**Оглавление**

Введение

1. Теоретическая характеристика аудита

1.1 История возникновения и трансформации аудита

1.2 Основные понятия, использованные при проведении аудита

2. Характеристика отечественного рынка аудита

2.1 Классификация видов аудита

2.2 Характеристика сопутствующих услуг

Заключение

Список использованных источников

**ВВЕДЕНИЕ**

Аудит в условиях рыночной экономики является одной из необходимых составляющих финансового контроля за деятельностью экономических субъектов, осуществляемого в любом государстве. Его роль невелика в обществе, в котором преобладает государственная собственность, управляемая административно-командными методами, и осуществляется тотальный контроль за финансово-хозяйственной деятельностью субъектов. В условиях происходящего переосмысления роли государства в экономике происходит и осознание изменившихся функций и форм осуществления финансового контроля. Поэтому в демократическом обществе с рыночными формами хозяйствования, когда в нормальном развитии рыночных отношений, обеспечении надежной защиты от финансовых рисков заинтересован не только каждый субъект экономической деятельности в отдельности, но и общество, государство в целом, роль аудита значительно возрастает.

В конце XIX - начале XX столетия основополагающей категорией науки о финансах и науки финансового права было понятие «финансовое хозяйство». Как писал В.А. Лебедев: «Финансовая наука есть наука... о финансовом хозяйстве. Поэтому в нее и должно входить изучение всего, что понимается под словом «хозяйство». А хозяйство состоит из трех непосредственно связанных между собой операций: приобретения доходов, расходования их и выводов результатов хозяйничания».

Эти выводы о результатах финансово-хозяйственной деятельности, отраженных в финансовой (бухгалтерской) отчетности, как раз и формируются с помощью аудита, который позволяет подтвердить достоверность информации, содержащейся в финансовых отчетах экономических субъектов. Наличие же достоверной финансовой информации, подтвержденной независимым лицом, позволяет повысить эффективность функционирования рынка капитала и дает возможность оценивать и прогнозировать последствия принятия ряда экономических решений. Это как никогда актуально в условиях глобализации экономики, появления транснациональных корпораций. Сегодня крупный бизнес интернационален, а процесс изменений и его влияние распространяются с большой скоростью. Операции крупного бизнеса по своим масштабам глобальны, так же как спрос на финансовые ресурсы и их предложение. Поэтому именно независимый аудит способен удовлетворить интересы широкого круга заинтересованных лиц в обеспечении достоверности финансовой информации, содержащейся в финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций в условиях современной экономики. Обязательный аудит, являясь одним из основных средств, понуждающих экономические субъекты предоставить достоверную информацию об их реальном финансовом положении заинтересованным пользователям финансовой информации, на современном этапе приобретает особую значимость.

**1. Теоретическая характеристика аудита**

**1.1 История возникновения и трансформации аудита**

Слово *«аудит»* происходит от латинского *«audio»*, что означает ««слушание», и применяется в мировой практике для обозначения проверки, ревизии. От латинского глагола «слушать» возникло название профессии – «аудитор», а уже от него появилось понятие «аудит». В более широком смысле под аудитом понимают всякую выполняемую независимым экспертом проверку какого-либо явления или деятельности - здесь различают операционный, технический, экологический и прочие разновидности аудита.

История аудита началась в XIV веке, когда учетные книги стали фигурировать в качестве вещественного доказательства в суде. В 1494 г. францисканский монах, друг Леонардо да Винчи - Лука Пачоли в одиннадцатом трактате «Трактате о счетах и записях» писал: «Высокий сенат жестко карает неисправных маклеров или бухгалтеров... Доброе дело сделали, когда для наблюдения за ними назначили лицо, которому поручали расследовать, хорошо или дурно ведутся книги...». С введением во многих странах правового контроля учетных книг и стал использоваться термин «аудитор» для обозначения людей, которые занимаются проверкой учетных записей.

Как мы видим, аудит был известен в Европе уже в Средневековье, однако как наука и вид экономической деятельности активно развивался с XIX в.

В Средние века по просьбе контрагентов купцов аудиторы проверяли бухгалтерские книги купцов и свидетельствовали их достоверность. В XIX в. основными заказчиками аудита были собственники компаний, так как активно стали развивались акционерные и ограниченные компании.

Исторической родиной аудита по праву считается Англия. В 1844 г. в Англии принимаются законы 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. Еще через несколько лет, в 1853 г. в Эдинбурге (Шотландия) создается Эдинбургский Институт Аудиторов – первое учебное заведение, готовившее аудиторов как специалистов с высшим образованием. В Шотландии впервые принимается закон о том, что в городе обязательно должен быть профессиональный аудитор.

Возникновение аудита в России можно связать с указом Петра I, а звание «аудитор» было по примеру Польши введено в 1716 году. Должность аудитора совмещала в себе некоторые обязанности делопроизводителя, секретаря и прокурора. Аудиторов в России называли присяжными бухгалтерами. В воинском уставе и табеле о рангах аудиторы были причислены к воинским чинам и до введения военно-судебной реформы 1867 года образовывали собой высшие ревизионные военные суды в России. Однако попытки организации института аудита в (1889, 1912) оказались неудачными. Это были первые попытки создания аудита в нашей стране, что было обусловлено экономическим ростом и появлением акционерных обществ, которые вызывали приток иностранного капитала. Позже, слово аудитор в этом понимании стало исчезать. Но примерно в это же время экономические преобразования, происходившие в ряде стран, и в первую очередь в Великобритании, вложили в него новое содержание. С этого времени менялись лишь некоторые подходы к трактовке данного термина, но общее его понятие оставалось неизменным. В России, где сильны традиции ревизорских подходов к проверке предприятий, отзвуки ревизий накладывают свой отпечаток и на даваемые определения аудита.

