организаций-претендентов по отношению друг к другу. Яблоком раздора сегодня оказались цифры, представленные в проекте поправок к Федеральному закону от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», определяющие численный критерий членства в саморегулируемых аудиторских объединениях для целей их аккредитации. Представляется, что планка как в 1500 аудиторских фирм, так и в 3000 аттестованных аудиторов является явно завышенной. Поэтому стремление добрать недостающих до проектных показателей членов побудило некоторых функционеров к неблаговидным действиям, к грубому переманиванию в свои объединения аудиторов и аудиторские организации из иных САО. Будет весьма неудобно, если допущенные неточности приведут к разбирательствам в комиссии по профессиональной этике Совета по аудиторской деятельности.

Лицензионными требованиями и условиями при осуществлении аудиторской деятельности являются :

а) наличие у индивидуального аудитора или у аудиторов аудиторской организации соответствующих профилю аудиторской проверки типов квалификационных аттестатов аудиторов;

б) наличие в штате аудиторской организации не менее 5 аудиторов, имеющих квалификационные аттестаты аудиторов;

в) осуществление предпринимательской деятельности только в виде проведения аудита и оказания сопутствующих аудиту услуг в соответствии с нормативно-правовыми актами РФ, в том числе федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, и органов, регулирующих деятельность аудируемых организаций;

г) соблюдение правил внутреннего контроля качества проводимых лицензиатами аудиторских проверок и обеспечении возможности проведения внешних проверок качества их деятельности с предоставлением в установленном порядке всей необходимой для этого документации и информации в соответствии с законодательством Российской Федерации;

д) обеспечение сохранности сведений, составляющих аудиторскую тайну, кроме случаев предусмотренных законодательством Российской Федерации;

е) предоставление аудируемым лицам информации об обстоятельствах, исключающих возможность проведения их аудиторской проверки;

ж) участие в обязательном аудите кредитных организаций, банковских групп и банковских холдингов не менее двух аудиторов, имеющих квалификационные аттестаты аудиторов на право осуществления аудита кредитных организаций;

з) наличие у аудиторской организации при проведении обязательного аудита кредитных организаций стажа аудиторской деятельности не менее двух лет;

и) наличие у аудиторской организации при проведении обязательного аудита банковских групп и банковских холдингов стажа аудиторской деятельности по проверкам кредитных организаций не менее двух лет.

ФЗ № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности»

Лицензирующий орган с целью контроля за соблюдение лицензиатами лицензионных требований и условий проводит проверки их деятельности.

Основанием для проведения проверки является:

- распоряжение уполномоченного должностного лица лицензирующего органа;

- план проверок, утвержденный лицензирующим органом;

- нарушения лицензиатом законодательства, регулирующего аудиторскую деятельность в РФ;

- обращения и жалобы заказчиков аудиторских услуг, правоохранительных органов на допущенные лицензиатором при осуществлении им аудиторской деятельности нарушения законодательства, регулирующего аудиторскую деятельность в РФ.

Лицензирующий орган не вправе проводить в течение одного календарного года более одной проверки аудиторской организации или индивидуального аудитора по одним и тем же вопросам (основаниям), за исключением случаев, когда проверка проводится в связи с обращениями и жалобами заказчиков аудиторских услуг или правоохранительных органов.

Согласно ст. 20 Закона «Об аудиторской деятельности» аккредитованные профессиональные аудиторские объединения имеют право ходатайствовать перед уполномоченным федеральным органом о приостановлении действия и аннулирования лицензии в отношении своих членов.

В соответствии с Законом «Об аудиторской деятельности» предусмотрена ответственность индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций в виде аннулирования лицензии на осуществление аудиторской деятельности в следующих случаях:

1. за составление заведомо ложного аудиторского заключения. Для лица, подписавшего такое заключение, предусмотрена ответственность в виде лишения квалификационного аттестата аудитора и привлечения его к уголовной ответственности в соответствии с законодательством Российской Федерации;

2. за уклонение от проведения внешней проверки качества работы или не представление проверяющим всей необходимой для проверки документации или иной информации;

3. за систематическое нарушение требований нормативных правовых актов или федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности.

При аннулировании лицензии на осуществление аудиторской деятельности аудиторской организации или индивидуального аудитора эта аудиторская организация или индивидуальный аудитор исключаются из состава всех аккредитованных профессиональных аудиторских объединений, членами которых они состоят, без права повторного вступления как в эти аккредитованные профессиональные аудиторские объединения, так и в другие аккредитованные объединения на срок, установленный уполномоченным федеральным органом, но не более трех лет со дня аннулирования лицензии у данной аудиторской организации или индивидуального аудитора.

В соответствии с Федеральным законом от 19 июля 2007 г. N 135-ФЗ "О внесении изменений в статьи 17 и 18 Федерального закона "О лицензировании отдельных видов деятельности"

Лицензирование аудиторской деятельности продлено до 1 июля 2008 года.

Планировавшаяся с 1 июля 2007 года отмена лицензирования аудиторской деятельности была увязана с переходом к методам саморегулирования аудиторской деятельности посредством создания соответствующих саморегулируемых организаций и наделения их полномочиями по контролю за надлежащим качеством услуг, оказываемых аудиторами, имеющими профессиональный статус. Однако, поскольку до настоящего времени работа по наделению саморегулируемых организаций аудиторов указанными полномочиями не завершена, представляется целесообразным сохранить существующие методы государственного регулирования в названной сфере.

Федеральный закон вступает в силу со дня его официального опубликования.

**2. Объединения аудиторов в России**

Задача профессиональных объединений аудиторов состоит в эффективной работе по повышению качества аудита бухгалтерской отчетности, результативности принимаемых мер по развитию профессии, организации взаимодействия с предприятиями и организациями.

Среди перечисленных направлений работы объединений проблема повышения качества аудиторских проверок является ключевой. От ее успешного решения в кратчайшие сроки во многом зависит инвестиционный климат в нашей стране, а также степень доверия к аудиторам со стороны потребителей их услуг. Определенные пути решения намечены в "Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу", одобренной Министерством финансов РФ. Конкретные меры по их реализации регламентированы соответствующим планом, утвержденным Минфином РФ.

