**Зміст.**

Вступ. 2

1. АУДИТ В РОСІЇ. 4

1.1. Історична Довідка. 4

1.2. Стан аудиту. 5

1.3. Стандарти 8

1.4. Ринок аудиторських послуг 9

1.5. Консалтинг 11

1.6. Перспективи. 11

2. АУДИТ В РЕСПУБЛІЦІ БІЛОРУСЬ 15

3. АУДИТ В РЕСПУБЛІЦІ КАЗАХСТАН 17

Завершення. 18

Література. 19

# Вступ.

Виникнення аудиту пов’язано з розподілом інтересів тих, хто безпосередньо займається керуванням підприємством (адміністрація, менеджери), і тих, хто вкладає гроші в його діяльність (власники, акціонери, інвестори). Останні не могли і не хотіли покладатися на ту фінансову інформацію, яку подавали керівники і підлеглі їм бухгалтери підприємства. Досить часті банкрутства підприємств, обман з боку адміністрації підприємства значно підвищували ризик фінансових вкладень. Акціонери хотіли бути впевнені в тому, що їх не обдурюють, що звітність, яка подається адміністрацією, повністю відбиває реальний фінансовий стан підприємства. Для перевірки правильності фінансової інформації і підтвердження фінансової звітності запрошувались люди, яким, на думку акціонерів, можна було довіряти. Головною вимогою до аудитора, були його беззаперечна чесність і незалежність.

Історичною батьківщиною аудиту є Англія, де з 1844 року виходить серія законів про компанії, відповідно до яких правління акціонерних компаній зобов’язанні запрошувати не рідше ніж один раз на рік спеціальну людину для перевірки бухгалтерських рахунків і звіту перед акціонерами.

В Російській Імперії, до складу якої входили всі теперішні країни СНД, звання аудитора було введене царем Петром І. Посада аудитора вміщувала в себе деякі обов’язки діловода, секретаря і прокурора. Аудиторів в Росії називали присяжними бухгалтерами. Всі три спроби організації аудиту: в 1889 році, 1912 та 1928, виявились марними.

В країнах СНД, які виникли на терені СРСР, аудиторська діяльність у сучасному вигляді з’явилась порівняно недавно, і в зв’язку з економічними реформами отримує все більше розповсюдження.

Першими аудиторськими організаціями в колишніх республіках СРСР стали представництва та дочірні підприємства акціонерного товариства "Інаудит", яке було засновано восени 1987 року. Спочатку аудит проводився на спільних підприємствах, пов’язаних з участю іноземного капіталу, так як зарубіжні партнери вимагали подання їм звітності, яка підтверджена незалежною аудиторською організацією.

З виникненням нових форм підприємницької діяльності, появою акціонерних товариств, товариств з обмеженою відповідальністю, комерційних банків та інших підприємств сфера застосування аудиту значно розширилась.

Аудиторські послуги в країнах СНД пропонує і так звана Велика шістка найбільших аудиторських фірм світу, до якої входять: Deloitte & Touche, Ernst & Young, Artur Anderson, Price Waterhouse, Cooper & Lybrant, KPMG. Кожна з цих фірм є великою міжнародною групіровкою, фірми-члени якої працюють в багатьох країнах світу. Всі ці фірми за своєю організаційною структурою являють собою партнерства (товариства) з необмеженою відповідальністю. Кожна з груп, яка входить до великої шістки в цілому пропонуюють весь спектр аудиторських і консультаційних послуг, а окремі фірми, які входять в дану групу можуть мати певну спеціалізацію (податкове консультування і аудит в певній сфері бізнесу та інше).

Аудиторська діяльність в країнах СНД — в Україні, Російській Федерації, Білорусі, Казахстані, Вірменії, Узбекистані, та інших — розвивається в міру розвитку ринкової економіки, урізноманітнення форм власності капіталу. Аудиторська діяльність в цих країнах регулюється спеціальним законодавством та нормативно-правовими актами з аудиту. Позитивним в розвитку аудиту в країнах СНД є те, що створено координаційний центр з Аудиту за участю певних структур ООН, Асоціації аудиторів і бухгалтерів СНД, асоціації аудиторів та бухгалтерів країн-учасників. Координаційний центр сприяє розробці методичного забезпечення аудиту, створенню підручників для підготовки бухгалтерів - аудиторів у вузах, уніфікації навчальних планів для підготовки бакалаврів і магістрів за фахом "економіст з бухгалтерського обліку і аудиту".

У країн СНД загальне соціалістичне минуле і, як наслідок цього, - схожість проблем, що виникають при формуванні ринкових відносин в економіці. Тому метою нарад даної робочої групи є координація дій організацій і об'єднань бухгалтерів і аудиторів для обміну досвідом. Такий обмін досвідом грає важливу роль у спільному розвитку, приведенні системи обліку, отже - Аудиту у відповідність із міжнародними стандартами. Крім того, сьогодні й у близькому майбутньому повна дезинтегрованність економіки колишніх республік СРСР недоцільна.

Як слідство цього виникає необхідність у єдності систем бухгалтерського обліку і спільної організації і побудови аудиторської справи.

Регламентацією бухгалтерського обліку майже у всіх країнах СНД займаються Міністерства фінансів. (Крім Казахстану, де разом із Мінфіном працює в даному напрямку і Національний комітет по бухгалтерському обліку). Регламентацією аудиторської діяльності займаються: - в Азербайджан - Аудиторська палата; - у Бєларусі - Аудиторська палата; - у Казахстані - Міністерство фінансів і Національний комітет по Аудиту; - у Молдові - Міністерство фінансів і Асоціація аудиторів; - у Російській федерації - Міністерство фінансів, Центробанк. Росстрахнадзор і Президія Асоціації аудиторів; - в Україні - Аудиторська палата.

Ліцензування і сертифікацію аудиторів здійснюють:

* У Республіці Бєларусь. - Аудиторська палата (Аудиторська палата Республіки Бєларусь входить до складу Кабінету Міністрів країни - прим. авт.)
* Молдова - Міністерство фінансів (сертифікат "А") і Нацбанк (сертифікат "Б").
* Казахстан. Міністерство фінансів і Нацбанк.
* Російська федерація. Міністерство фінансів, Центробанк. Росстрахнадзор.
* Україна. Аудиторська палата.