Следующая попытка была предпринята в 1924 году. Был создан Институт Государственных Бухгалтеров-экспертов (ИГБЭ). Деятельность института заключалась в обработке, поступающей информации по вопросам счетоводства, составления докладов и отчетов и предоставления их в центральное бюро ИГБЭ.

История аудита в современной России относится к 1987 году, когда на территории бывшего СССР стали впервые создаваться кооперативы и частные фирмы, а также совместные предприятия, т.е. экономические субъекты, в уставном фонде которых имелась доля, принадлежащая иностранным инвесторам. Развитие последних пошло ускоренными темпами после выхода в свет постановления Совета Министров СССР «О создании и деятельности на территории СССР совместных предприятий с участием фирм западных и развивающихся стран» № 49 от 13 января 1987 г.

Принято выделять три этапа исторического развития аудита в России.

Первый этап (1987 – 1993 гг.) развития аудита в России связан с созданием аудиторских организаций.

Первая аудиторская фирма на территории России была образована постановлением Совета Министров СССР «О создании советской аудиторской организации» №1033-245от 8 сентября 1987 г. Акционерами АО «Инаудит» стали 10 государственных организаций и учреждений, среди которых главным акционером был Минфин Союза, которому принадлежало 55% акций.

24 сентября 1987 года состоялось учредительное собрание акционеров АО «Инаудит», на котором был утвержден Устав и избраны руководящие органы Общества. Общество было создано на базе Главного управления валютного контроля Министерства финансов СССР, сотрудниками которого была проведена большая подготовительная работа, изучены материалы по аудиторской деятельности в США, Германии, Франции. Великобритании, Швеции и некоторых других стран.

АО «Инаудит» было наделена рядом прав и могла проводить следующие действия:

- ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности совместных предприятий и организаций;

- проверки бухгалтерских книг, отчётов, планов, смет и других документов, наличия денежных сумм и ценных бумаг, наличия и правильности расходования материальных ценностей;

- получение от учреждений Госбанка СССР и других кредитных учреждений необходимых сведений, справок, копий документов, связанных с операциями соответствующих организаций и предприятий, о состоянии счетов и оборотов по ним;

- получение от предприятий и организаций отчётной документации и иной документации в согласованных объёмах;

- публикацию в СССР и за границей своего устава, баланса, счёта прибылей и убытков, а также рекламных материалов о деятельности фирмы "Инаудит".

И хотя данная фирма обладала рядом положительных свойств, относительно существовавших на то время ревизионных групп, но все же была подвластна государству, что лишало ее ряда преимуществ. И в итоге фирму сохранить не удалось так, как в ней было сконцентрировано много кадров обладающих амбициями и высокими лидерскими качествами, что они не могли находиться под чьим либо руководством. И произошел распад этой фирмы на отдельно существующие сегменты.

Значение создания АО «Инаудит» для дальнейшего развития аудита в нашей стране трудно переоценить. В 1987 году, когда был создан «Инаудит» и положено начало развитию аудита в новой России, никто не мог предположить, что пройдет не так уж много времени, и в стране будут действовать тысячи аудиторских организаций, что аудит предприятий и организаций станет одним из важных инструментов рыночной экономики.

Второй этап развития аудита в нашей стране неразрывно связан с процессом экономических преобразований, развитием предпринимательской деятельности, начавшейся бурно и активно во всех отраслях экономики. Активизировался и процесс создания аудиторских организаций. Благодаря вступлению в силу законодательных актов, которые оказали существенное влияние на развитие предпринимательской деятельности (Закон СССР «О собственности в СССР» № 1305-1 от 06.03.1990 г.; Закон СССР «О предприятиях в СССР» № 1529-1 от 04.06.1990 г., а также Закон РСФСР «О предприятиях и предпринимательской деятельности» № 445-1 от 25.12.1990 г., определявший правовые, экономические и социальные основы создания предприятий на территории РСФСР), стали появляться различные аудиторские фирмы, зарегистрированные как ТОО, АОЗТ. В этот период времени в стране появилось большое количество фирм, в том числе и аудиторских. В начале декабря 1991 г. появляется проект Закона РСФСР «Об аудиторской деятельности», который после двух лет обсуждения и доработок так и не был принят. В отсутствие закона с 1994 году аудиторская деятельность в Российской Федерации регламентировалась Указом Президента РФ № 2263 от 22 декабря 1993 г. «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации», которым были утверждены «Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации».

Третий этап развития аудита в России связывают с принятием Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

Заслуга рассматриваемого законодательного акта в том, что он впервые в Российской Федерации законодательно закрепил правовые основы и принципы осуществления аудиторской деятельности.

Поскольку поступательное историческое развитие аудиторской деятельности в России связывают с хронологией принятия нормативных правовых и законодательных актов, можно с уверенностью утверждать, что в настоящее время аудиторская деятельность переживает свой четвертый исторический этап развития.

Четвертый этап развития аудита связан с принятием Федерального закона «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008 г. (далее по тексту – Закон 307-ФЗ). Более подробно положения Закона 307-ФЗ мы рассмотрим ниже в своей работе.

Таковы исторические аспекты развития аудита. Бесспорно одно: аудит занял свое место среди других видов финансового контроля, и, наконец, Россия является страной, имеющей такой непременный атрибут рыночной экономики, как аудит.

