Оглавление

ВВЕДЕНИЕ

Глава 1. Исторические аспекты возникновения аудита.

1.1 История возникновения аудита. 9

1.2 Происхождение и развитие аудита в США. 16

1.3 Возникновение и развитие аудита в странах Западной Европы. 19

1.4 Аудит в странах Азии и Восточной Европы. 30

1.5 Международные аудиторские организации, их роль в стандартизации отрасли. 49

Глава 2. Необходимость аудита в переходный период к рыночной экономике стран СНГ.

2.1 Необходимость аудита в переходный период к рыночной экономике. 61

2.2 Становление и развитие аудита в России. 70

2.3 Становление и развитие аудита в Республике Казахстан. 83

Глава 3. Анализ состояния и перспектив развития аудита в Кыргызской Республике.

3.1 Становление аудита в Кыргызской Республике и пути его развития как предпринимательской деятельности. 94

3.2 Законодательная база аудита в Кыргызской Республике. 101

3.3 Профессиональные организации бухгалтеров и аудиторов в Кыргызской Республике. 122

3.4 Анализ ситуации на рынке аудиторских услуг в Кыргызской Республике. 130

3.5 Перспективы развития аудита в Кыргызской Республике 142

ЗАКЛЮЧЕНИЕ. 152

Список используемой литературы 159

# ВВЕДЕНИЕ

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

Потребность в услугах аудитора возникла в связи с обособлением интересов тех, кто непосредственно занимается управлением предприятием (администрация, менеджеры), кто вкладывает средства в его деятельность (собственники, акционеры, инвесторы), а также государства как потребителя информации о результатах деятельности предприятий.

Наличие достоверной информации позволяет повысить эффективность функционирования рынка капитала и дает возможность оценивать и прогнозировать последствия принятия экономических решений. Проведение аудиторской проверки даже в тех случаях, когда она не является обязательной, несомненно, имеет важное значение.

В условиях рынка предприятия, кредитные учреждения, другие хозяйствующие субъекты вступают в договорные отношения по использованию имущества, денежных средств, проведению коммерческих операций и инвестиций. Достоверность этих отношений должна подкрепляться возможностью получать и использовать финансовую информацию всеми участниками сделок. Достоверность информации подтверждается независимым аудитором.

Собственники и прежде всего коллективные собственники – акционеры, пайщики, а также кредиторы не в состоянии самостоятельно убедиться в том, что все операции предприятия, многочисленные и зачастую очень сложные, законны и правильно отражены в отчетности, так как они обычно не имеют доступа к учетным записям и соответствующего опыта, а поэтому нуждаются в услугах аудиторов.

Независимое подтверждение информации о результатах деятельности предприятий и соблюдение ими законодательства необходимо государству для принятия решений в области экономики и налогообложения. Аудиторские проверки необходимы и государственным органам, судьям, прокурорам и следователям для подтверждения достоверности интересующей их финансовой отчетности.

Исторический путь аудита — как науки, сложен и извилист. Аудиторский процесс, касающийся общественных явлений, явлений производства и обмена, социально-экономического устройства общества, касающийся множества фактов, наблюдений, привел человеческую мысль к тому, что само производство, благосостояние людей подчинены каким-то могущественным, но скрытым от их непосредственного взора, общественным факторам, глубинным законам экономического развития. Для того чтобы выявить эти законы, недостаточно простого наблюдения, описания явлений. Нужна наука, способная проникнуть в суть происходящих процессов и выявить их движущие силы. Такой наукой должен стать ‑ аудит. История развития и становления аудита уходит в древние и средние века.

Всем известно, что ведение бухгалтерского учета, требует солидных профессиональных знаний. В них не всегда, точнее далеко не всегда, объективно, достоверно и рационально отражает реальные хозяйственно-финансовые процессы. А это порождает необходимость создания контрольных органов, своеобразных и самостоятельных структур, осуществляющих как бы «надзор», последующий контроль за правильностью ведения самого бухгалтерского учета, за правильностью составления баланса и отчета о финансовых результатах, а главное для глубокого анализа этих результатов (размера прибыли и факторов, ее повышающих, и особенно убытков и факторов, их порождающих). Эти контрольные функции выполняются специальной аудиторской службой.

Переход к рыночной экономике обусловил появление новой для нас отрасли научных знаний и практической деятельности, с которыми прежде мы не встречались. Это — *АУДИТ*. В специальных литературах последних лет издания понятие аудита определяется как проверка, ревизия, анализ хозяйственной деятельности. В некоторых источниках, излагающих иностранный опыт, аудит необходимо понимать как комплексно-экономический анализ.

Аудит ‑ независимая экспертиза и анализ бухгалтерской и финансовой отчетности хозяйствующего субъекта на договорных началах, проверка состояния внутреннего контроля и соответствия бухгалтерского учета действующим законодательствам, а также оказание консультационных и иных услуг на контрактной основе.