В частности, предусмотрено осуществление Минфином РФ совместно с профессиональными объединениями следующих основополагающих мероприятий:

- подготовки изменений и дополнений к Федеральному закону "Об аудиторской деятельности";

- разработки проектов федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности на основе международных стандартов аудита;

- подготовки предложений по совершенствованию правил независимости аудиторских организаций и аудиторов в соответствии с мировым опытом;

- определение единых квалификационных требований к аудиторам.

Представляется, что успешная реализация в приемлемые сроки намеченного комплекса мероприятий с участием профессиональных объединений возможна только при условии наличия в их рядах членов, обладающих достаточно мощным научным и методическим потенциалом.

Этому условию в полной мере соответствует Аудиторская палата России. Проиллюстрирую сделанное утверждение следующими цифрами и фактами. На сегодняшний день Палата объединяет около 900 аудиторских организаций, расположенных в 70 субъектах Российской Федерации. Еще около 600 аудиторских организаций являются ее аффинированными членами, т. е. членами входящих в нее объединений. Палата имеет в регионах России мощную территориальную сеть, которая опирается на профессиональные аудиторские объединения, действующие в рамках федеральных округов. Эта сеть во многом обеспечивает эффективную работу системы контроля качества аудиторской деятельности и профессиональной этики и системы повышения квалификации.

Более того, членами Палаты являются многие ведущие высшие учебные заведения страны, располагающие научными и педагогическими кадрами высочайшего уровня. Например, Российская экономическая академия им. Г. В. Плеханова, Финансовая академия при Правительстве РФ, Российская академия государственной службы при Президенте РФ и другие.

К работе по реализации "Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу" Палата может подключить свои профильные комитеты и комиссии, часть которых возглавляют ведущие специалисты аудиторских компаний большой четверки - KPMG и PricewaterhouseCoopers, имеющих богатый опыт по созданию систем, способствующих повышению качества аудиторской деятельности.

Наличие такого мощного научного и методического потенциала позволило Палате обратиться в Минфин России с письменным предложением активно включиться в эту работу, что и происходит в настоящий момент.

Одновременно, хотелось бы отметить, что, с нашей точки зрения, для профессиональных объединений аудиторов деятельность по реформированию бухгалтерского учета в рамках Концепции, безусловно, является весьма важной, но отнюдь не единственной проблемой, которой им следует в настоящее время заниматься. Особенно, это касается объединений, претендующих на получение статуса "саморегулируемого". Им необходимо в кратчайшие сроки привести свою членскую базу, структуру и направления деятельности в соответствие с требованиями, определенными проектом Федерального закона "О внесении изменений в Федеральный закон "Об аудиторской деятельности", который в настоящее время обсуждается в Правительстве РФ. Эти требования нацелены, в частности, на укрупнение профессиональных аудиторских объединений, работающих с аудиторскими организациями, максимум до двух, что следует из следующего простого расчета.

Статус саморегулируемого смогут получить, исходя из требований проекта вышеупомянутого Федерального закона, только те объединения, членами которых на момент аккредитации будут являться не менее 1500 аудиторских организаций, имеющих местонахождение не менее чем в одной трети субъектов Российской Федерации. В то же время, по данным Минфина РФ, аудиторским организациям выдано около 6000 лицензий на аудиторскую деятельность. По его же сведениям, реально работает на рынке не более 4000 из них. Разделив 4000 на 1500, получим два полных объединения.

Хотелось бы подчеркнуть, что обсуждаемый проект Федерального закона возлагает на саморегулируемые аудиторские объединения ряд несвойственных им на сегодняшний день прав и обязанностей, например, по сплошному контролю качества аудиторской деятельности своих членов, повышению квалификации аудиторов, их аттестации. Чтобы быть готовыми без переходного периода приступить к осуществлению дополнительных прав и обязанностей, следует, с нашей точки зрения, начинать готовиться к работе в новом правовом поле уже сегодня.

Палата на протяжении 2004 г. активно занимается решением проблем функционирования с учетом новых правовых условий. Особое внимание она уделяет следующим направлениям своей деятельности. Палата добивается путем контроля и оказания методической помощи от аудиторских организаций - своих членов полноты и понятности для их сотрудников внутренних стандартов, соответствия этих рабочих документов федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности, наличия эффективной внутренней системы контроля выполнения требований профессиональной этики.

Для осуществления контрольных функций в Палате сформирована система, которая состоит из Комиссии по контролю качества аудиторской деятельности и соблюдения профессиональной этики аудиторскими организациями (аудиторами) и из 200 уполномоченных экспертов по контролю за качеством аудиторской деятельности и соблюдению профессиональной этики аудиторскими организациями (аудиторами). Они действуют на всей территории России, где работают члены Палаты. Следует отметить, что это высококвалифицированные специалисты, имеющие большой опыт работы по контролю качества, прошедшие специальную подготовку и сдавшие квалификационное тестирование.

Следующее направление работы, непосредственно связанное с повышением качества аудиторской деятельности наших членов, - интенсификация и совершенствование их информационного обеспечения. Указанное направление является для Палаты одним из наиболее приоритетных, поскольку эффективность работы аудиторов, ее качество во многом определяются информацией, которой они располагают в конкретный момент времени. Сбор и анализ такой информации - весьма трудоемкий процесс, проведение которого не под силу небольшим аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам.

Для обеспечения этой потребности действует мощная информационная система, функционирование которой обеспечивается специально созданным структурным подразделением - Информационным центром Палаты. Она еженедельно информирует всех своих членов, имеющих электронную почту, по следующим рубрикам, пользующимся большой популярностью: "Внимание: конкурс", "Арбитражная практика", "Нормативные акты по аудиторской деятельности", "В помощь аудитору (комментарии специалистов)", "Мониторинг специализированной центральной и региональной прессы".

В целях дальнейшего повышения качества информационного обслуживания Информационный центр отработал систему рассылки информации по электронной почте. Блоки информации, в размере около 2 МБт, или около 200 страниц электронного текста, сформированные по вышеперечисленным и другим рубрикам, еженедельно рассылаются почти по 900 электронным адресам. Объем этих блоков за 2004 г. увеличился в среднем почти в 2 раза.