Кваліфікаційні вимоги до аудиторів у країнах СНД в основному схожі. До відмінностей можна віднести: необов'язковість вищої освіти (Молдова - середнє спеціальне); досвід роботи з фаху бухгалтер, економіст, юрист, помічник аудитора від 3-х років (Азербайджан і Україна) до 5-и років (Бєларусь. Казахстан, Молдова, Росія). Громадянство для претендентів на сертифікат аудитора обов'язково тільки в Україні.

Усе пізнається в порівнянні, і якщо виходити з приведених даних, то український аудитор знаходиться сьогодні далеко не в самому гіршому положенні. Звичайно, не можна сказати, що в найбільше вигідному. Наприклад, глава Аудиторської палати Республіки Бєларусь дивується з приводу майбутніх в Україні законодавчих обмежень, звуженні сфери додатка обов'язкового Аудиту. Оскільки в Бєларусі Президент Республіки спеціальним Указом доручив Кабінету Міністрів доповнити перелік суб'єктів господарської діяльності, для яких обов'язкова аудиторська перевірка. (На сьогоднішній день у Бєларусі Аудит обов'язковий тільки для комерційних банків, страхових компаній і іноземних фірм). Крім того, і в Парламенті, і в Уряді Бєларусі в даний час відсутні скільки-небудь істотні антиаудиторські настрої. Аудит у Росії, у відмінності від України і Бєларусі, розвивається особливим шляхом, у відриві від світового досвіду, що призводить до деякої дезорганізації і плутанини. Наприклад, присутність у Росії чотирьох фахових об'єднань аудиторів: Асоціація бухгалтерів і аудиторів, Спілка аудиторів, Товариство аудиторів, Російська колегія аудиторів і декількох інституцій по ліцензуванню аудиторів лише ускладнює розвиток російського Аудиту.

# 1. АУДИТ В РОСІЇ.

## 1.1. Історична Довідка.

З різних причин довго не вдавалось створити спеціалізоване законодавство як основу для ауди­торської діяльності. Тільки, у грудні 1993р. Указом Президента Російської Федерації було затверджено Тимчасові правила аудиторської діяльності, які, врешті-решт, майже через сім років після того як аудит в Росії став одним з видів підприємницької діяльності визначили "правила гри".

Оцінка якості цих правил була неоднозначною, проте вони й визначили організаційні основи інституційної побудови аудиту, його цілі і завдання. Тимча­сові правила мали значний позитивний вплив на подальший розвиток не тільки аудиторської діяль­ності, а і всієї системи ринкових відносин у Росії.

З грудня 1993 р. і до тепер аудиторська діяльність у Росії розвивається бурхливими тем­пами, збільшується кількість аудиторських, фірм і атестованих аудиторів, з'являється багато нових професійних періодичних видань, розвивається система професійної підготовки аудиторів, прак­тично в усіх. адміністративних одиницях Росії створено професійні аудиторські організації.

У 1994 р. було затверджено критерії обов'яз­кового аудиту, що суттєво розширило кількість організацій, які підлягають обов'язковому аудиту, і збільшило попит на аудиторські послуги.

Розробляються правила (стандарти) аудиторської діяльності. У квітні 1996р. Комісія з аудиторської діяльності розробила і рекомендувала до використання Порядок складанню ауди­торського висновку про бухгалтерську звітність. Практично завершено підготовку ще ряду правил (стандартів) з аудиторської діяльності, їх подальше затвердження багато в чому затримується у зв'язку з відсутністю закону про аудиторську діяльність.

Початковий період розвитку аудиту в Росії за­вершився.

## 1.2. Стан аудиту.

**Законодавча база**

**Тимчасові правила аудиторської діяльності**

**в Російській Федерації**

Указом Президента Російської Федерації "Про аудиторську діяльність в Російській Федерації" від 22 грудня 1993 р. № 2263 було затверджено Тимчасові правила аудиторської діяльності в Російській Федерації (далі - Тимчасові правила). Передбачалось, що Тимчасові правила діятимуть до прийняття закону, що регулює аудиторську діяльність.

Усі аудитори - фізичні особи повинні; були до 1 жовтня 1994 р. пройти атестацію на право здійснення аудиторської діяльності; юридичні й фізичні особи, що займаються аудиторською діяльністю самостійно, зобов'язані були до 1 січня 1995 р. одержати відповідні ліцензії.

Проведення аудиторської діяльності без атестації. починаючи з 1 жовтня 1994 р. і без ліцензії, починаючи з 1 січня 1995 р., було заборонено.

Для розробки відповідних документів координації робіт з атестації і ліцензування Указом передбачалось створення Комісії з аудиторської діяльності при Президенті Російської Федерації. Комісію не було наділено будь-якими адміністративними повноваженнями, її роль зводилась практично до організації підготовки для Уряду проектів нормативних актів і положень, необхідних для створення умов аудиторської діяльності в Росії.

Тимчасові правила визначають, аудиторську діяльність як незалежний позавідомчий фінансовий контроль.

Тепер основною метою аудиторської діяль­ності є встановлення достовірності і бухгалтерської (фінансової) звітності організацій і відповідності здійснених ними фінансових та господарських операцій нормативним актам, чинним в Російській Федерації.

Встановлено, що аудиторська перевірка може ї бути1 обов'язковою або ініціативною. Обов'язкова аудиторська перевірка здійснюється тільки у випадках, прямо встановлених законодавством Російської і Федерації, а ініціативна - за рішенням організації. Крім того, відповідно до Тимчасових правил обов’язкова аудиторська перевірка може провадитися також за дорученням державних органів.

У Тимчасових правилах визначено "супутні" послуги, які можуть надаватися аудиторами: постанов­ка, відновлення і ведення бухгалтерського (фінан­сового) обліку, складання декларацій про доходи бухгалтерську (фінансову) звітність, аналіз господарсько-фінансової діяльності, оцінка активів і пасивів консультування з питань фінансового, "податкового" банківського та іншого господарського законодавства Російської Федерації, а також навчання і надання інших послуг за профілем своєї діяльний.