Отсутствие концепции предпринимательства, несовершенная организация бухгалтерского учета и его неправильное ведение чревато злоупотреблениями или прямыми хищениями имущества, развал работы, банкротства и прекращения деятельности предприятий вызвали потребность организации новой формы контроля за работой хозяйствующих субъектов – независимых аудиторских фирм.

Достоверная информация о работе и доходах предприятий нужна не только руководству предприятий, банкам, но и государству, так как через налоговые инструменты формируется государственный бюджет.

Система контроля за расходованием материальных, финансовых и трудовых ресурсов складывалось в Кыргызской Республике на протяжении нескольких десятков лет. Она была жесткой и направленной на достижение узковедомственных целей. Слабость такого контроля в том, что он сосредотачивал внимание главным образом на вскрытии случаев злоупотреблений и бесхозяйственности, оставляя без внимания экономический анализ причин сложившегося положения.

В условиях перехода к рыночной экономике важное место отводится аудиторским службам, призванным осуществлять независимую экспертизу и анализ бухгалтерской отчетности предприятий и организаций, профессиональных консультаций по налоговым, бухгалтерским вопросам, соответствию деятельности предприятия нормативным документам и законодательным актам. Создание рынка ценных бумаг, выработка этики деловых коммерческих отношений, поведение производителей товаров и услуг, продавцов и покупателей, обеспечиваются создаваемой для этого сложной рыночной инфраструктурой, развитие которой требует теоретического обоснования и реальных практических действий.

В аудиторском контроле ново то, что в условиях перехода Кыргызской Республики к рыночной экономике он обеспечивает реализацию практической общественной потребности – подтверждение достоверности финансовой информации о характере и результатах деятельности хозяйствующих субъектов, заинтересованных цивилизованно и эффективно работать ради прибыли.

Независимый аудиторский контроль – это предпринимательская деятельность, осуществляемая на коммерческой основе и за счет проверяемых экономических субъектов.

Аудит как новая форма организации контроля и как всякое новое явление требует изучения, научного обоснования путей формирования и результатов его развития в Кыргызской Республике. При этом особое значение имеют исследования таких проблем, как обобщение опыта организации за рубежом, роль аудита в отношении эффективности экономики страны, совершенствование методики и механизма организации аудиторских проверок.

Все это определяет актуальность темы исследования, теоретическая и практическая значимость, которая возникает вследствие того, что проблемы аудита и его роль в развитии экономики Кыргызской Республики пока еще только изучаются.

Трудно переоценить роль аудиторов в проведении реформы бухгалтерского учета. Во-первых, аудиторы принимают участие в совершенствовании нормативной правовой базы, и это постоянный процесс. Во-вторых, профессиональные саморегулируемые организации бухгалтеров и аудиторов занимаются переподготовкой специалистов на рынке. Ведущие специалисты Объединения бухгалтеров и аудиторов (ОБА) и Палаты бухгалтеров и аудиторов (ПБА) при поддержке Американского агентства по международному развитию (USAID) и корпорации ПРАГМА прошли обучение, сертификацию и в настоящее время проводят переподготовку специалистов по вопросам, касающихся перехода на МСФО. В ‑ третьих, они непосредственно заняты работой по реформированию системы бухгалтерского учета, оказывая услуги по конверсии. Именно в вопросах конверсии аудиторы играют важную роль в оказании помощи предприятиям. Поэтому все это – реальный вклад аудиторов в реформу.

В Кыргызской Республике официальной датой рождения аудита считается январь 1993 г., когда постановлением правительства было утверждено его положение, где были даны определения аудита, его организационные формы и его носители. Фактически отдельные аудиторские фирмы в республике начали работать с 1990 года. Например, «Аудит ЛТД».

Анализ толкований аудита свидетельствует о достаточно большом разнобое в трактовке такого важного вопроса. Определений понятия «аудит» почти столько, сколько авторов.

Рынок аудиторских услуг в Кыргызской Республике делает начальные шаги своего развития, а для динамичного роста необходимо создать нормативную правовую базу, что является одной из основных функций Госкомиссии. Есть определенные успехи в этом деле: прежде всего принятие Закона «Об аудиторской деятельности», где заложены нормы, не дискриминирующие присутствие иностранных аудиторских фирм. Международные аудиторско ‑ консалтинговые компании, в этом отношении, в равных условиях с нашими, отечественными, и могут осуществлять свою деятельность в Кыргызстане при соблюдении всех требований законодательства.

Вопрос о необходимости большого числа аудиторских и консалтинговых фирм, а не достаточности одной - двух, приглашенных из-за рубежа ‑ нельзя допустить того, чтобы было на рынке аудиторских услуг только несколько фирм, а особенно из-за рубежа. Допускать, чтобы работали только одна или две приглашенные фирмы нельзя, так как это означает отсутствие национального рынка с одной стороны, с другой – монополию со стороны этих компаний.