В Палате сформирована, как представляется, достаточно эффективная система повышения квалификации ее членов. Эту важнейшую для повышения качества аудита задачу решают две самостоятельные структуры, учрежденные Палатой, и ее профильный комитет. Институт повышения квалификации проводит курсы и семинары для аудиторов в рамках программ по повышению квалификации, утвержденных Минфином РФ.

Консультационный и учебно-методический центр организует консультационные семинары с аудиторами и другими специалистами финансового и экономического профиля, представляющими рынок аудиторских услуг, по программам, отвечающим сегодняшним потребностям рынка, особенно - в части сопутствующих аудиторских услуг. Например, в рамках подготовки к работе по внедрению Международных стандартов бухгалтерской отчетности этот Центр совместно с Современной гуманитарной академией и представителями крупных аудиторских компаний, имеющих большой опыт работ с международными стандартами, подготовил и записал на лазерные диски вводный курс по МСФО. Указанная работа продолжается. В настоящее время совместно с аудиторской компанией PricewaterhouseCoopers ведется разработка диска, позволяющего трансформировать бухгалтерскую отчетность, составленную по российским ПБУ, в финансовую отчетность, отвечающую требованиям МСФО. Обсуждается возможность создания программного обеспечения для дистанционного обучения аудиторов и бухгалтеров с использованием спутниковых систем связи. Эта работа нацелена, в том числе, на скорейшую реализацию положений "Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу".

С нашей точки зрения, в перспективе профессия аудитора может успешно развиваться лишь в тесном контакте со смежными профессиями, с которыми аудиторы взаимодействуют при предоставлении своих услуг. Такие межпрофессиональные контакты помогают успешно решать многие проблемы, связанные с повышением эффективности работы предприятий и организаций, развитием их бизнеса. Этим направлением Палата занимается уже второй год. Проиллюстрирую сказанное следующим примером.

Немногим более года тому назад Палата совместно с Госстроем и при участии Минфина РФ организовала для аудиторов, оказывающих услуги строительным предприятиям и организациям, для их руководителей и специалистов Первую всероссийскую конференцию "Аудит, инвестиции, правовой и экономический консалтинг". Конференция продолжалась четыре дня и рассмотрела перспективы развития строительного комплекса, внешнего и внутреннего аудита, бухгалтерского учета, налогообложения, новые правила формирования сметно-нормативной базы ценообразования в строительстве, правовые основы приватизации и продажи земельных участков, в том числе в городе, и многое другое.

Конференция выявила большую заинтересованность аудиторов и строителей в осуществлении совместных мероприятий, позволяющих им обсуждать проблемы, определяющие развитие обеих профессий в текущей и среднесрочной перспективе. Было принято решение о целесообразности ежегодного проведения практических мероприятий с тематикой, аналогичной той, которой была посвящена Первая всероссийская конференция "Аудит, инвестиции, правовой и экономический консалтинг".

В соответствии с этим решением Палата совместно с Российским союзом строителей при участии Федерального агентства по строительству и ЖКХ и при поддержке Министерства промышленности и энергетики РФ и Министерства финансов РФ организуют в г. Москве Вторую всероссийскую конференцию "Строительный комплекс: Аудит, инвестиции, правовой и экономический консалтинг". Ее основная цель - обсуждение проблем, связанных с совершенствованием управления собственностью, повышением эффективности работы предприятий и организаций строительного комплекса и качества аудиторских проверок их бухгалтерской отчетности, с перспективами и механизмами привлечения инвестиций, а также формированием системы взаимодействия между строительным комплексом и аудиторами. Представляется, что эта конференция будет способствовать своевременному решению многих актуальных проблем развития профессий строителя и аудитора.

На современном этапе развития экономики перед аудиторскими объединениями стоит комплекс проблем, которые им необходимо решать как совместными силами, так и в рамках каждого объединения, в направлениях, которые определяет новое правовое поле, определяемое положениями проекта Федерального закона "О внесении изменений в Федеральный закон "Об аудиторской деятельности" и в "Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу".

Новые стандарты аудиторской деятельности Правительство РФ утвердило пять новых федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, а также внесло ряд уточнений в действующие стандарты. Стандарты разработаны Минфином РФ с участием других государственных органов и аудиторской общественности и соответствуют международным стандартам.

Леонид Шнейдман, директор Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности и бухучета Министерства финансов РФ, отметил: «Принятие очередной группы стандартов аудиторской деятельности обеспечивает дальнейшее развитие нормативно-правовой базы аудита в России. При этом создается база, в полной мере сопоставимая с аналогичными системами стандартов в странах с развитой рыночной экономикой».

Среди новых стандартов аудиторской деятельности особо выделяются стандарты, посвященные обязанностям аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита (стандарт №13) и учету требований нормативных правовых актов в ходе аудита (№14). Три новых стандарта имеют значение для правильной организации аудита – согласование условий проведения аудита (№12), понимание деятельности аудируемого лица (№15) и аудиторская выборка (№16). Уточнения, внесенные в действующие федеральные правила (стандарты), носят, в основном, редакционный характер.

«Стандарты №13 и 14 имеют особое значение для понимания роли аудита и того, что следует ожидать от деятельности аудитора, – пояснил заместитель директора Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности и бухучета Министерства финансов РФ Андрей Крикунов. – Эти стандарты еще раз подчеркивают, что ответственность за соблюдение законодательства и нормативных правовых актов в полной мере несет руководство организации. Роль же аудитора заключается в том, чтобы высказать независимое мнение о бухгалтерской отчетности организации, которое никоим образом не может и не должно рассматриваться как некая гарантия или страховка. Новые стандарты подчеркивают, что аудит нельзя отождествлять с какими-либо расследованиями или иными действиями правового характера».

**4. Зарубежные объединения Аудиторов**

Аудиторские и планирующие организации. Положение бухучета в мире современного бизнеса создало систему контроля профессиональных, образовательных и этических стандартов для бухгалтеров. Американский Институт Дипломированных Бухгалтеров является национальной профессиональной организацией для их подготовки. СОБ является профессиональным бухгалтером, который получает свое звание путем получения образования, квалифицированного опыта и определенного количества письменных экзаменов, которые занимают три дня. Американский Институт Дипломированных Бухгалтеров подготавливает экзаменационные требования и передает результаты отдельным штатам, которые в свою очередь выдают лицензии квалифицированным людям практикующим в качестве СОБ. СОБ должен так же обладать высокими моральными качествами и должен вести профессиональную практику в соответствии с принятыми профессиональными нормами.