Тимчасові правила забороняють займатися аудиторам будь-якою підприємницькою діяльністю крім визначеної цими правилами. Неважко помітити, що список "супутніх" послуг далеко не повний. Так, очевидно, проведення аудитором консультацій з неросійського господарського законодавства, якщо формально застосовувати Тимчасові правила, може виявитися незаконним.

Є одне з положень Тимчасових правил, яке досі все ще не працює. Йдеться про так звані перевірки за замовленнями державних органів. Процедура запрошення аудитора дуже докладно описується і Тимчасовими правилами. Проте досі не встановлено порядок визначення вартості такого роду перевірок, і ця норма практично не застосовується.

Сама по собі ідея запрошення аудитора для проведення робіт за замовленням прокурора, суду або арбітражного суду не викликає заперечень. Проте Тимчасові правила дають змогу органу дізнання і слідчому за умови наявності санкції прокурора, а також прокурору, суду й арбітражному суду дати аудитору "доручення про прове­дення аудиторської перевірки організації за умови наявності у виробництві зазначених органів пору­шеної (відновленої виробництвом) кримінальної справи, прийнятої до виробництва (відновленої виробництвом) цивільної справи або справи, підвідомчої арбітражному суду". Строк проведен­ня аудиторської перевірки за таким дорученням визначається за домовленістю з аудитором і, як правило, не повинен перевищувати двох місяців.

Оплата при проведенні перевірки за доручен­ням органів дізнання, прокурора, слідчого, суду й арбітражного суду. як визначено в Тимчасових правилах, має здійснюватися попередньо за раху­нок організації, яку перевіряють, за ставками, що­року затвердженими Урядом Російської Федерації з врахуванням середньої ставки оплати, що скла­лася на ринку аудиторських послуг. Аудитори ка­тегорично заперечують проти такого способу, визначенні вартості їх послуг, оскільки для ба­гатьох аудиторських фірм, і насамперед великих, де ставки суттєво вищі від середніх, це означає явно збиткові умови роботи.

Тимчасовими правилами встановлюються певні обмеження для аудиторів і аудиторських фірм на проведений аудиторських перевірок. Так, ауди­торська перевірка не може провадитися аудито­рами, якщо вони в засновниками, власниками, акціонерами, керівниками та іншими посадовими особами організації, яку перевіряють, або є із зазначеними особами родичами (батьки, по­дружжя, брати, сестри, сини, дочки, а також бра­ти, сестри, батьки і діти подружжя). Аудиторські фірми не можуть здійснювати аудиторську пе­ревірку щодо організацій, які є Їх засновниками, власниками, акціонерами, кредиторами, страхуваль­никами, а також щодо яких ці аудиторські фірми є засновниками, власниками, акціонерами. Також за­бороняється провадити аудиторські перевірки в ор­ганізаціях, де цією аудиторською фірмою надавались послуги з відновлення і ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності.

Аудитори можуть самостійно визначати форми і методи аудиторської перевірки, виходячи з ви­мог нормативних актів Російської Федерації, а та­кож з конкретних умов договору з організацією або змісту доручення державного органу.

Результат аудиторської перевірки - висновок аудитора складається з трьох частин - вступної, аналітичної й підсумкової.

У вступній частині для аудиторської фірми зазначають: юридичну адресу і телефони; поряд­ковий номер, дату видачі й назву органу, що ви­дав ліцензію на здійснення аудиторської діяль­ності, а також строк дії ліцензії; номер реєстра­ційного свідоцтва; номер розрахункового рахунку; прізвища, імена і по батькові всіх аудиторів, що брали участь у перевірці; для аудитора, який пра­цює самостійно: прізвище, Ім'я і по батькові, стаж роботи аудитором; дату видачі й назву органу, що видав ліцензію на здійснення аудиторської діяль­ності, а також строк дії ліцензії; номер реєстра­ційного свідоцтва; номер розрахункового рахунку.

В аналітичній частині вказують: назву ор­ганізації і період діяльності її, за який здійснюєть­ся перевірка; результати експертизи організації бухгалтерського (фінансового) обліку, складання відповідної звітності і стану внутрішнього контро­лю; факти, виявлених у ході аудиторської пе­ревірки суттєвих порушень встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку і складання фінан­сової звітності, що впливають на її достовірність також порушень законодавства Російської Федерації при здійсненні господарсько-фінансових операцій, які завдали або можуть завдати шкоди інтересам власників організації, держави і третіх осіб.

Підсумкова частина аудиторського висновку містить запис про підтвердження достовірності бух­галтерської (фінансової) звітності організації. Тільки підсумкова частина висновку призначена для пу­блікації і подання заінтересованим користувачам.

У випадку, якщо організацією-замовником у ході проведенні перевірки не усунуто суттєві по­рушення у веденні бухгалтерського (фінансового) обліку, складанні відповідної звітності та додер­жанні законодавства Російської Федерації, у підсум­ковій частині аудиторського висновку робиться за­пис про неможливість підтвердження достовірності бухгалтерської (фінансової) звітності.

Отже, Тимчасові правила визначають тільки два можливих варіанти: або позитивний, або негативний аудиторський висновок, що звичайно, не вкла­дається у норми міжнародних стандартів. Не досить чітким є ствердження про те, що "позитивний аудиторський висновок може бути тільки за умови усу­нення порушень законодавства", оскільки далеко не всяке порушення закону можна "усунути".

Порядок атестації аудиторів на право здійснення аудиторської діяльності, формування атестаційних комісій і розмір сплати за проведення атестації, а та­кож порядок одержання ліцензій на здійснення ауди­торської діяльності затверджуються Урядом Росій­ської Федерат за поданням Комісії з аудиторської діяльності при Президенті Російської Федерації.

До атестації допускаються особи, що мають економічну або юридичну (вищу або середню спеціальну) освіту, а також стаж роботи не менш як три роки з останніх п'яти як аудитора, спе­ціаліста аудиторської організації, бухгалтера еко­номіста, ревізора, керівника підприємства, науко­вого працівника або викладача з економічного профілю. До атестації не допускаються особи за­суджені вироком суду із застосування покарання у вигляді позбавлення права посідати певні посади або займатися певною діяльністю у сфері фінансово-господарських відносин протягом відбуття покарання і в подальший період до погашення (зняття) судимості в установленому законом порядку.

