**Сущность, возникновение и развитие аудита**

Аудит имеет уже достаточно большую историю. Первые независимые аудиторы появились еще в XIX в. в акционерных компаниях Европы. Слово «аудит» в разных переводах означает «он слышит» или «слушающий». Возникновение аудита связано с разделением интересов тех, кто непосредственно занимается управлением предприятием (администрация, менеджеры), и тех, кто вкладывает деньги в его деятельность (собственники, акционеры, инвесторы). Акционеры хотели быть уверены в том, что их не обманывают, что отчетность, представленная администрацией, полностью отражает действительное финансовое положение предприятия. Для проверки правильности финансовой информации и подтверждения финансовой отчетности приглашались люди, которым, по мнению акционеров, можно было доверять. Главными требованиями, предъявляемыми к аудитору, были его безупречная честность и независимость. Знание бухгалтерского учета не имело сначала основного значения, однако с усложнением бухгалтерского учета необходимым условием становится и хорошая профессиональная подготовка аудитора.

Исторической родиной аудита считается Англия, где с 1844 г. выходит серия законов о компаниях, согласно которым правления акционерных компаний обязаны приглашать не реже одного раза в год специального человека для проверки бухгалтерских счетов и отчета перед акционерами.

В России звание аудитора было введено Петром 1. Должность аудитора совмещала в себе некоторые обязанности делопроизводителя, секретаря и прокурора. Аудиторов в России называли присяжными бухгалтерами. Все три попытки организации института аудита (в 1889, 1912и 1928 г.) оказались неудачными.

Мировой экономический кризис 1929–1933 гг. усилил потребность в услугах бухгалтеров-аудиторов. В это время резко ожесточаются требования к качеству аудиторской проверки и ее обязательности, увеличивается рыночная потребность в такого рода услугах. После окончания кризиса практически все страны начинают вводить обязательные требования к объему информации, содержащейся в годовых отчетах, и обязательности публикации этих отчетов и заключений аудиторов. Аудит становится мощным оружием против мошенничества.

До конца 40-х гг. аудит в основном заключался в проверке документации, подтверждающей записанные денежные операции, и правильной группировке этих операций в финансовых отчетах. Это был так называемый подтверждающий аудит. После 1949 г. независимые аудиторы стали больше внимания уделять вопросам внутреннего контроля в компаниях, полагая, что при эффективной системе внутреннего контроля вероятность ошибок незначительна и финансовые данные достаточно полны и точны. Аудиторские фирмы начали заниматься больше консультационной деятельностью, чем непосредственно аудиторскими проверками. Такой аудит получил название системно-ориентированного.

В начале 70-х гг. началась разработка аудиторских стандартов. В Англии аудиторами именуются любые специалисты в области контроля за достоверностью финансовой отчетности, в том числе и работающие в государственных органах. Во Франции в области независимого финансового контроля действуют две профессиональные организации: бухгалтеров-экспертов, которые занимаются непосредственно ведением бухгалтерского учета, составлением отчетности и оказанием консультационных услуг в этой области, и комиссаров (уполномоченных) по счетам, обеспечивающих контроль за достоверностью финансовой отчетности. В США проверку достоверности финансовой отчетности осуществляет дипломированный общественный бухгалтер.

Во всех развитых странах лицам, желающим приобрести профессию бухгалтера-аудитора, предстоят долгие годы учебы и практической деятельности, а также многочисленные экзамены. Представители Палаты аудиторов, организации, объединяющей всех лиц этой профессии, регулярно проверяют их работу, и исключение из Палаты аудиторов означает запрещение дальнейшей деятельности.

Аудиторская деятельностькак таковая, порождена рыночной экономикой и является составной частью механизма этой экономики. Аудиторская служба в России находится в начальном периоде развития (тем более такой ее вид как банковский аудит). Самая первая аудиторская фирма в нашей стране – «ИНАУДИТ» была создана в 1997 г. в соответствии с постановлением СовМина СССР. Создание этой фирмы как и многих других аудиторских фирм связано с образованием совместных предприятий в различных отраслях народного хозяйства. Иностранные инвесторы оказали заметное влияние на возникновение и развитие в нашей стране аудиторства, существующего в экономически развитых странах с выше полутора столетий и заслужившего доверие предпринимательских кругов этих стран. Не смотря на быстрый, особенно в последние два года, рост количества аудиторских фирм в России, развития аудиторского дела в нашей стране существенно задержалось из-за отсутствия должной правовой базы. [3]

**Внутренние стандарты аудиторских фирм.**

Под внутренними стандартами аудиторской организации и индивидуальных аудиторов понимаются документы, детализирующие и регламентирующие единые требования к осуществлению и оформлению аудита, принятые и утвержденные аудиторской организацией с целью обеспечения эффективности практической работы и ее адекватности требованиям правил (стандартов) аудиторской деятельности. Аудиторская организация должна сформировать пакет внутренних стандартов, отражающий ее собственный подход к проводимым проверкам и составляемым заключениям, исходя из общеустановленных принципов организации и проведения аудита.