Американский Институт Дипломированных Бухгалтеров так же совершенствует систему учета и аудиторской работы. Комитет аудиторских стандартов Американского Института Дипломированных Бухгалтеров формулирует общепринятые аудиторские стандарты, которые используются в работе СОБ при аудиторских проверках. Американский Институт Дипломированных Бухгалтеров издает ежемесячный профессиональный журнал, “Журнал Бухгалтерского Учета”.

Общества СОБ штатов являются профессиональными организациями, подобными Американскому Институту Дипломированных Бухгалтеров, чьи юридические права ограничены пределами соответствующих штатов. В каждом штате имеется государственный комитет бухучета, который административно следит за исполнением законов штата, которые регулируют практику бухучета в его пределах. Эти комитеты, а не Американский Институт Дипломированных Бухгалтеров выдают сертификаты СОБ отдельным профессионалам.

Комитет по стандартам бухгалтерского финансового учета (Financial Accounting Standards Board-FASB) является организацией, которая формулирует общепринятые бухгалтерские принципы учета (Generally Accepted Accounting Principles - GAAP). Эти принципы являются самыми важными в системе бухгалтерского учета. Комитет по стандартам бухгалтерского финансового учета издает документы, которые называются финансовыми бухгалтерскими стандартами.

Национальная Ассоциация Бухгалтеров (National Assotiation of Accountans - NAA) сосредотачивает свое внимание на практике управления бухучета, который является составной частью учета, помогающего управлять бизнесом.

Институт финансовых служащих (Finacial Executives Institute- FEI), как и NAA активно работает в области управления бухучетом. Журнал этого института называется “Финансовый служащий”.

Дипломированный Аудитор (Certified Internal Auditor -CIA) получает свое назначение от института аудиторов (The Institute of Internal Auditors- IIA). Эта организация издает журнал “ Аудитор”.

Американская Ассоциация Бухучета (The American Accounting Association – AAA) сосредотачивает свою работу на научно-исследовательских аспектах бухгалтерского учета. Большая часть её членов являются профессорами. ААА издает ежеквартально свой журнал “Обзор Бухгалтерского учета”.

Комиссия по ценным бумагам и биржам (The Securities and Exchange Commission - SEC) является организацией правительства США с правом установления и внедрения в практику бухгалтерских и аудиторских стандартов. SEC делегировала большую часть своих полномочий частному сектору ( через FASB и AICPA).

Служба внутренних налогов и сборов (The Internal Revenue Service - IRS) ещё одна федеральная организация, отвечающая за внедрение в практику законов по сбору налогов и за сбор внутренних налогов и сборов, необходимых для финансирования деятельности правительства. В связи с тем, что она главным образом сосредотачивается на налогах и сборах, её основной задачей является налогообложение.

Специализированные Бухгалтерские Службы. Потому, что бухучет имеет большое значение для людей в различных сферах их деятельности, государственные и частные системы бухгалтерского учета имеют специализированные службы.

Государственная система бухучета.

Аудит является наиболее важной службой бухгалтерской профессии. Аудит является независимой проверкой, которая удостоверяет надежность бухгалтерских балансов, которые руководство составляет и представляет вкладчикам, кредиторам и прочим участникам бизнеса. При выполнении аудиторских проверок независимые дипломированные общественные бухгалтера проверяют деловые финансовые документы. Если дипломированные общественные бухгалтера видят, что эти документы правильно отражают деловые операции, они высказывают свое профессиональное мнение, что финансовые документы фирмы соответствуют обще принятым бухгалтерским принципам учета и отвечают принятому стандарту. Почему так важен аудит? Кредиторы, рассматривая возможность предоставления займов, хотят быть уверенными в том, что факты и цифры, представленные партнером по бизнесу (заемщиком), являются достоверными. Акционеры, вкладывающие свои деньги в бизнес, нуждаются в том, чтобы знать, что предоставленная им финансовая информация является исчерпывающей. Правительственные организации нуждаются в точной информации от фирм и компаний. Система учета налогообложения имеет две цели: она должна соответствовать налоговым законам и должна позволить уменьшить налоги, предназначенные для оплаты. В связи с тем, что подоходный налог доходит до 28 % для частных лиц и до 34% для корпораций, уменьшение подоходного налога является одной из важных функций управления. Работа бухгалтеров, связанная с выплатой налогов, состоит из подготовки ведомости по возврату части налогов и планированию деловых сделок таким образом, чтобы размер выплаты налогов бел минимальным. Дипломированные общественные бухгалтера советуют частным лицам, какие типы вложений произвести и как построить их сделки.

Консультации по управлению включают в себя широкий диапазон предложений дипломированных общественных бухгалтеров с целью помочь управляющим правильно вести бизнес. Во время осуществления аудиторских проверок дипломированными общественными бухгалтерами они тщательно изучают деловые операции. В результате такого изучения они часто делают предложения по улучшению структуры делового управления и системам бухгалтерского учета. Консультации по управлению являются наиболее быстрорастущим видом услуг, предоставляемых бухгалтерами.

Частный бухгалтерский учет.

Анализ расчета затрат в бизнесе помогает управляющим контролировать расходы. Традиционно расчет расходов подразумевает производственные расходы, но в более широком смысле это так же включает расходы, связанные с продажей товаров. Квалифицированные расчеты расходов помогают управляющим в определении цен на их продукцию с целью получения наибольшей прибыли. Информация расчета цен так же показывает руководству, какой товар не является прибыльным и должен быть снят с производства.

Ведомости продаж, уровня прибыли и детальные планы развития называются сметами и служат для достижения намеченных целей. Многие компании рассматривают свою бюджетную деятельность, как одну из важнейших сторон их бухгалтерской системы учета. Некоторые из наиболее успешно функционирующих компаний в США являются пионерами в сфере бюджетных расчетов - например, Procter & Gamble и General Electric.