Ліцензії видаються на здійснення: банківського ау­диту, аудиту страхових організацій, аудиту бірж, позабюджетних фондів та інвестиційних інститутів: за­гального аудиту (аудиту інших економічних суб'єктів).

Ліцензії на здійснення аудиторської діяльності мо­жуть бути анульовані тільки органами, які видали їх.

Такі основні положення Тимчасових правил, за якими регулюється аудиторська діяльність у Росії тепер.

## 1.3. Стандарти

У Росії розробка правил (стандартів) з ауди­торської діяльності розпочалась більш як два роки тому. Перші дев’ять проектів стандартів були розроблені й опубліковані у збірнику "Аудит у Росії" (Видання "Контакт" (ФБК) - НИФИ, 1994. -186 с.). У квітні 1996 р. перший стандарт з ауди­торської діяльності - "Порядок підготовки ауди­торського висновку" було схвалено Комісією з аудиторської діяльності. У процесі доробки пере­буває ще рад стандартів.

Проте підготовка і впровадження аудиторських стандартів відбуваються досить повільно з двох при­чин. По-перше, немає закону з аудиторської діяль­ності, без якого неможлива розробка деяких загаль­них стандартів, наприклад, стандарту "Принципи аудиту", оскільки його зміст великою мірою визнача­тиметься положеннями закону. По-друге, немає ор­гану, якому надано право розробляти і затверджува­ти стандарти, які б були обов'язковими до застосу­вання. Тепер Комісія з аудиторської діяльності за своїм статусом може тільки розробити стандарт і рекомендувати аудиторам застосовувати його. Ре­ально правила і методи роботи аудиторів визнача­ються органами, що видають ліцензії.

Так, Центральний банк випустив інструкцію, що визначає порядок підготовки аудиторських вис­новків за звітами банків, яка багато в чому відрізняється від аналогічного стандарту, схвале­ного Комісією з аудиторської діяльності. "Росстрахнадзор" готує свої правила за поданням ре­зультатів аудиту. Отже, вже сьогодні можна розглядати як певну тенденцію розподіл правил і методів аудиту згідно з його видами: загальний (фондів і бірж), банківський і страховий.

Негативні наслідки такого становища очевидні. У майбутньому законі необхідно обов'язково ви­ключити можливість застосування різних стан­дартів при проведенні аудиту різних типів ор­ганізацій. Стандарти аудиту повинні бути єдиними і грунтуватися на міжнародних аудиторських стан­дартах. Інакше можливе абсолютне домінування на російському ринку аудиторських послуг міжна­родних аудиторських фірм або, що набагато гірше, російським підприємствам буде значно утруднений вихід на міжнародні фінансові ринки.

## 1.4. Ринок аудиторських послуг

Постійне зростання попиту на аудиторські по­слуги в Росії визначається двома основними фак­торами: розвитком господарського законодавства і розвитком ринку як такого. В перші роки розви­ток аудиту визначається наявністю в нормативних актах вимоги проведення аудиту для СП, банків, страхових організацій, представництв іноземних фірм. І цей етап закінчився з прийняттям Тимчасових правил. З 1994р. багато які підприємства почали розглядати аудит не тільки як обов'язок, визначений законодавче, а й як потребу і необхідність. Набутий досвід роботи в умовах ринку, вірніше, в умовах відсутності централізованого управління, підказує, що дешевше користуватися послугами професіоналів, ніж розплачуватися за свої помилки.

Особливо великі ризики російських під­приємств , пов'язані з нечітким, що швидко змінюється, господарським законодавством, у тому числі податковим. Тому аудиторські послуги багато в чому асоціюються у них із захистом від цих ризиків. Багато які великі російські під­приємства вже ознайомились на практиці з діями податкових органів. І тепер наявність ауди­торського висновку, що підтверджує достовірність фінансового звіту, багато в чому є для під­приємства гарантією відсутності претензій з боку державних органів із сплати податків І відсутності інших порушень законодавства у звітному періоді.

Коло користувачів фінансової звітності, ана­логічно тому, що є в країнах з розвиненою ринко­вою економікою, ще тільки формується в Росії.

Тут доречно зазначити роль міжнародних аудиторських і консультаційних фірм, що працюють на російському ринку. Дуже важливо, що саме діяльність міжнародних аудиторських і консалтингових фірм серйозно вплинула і продовжує безперечно вплива­ти на розвиток аудиту і консалтингу в Росії.

Відмінні стартові умови для роботи міжнарод­них аудиторських і консалтингових фірм в Росії було створено внаслідок реалізації багатьох про­ектів, що фінансуються за рахунок коштів міжна­родних організацій.

Міжнародні аудиторські фірми в Росії працю­ють із "своїми" клієнтами - транснаціональними компаніями, що прийшли а Росію, а також з вели­кими російськими підприємствами. Останні, як правило, є одержувачами іноземних кредитів, і ауди­торський висновок, підготовлений на основі міжна­родних аудиторських стандартів, служить їм необхідною "перепусткою" у світ міжнародних фінансів.

Інтелектуальний і фінансовий потенціал між­народних і національних аудиторських фірм незіставні. В дійсності вони працюють у певному ро­зумінні на різних поверхах російської економіки. Проте найбільші національні аудиторські фірми у чомусь починають конкурувати в Росії з фірмами "великої шістки". За деякими даними, окремі міжнародні аудиторські фірми відчувають серйозні труднощі, пов'язані із занадто великою орієнта­цією на проекти, що фінансуються за рахунок міжнародних організацій, надлишковою концент­рацією на обслуговуванні "своїх" зарубіжних клієнтів і недооцінкою національного сектора еко­номіки, помилками у кадровій політиці з росій­ським персоналом.

Великі російські комерційні банки користують­ся послугами міжнародних аудиторських фірм, очевидно, не без підстав вважаючи, що це їм до­поможе підтвердити свою надійність і солідність пе­ред клієнтами не тільки в Росії, а й за її межами.