**1.2 Основные понятия, использованные при проведении аудита**

Понятие *«аудит»* относится к числу категорий, которые применяются в целом ряде правовых актов различной отраслевой принадлежности. Употребление этого термина в нормативных источниках не всегда соответствует легальному определению понятия *«аудит»*. Это может затруднять правоприменение соответствующих положений законодательных актов. Например, в соответствии с п. 2 ст. 25 Федерального закона «О страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации» от 23 декабря 2003 г. № 177-ФЗ Агентство по страхованию вкладов должно иметь в своей структуре службу внутреннего аудита, подотчетную совету директоров, в компетенцию которого входит принятие решения о проведении внеочередных аудиторской и ревизионной проверок Агентства. Статьей 95 Федерального закона «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» от 10 июля 2002 г. № 86-ФЗ предусматривается служба главного аудитора Банка России, которая непосредственно подотчетна Председателю Банка России для осуществления внутреннего аудита.

Анализ законодательства позволяет говорить о том, что аудитом называются и внутренние проверки, которые проводятся аудиторскими службами (ревизионными комиссиями) в организациях, и внешние проверки, осуществляемые контрольными (надзорными) органами в пределах своих полномочий, а также проводимые на основе гражданско-правового договора независимые проверки аудиторов. Аудиторы работают во внутренних аудиторских службах (ревизионных комиссиях) предприятий, занимают должности в Счетной палате, состоят в штате аудиторской организации или действуют как индивидуальные предприниматели.

На практике, зачастую, употребляются такие понятия как «аудит», «аудиторская деятельность», «аудитор». Нам необходимо определиться, насколько понимание содержания этих понятий принципиально.

Федеральный закон от 07 августа 2001 года № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее по тексту – Закон № 119-ФЗ) устанавливал, что «аудит» и «аудиторская деятельность» являются предпринимательской деятельностью по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей. Таким образом, вышеназванный закон ставил знак равенства между понятиями аудита и аудиторской деятельности. И в то же время в понятие «аудиторская деятельность» включались такие виды услуг, которые непосредственно к ней не имели никакого отношения. Данный аспект представлялся очень важным, поскольку до принятия нового Закона 307-ФЗ аудиторская деятельность подлежала лицензированию.

Новый Закон 307-ФЗ отграничивает понятие «аудит» и «аудиторская деятельность». Закон 307-ФЗ определяет аудит как один из видов услуг, составляющих, наряду с другими аудиторскими услугами, содержание аудиторской деятельности.

В соответствии с п. 3. ст. 1 Закона 307-ФЗ *аудит* – это независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности.

Под *аудиторской деятельностью (аудиторскими услугами)* п. 2. ст. 1 Закона 307-ФЗ понимается деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами.

Нельзя не отметить, что до принятия нового Закона 307-ФЗ многие специалисты считали, что логично называть аудитом собственно проверку отчетности на предмет ее достоверности, а аудиторской деятельностью – совокупность аудита и сопутствующих услуг.

Выше мы уже назвали основные законодательные акты, которыми регулируются аудиторская деятельность. Однако для полноты раскрытия вопроса необходимо представить всю совокупность законодательных и нормативных правовых актов, которыми она регулируется, тем более, что с принятием нового Закона 307-ФЗ в правовом регулировании не только произошли, но и наметились объективные изменения.

Прежде всего, необходимо отметить, что новый Закон 307-ФЗ не вносит какие-либо кардинальные изменения в деятельность аудиторов и основы рынка аудиторских услуг. Рынок аудиторских услуг, как показывает практика, состоялся, он достаточно стабилен, устойчиво работает. Необходимость переустраивать этот рынок отсутствует. Смысл новой редакции Закона 307-ФЗ об аудиторской деятельности – учесть те изменения, которые произошли в экономической жизни страны, накопленный опыт функционирования аудиторского рынка, учесть опыт аудиторской профессии в других странах, международно признанные модели регулирования аудиторской деятельности. Для реализации этой цели в новой редакции Закона 307-ФЗ предусмотрен ряд механизмов и институтов, направленных на повышение качества аудиторских услуг, обеспечение стабильности работы аудиторского рынка.

В специальной литературе выделяют пять уровней правового регулирования аудиторской деятельности, в зависимости от общепринятой иерархии нормативных правовых актов.

Первый уровень представлен, прежде всего, Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008 г. и Федеральным законом «О саморегулируемых организациях» № 315-ФЗ от 01 декабря 2007 г. (в ред. Федеральных законов от 22.07.2008 № 148-ФЗ, от 23.07.2008 № 160-ФЗ, от 28.04.2009 № 62-ФЗ).

Основными чертами новой модели, заложенной в Закон № 307-ФЗ, являются:

- перераспределение функций государственного регулирования от Правительства РФ к уполномоченному федеральному органу регулирования аудиторской деятельности и от уполномоченного органа к саморегулируемых организациям аудиторов (далее по тексту - СРО);

- отмена лицензирования и обязательное членство аудиторов и аудиторских организаций в саморегулируемых организациях, причем, только в одной СРО;

- внешний контроль качества аудиторских услуг со стороны СРО по отношению к их членам, а в установленных случаях и со стороны уполномоченного федерального органа;

- отмена обязательного страхования ответственности аудитора о обеспечение ответственности аудиторов через механизм компенсационных фондов, формируемых СРО.

При этом 2009 год становится переходным от ранее действовавшей к новой системе регулирования. С 2010 года с уполномоченного федерального органа регулирования аудиторской деятельности снимается функция лицензирования, существенно сокращается функция осуществления контроля за соблюдением аудиторами стандартов (за исключением контроля качества работы аудиторских организаций, осуществляющих аудит организаций, доля государственной собственности в капитале которых составляет не менее 25% и унитарных предприятий), переходящая к саморегулируемым организациям аудиторов, осуществление аудиторской деятельности вне системы внешнего контроля качества становится невозможным.

Второй уровень составляют Указы Президента РФ и постановления Правительства Российской Федерации.

Третий уровень представлен Федеральными правилами (стандартами) аудита.

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

Для регулирования аудиторской деятельности применяются международные и национальные стандарты аудиторской деятельности.