Применение внутренних стандартов в аудиторских организациях способствует:

– соблюдению внешних аудиторских стандартов;

– уменьшению трудоемкости аудиторских проверок;

– увеличению объема выполняемых аудиторских услуг и пр.

Во внутренние стандарты входят стандарты, определяющие организационно-экономические аспекты деятельности аудиторских фирм, права и обязанности сотрудников, оплату труда, организацию планирования, порядок заключения договоров по видам работ и др.

Также внутренние стандарты дополняют и расшифровывают положения федеральных или внутренних стандартов аккредитованных профессиональных аудиторских организаций.

Специализированные внутренние стандарты включают стандарты в области методологии проведения аудиторских проверок по различным направлениям деятельности экономических субъектов, а также по различным целям проведения аудита.

Внутренние стандарты по методике проведения аудиторских проверок по разделам и счетам бухгалтерского учета. Такие стандарты включают конкретные методики, процедуры, рабочие таблицы, макеты, классификаторы, инструкции. Позволяют сделать технологию и организацию проведения аудита более рациональной, уменьшить трудоемкость аудиторских работ по проверкам отдельных участков (с помощью рабочих таблиц и вопросников, других документов технического характера), обеспечить дополнительный контроль за работой ассистентов (помощников) аудитора.

Внутренние стандарты, устанавливающие порядок оказания сопутствующих аудиту услуг, содержат положения о порядке оказания консалтинговых, юридических и других сопутствующих аудиту услуг.

Аудиторские внутренние стандарты должны удовлетворять следующим требованиям:

– целесообразности – при разработке стандартов следует учитывать их практическую значимость, актуальность и приоритетность;

– преемственности и непротиворечивости, т.е. обеспечивать согласованность и взаимосвязь с остальными внутренними стандартами;

– полноты и детализации. Внутренние стандарты должны комплексно обхватывать все вопросы исследуемой проблемы и детально их освещать;

– единство терминологической базы – обеспечение единства трактовки терминов во всех стандартах и документах. [2]

Внутренние стандарты, содержащие общие положения по аудиту, предназначены для регулирования взаимоотношений, возникающих между аудиторской организацией и проверяемым экономическим субъектом, взаимоотношений между аудиторами, а также между сотрудниками и администрацией аудиторской организации в соответствии с основными принципами проведения аудита и этическими нормами.

Наличие системы внутренних стандартов и ее методологического сопровождения является необходимым показателем профессионализма деятельности аудиторской организации. Внутренние стандарты аудиторских организаций должны содержать конкретные рекомендации, позволяющие аудиторам на практике определить четкий порядок своих действий по выполнению требований правил (стандартов) и по повышению качества аудиторских проверок.

Внутренние стандарты формулируют единые базовые требования к порядку проведения аудита, к качеству и надежности аудита и создают при их соблюдении дополнительный уровень гарантии результатов аудиторской проверки.

**Проверка соблюдения нормативных актов при проведении аудита**

Необходимость проверки соблюдения нормативных актов в ходе аудита определяется Международным стандартом аудита МСА 250, а также российскими стандартами аудиторской деятельности

Порядок подготовки аудиторского заключения регламентируется Международными стандартами аудита МСА 700 и MCA 700A, а также Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» и Федеральным стандартом аудиторской деятельности №6 «Аудиторское заключение по бухгалтерской отчетности».

Согласно Федеральному закону об аудиторской деятельности в Российской Федерации аудиторское заключение – это документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской отчетности аудируемых лиц, составленный в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности и содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения его бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Ответственность за соблюдение нормативных актов несет экономический субъект, аудитор будет считать, что эти акты соблюдаются, пока не получены доказательства не соблюдения.