Дуже часто останнім часом найбільші російські підприємства прагнуть користуватися одночасно послугами міжнародних і національних аудиторських фірм. Перші виконують аудит І відкри­вають, підприємству виходи на міжнародні ринки. другі ж працюють як бухгалтерські й податкові консультанти і знижують ризики підприємства за претензіями з боку державних органів.

З введенням Положення про атестацію ауди­торів виникла одна проблема, яка спершу була не дуже помітною на ринку аудиторських послуг. З'явилось багато аудиторів, які дають позитивний аудиторський висновок, практично не проводячи аудит. По-перше, це пов'язано з відсутністю на багатьох підприємствах реального власника, яко­му необхідна об'єктивна інформація про фінансо­ве становище підприємства. Реальний власник багатьох підприємств у Росії - керівництво цих підприємств, яке не вбачає потреби в розкритті фінансової інформації для зовнішніх користувачів. По-друге, немає офіційних стандартів, що регу­люють проведення аудиторських перевірок. Тому немає ^ критеріїв для оцінки необхідних обсягів робіт, які повинен виконати аудитор, щоб зібрати достатні свідчення для формування думки про до­стовірність і правильність фінансової звітності.

Отже, з одного боку. в Росії ще не сформувався Інститут власників і зовнішніх користувачів фінансо­вої звітності, а з другого - аудиторам необхідно розробити професійні стандарти, за якими можна було б об'єктивно оцінювати якість їхньої роботи.

## 1.5. Консалтинг

Управлінське консультування в Росії - най­менше розвинений напрям, а, отже, і найбільш перспективний. Поки ще не можна сказати, що настає час управлінського консультування, проте, що такий час скоро настане, можна стверджувати з достатньою певністю. Практично закінчилась приватизація. На багатьох підприємствах а Росії з'явився реальний власник, який хоче створити ефективні механізми з контролю й управління своєю власністю. Він безперечно захоче підвищи­ти ефективність роботи підприємства, його при­бутковість, економічність тощо. Це велике поле діяльності для аудиторських і консалтингових фірм, і тут, на думку деяких експертів, переваги порівняно з міжнародними фірмами матимуть національні фірми, які краще знають конкретні проблеми своїх клієнтів. До того ж і середня вартість послуг відіграватиме не останню роль при виборі консультантів.

## 1.6. Перспективи.

Комісією з аудиторської діяльності при Прези­денті Російської Федерації розроблено проект Закону "Про аудиторську діяльність", який за по­становою Уряду Російської Федерації мав бути поданий Президенту Російської федерації до 1 січня 1996 р. Проект розроблявся в два етапна на першому етапі проект розроблявся групою спеціалістів з аудиту у Раді з аудиту, на другому етапі він був практично повністю перероблений згідно з пропозиціями державних служб, що відповідають за організацію атестації й ліцензу­вання аудиторів та інших державних органів, представлених в Комісії з аудиторської діяль­ності.

Згідно з чинною процедурою проект Закону може бути переданий Президенту Російської Фе­дерації тільки після погодження і візування чотир­ма відомствами: Верховним Судом, Вищим ар­бітражним судом, Генеральною Прокуратурою і Міністерством юстиції російської федерації. У травні проект Закону передано цим відомствам для остаточного розгляду і візування.

Велика вірогідність, що Міністерство юстиції не завізує Закон, оскільки, на його думку, він має передбачати проведення аудиторських перевірок за замовленнями правоохоронних органів. У цьо­му випадку, на думку міністерства, Закон повинен зобов'язувати аудитора провадити перевірки. Цей проект Закону такого обов'язку для аудиторів не передбачає, у зв'язку з цим можна передбачити, що Закон найближчим часом навряд чи потрапить до Президента, а рухатиметься ще тривалий час між різними урядовими структурами.

Процедура затвердження Закону триває -розгляд Президентом Російської Федерації, Дер­жавною Думою, Радою Федерації. Тому за найбільш оптимістичними оцінками Закон буде прийнято не раніше, ніж у червні 1996р., а його остаточна версія суттєво відрізнятиметься від по­чаткового варіанта.

Проте у будь-якому випадку цікавими є аналіз проекту Закону, розробленого Комісією з ауди­торської діяльності, і його зіставлення з нині дію­чими Тимчасовими правилами, що регулюють аудиторську діяльність. Ця версія Закону багато в чому відображає стан аудиту і розуміння його суті тепер, у тому числі різними державними відом­ствами: Міністерством фінансів, Центральним банком, "Росстрахнадзором" та ін.

У проекті Закону аудиторська діяльність визна­чається як підприємницька діяльність аудиторів, що працюють індивідуально, й аудиторських ор­ганізацій, Власне аудит розглядається як неза­лежна перевірка документів бухгалтерського обліку і бухгалтерської звітності. Як і в Тимчасо­вих правилах. Закон визначає, що аудит поділяється на обов'язковий і ініціативний.

Мета аудиту - встановлення достовірності бух­галтерської звітності осіб, що підлягають аудиту, і відповідності здійснених ними фінансових опера­цій нормам законодавства Російської Федерації.

На відміну вій Тимчасових правил у проекті Зако­ну подано поняття достовірності бухгалтерської звіт­ності. Під достовірністю розуміють такий ступінь точності даних звітності, яка дає змогу компетент­ному користувачу звітності робити на її основі пра­вильні висновки про результати фінансово-госпо­дарської діяльності суб'єктів, що підлягають аудиту, і приймати рішення, які грунтуються на цих висновках.

У проекті досить докладно визначено, які су­путні аудиту послуги можуть надавати аудитори. Це досить важливо, оскільки ніякі інші послуги не можуть розглядатися як аудиторська діяльність. Вони включають: постановку, відновлення і ве­дення бухгалтерського обліку, а також складання бухгалтерської звітності; податкове планування і розрахунок податків; аналіз фінансово-гос­подарської діяльності; консультант з питань бух­галтерського обліку, економіки, фінансів, податків і управління; надання юридичних послуг у галузі підприємницької діяльності; навчання бухгал­терському обліку, економіки і фінансам, аудиту.

Слід зазначити, що коло послуг досить обмеже­не, проте можна надавати й інші послуги "за профі­лем аудиторської діяльності". На практиці це озна­чає, що через певний час після прийняття Закону, можливо, буде затверджено розширений список "ау­диторських послуг". Наприклад, він може поповни­тись видавничою діяльністю за відповідним профілем.