Международные стандарты аудита (МСА) – International Standards of Auditing – (ISA) содержат основные принципы и необходимые процедуры, также соответствующие руководства, предоставленные в форме пояснительного материала. Эти стандарты разрабатывает и выпускает Международная Федерация Бухгалтеров (International Federation of Accountants – IFAC) – международная организация, в которую входят национальные бухгалтерские организации более 130 стран, в том числе и Россия (представлена Институтом профессиональных бухгалтеров РФ). Международные стандарты не превалируют над национальными аудиторскими стандартами.

Национальные правила (стандарты) аудиторской деятельности подразделяются федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности и внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности, действующие в профессиональных аудиторских объединениях, а также правила (стандарты) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности являются обязательными для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, а также для аудируемых лиц, за исключением положений, в отношении которых указано, что они имеют рекомендательный характер.

Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности утверждаются Правительством Российской Федерации.

Профессиональные аудиторские объединения вправе, если это предусмотрено их уставами, устанавливать для своих членов внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности, которые не могут противоречить федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности. При этом требования внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности не могут быть ниже требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности.

Пункт 1 ст. 7 Закона 307-ФЗ предусматривает, что Федеральные стандарты аудиторской деятельности:

- определяют требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, а также регулируют иные вопросы, предусмотренные настоящим Федеральным законом;

- разрабатываются в соответствии с международными стандартами аудита;

- являются обязательными для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, а также саморегулируемых организаций аудиторов и их работников.

В настоящее время действуют федеральные правила (стандарты) утвержденные Постановлением Правительства РФ «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» № 696 от 23.09.2002 г. (в ред. Постановлений Правительства РФ от 04.07.2003 № 405, от 07.10.2004 № 532, от 16.04.2005 № 228, от 25.08.2006 № 523, от 22.07.2008 № 557, от 19.11.2008 № 863).

Четвертый уровень представлен стандартами саморегулирующих организаций аудиторов. К этому уровню, можно, отнести и Кодекс профессиональной этики (свод правил поведения, обязательных для соблюдения аудиторскими организациями, аудиторами при осуществлении ими аудиторской деятельности), принимаемый каждой саморегулирующей организацией.

В соответствии с п. 2 ст. 7 Закона 307-ФЗ стандарты саморегулируемой организации аудиторов:

- определяют требования к аудиторским процедурам, дополнительные к требованиям, установленным федеральными стандартами аудиторской деятельности, если это обусловливается особенностями проведения аудита или особенностями оказания сопутствующих аудиту услуг;

- не могут противоречить федеральным стандартам аудиторской деятельности;

- не должны создавать препятствия осуществлению аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами аудиторской деятельности;

- являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, являющихся членами указанной саморегулируемой организации аудиторов.

К пятому уровню относятся внутренние (внутрифирменные) стандарты, разрабатываемые организациями, оказывающие аудиторские услуги.

В заключение рассматриваемого вопроса необходимо также отметить, что правовая база нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, в ближайшее время претерпит объективные изменения. С принятием Закона 307-ФЗ уже выявлены существенные противоречия с действующим законодательством, регулирующим финансово-хозяйственную, бухгалтерскую деятельность субъектов предпринимательской деятельности.

Как мы уже отмечали выше, если ранее действовавший Закон № 119-ФЗ приравнивал два различных понятия – «аудит» и «аудиторская деятельность», то Закон № 307-ФЗ разграничил эти понятия, определив аудит как один из видов услуг, составляющих, наряду с другими аудиторскими услугами, содержание аудиторской деятельности.

Состав услуг, которые разрешено оказывать аудиторам, новый Закон 307-ФЗ определил следующим образом:

- аудит бухгалтерской отчетности, предусмотренной Федеральным законом РФ «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 23 февраля 1996 г. или аналогичной по составу отчетности, предусмотренной иными федеральными законами;

- сопутствующие услуги, установленные федеральными стандартами аудиторской деятельности;

Прочие услуги, связанные с аудиторской деятельностью носят исчерпывающий характер и прямо указаны в п. 7 ст.1 Закона 307-ФЗ.

Однако новый Закон 307-ФЗ вывел из круга оказываемых аудиторами услуг аудит по специальному заданию (специальный аудит) – аудит отчетности, составленной на основе правил, отличных от установленных федеральными законами Российской Федерации (например, МСФО, US GAAP, корпоративных стандартов компаний и др.), аудит отдельных показателей отчетности, отдельных аспектов деятельности организаций. Очевидно, что такие объекты аудита не являются отчетностью, аналогичной по составу бухгалтерской отчетности, предусмотренной Федеральным законом РФ «О бухгалтерском учете» и не предусмотрены иными федеральными законами.

Действовавший ранее Закон № 119-ФЗ, хотя и ограничивал понятие аудита аудитом отчетности, составленной по законодательству РФ (без упоминания ее состава), в целом не препятствовал оказанию аудиторами услуг по специальному аудиту, в том числе аудиту по МСА отчетности, составленной по МСФО. Он содержал открытый перечень связанных с аудиторской деятельностью услуг, которые было разрешено оказывать аудиторам, а Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям» (одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20.10.1999 г., протокол № 6), регулировало оказание услуг по специальному аудиту.

Закон № 307-ФЗ вывел оказание услуг по специальному аудиту за рамки аудиторской деятельности, запретив их оказание аудиторам и тем самым разрешив неограниченному кругу лиц, не имеющих профессиональной подготовки.

Таким образом, с 2009 года оказание аудиторами услуг по аудиту любой отчетности, кроме отчетности, составленной в соответствии с требованиями закона «О бухгалтерском учете» или аналогичной по составу, установленной иными федеральными законами, является незаконным, соответственно, подпись аудитора на заключении о такой отчетности незаконна, а аудиторское заключение по такой отчетности может подписать кто угодно, кроме аудитора и аудиторской организации.