Создание информационных систем определяет потребности организации в информации, как внутренней, так и внешней. Системы информации бухгалтерского учета помогают контролировать операции, проводимые организацией. Документы повседневного учета, описывающие различные функции бизнеса и делегирование ответственности конкретным служащим являются частями этой системы.

Внутренний аудит осуществляется бухгалтерами самой компании. Многие крупные организации, среди которых Motorola, Bank of America и 3М, имеют свой собственный штат аудиторов. Эти люди оценивают системы бухгалтерского учета и управления своих компаний. Их целью является улучшение оперативной эффективности и контроль за тем, чтобы отделы и отдельные служащие следовали процедурам и планам руководства.

Финансовая бухгалтерская отчетность предоставляет информацию для людей, неработающих на фирме. Кредиторы и акционеры, например, не вникают в повседневное управление компанией. Правительственные учреждения, такие как SEC и другие внешние пользователи информации бухгалтерского учета фирмы, в основном, работают с финансовой системой бухгалтерского учета.

Часть системы бухгалтерского учета, предназначенного для руководства, представляет собой конфиденциальную информацию.

# 5. Кодекс профессиональной этики аудиторов

Этика – это система норм нравственного поведения человека или какой-либо общественной или профессиональной группы. Издавна известно такое понятие, как врачебная этика, а функции аудитора можно сравнить с функциями врача, только объектом благотворного воздействия аудитора является не человек, а предприятие (организация).

В октябре 1996 г. Президиум Аудиторской палаты России одобрил кодекс профессиональной этики аудиторов, объединяемых палатой. Он утвержден общим собранием Аудиторской палаты России 4 декабря 1996 г.

Кодекс профессиональной этики аудиторов впервые появился в российской истории. Уникальна и необычна сама процедура его применения. Аудиторы обязуются добровольно и добросовестно соблюдать установленные нормы профессионального поведения. Поэтому их нужно не только знать, но и понимать.

В Кодексе указаны следующие этические нормы:

* общепринятые моральные нормы и принципы
* общественные интересы
* объективность и внимательность аудитора
* профессиональная компетентность аудитора
* конфиденциальная информация клиентов
* налоговые отношения
* плата за профессиональные услуги
* отношения между аудиторами
* отношения сотрудников с аудиторской фирмой
* публична информация и реклама
* несовместимые действия аудитора
* аудиторские услуги в других государствах

Полагаю целесообразным прокомментировать отдельные нормы, содержащиеся в Кодексе.

Статья 3 (общественные интересы) обязывает аудитора «действовать в интересах всех пользователей бухгалтерской отчетности, а не только заказчика аудиторских услуг (клиента). Защищая интересы клиента в налоговых, судебных и иных органах власти, а также в его взаимоотношениях с иными юридическими и физическими лицами, аудитор должен быть убежден, что защищаемые интересы возникли на законных и справедливых основаниях. Как только аудитору станет известно, что защищаемые интересы клиента возникли в нарушение закона либо справедливости, он обязан отказаться от их защиты».

Между аудитором и его клиентом объективно возникают противоречия интересов и даже конфликтные ситуации, разрешаемые по соглашению сторон, незримо присутствует третья сторона – пользователи бухгалтерской отчетности, ради которых и работает аудитор. Именно пользователи более всего полагаются на объективность и честность аудитора. Как показывают опросы, более трех четвертей руководителей организаций, обязанных представлять свою бухгалтерскую отчетность для аудиторской проверки, не заинтересованы в ней, считают ее излишней либо бесполезной, стремятся получить формальное заключение за самую минимальную оплату.

Обязанность аудитора не может ограничиваться удовлетворением интересов клиентов, заказывающих и оплачивающих его услуги. Независимые аудиторы способствуют нормальным взаимоотношениям между коммерческими организациями, поддерживают честность и достоверность бухгалтерской информации, помогая тем самым становлению цивилизованных рыночных отношений, поднимаю планку доверия между субъектами рынка.

В статье 4 Кодекса (объективность и внимательность аудитора) содержится требование не допускать личной предвзятости, предрассудков либо давления со стороны, которые могут повредить объективности суждений и заключений аудиторов, понудить их сознательно представить те или иные факты неточно либо предвзято. Поступки аудиторов, их решения и заключения не могут зависеть от суждений или указаний других лиц.

Принцип объективности требует от аудитора справедливости, честности, внимательности при оказании профессиональных услуг, не допускать зависимости своих решений от других лиц.

В работе аудиторов возникают самые разные конфликты с клиентами: от простейших ситуаций различного толкования нормативных документов до чрезвычайных фактов, связанных с мошенничеством, злоупотреблениями либо чем-то другим, требующим непредвзятой объективной оценки. Сама по себе ситуация, когда взгляды аудитора и клиента на ту или иную проблему не совпадают, не является вопросом профессиональной этики. Она перерастает в этическую проблему, если по поводу объективного изложения фактов аудитор испытывает давление со стороны клиента либо своего руководства, когда он встает перед дилеммой утраты клиента в случае полной объективности при изложении выявленных фактов.

Давление на аудитора со стороны руководства аудиторской фирмы не допустимо. Аудитор обязан руководствоваться только профессиональными стандартами и внутрифирменными методиками. Руководство фирмы, настаивающее на предвзятом отношении к фактам, само нарушает нормы профессиональной этики. Такие нарушения следует разрешать в Комиссии по этике Аудиторской палаты России или ее местных отделений.

Давление со стороны клиента или третьих лиц, безусловно, порождает этические проблемы для аудитора. Как их разрешать? Прежде всего, следует понять позицию клиента и определить возможность сближения ее с профессиональными этическими нормами. Если это не позволяет разрешить проблему, то ее следует обсудить со своим непосредственным начальником и руководителями аудиторской фирмы. Их переговоры с представителями клиента могут положительно повлиять на ситуацию, помогут разрешить конфликт в соответствии с нормами профессиональной этики. В противном случае руководители аудиторской фирмы либо аудитор (поставив в известность своих руководителей) обращаются к вышестоящей инстанции клиента: генеральному директору, совету директоров, ревизионной комиссии или собранию акционерного общества, другим инстанциям.