Проектом Закону визначено основні принци­пи аудиторської діяльності: незалежність, про­фесіоналізм, додержання конфіденційності й етичних норм.

Деякі принципи більш докладно роз'яснюються безпосередньо у тексті проекту, для інших є відповідне посилання до аудиторських стандартів. Зокрема, принцип незалежності досить докладно викладено у проекті, проте його формулювання фак­тично ідентичне тому, що є у Тимчасових правилах.

Разом з тим проектом передбачається, що окремі сторони аудиторської діяльності регулюва­тимуться спеціальними правилами (стандартами). Так, прийоми і методи аудиторської діяльності ре­гулюватимуться в правилах (стандартах), обов'яз­кових до застосування.

На жаль, у проекті Закону аудит, як і у Тимчасо­вих правилах, поділяється на чотири види: аудит банків та інших кредитних організацій (банківський аудит); аудит страховик організацій і товариств взаємного страхування (страховий аудит}; аудит бірж, позабюджетних фондів і інвестиційних інститутів; ау­дит інших юридичних і фізичних осіб, що займають­ся підприємницькою діяльністю (загальний аудит).

Розробка і затвердження етичних норм по­ведінки аудитора, а також заходів суспільного впливу за їх порушення покладено на Загальне російське об'єднання аудиторів.

У проекті Закону передбачено, що здійснення аудиторської діяльності регулюється також пра­вилами (стандартами) аудиторської діяльності.

У проекті Закону визначено, що правила (стан­дарти) розробляються центральними атестаційно-ліцензійними комісіями Міністерства фінансів, Центрального банку, "Росстрахнадзором" спільно з Загальноросійським об'єднанням аудиторів з врахуванням спеціалізації осіб, що здійснюють аудит. Правила ж затверджуються Комісією з аудиторської діяльності при Уряді Російської Фе­дерації. Це може. як показує практика, привести до розробки чотирьох різних наборів стандартів згідно з кількістю видів спеціалізації аудиторів. "Творчість" відомств може створити велику неуз­годженість у стандартах за видами аудиту, що врешті-решт може призвести до непорівнянності результатів аудиту для різних організацій.

Дуже важливим і позитивним моментом проекту є визначення результату аудиторської перевірки як висловлювання думки особи, що провадить аудит, про правильність ведення і достовірності бух­галтерської звітності особи, що підлягає аудиту.

Проектом Закону підкреслюється потреба вве­дення спеціальних стандартів, що регламентують порядок документування аудиторської перевірки. Підсумкові документи з перевірки - це ауди­торський звіт і аудиторський висновок. Ауди­торський звіт адресується керівникам і (або) власникам особи, що підлягає аудиту, і містить вичерпну інформацію про хід аудиторської пе­ревірки, виявлені відхилення від установленого порядку ведення бухгалтерського обліку, суттєві порушення підготовки бухгалтерської звітності, а також інші відомості, одержані у ході перевірки і передбачені договором на проведення аудиту. Аудиторський висновок призначений для будь-яких користувачів бухгалтерської звітності особи, що підлягає аудиту, і містить думку аудитора про достовірність бухгалтерської звітності й відповідності порядку ведення бухгалтерського обліку вимогам, установленим нормами актів законодавства, чинних у Російській федерації. Проект Закону передбачає кримінальну відповідальність за підготовку явно неправдивих аудиторського виснов­ку й аудиторського звіту. При цьому розглядається відповідальність за підготовку явно неправдивого позитивного аудиторського висновку, хоча теоре­тично можливі випадки видачі й явно неправдивого негативного аудиторського висновку.

Як і в Тимчасових правилах, у проекті Закону пе­редбачено, що аудиторською діяльністю можуть займатися фізичні особи й аудиторські організації. Фізична особа мас бути зареєстрована як індивіду­альний підприємець. Аудиторською організацію може бути комерційна організація, що здійснює винятково аудиторську діяльність і має будь-яку ор­ганізаційно-правову форму, передбачену Законом за винятком відкритого акціонерного товариства.

Аудиторські організації можуть здійснювати свою діяльність тільки при додержанні таких обов'язкових умов:

* атестованим аудиторам, які є громадянами Російської Федерації, і (або) аудиторським організаціям, що одержали ліцензії й створені без участі (прямої або непрямої) іноземних громадян, осіб без громадянства й іноземних юридичних осіб, повинно належати більш як половина голосів, які враховуються при прийнятті рішень органами управління аудиторської організації;
* у штаті аудиторської організації повинно бути не менш ніж два атестованих аудитори, що постійно працюють у ній і мають аудиторську спеціалізацію, яка відповідає профілю одержаної цією організацією ліцензії на право здійснення аудиторської діяльності.

Отже, у проекті Закону стверджується пріоритет російського громадянства при створенні ауди­торських організацій. Щодо вимоги, згідно з якою для одержання відповідної ліцензії необхідно мати в аудиторській організації щонайменше два атестованих аудитори за необхідною спеціальністю, то вона в надто нелогічною і непослідовною. Цей же проект Закону передбачає видачу ліцензії одному атестованому аудитору, якщо він зареєстрований як індивідуальний підприємець.

Важливо зазначити, що проектом Закону передбачаються два нових моменти порівняно з чинним порядком, По-перше, передбачається обмежена матеріальна відповідальність аудиторів. Так. розмір відшкодування визначається у межах збитків у вигляді реального збитку, завданого особі, що підлягає аудиту без врахування втраче­ної вигоди. При цьому максимальна сума реаль­ного збитку, що підлягає відшкодуванню, не може перевищувати трикратного розміру оплати послуг особи, що здійснювала аудит. І, по-друге, вво­диться обов'язкове страхування цивільно-пра­вової відповідальності аудиторів. Остання вимога, якщо цей проект буде прийнято, набуде чинності тільки з моменту визначення видів, умов і порядку проведення обов'язкового страхування аудиторів відповідним федеральним законом.

Порядок атестації на право здійснення аудиторської діяльності та ліцензування цієї діяльності передбачений у проекті Закону, практично ідентичний діючому.