Под запретом оказался и налоговый аудит, поскольку налоговые декларации хотя и предусмотрены федеральными законами, но далеко не аналогичны по составу отчетности, предусмотренной Федеральным законом РФ «О бухгалтерском учете».

Правда, необходимо отметить, что Минфин РФ в своем информационном сообщении «Для пользователей аудиторских услуг в связи с вступлением в силу Федерального закона от 30 декабря 2008 г. N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности» указал, что «приведенный в пунктах 1 - 10 части 7 статьи 1 Федерального закона перечень услуг, которые аудиторские организации, индивидуальные аудиторы могут оказывать наряду с аудиторскими услугами, не является исчерпывающим».

Однако, по нашему мнению, это обстоятельство не отменяет необходимости скорейшего внесения соответствующих изменений в текст самого закона.

**2. Характеристика отечественного рынка аудита**

**2.1 Классификация видов аудита**

Выше мы уже затрагивали вопросы аудиторских услуг, при этом не без оснований ссылались на противоречия положений Закона 307-ФЗ и действующего законодательства. Раскрытие данного вопроса, по нашему мнению, возможно, двумя способами. Первый, рассматривать виды аудита исходя из положений Закона 307-ФЗ, и второй, из самого широкого понимания понятия «аудит». Наиболее интересным, как нам представляется, рассмотреть вопрос комплексно, исходя из общепринятой в специальной литературе классификации, но с учетом правового регулирования аудиторской деятельности Законом 307-ФЗ.

В зависимости от основания классификации аудит подразделяют:

1. По отношению к объекту проверки (или по виду исполнителя):

- внутренний аудит (проводимый работниками субъекта экономической деятельности и осуществляется как элемент системы внутреннего контроля на предприятии);

- внешний аудит (проводимый внешней независимой аудиторской организацией или аудитором).

2. По характеру заказа (или по степени обязательности):

- обязательный аудит – осуществляется для отдельных категорий экономических субъектов на основе требований законодательных и нормативных актов Российской Федерации;

- инициативный аудит – осуществляется при желании руководства организации с целью удостоверения в правильности ведения бухгалтерского учета и исчисления налогов.;

- аудит по поручению государственных органов.

3. По сфере деятельности (или виду деятельности):

- общий аудит;

- банковский аудит;

- аудит страховых организаций;

- аудит бирж, внебюджетных фондов, инвестиционных институтов.

4. По периодичности проведения:

- первоначальный;

- согласованный (повторяющийся).

5. По объему проверяемой документации:

- аудит годовой бухгалтерской отчетности – осуществляется независимой аудиторской фирмой или аудитором и имеет своей целью выражение профессионального мнения о достоверности проверяемой отчетности экономического субъекта;

- специальный аудит - это проверка интересующих экономический субъект конкретных вопросов, касающихся его деятельности.

Нам представляется наиболее интересным раскрыть содержание внутреннего и внешнего аудита с учетом применения Закона 307-ФЗ.

Внутренний аудит. Основная задача внутреннего аудита заключается в решении отдельных функциональных проблем управления, разработка и проверка информационных систем предприятия. Внутренний аудит рассматривают как неотъемлемую часть управленческого контроля.

Как мы уже отмечали, внутренний аудит – это один из способов контроля за эффективностью деятельности звеньев структуры экономического субъекта.

Перед внутренним аудитом ставятся следующие задачи:

1. Контроль состояния активов и недопущение убытков.

2. Подтверждение выполнения внутрисистемных контрольных процедур.

3. Анализ эффективности функционирования системы внутреннего контроля и обработки информации.

4. Оценка качества информации, выдаваемой управленческой информационной системой

Организация, роль и функции внутреннего аудита определяются самим экономическим субъектом, а именно его руководством и (или) собственниками в зависимости от:

- содержания и специфики деятельности экономического субъекта;

- объемов показателей финансово-экономической деятельности экономического субъекта;

- сложившейся системы управления экономического субъекта;

- состояния внутреннего контроля.

Функции внутреннего аудита могут выполнять специальные службы или отдельные аудиторы, состоящие в штате экономического субъекта, ревизионные комиссии (ревизоры).

Объекты внутреннего аудита могут быть различными в зависимости от особенностей экономического субъекта и требований его руководства и (или) собственников. Как правило, функции внутреннего аудита включают в себя:

- проверки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, их мониторинг и разработку рекомендаций по улучшению этих систем;

- проверки бухгалтерской и оперативной информации, включая экспертизу средств и способов, используемых для идентификации, оценки, классификации такой информации и составления на ее основе отчетности, а также специальное изучение отдельных статей отчетности, включая детальные проверки операций, остатков по бухгалтерским счетам;

- проверки соблюдения законов и других нормативных актов, а также требований учетной политики, инструкций, решений и указаний руководства и (или) собственников;

- проверку деятельности различных звеньев управления;

- оценку эффективности механизма внутреннего контроля, изучение и оценку контрольных проверок в филиалах, структурных подразделениях экономического субъекта;

- проверки наличия, состояния и обеспечения сохранности имущества экономического субъекта;

- работу над специальными проектами и контроль за отдельными элементами структуры внутреннего контроля;

- оценку используемого экономическим субъектом программного обеспечения;

- специальные расследования отдельных случаев, например подозрений в злоупотреблениях;

- разработку и представление предложений по устранению выявленных недостатков и рекомендаций по повышению эффективности управления.

Объективность внутреннего аудита обеспечивается степенью его независимости в структуре управления экономического субъекта. Это требование к внутреннему аудиту, как правило, обеспечивается тем, что он подчиняется и обязан представлять отчеты только назначившему его руководству и (или) собственникам и независимым от руководителей проверяемых филиалов экономического субъекта, структурных подразделений, органов внутреннего контроля и т.п.