Он должен установить:

– обеспечен ли персонал проверяемой организации нормативными актами по бухгалтерскому учету и налогообложению;

– проводится ли при необходимости консультирование со специалистами аудиторских и юридических организаций;

– разработаны ли внутренние документы, определяющие учетную политику, схемы документооборота, визирования хозяйственных операций, контроль за их соблюдением;

– ведется ли предварительный контроль законности планируемых крупных сделок с участием юриста, с выработкой решений по учету и налогообложению. [1]

Еще на стадии планирования аудита аудитор должен иметь представление о требованиях законодательства. Он должен изучить нормативно-правовую базу, касающуюся проверяемой организацией и получить у ее руководителей сведения о тех приемах которыми они пользуются для выполнения требований нормативных актов, проверить наличие документов о регистрации, лицензий и тому подобных документов, без которых организация не может вести свою деятельность.

Аудитору необходимо получить точные аудиторские доказательства соблюдения тех нормативно-правовых актов, которые оказывают влияние на определение существенных величин и раскрываемой информации в бухгалтерской отчетности. Аудитор должен хорошо понимать эти нормативно-правовые акты для того, чтобы руководствоваться ими при аудите предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности, которые влияют на цифры, подлежащих отражению в отчетности, и информации, подлежащей раскрытию в ней.

Проверяемые аудитором на предмет соблюдения нормативно-правовые акты должны быть общедоступны и известны сотрудникам аудируемой организации и в области его деятельности в целом.

Аудитору следует учесть, что нарушения требований нормативных актов могут вызвать не только сомнения в достоверности отчетности, но и привести к взысканию штрафов, к отчуждению имущества и даже к прекращению деятельности проверяемой организации. Если он обнаружил факты, подтверждающие наличия состава преступления, он не имеет права их скрывать.

Выявленные нарушения могут существенно или несущественно влиять на величину показателей бухгалтерской отчетности, могут нанести ущерб экономическому субъекту, его участникам, государству и третьим лицам.

При выявлении существенных искажений аудитор отражает это в рабочих документах, учитывает влияние нарушений на надежность доказательств и уточняет их, корректируя план аудиторской проверки, отражает нарушения в рабочих документах, сообщает пользователям отчетности.

Если руководство не вносит исправлений, аудитор вправе прекратить или приостановить проверку.

**Структура, виды и условия аудиторского заключения**

Аудиторское заключение включает в себя:

* наименование;
* адресата;
* следующие сведения об аудиторской организации (аудиторе): организационно-правовая форма и наименование, для индивидуального аудитора – фамилия, имя, отчество и указание на осуществление своей деятельности без образования юридического лица, место нахождения, номер и дата свидетельства о государственной регистрации, номер, дата предоставления лицензии на осуществление аудиторской деятельности и наименование органа, предоставившего лицензию, а также срок действия лицензии; членство в аккредитованном профессиональном аудиторском объединении;
* следующие сведения об аудируемом лице: организационно-правовая форма и наименование, место нахождения, номер и дата свидетельства о государственной регистрации, сведения о лицензиях на осуществляемые виды деятельности;

– вводную часть;

– часть, описывающую объем аудита, перечень проверяемой бухгалтерской отчетности аудируемой организации с указанием отчетного периода и ее состава;

– часть, содержащую мнение аудитора;

– дату аудиторского заключения;

– подпись аудитора.

Необходимо соблюдать единство формы и содержания аудиторского заключения, чтобы облегчить его понимание пользователям и помочь обнаружить необычные обстоятельства в случае их появления. Аудиторское заключение должно иметь наименование «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности», чтобы отличить аудиторское заключение от заключений, составленных другими лицами. [5]

В заключение должно быть включено положение о том, что, ответственность аудитора заключается только в выражении основании проведенного аудита мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности во всех существенных отношениях и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации, а ответственность за ведение бухгалтерского учета, подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности возложена на организацию.

Вид аудиторского заключения зависит от мнения аудитора и может быть безусловно-положительным и модифицированным.

К безусловно-положительному аудиторскому заключению относится тогда когда аудитор приходит к выводу, что бухгалтерская отчетность дает достоверное представление о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта в соответствии с установленными принципами и методами ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

Аудиторское заключение может быть модифицированным если возникли факты, не влияющие на аудиторское мнение, но описанные с целью привлечения внимания пользователей и факты которые могут привести к мнению с оговоркой, отказу от выражения мнения и отрицательному мнению.

Заключение может быть модифицированным при указании аспектов, касающихся соблюдения непрерывности деятельности, если есть значительная неопределенность, прояснение которой зависит от будущих событий и которая может оказать влияние на бухгалтерскую отчетность.

Аудитор не может выразить, безусловно-положительное мнение если имеется ограничение объема работы аудитора. Имеется разногласие с руководителем относительно допустимости выбранной учетной политики, метода ее применения и адекватности раскрытия информации в бухгалтерской отчетности.