Заслуговує на увагу зміна вимог до осіб, яких допускають до атестації. Так, до атестації передбачається допускати дієздатних громадян Росій­ської Федерації, іноземних громадян і осіб без громадянства, які мають вищу або середню спе­ціальну освіту за спеціалізацією, пов'язаною з бухгалтерським обліком, фінансово-господар­ською діяльністю або аудитом. Отже, спеціалісти з юридичною освітою вже не зможуть одержувати атестат аудитора, На жаль, незважаючи на чис­ленні побажання, як і раніше тільки спеціалісти з економічною освітою матимуть право складати атестаційні іспити.

Вимоги до стажу роботи тих, кого атестують, відповідають діючим, проте передбачається сут­тєво посилити вимоги щодо відповідності виду практичної діяльності профільної спеціальності, так, щоб претендувати на те, щоб стати атесто­ваним у галузі банківського аудиту, необхідно ма­ти стаж практичної роботи за профільною спе­ціальністю не менш ніж три роки з останніх п'яти, що передували зверненню за одержанням кваліфікаційного атестата аудитора.

У проекті суттєво змінюються статус і роль. Комісії з аудиторської діяльності. Вона діятиме при Уряді Російської Федерації і складатиметься з 14 членів і голови. Сім членів Комісії та її голова -представляють федеральні органи державної вла­ди (серед них в обов'язковому пороку представ­ники Міністерства фінансів, Центрального банку і Росстрахнадзора); інші сім членів, що представляють інтереси Загальноросійського об'єднання аудиторів, включаються до складу Комісії згідно з рішенням органу управління цього об'єднання.

На жаль, серед переліку завдань, що вирішує Комісія, немає завдання контролю за додержан­ням чинного законодавства регулювання у галузі аудиторської діяльності.

Слід звернути увагу на надзвичайно широкі права атестаційно-ліцензійних комісій, що надає проект Закону, Так, атестаційно-ліцензійні комісії зможуть контролювати якість аудиторських пере­вірок, а також здійснювати переперевірки. Це призведе до збільшення чисельності державного апарату, оскільки виникне потреба створення при кожній атестаційно-ліцензійній комісії підрозділів Із суттєвою кількістю висококваліфікованих спеціалістів, що сьогодні абсолютно нереально.

На закінчення слід зазначити, що на етапі про­ходження проекту Закону у Державній Думі не­обхідно створити групу авторитетних експертів, які зможуть доопрацювати Закон, щоб він найбільшою мірою сприяв створенню нормально­го ринкового механізму і максимально б врахову­вав світовий досвід створення інституту аудиту. В зв'язку з останнім бажана участь міжнародних експертів при доопрацюванні цього проекту Закону.

# 2. АУДИТ В РЕСПУБЛІЦІ БІЛОРУСЬ

Закон Республіки Білорусь "Про аудиторську діяльність" було прийнято у листопаді 1994 р.

Законом аудиторська діяльність (аудит) визна­чається як "незалежна перевірка аудиторами і аудиторськими організаціями бухгалтерської (фінансової звітності та інших документів суб'єктів господарювання з метою оцінки достовірності та відповідності здійснених фінансових і госпо­дарських операцій законодавству Республіки Білорусь, спрямована на захист інтересів влас­ників, надання допомоги суб'єктам господарювання, і сприяння їм у правильності розрахунків з бюджетом і в піднесенні ефективності їх діяльності".

Отже, в Білорусі аудиторська діяльність і ауди­торська перевірка - синоніми. Проте саме поняття аудиторської перевірки значно розширено.

Так, у процесі проведення аудиту аудитор зобов'язаний дати висновок про стан і зміст річної бухгалтерської (фінансової) звітності; про достовірність і повноту річного балансу; про "потенційні можли­вості суб'єктів господарювання з приймання інве­стицій і участі в здійсненні інноваційних проектів".

Аудиторська перевірка повинна також провадитися перед "вибором підприємств при визначенні учасників інноваційних проектів, при цільовому використанні кредитних ресурсів та інвестицій; при перевірці своєчасності й повноти формування статутного капіталу; при перевірці фінансового становища емітентів цінних паперів; при відчуженні майна державних підприємств, при здаванні майна державних підприємств в оренду в процесі приватизації в разі визнання неплатоспроможними або банкрутами суб'єктів господарювання.

Список інших аудиторських послуг, що визна­чається Законом, аналогічний російському.

Законом визначено поняття зовнішнього і внутрішнього аудиту. Зовнішній аудит - неза­лежна форма аудиту, внутрішній - внутрішня форма контролю.

Як і в інших країнах СНД в Білорусі аудит поділяється на обов'язковий і ініціативний. Обов'яз­кова аудиторська перевірка провадиться у випадках, установлених законодавством, ініціативна - за рішенням суб’єктів господарювання або власника.

До атестації на право займатися аудиторською діяльністю допускаються особи, що мають вищу економічну або юридичну освіту, а також стаж ро­боти за спеціальністю не менш як п'ять років. Іно­земні громадяни можуть нарівні з громадянами Білорусі одержувати атестат і займатися ауди­торською діяльністю.

Керівництво і розробку спеціальних професій­них стандартів з аудиторської діяльності в Рес­публіці здійснює Аудиторська палата. Передбаче­но обов'язкове членство в Аудиторській палаті. Усі аудитори й аудиторські організації зобов'язані бути членами Аудиторської палати.

Аудиторська палата об'єднує аудиторів на основі обов'язкового членства і фінансується за рахунок обов'язкових членських внесків. Порядок внесення внесків та їхні розміри визначаються керівним органом Аудиторської палати. Рішення Аудиторської палати обов'язкові для аудиторів і аудиторських організацій.

Для досягнення професійних цілей і захисту своїх інтересів аудитори можуть створювати гро­мадські професійні об'єднання.

У Білорусі організація аудиторської діяльності, порядок атестації спеціалістів і видача їм ліцензій на право зайняття аудиторською діяльністю, ліцензу­вання аудиторських організацій, ведення державного реєстру аудиторів І аудиторських організацій та інші питання аудиту е компетенцією Кабінету Міністрів.