Внутренний аудит не только дает информацию о деятельности самой организации, но и подтверждает правильность и достоверность отчетов менеджеров. Используя информацию внутреннего аудита, руководство предприятия может оперативно и своевременно осуществлять необходимые изменения внутри предприятия.

В определенной мере функции внутренних аудиторов выполняют ревизорские группы при бухгалтериях крупных предприятий, подчиненные главному бухгалтеру или финансовому директору, однако функции внутренних аудиторов шире.

Остановимся теперь на внешнем аудите. Необходимо сказать, что внутренний и внешний аудит дополняют друг друга и в то же время существенно отличаются.

Существуют два основных отличия аудита внутреннего от внешнего. Первое, внешний аудит традиционно ориентируется на подтверждение достоверности финансовой отчетности компании и фокусируется на операциях и событиях, могущих оказать материальное воздействие на отчетность компании. Внутренний аудит направлен на оценку существующей системы контроля компании и эффективности ее различных подразделений – производство, маркетинг, продажи, финансы и т.д. Второе, внешний аудит служит, в первую очередь, интересам клиентов компании в широком понимании этого термина – поставщикам, потребителям, кредиторам, налоговым органам. Внутренний аудит служит, в первую очередь, интересам менеджеров компании. Эффективная система внутреннего аудита может снизить затраты компаний на аудит внешний, хотя и не может полностью его заменить.

Кроме того, основное отличие, по нашему мнению, внутреннего и внешнего аудита состоит в том, что организация и деятельность внутреннего аудита не попадает под правовое регулирование Закона 307-ФЗ. При проведении внутреннего аудита сотрудники, аудиторская служба экономического субъекта не связаны Федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Другое важное отличие. Внешний аудит проводится на основании договора об оказании аудиторских услуг. При этом исполнителем по договору может выступать только аудиторская организация или аудитор, являющиеся членами саморегулирующей организации аудиторов. С точки зрения предъявляемых требований аудиторы и аудиторские организации разделены новым Законом 307-ФЗ на три категории:

Первая категория: осуществляющие аудит организаций, ценные бумаги которых допущены к торгам организаторами торговли, кредитных, страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов, консолидированной отчетности;

Вторая категория: осуществляющие аудит организаций, собственником которых на 25% и более является государство;

Третья категория: осуществляющие аудит прочих экономических субъектов.

Для аудиторов первой и второй категорий Законом 307-ФЗ введены дополнительные требования, не предъявляемые к прочим аудиторам, а именно:

- аудит первой категории субъектов может осуществляться только аудиторскими организациями, которые, начиная с 2011 года должны иметь аудиторов, обладающих новым, единым квалификационным аттестатом (пп.1 п.4 ст.23 Закона 307-ФЗ);

- в отношении аудиторов второй категории предусмотрено осуществление внешнего контроля качества не только саморегулируемыми организациями аудиторов, но и уполномоченным федеральным органом (пп. 5, 9 ст.10 Закона 307-ФЗ) и с меньшей периодичностью (3 и 2 года соответственно), чем в общем случае (5 лет).

И следующее, важное на наш взгляд отличие, о котором мы уже говорили выше, вытекающие из определения понятий «аудита» и «аудиторской деятельности» набор аудиторских услуг, оказываемых аудиторскими организациями.

При проведении внешнего аудита аудиторская организация может либо осуществить независимую проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о ее достоверности. То есть только ту отчетность, которая предусмотрена Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 года № 129-ФЗ, а также аналогичную по составу отчетность, предусмотренную иными федеральными законами. Либо оказать прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги, поименованные в п. 7 ст. 1 Закона 307-ФЗ.

**2.2 Характеристика сопутствующих услуг**

Прежде чем перейти к рассмотрению настоящего вопроса еще раз отметим, что Законом № 307-ФЗ произведено деление на аудиторские услуги и прочие виды деятельности, так или иначе связанные с аудитом. Перечень сопутствующих аудиту услуг должен устанавливаться федеральными стандартами данной деятельности (п. 4 ст. 1 Закона № 307-ФЗ).

В настоящее время действуют федеральные правила (стандарты) утвержденные Постановлением Правительства РФ «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» № 696 от 23.09.2002 г. (далее по тексту – Стандарты) в отношении следующих работ:

- выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации;

- компиляция финансовой информации;

- обзорная практика бухгалтерской отчетности.

Выполнение **согласованных аудиторских процедур** по специальным техническим заданиям позволяет принимать объективные управленческие решения и решать насущные проблемы организаций.

Для проведения согласованных процедур необходима договоренность не только между аудитором и хозяйствующим субъектом, который его нанимает, но и согласие третьей стороны (например, заинтересованной организации, которая является собственником или потенциальным покупателем проверяемого хозяйствующего субъекта, кредитной организацией, рассматривающей надежность потенциального заемщика).

Согласованные процедуры могут выполняться аудитором в отношении:

**- финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом**, либо одного из ее элементов (например, бухгалтерского баланса или отчета о прибылях и убытках);

**- отдельных показателей финансовой информации.** Например:

- Проверка отдельных участков бухгалтерского учета (дебиторская и кредиторская задолженности, экспортно-импортные операции, учет основных средств и пр.;

- Оценка правильности определения налогооблагаемой базы по всем налогам, правомерности применения организацией налоговых льгот и т.д.;

- Участие в инвентаризации имущества, аудит результатов инвентаризации;

- Проверка отдельных хозяйственных операций с целью определения законности осуществления отдельных сделок, подтверждения прав собственности, полноты отражения имущества и подтверждения обязательств;

- Диагностика и анализ систем внутреннего контроля и управления.