Статья 4 провозглашает, что объективной основой для выводов, рекомендаций и заключений аудитора может быть только достаточный объем требуемой информации, который можно получить после всесторонней проверки и анализа операций, проведенных клиентом за период аудита, правильного и полного их отражения и оценки в первичной документации, на счетах и в бухгалтерской отчетности. Для этого необходимо выполнить комплекс аудиторских процедур, требующих соответствующих затрат рабочего времени аудитора.

Нарушают этические нормы те аудиторы, которые проводят аудиторскую проверку в течение трех-пяти дней и выдают аудиторское заключение, фактически не собрав достаточного объема требуемой информации о деятельности клиента. Неадекватная оплата аудиторских услуг понуждает аудитора сворачивать проверку и выдавать заключение, не имея достаточной информации о клиенте. Некоторые клиенты сознательно требуют снижения оплаты аудиторских услуг, чтобы скрыть недостатки в мутной воде "скоростной" проверки. Этические нормы и уважительное отношение к своей профессии не позволяют аудиторам принимать предложения, которые не дают получить необходимый объем информации для объективного решения вопроса о содержании аудиторского заключения.

Профессиональная этика требует от аудитора не только получения достаточной информации о клиенте, но и доказательства этой достаточности. Аудиторы обязаны составлять рабочие документы, свидетельствующие о достаточности знаний, на которых базируются выводы, рекомендации и заключения аудиторов. Рабочие документы, как и любые другие доказательства, обосновывающие мнение аудитора о степени достоверности бухгалтерской отчетности, необходимо сохранять.

Важным условием объективности и непредвзятости аудитора является его независимость. Аудиторы не должны принимать заказы на оказание аудиторских услуг, если имеются обоснованные сомнения в их независимости от организации клиента и ее должностных лиц. В статье 5 Кодекса (независимость аудитора) перечисляются основные обстоятельства, наличие которых позволяет сомневаться в фактической независимости аудитора. Финансовая, личная независимость должна соблюдаться в соответствии с законодательством. А как относиться к таким фактам, когда аудитор, получая плату за свои услуги, затем выплачивает ее часть должностным лицам клиента? Это финансовая или личная зависимость? На языке Уголовного кодекса – это элементарная взятка, ее и нужно так квалифицировать по уголовным нормам.

Независимость аудитора может быть нарушена, если по поручению клиента он выполняет услуги по консультированию, составлению отчетности, ведению бухгалтерского учета и т.п. Кодекс обязывает аудитора следить за тем, чтобы его независимость не ставилась под сомнение при проведении аудита отчетности и выдаче заключения о ее достоверности. Независимость не нарушается, если консультации аудитора не перерастают в услуги по управлению организацией; ответственность за содержание бухгалтерского учета и отчетности принимает на себя организация клиента; персонал аудиторской фирмы, участвовавший в ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности, не привлекается к аудиторской проверке.

Сомнения в независимости от аудиторской фирмы обоснованно возникают, «…если она участвует в финансово-промышленной группе, в группе кредитных организаций или холдинге и оказывает профессиональные аудиторские услуги организациям, входящим в эту финансово-промышленную либо банковскую группу (холдинг)». Независимость аудиторской фирмы вызывает сомнения в случае, если фирма возникла на базе структурного подразделения бывшего или действующего министерства (комитета) и оказывает услуги (проводит аудит) организациям, ранее подчиненным данному министерству (комитету).

Таких фирм сейчас много, возникли они взамен ранее существовавших контрольно-ревизионных управлений и не могут быть независимыми от аппарата министерства и администрации подведомственных организаций. Последним просто отказывают в свободном выборе независимого аудитора. В некоторых журналах появились суждения о специализации аудиторских фирм в соответствии с профилем производственной деятельности отрасли, в которой ранее действовало данное контрольно-ревизионное управление. Авторы этих суждений не понимают принципиальных различий между аудитом и документальной ревизией, не хотят видеть тот вред, который приносит такая "специализация". Профессиональная этика не совместима с заранее ангажированными аудиторскими услугами "домашних" аудиторов.

В статье 9 говорится, что «Плата за профессиональные услуги аудитора отвечает нормам профессиональной этики, если она выплачивается в зависимости от объема и качества предоставляемых услуг. Она может зависеть от сложности оказываемых услуг, квалификации, опыта, профессионального авторитета и степени ответственности аудитора», а также от объема выполненной работы и затраченного времени. Кодекс требует от аудитора заранее оговаривать с клиентом условия и порядок оплаты профессиональных услуг, закреплять их в письменной форме в договорах и соглашениях.

Важным требованием профессиональной этики является высокое качество услуг, предоставляемых аудиторами.

Компетентность и честность в работе – этические нормы поведения аудитора. Если он понимает, что не компетентен в тех или иных вопросах, то обязан честно заявить об этом заказчику, пригласить для участия в работе более компетентного специалиста либо отказаться от выполнения заказа. Сомнение в правильности принятых решений необходимо обсуждать с другими специалистами, работающими в аудиторской фирме.

Дело чести каждого аудитора и консультанта – поддерживать высокий уровень своих знаний, постоянно совершенствовать профессиональное мастерство. Выданный государственными органами аттестат призван подтверждать профессиональную пригодность аудитора, свидетельствовать о необходимом для работы уровне специальных знаний. Но руководители аудиторских фирм нередко встречают аттестованных аудиторов, не имеющих достаточной профессиональной подготовки, зачастую не способных работать даже ассистентами аудиторов.

Почему так происходит? Прежде всего, потому, что сдать экзамены на аттестат аудитора большого труда не составляет. Аттестация аудиторов стала весьма выгодным коммерческим мероприятием. Непомерная плата за право быть допущенным к экзамену по замыслу тех, кто ее предлагал и отстаивал, должна бы способствовать отбору хорошо подготовленных претендентов, уверенных в своих знаниях и профессиональной пригодности к аудиторской деятельности. К тому же среди экзаменаторов не многие являются работающими аудиторами, морально готовыми отстаивать высокий профессионализм своих товарищей по цеху.

Рядом с аттестационными центрами в тех же учебных заведениях организовались краткосрочные курсы, готовящие, а вернее "натаскивающие", за две-три недели соискателей аудиторских аттестатов по программе аттестационных экзаменов. В лучшем случае курс "обучения" длится два-три месяца, без серьезной практической подготовки, самостоятельной работы слушателей с учебными и практическими материалами. Нужно разделить центры обучения и центры приема экзаменов. Сделать это следует как можно скорее, чтобы поднять качество и обучения, и проведения экзаменов.