# 3. АУДИТ В РЕСПУБЛІЦІ КАЗАХСТАН

Закон Республіки Казахстан "Про аудиторську діяльність" було прийнято в жовтні 1993 р.

У Законі розділено поняття аудиту й ауди­торської діяльності.

Закон визначає аудит як перевірку бухгал­терської звітності, обліку первинних документів та іншої інформації про фінансово-господарську діяльність господарюючих суб'єктів з метою виз­начення достовірності їх звітності, обліку, повноти і відповідності чинному законодавству і вста­новленим нормативам.

Під аудиторською діяльністю розуміють під­приємницьку діяльність у вигляді організаційного і методичного забезпечення аудиту, практичного виконання аудиторських перевірок і надання інших аудиторських послуг.

Перелік "супутніх" послуг дещо відрізняється від переліків аналогічних послуг в інших країнах СНД. До інших аудиторських послуг відносять: експертизу, консультації з питань фінансово-господарської діяльності, бухгалтерського обліку фінансів, оподаткування, права, банківської і страхової справи, екології, правильної організації виробництва, маркетингу, проведення аналізу і прогнозування фінансового становища.

У Казахстані дозволяється діяльність іноземних аудиторів, Іноземні аудитори і фірми повинні одер­жати в установленому порядку дозвіл від Кваліфіка­ційної комісії на право зайняття аудиторською діяльністю на території Республіки Казахстан. Підприємства мають право залучати зарубіжних аудиторів і аудиторські фірми для проведення пе­ревірки фінансово-господарської діяльності.

Особливістю в введення у Закон статусу по­мічника аудитора. Помічник аудитора - це особа з вищою або середньою спеціальною освітою. Він не користується правом підпису аудиторського висновку, експертного висновку, довідки або іншого офіційного документа про проведення аудиту. Взаємовідносини аудитора і помічника, обсяг робіт, які виконує помічник, оплата праці та інші питання, що стосуються його діяльності, визна­чаються чинним законодавством і взаємного угодою. Час роботи як помічника аудитора включається в стаж роботи, необхідний для одержання свідоцтва на право зайняття аудиторською діяльністю.

У Законі не визначається зміст аудиторського висновку, а є посилання до відповідних стандартів.

Атестацій аудиторів у Казахстані здійснюється Кваліфікаційною комісією.

До атестації допускаються особи, що мають вищу або середню спеціальну освіту, а також досвід еко­номічної, фінансової, обліково-аналітичної, кон­трольно-ревізійної або правової роботи.

Кваліфікаційне свідоцтво видається строком на п'ять років.

Атестація претендентів, у тому числі і інозем­них, що бажають займатися аудиторською діяль­ністю, здійснюється Кваліфікаційною комісією при. Міністерстві фінансів Республіки Казахстан. Кваліфікаційна комісія формується з однакової кількості представників аудиторів і працівників державних органів строком на п’ять років.

Суперечності, що виникають між аудиторами (аудиторськими фірмами) та їхніми замовниками, мо­жуть вирішуватися судом або Палатою аудиторів Рес­публіки Казахстан, якщо це передбачено в договорі.

Відповідальність аудиторів і аудиторських фірм за .кваліфіковане й якісне виконання своїх обов’язків визначається законодавством і договором. Матеріальна відповідальність аудиторів і аудиторських фірм у зв’язку із завданням збитків замовнику внаслідок неякісного проведення аудиту повинна передбачатися в договорі.

Як випливає з тексту Закону, аудиторські фірми і аудитори повинні застрахувати свою матеріальну відповідальність, проте цей механізм у Законі не визначено.

Палата аудиторів - громадське об’єднання аудиторських фірм, окремих аудиторів Казахстану та інших держав.

Інші Положення Закону в основному збігаються з основними положеннями аналогічних актів інших країн СНД.

# Завершення.

З переходом до ринкових відносин в економіці країн СНД виникли нові проблеми і потреби, обумовлені появою нових спеціальностей і нових теоретичних і практичних дисциплін, в тому числі і аудиторського контролю.

Сам аудиторський контроль важко віднести до нововведень ринкових відносин, але новим є поява незалежного контролю, який забезпечує реалізацію практичної суспільної необхідності — підтвердження достовірності фінансової інформації про діяльність економічних суб’єктів в інтересах користувачів цієї інформації. Новим є те, що незалежний аудиторський контроль — це підприємницька діяльність, здійснюється на комерційній основі за рахунок економічних суб’єктів, що перевіряються.

Фактично процес створення незалежного аудиторського контролю продовжується в країнах СНД вже досить довгий термін, але попереду ще велика робота по підготовці, атестації та ліцензування кваліфікованих кадрів аудиту, які б відповідали своїм рівнем кваліфікації світовому рівню.

Не викликає сумнівів, що розвиток аудиторської діяльності в країнах СНД, затвердження нормативно-законодавчої бази і стандартів аудиту буде проходити безперервно, разом з вдосконаленням інших економічних інститутів та економіки в цілому.

# 

# Література.

* 1. “Про аудиторську діяльність у Російській Федерації”. Указ Президента РФ від 22.12.93 р. №2263.
  2. Аудит у Росії. Законодавство. Стандарти. - М.: Вид-во “Инвест Фонд”, 1994 - 192 с.
  3. Білуха М.Т. "Курс Аудита" підручник. - К.: Вища шк. - Знання, 1998. - 574 с.
  4. Додж Р. Посібник із стандартів і норм Аудита: Пер. с англ.; передмова С.А. Стукова. - М.: Фінанси і статистика; ЮНИТИ, 1992. - 240 с.
  5. Робертсон Дж. Аудит. Перекл. з англ. - М.: KPMG, Аудиторська фірма ”Контакт”, 1993. - 496 с.
  6. Сопко В.В. "Аудит в країнах співдружності незалежних держав" — Ж.: "Бухгалтерський облік і аудит" №8 1996 рік Ст. 4-12.
  7. Тимчасові правила аудиторської діяльності в Російській Федерації. Затверджені Указом Президента РФ від 22.12.93 р. №2263.
  8. Цивільний кодекс РФ. - М., 1994.
  9. Шеремент А.Д., Суйц В.П. Аудит: Навчальний посібник. - М.: ИНФА-М, 1995 - 240 с.