При проведении процедур, согласованных в рамках технического задания, предусматривается применение таких инструментов аудиторской проверки, как запросы, наблюдение, инспектирование, получение подтверждений, анализ, пересчет, сравнение и другие действия по проверке точности записей.

По результатам проведения согласованных процедур представляется только **письменный отчет** об отмеченных фактах без обеспечения уверенности в форме аудиторского заключения. В нем не выражается мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и финансовой информации.

Представители хозяйствующего субъекта или другие пользователи отчета самостоятельно дают оценку выполненным согласованным процедурам в отношении финансовой информации и фактам, указанным в отчете, а также делают собственные выводы, основанные на отчете.

Отчет предоставляется только сторонам, договорившимся о выполнении согласованных процедур, поскольку другие стороны, не осведомленные о причинах проведения процедур, могут неверно истолковать их результаты.

**Компиляция финансовой информации** – это сбор, классификация и обобщение финансовой информации, а также возможная ее трансформация (преобразование форм финансовой (бухгалтерской) отчетности, подготовленных в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации, в отчеты, позволяющие формировать объективную отчетную информацию, отражающую экономические процессы компании).

При компиляции финансовой информации применяются специальные **экспертные знания аудитора по бухгалтерскому учету.**

Предварительно с заказчиком согласовывается характер задания и объем информации, представленной для компиляции, принципы бухгалтерского учета в организации, на основе которых будет проведена компиляция, а также форма отчета и использование информации после ее компиляции. Например:

Трансформация российской отчетности в отчетность по стандартам МСФО и GAAP;

Формирование управленческой отчетности на основе финансовой информации в удобной и понятной форме, адекватной целям управления;

Формирование сводной бухгалтерской отчетности группы предприятий и компаний, имеющих дочерние и зависимые организации.

Работа по компиляции финансовой информации состоит в приведении сведений, предоставленных заказчиком, в удобную для понимания и управления форму. Компиляция финансовой отчетности не предполагает проверку источников информации и иных предпосылок составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, лежащих в основе этой информации.

По результатам компиляции составляется **отчет аудитора**, который передается заказчику. В данном отчете не выражается и не может быть выражена уверенность в достоверности финансовой отчетности.

**Обзорная проверка** представляет собой набор сокращенных по сравнению с обычным аудитом процедур, направленных на быстрое обнаружение признаков, которые позволяют считать, что бухгалтерская (финансовая) отчетность или иная информация не была составлена во всех существенных отношениях в соответствии с установленными требованиями к ее составлению. При этом аудитор ограничивается в основном запросами и аналитическими процедурами, не прибегая к детальным тестам.

Как правило, при обзорной проверке не предусматриваются оценка систем бухгалтерского учета, внутреннего контроля, тестирование бухгалтерских записей, проведение наблюдения за организацией компьютерной обработки данных и т.п. Проводимые аудиторами в ходе обзорной проверки процедуры рассматривают не все доказательства, требуемые для аудита. Поэтому обнаружение возможных существенных искажений финансовой отчетности менее вероятно по сравнению с результатами аудита. Следовательно, уровень уверенности по итогам обзорной проверки ниже уровня, представляемого в аудиторском заключении.

О выявленных отклонениях в бухгалтерском учете и отчетности от установленного порядка, об обнаруженных аудитором фактах преднамеренных искажений бухгалтерской отчетности, заказчику сообщается в **письменном отчете**. Письменный отчет оформляется как дополнение к **заключению**, в котором результаты обзорной проверки выражаются в форме негативной уверенности. Иными словами, в заключении указывается, не привлекло ли внимание аудитора что-либо, заставившее предположить, что проверяемые отчетность или информация не были составлены во всех существенных отношениях в соответствии с установленными требованиями.

Принятые до вступления в силу Закона № 307-ФЗ Стандарты по-прежнему являются обязательными для применения вплоть до введения новых правил.

Аудиторы могут оказывать и прочие услуги, поименованные в п. 7 ст. 1 Закона № 307-ФЗ:

1) постановку, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, бухгалтерское консультирование;

2) налоговое консультирование, постановку, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций;

3) анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;

4) управленческое консультирование, в том числе связанное с реорганизацией организаций или их приватизацией;

5) юридическую помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью, включая консультации по правовым вопросам, представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и органах местного самоуправления;

6) автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;

7) оценочную деятельность;

8) разработку и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;

9) проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;

10) обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

Мы уже говорили, что согласно информационного сообщения Минфина данный список отнюдь не является закрытым. Ранее такие услуги также были прописаны в Законе № 119-ФЗ и считались аудиторскими. Однако теперь их правовая регламентация изменилась. Соответственно к данным видам деятельности не применяются требования, предусмотренные Законом № 307-ФЗ, и специализированные организации могут ими заниматься наравне с иными участниками рынка.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Вступление в действие Федерального закона № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» законодательно закрепило новую схему регулирования аудиторской деятельности в РФ. В основном, естественно, закон обращен к аудиторам, однако и пользователи аудиторских услуг должны учесть в своих отношениях с аудиторами появившиеся новшества в законодательстве.

Основными чертами новой модели, заложенной в Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ, являются:

- перераспределение функций государственного регулирования от Правительства РФ к уполномоченному федеральному органу регулирования аудиторской деятельности и от уполномоченного органа к саморегулируемым организациям аудиторов;

- отмена лицензирования и обязательное членство аудиторов и аудиторских организаций в саморегулируемых организациях, причем только в одной СРО;

- внешний контроль качества аудиторских услуг со стороны саморегулируемых организаций по отношению к их членам, а в установленных случаях и со стороны уполномоченного федерального органа;

- отмена обязательного страхования ответственности аудитора, обеспечение ответственности аудиторов через механизм компенсационных фондов, формируемых саморегулируемыми организациями.