В Германии насчитывается 6 тысяч дипломированных аудиторов. Представляется, что нам нужно 18-20 тысяч аттестованных аудиторов. Но уже сегодня число получивших аттестаты приблизилось к этим цифрам. Аттестация продолжается теми же темпами, естественно, за счет снижения качества.

Аттестация аудиторов – дело самих аудиторов. Она должна быть в центре внимания Аудиторской палаты России. Нужно пересмотреть содержание и форму аттестации, прислушаться к тем, кто предлагает, кроме письменного экзамена, проводить и устный. На письменном экзамене вместо кратких ответов на несложные вопросы претенденты должны составлять заключения, справки для руководства, иные реальные для аудиторской деятельности документы по материалам, предложенным экзаменационными комиссиями. Пусть ЦАЛАКи, как органы государства, утверждают результаты экзаменов, выдают аттестаты, а сами экзамены должны быть в руках аудиторов и Аудиторской палаты России. В ходе экзаменов претендентам нужно предлагать и тесты по этике, оценивать моральные качества претендентов, их готовность к восприятию и соблюдению этических норм на избранном поприще. Необходимо подумать и о снижении платы за аттестацию.

Статья 7. Конфиденциальная информация клиентов п.7.1. «Аудитор обязан сохранять в тайне конфиденциальную информацию о делах клиентов, полученную при оказании профессиональных услуг, без ограничения во времени и независимо от продолжения или прекращения непосредственных отношений с ними. Он не может использовать конфиденциальную информацию для своей выгоды или для выгоды любой третьей стороны».

В современной экономической ситуации, сложившейся в России, важным вопросом профессиональной этики являются налоговые отношения с государственной казной. Дело профессиональной чести аудиторов и сохранения полного доверия к ним со стороны клиентов, общественности и государственных органов – неукоснительное соблюдение налогового законодательства во всех аспектах. Аудиторы (аудиторские фирмы) «не должны сознательно скрывать свои доходы от налогообложения или иным образом нарушать законодательство о налогообложении в своих интересах либо в интересах других лиц».

«При оказании профессиональных услуг по налогообложению аудитор должен руководствоваться интересами клиента». Иначе и быть не может. Кто захочет пользоваться услугами специалистов, изначально выступающих в интересах третьей стороны. Кодекс обязывает аудитора «соблюдать налоговое законодательство и ни в коем случае не способствовать фальсификации с целью уклонения клиента от уплаты налогов и обмана налоговой службы».

Статья 10 п.1: «Аудиторы обязаны доброжелательно относиться к другим аудиторам и воздерживаться от необоснованной критики их деятельности и иных сознательных действий, причиняющих ущерб коллегам по профессии». Отдельная статья Кодекса (ст.11) посвящена отношениям аудиторов с аудиторской фирмой. Прежде всего, как требование профессиональной этики, провозглашено положение: «Аудитор обязан стремиться осуществлять свою профессиональную деятельность в коллективе специалистов, организованно объединенных в аудиторскую фирму» (ст.6 п.1). Установлено, что «аудитор, часто меняющий аудиторские фирмы либо внезапно покидающий ее и тем самым наносящий фирме определенный ущерб, нарушает профессиональную этику». Соблюдение этого правила позволит постепенно стабилизировать взаимоотношения аудиторов и аудиторских фирм, что будет способствовать повышению общественного авторитета аудиторской профессии.

Аудиторы – основной капитал аудиторских фирм. Они не просто наемные работники фирмы. Их деятельность оказывает непосредственное влияние на благополучие фирмы, ее авторитет у клиентов, перспективы развития. Сознавая это, аудиторская фирма свой капитал вкладывает в аудиторов и консультантов, «разрабатывает методы, обобщает нормативные акты, снабжает ими своих сотрудников, постоянно заботится о повышении их профессиональных знаний и качеств».

Взаимоотношения аудиторской фирмы и ее сотрудников – аудиторов не могут регулироваться только трудовым законодательством. Во многом отношения аудиторов с аудиторскими фирмами основаны на моральных, этических принципах.

Этика взаимоотношений аудитора с фирмой требует взаимной ответственности, целесообразности действий, соразмерности достигаемых результатов, непредубежденности в действиях и помыслах, преданности в делах и поступках. Настоящий руководитель фирмы всегда озабочен тем, чтобы ни словом, ни действием не оскорбить сотрудника, какими бы малыми и незначительными не были его обязанности, если тот старается выполнить их тщательно, со всем доступным ему умением и профессионализмом.

Работающий в другой фирме аудитор должен «воздержаться от осуждения или восхваления своих прежних руководителей и коллег, от обсуждения организации и методов работы в прежней фирме». В свою очередь администрация фирмы воздерживается от обсуждения с кем бы то ни было деловых и личных качеств своего бывшего сотрудника.

В Кодексе профессиональной этики аудиторов прямо записано, что «аудитор, по тем или иным причинам покидающий аудиторскую фирму, обязан добросовестно и в полном объеме передать фирме всю имеющуюся у него документальную и иную профессиональную информацию» о выполненной работе.

Статья 12 п.1 «Публичная информация об аудиторах и реклама аудиторских услуг могут быть представлены в средствах массовой информации, специальных изданиях аудиторов, в адресных и телефонных справочниках, в публичных выступлениях и иных публикациях аудиторов, руководителей и сотрудников аудиторских фирм».

Кодекс не предусматривает каких-либо ограничений в отношении места и частоты обнародования рекламы, размера и оформления рекламного объявления.

Не допускается как противоречащие профессиональной этике аудиторов реклама и публикации, содержащие:

* прямое указание или намек, вселяющий необоснованные ожидания (уверенность) клиентов в благоприятности результатов профессиональных аудиторских услуг;
* безосновательные самовосхваления и сравнения с другими аудиторами;
* рекомендации, подтверждения клиентов и иных третьих лиц, восхваляющих аудитора и профессиональные достоинства предоставляемых им услуг;
* сведения, которые могут раскрыть конфиденциальные данные клиента либо необъективно представить его в ложном свете;
* необоснованные претензии быть специалистом в определенной области профессиональной деятельности;
* сведения, имеющие целью ввести в заблуждение или оказать давление на судебные, налоговые и иные государственные органы.