Все это может привести к следующему

Мнению с оговоркой, которое возникает, если ограничение объема работы аудитора и разногласие с руководителем не сильно существенно чтобы выразить отрицательное мнение. Мнение с оговоркой должно содержать формулировку: «…за исключением влияния обстоятельств…» и указываются эти обстоятельства.

Отказ от выражения мнения возникает в случае если ограничение объема работы аудита настолько существенно, что аудитор не может получить достоверные доказательства и не в состоянии выразить мнения о достоверности бухгалтерской отчетности.

Отрицательное мнение выражается тогда, когда влияние какого-либо разногласия с руководителем настолько существенно для бухгалтерской отчетности, что аудитор приходит к выводу, что внесение оговорки в аудиторское заключение не является адекватным для того, чтобы раскрыть вводящий в заблуждение или неполный характер бухгалтерской отчетности.

Если аудитор выражает любое мнение, кроме безоговорочно положительного, он должен четко описать все причины этого в аудиторском заключении и, если это возможно, дать количественную оценку возможного влияния на бухгалтерскую отчетность. [2]

**Задача №4**

Сотрудник аудиторской организации – студент экономического вуза, обучающийся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», при подготовке выпускной квалификационной работы обратился к руководителю аудиторской организации с просьбой предоставить ему практические материалы для исследования в виде комплекта рабочих документов аудитора по любой аудируемой организации. Руководитель аудиторской организации удовлетворил просьбу сотрудника. Председателем ГАК оказался близкий друг руководителя аудируемой организации.

Проанализируйте ситуацию, установите характер нарушения и оцените его последствия.

**Ответ:**

1. Одной из важнейших обязанностей аудитора является сохранение аудиторской тайны. Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны хранить тайну об операциях аудируемых лиц и лиц, которым оказывались сопутствующие аудиту услуги. Это, прежде всего, обеспечение сохранности сведений и документов, получаемых и (или) составляемых ими при осуществлении аудиторской деятельности и не вправе передавать указанные сведения и документы или их копии третьим лицам либо разглашать их без письменного согласия организаций и (или) случаев, предусмотренных настоящим Федеральным законом и другими федеральными законами.

В Федеральный закон от 7 августа 2001 г. №119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» имеется специальная статья «Аудиторская тайна».

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

2. Федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий государственное регулирование аудиторской деятельности, и иные лица, получившие доступ к сведениям, составляющим аудиторскую тайну в соответствии с настоящим Федеральным законом и другими федеральными законами, обязаны сохранять конфиденциальность в отношении таких сведений.

В случае разглашения сведений, составляющих аудиторскую тайну, аудиторской организацией, индивидуальным аудитором, уполномоченным федеральным органом, а также иными лицами, получившими доступ к сведениям, составляющим аудиторскую тайну, вправе потребовать от виновного лица возмещения причиненных убытков.

Статьей 21 регламентирована ответственность за нарушение законодательства Российской Федерации об аудите:

«1. 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 Российской Федерации и настоящим Федеральным законом».

В данной ситуации если указанная информация была предоставлена сотруднику аудиторской фирмы, являющегося студентом ВУЗа с письменного согласия аудируемой фирмы, то факт нарушения отсутствует. Если же такого согласия не было, то руководитель аудиторской фирмы может понести административную ответственность, предусмотренную статьей 21 Федерального закон от 7 августа 2001 г. №119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», в соответствии с Кодексом об административных правонарушениях. «Статья 13.14. Разглашение информации с ограниченным доступом. Разглашение информации, доступ к которой ограничен федеральным законом, лицом, получившим доступ к такой информации в связи с исполнением служебных или профессиональных обязанностей, за некоторым исключением, – влечет наложение административного штрафа на граждан в размере от пятисот до одной тысячи рублей; на должностных лиц – от четырех тысяч до пяти тысяч рублей».

**Литература**

1. Федеральный закон от 7 августа 2001 г. «Об аудиторской деятельности»

2. Аудит. Учебное пособие. – под ред. проф. В.И. Подольского. – М.: ЮНИТИ, 2008. – с. 744

3. Шеремет А.Д. Аудит. Учебник. – М.: Инфра-М, 2008. – с. 447

4. Подольский В.И. Международные и внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности. Учебн. Пособие. – М.: Вузовский учебник, 2006. – с. 300

5. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности. – Ростов н/Д, Феникс 2006, – с 218