Следует отметить, что специфика аудиторской профессии состоит в том, что, будучи связанным условиями договора с конкретным клиентом – аудируемым лицом, аудитор является лицом независимым и обязан действовать в интересах широкого круга лиц, прежде всего инвесторов и финансовых организаций, подтверждая для них своим независимым мнением достоверность финансовой отчетности аудируемого лица. Новый закон об аудиторской деятельности содержит в себе целый ряд положений, которые призваны обеспечить эту независимость аудитора, в том числе и путем введения дополнительных требований для пользователей аудиторских услуг.

В своей работе мы постарались рассмотреть и дать характеристику видов аудита и сопутствующих аудиту услуг с позиции изменившегося законодательства. При написании настоящей работы мы столкнулись с объективными трудностями, обусловленными отсутствием современной специальной литературы, которая бы в полной мере отражала произошедшие изменения действующего законодательства.

**Список использованных источников**

1. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008 г. //Собрание законодательства РФ. 05.01.2009. № 1. Ст. 15.
2. Федеральный закон «О саморегулируемых организациях» № 315-ФЗ от 01.12.2007 г. (в ред. Федеральных законов от 22.07.2008 № 148-ФЗ, от 23.07.2008 № 160-ФЗ, от 28.04.2009 № 62-ФЗ) //Собрание законодательства РФ. 03.12.2007. № 49. Ст. 6076.
3. Федеральный закон № 177-ФЗ от 23.12.2003 г. «О страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации» //Собрание законодательства РФ. 29.12.2003. № 52 (часть I). Ст. 5029.
4. Федеральный закон № 86-ФЗ от 10.07.2002 г. «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» //Собрание законодательства РФ. 15.07.2002. № 28. Ст. 2790.
5. Федеральный закон № 119-ФЗ от 07.08.2001 г. «Об аудиторской деятельности» //Собрание законодательства РФ. 13.08.2001. № 33 (часть I). Ст. 3422.
6. Федеральный закон № 129-ФЗ от 23.02.1996 г. РФ «О бухгалтерском учете» // Собрание законодательства РФ. 25.11.1996. № 48. Ст. 5369.
7. Закон СССР «О собственности в СССР» № 1305-1 от 06.03.1990 г. //Ведомости СНД и ВС СССР. 1990. № 11. Ст. 164.
8. Закон СССР «О предприятиях в СССР» № 1529-1 от 04.06.1990 г. //Ведомости СНД и ВС СССР. 1990. № 25. Ст. 460.
9. Закон РСФСР «О предприятиях и предпринимательской деятельности» № 445-1 от 25.12.1990 г.//Ведомости СНД и ВС РСФСР.1990. № 30, Ст. 418.
10. Указ Президента РФ № 2263 от 22 декабря 1993 г. «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации» //Собрание актов Президента и Правительства РФ. 27.12.1993. № 52. Ст. 5069.
11. Постановление Правительства РФ «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» № 696 от 23.09.2002 г. (в ред. Постановлений Правительства РФ от 04.07.2003 № 405, от 07.10.2004 № 532, от 16.04.2005 № 228, от 25.08.2006 № 523, от 22.07.2008 № 557, от 19.11.2008 № 863)//Собрание законодательства РФ. 30.09.2002. № 39. Ст. 3797.
12. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям» (одобренно Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20.10.1999 г., протокол № 6) //Аудиторские ведомости. № 11. 1999.
13. Информационное сообщение Министерства финансов РФ «Для пользователей аудиторских услуг в связи с вступлением в силу Федерального закона от 30 декабря 2008 г. N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности» //Финансовая газета. № 5. 29.01.2009.
14. Андреев В.К. Правовое регулирование аудита в России. – М.: Инфра-М, 2006 г.
15. Алборов М.Д. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК. – М.: «Дело и Сервис», 2007 г.
16. Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. – изд.5-е, перераб. и доп., – М.: Информационно-издательский дом «Филинъ», 2005 г.
17. Воронина Л.И. Основы современного бухгалтерского учета и аудита: Учебное пособие. Часть 2. Основы аудита. – М.: 2006 г.
18. Воронина Л.И. Основы современного бухгалтерского учета и аудита: Учебное пособие в 2 частях. Часть 2. Основы аудита. – М.: 1999.
19. Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В. Аудит: Учебное пособие. – М.: ИД ФБК-Пресс, 2006 г.
20. Ковалева О.В., Константинов Ю.П. Аудит. Учебное пособие. – М.: "Издательство ПРИОР", 2005 г.
21. Камышанов П.И. Практическое пособие по аудиту. – М., 2006 г.
22. Козлова Е.П., Бухгалтерский учет в организации/ Козлова Е.П., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н. – М.: «Финансы и статистика», 2006 г.
23. Лебедев В.А. Финансовое право. Т.1. СПб., 1889.
24. Подольский В.И., Поляк Г.Б., Савин А.А. и др. Аудит. Учебник. – 2-е изд. – М.: ЮНИТИ, 2007.
25. Скобара В.В. Аудит: методология и организация. – М.: Инфра-М, 2005 г.
26. Терехов А.А. Аудит. – М.: Финансы и статистика. 1998. С. 87.
27. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. Учебное пособие. – М., 2006 г.
28. Шешукова Т.Г., Городилов М.А. Аудит: теория и практика применения международных стандартов: Учеб. пособие. - 2-е изд., доп. – М.: Финансы и статистика, 2005 г.
29. Зеленин В.А. Аудиторский риск и его оценка. // Бухгалтерский учет, 2007 г. – № 2, С.8.
30. Иванова Н.Г. Аудиторская проверка затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции. // Бухгалтерский учет 2007 г. – № 3, с.13.
31. Крикунов А.В. Организация российского аудита: итоги и перспективы. // Аудиторские ведомости. 2007 г. № 2, с.25.