Статья 13 "Несовместимые действия аудитора" гласит, что «Аудитор не должен одновременно с основной профессиональной практикой заниматься деятельностью, которая влияет или может повлиять на его объективность и независимость, соблюдение приоритета общественных интересов либо на репутацию профессии в целом и потому несовместимые с оказанием профессиональных аудиторских услуг. Занятие какой-либо деятельностью, запрещенной практикующим аудиторам в соответствии с законодательством, рассматривается как несовместимые действия аудитора, нарушающие закон и профессиональные этические нормы.

«Независимо от того, где аудитор оказывает профессиональные услуги, в своем государстве или в другом, этические нормы его поведения остаются неизменными» (статья 14 Кодекса).

Для обеспечения качества профессиональных услуг, оказываемых в других государствах, аудитор обязан знать и применять в своей работе международные аудиторские стандарты и стандарты, действующие в том государстве, в котором он осуществляет профессиональную деятельность.

Оказывая профессиональные услуги в другом государстве, необходимо руководствоваться следующими правилами:

* если этические нормы профессионального поведения, установленные в государстве, в котором аудитор оказывает профессиональные услуги, менее строгие, чем предусмотренные настоящим Кодексом, то необходимо руководствоваться Кодексом.
* если этические нормы профессионально поведения в государстве, в котором аудитор оказывает профессиональные услуги более строгие, чем предус-мотренные настоящим Кодексом, аудитор обязан руководствоваться этическими нормами, принятыми в этом государстве.
* если международные этические нормы профессионального поведения аудиторов превышают требования настоящего Кодекса, аудитор обязан руководствоваться международными требованиями с учетом содержания настоящей статьи Кодекса.

 Все перечисленные выше нормы профессионального поведения, определяемые настоящим Кодексом, основаны на международных этических нормах, разработанных Международной федерацией бухгалтеров (IFA).

# Заключение

Вряд ли кто-то будет спорить, что на пути реформирования российского бухгалтерского учета и отчетности предстоит сделать еще немало. Однако то, что уже сейчас отчетность как довольно полезную и очень полезную оценивают порядка 2/3 опрошенных, можно считать обнадеживающим фактом. 6

Сейчас предпринимается попытка развеять бытующее представление, что применение международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), на приближение к которым, и нацелена отечественная бухгалтерская реформа, выгодно в основном крупным компаниям. При этом акцент делается на управленческих плюсах и пользе от совершенствования качества учетной информации. В то же время рекомендуется сопоставлять выгоды, связанные с переходом на МСФО, с соответствующими издержками. Среди последних отмечаются затраты на приобретение и обновление программных продуктов и тренинг персонала, а также возможное снижение конкурентных преимуществ в связи с расширением объема информации, раскрываемой для внешних пользователей.

И все же Федеральным законом от 07.08.2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» определено, что целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. По сравнению с действовавшими ранее Временными правилами аудиторской деятельности, утвержденными Указом Президента РФ от 22.12.93 г. № 2263, такая трактовка цели аудита - несомненный шаг вперед (ранее речь шла об установлении достоверности, что несогласуется с современным пониманием задач и возможностей аудита). В то же время из Федерального закона выпало уточнение о том, что выражается мнение о достоверности во всех существенных отношениях. Не исключено, что это станет возможной причиной завышения ожиданий от точности результатов аудиторских проверок.

Многие проблемы во взаимоотношениях аудиторских фирм и проверяемых экономических субъектов связаны с тем, что последние изначально склонны требовать от аудиторов большего, чем позволяют рамки аудиторской проверки. Так, в источниках подчеркивается, что члены профессионального сообщества должны ясно отдавать себе отчет, что объективно существует так называемый разрыв ожиданий, то есть разрыв между той информацией (с точки зрения ее объема, достоверности и полезности), которую профессиональное сообщество может предоставить, и той, которая от него ожидается.

Учитывая необходимость разъяснительной работы по вопросам аудиторских проверок, сразу после законодательного установления в декабре 1993 г. Временных правил аудиторской деятельности появились весьма полезные пособия.

С тех пор актуальность публикации материалов по данной проблематике только возрастает. Но если аудиторы уже имеют хорошую информационную базу, содержащую фундаментальные сведения, рекомендации и комментарии по организации и проведению аудиторских проверок, то бухгалтеры и руководители экономических субъектов находятся в более сложной ситуации. А между тем, аудит регламентируется не только как деятельность одной стороны, но и как процесс, затрагивающий и действия самих проверяемых экономических субъектов.

В заключение хотелось бы еще раз подчеркнуть, что аудит - контроль особого рода, имеющий принципиальные отличия от контроля государственного по целям, задачам, порядку осуществления и результатам деятельности.

Аудитор - не проверяющий, функцией которого является призвать нарушителей к ответственности, но и не правая рука бухгалтера. Аудитор - профессионал, чье мнение представляет ценность для пользователей отчетности.7 Осознание этого обстоятельства чрезвычайно облегчает общение с аудитором и повышает эффективность работы последнего. Новый Закон должен стать краеугольным камнем в процессе построения системы цивилизованного взаимодействия между участниками рынка профессиональных аудиторско-консультационных услуг.

**Список используемой литературы**

1. ФЗ «Об Аудиторской деятельности» №119 – ФЗ от 07.08.01.
2. Постановление Правительства РФ «О лицензировании аудиторской деятельности» № 190 от 29.03.2002.
3. Аудит: учебник для ВУЗов/ под ред. В.И.Подольского. - М, 2004
4. Богомолов А.М. Внутренний аудит: Учебное пособие. – Приор,2005.
5. Валебникова Н.В. О кодексе профессиональной этики // Бухучет № 3 2004
6. Крупченко Е.А., Замыцкова О.И. Аудит: Учеб. пособие. – М.: Феникс, 2003
7. Полисюк Г.Б., Кузьмина Ю.Д., Сухачева Г.И. Аудит предприятия: Учеб. пособие. - М.: Юнити, 2005
8. Журнал «Аудиторские ведомости».— 2006.— №10-03-34.