Если это допустить, потеряется элемент здоровой конкуренции, и тогда не быть нормальному развивающемуся рынку аудиторских услуг в Кыргызстане. Именно по этому, сейчас существует более 40 аудиторских фирм (из них крупных более 20) на этом рынке, и я думаю, этот рынок хоть пока еще и не развился, но развивается совершенно «здорово».

Молодой отрасли необходимо уделять внимание не только в отношении фактического развития, совершенствования законодательной базы, но и в отношении качества аудита. А высокое качество аудита возможно обеспечить при выполнении требований предварительного, текущего и последовательного контроля на каждом этапе.

Предварительный контроль выполняется на стадии аттестации и лицензирования аудиторов и аудиторских фирм.

Текущий контроль – контроль отдельных аудиторских проверок и общий контроль качества аудита. Контроль отдельных аудиторских проверок предполагает обеспечение независимости, профессионализма и компетентности аудиторов, проверку выполненной работы с точки зрения ее соответствия стандартам, достижение целей аудита. Общий контроль качества аудита обеспечивает требуемый уровень личных качеств аудитора (честность, объективность, независимость, конфиденциальность и профессионализм).

Последующий контроль за качеством работы аудиторов, в соответствии с законодательством, выполняет государственный уполномоченный орган, выдавший лицензии на осуществление аудиторской деятельности.

Определенный уровень гарантии адекватности результатов аудиторской проверки достигается соблюдением аудиторских стандартов, которые формируют единые базовые требования к качеству и надежности аудита. Основная цель аудиторских стандартов – обеспечить всех аудиторов и пользователей аудиторских служб единообразным пониманием основных принципов и целей аудита, прав и обязанностей аудитора, методов и приемов формирования и выражения независимого аудиторского мнения. Стандарты служат также основанием для оценки качества проведения аудита и определения меры ответственности аудиторов при недобросовестном выражении мнения.

Однако немаловажную роль в становлении и развитии аудита должно сыграть и государство. В настоящее время аудиторское сообщество переживает очередной этап, когда необходимо пересмотреть отношение профессионалов, государства к правилам «игры» на рынке, к качеству аудита, к профессиональной этике. Конечно, эффективный контроль качества аудита может быть обеспечен безусловным контролем со стороны государства за становлением и развитием аудиторской деятельности, но при тесном взаимодействии с гибкой системой профессионального самоуправления и при жестком соблюдении профессиональной этики.

В одних странах аудиторская деятельность регулируется профессиональными организациями аудиторов, в других – государством. В нашей стране аудиторская деятельность регулируется государством, что закреплено законодательством Кыргызской Республики. По опыту многих стран аудит действует примерно с одинаковой эффективностью при любом способе регулирования.

Во всех странах с развитой рыночной экономикой государство активно осуществляет регулирование аудиторской деятельности. Оно определяет обязательность аудита, выделяя значимые для государства предприятия, финансовые затруднения которых могли бы существенно повлиять на экономику. Государство же определяет требования и к аудитору (образование, квалификация, порядок сдачи экзаменов, ответственность и т.п.). Как правило, регулирование аудиторской деятельности в развитых странах государство осуществляет через посредство законов, оставляя при этом значительные возможности саморегулирования аудита со стороны общественных организаций аудиторов. В то же время, утверждение, что во всех развитых странах действуют независимые Палаты аудиторов, не соответствует действительности.

В заключении необходимо сказать, что актуальность рассматриваемой темы очевидна, т.к. аудиторские проверки просто незаменимы в условиях рыночной экономики и на переходном этапе развития Кыргызской Республики. Аудитор не только выявляет ошибки в бухгалтерском учете и налогообложении, не только вскрывает недостатки в системе управления и организационной структуре предприятия, но способен дать самую квалифицированную консультацию по этим вопросам. Будучи независимой, аудиторская деятельность способствует не только улучшению всей работы экономического субъекта, защищает интересы его собственников, но и стоит на страже интересов государства, соблюдения законов и нормативных актов. Отсюда ‑ выявлению и решению проблем, способных помешать полноценному развитию и становлению аудита в нашей стране, должно уделяться большое внимание.

В одной из интерпретаций закона Мэрфи сказано: «Если рассмотреть проблему достаточно внимательно, то Вы увидите себя частью этой проблемы». В этой глубокомысленной фразе, по сути, и заключается цель настоящей работы, т.е. ощутить себя составляющей проблематики отрасли современного аудита. Общеизвестно, что ничто не возникает просто так. Любые процессы, социально-экономические изменения, имеющие, казалось бы, поверхностный, скопированный в духе подражания кому или чему-либо характер, на самом деле характеризуются объективными причинами. Это напрямую касается и кыргызского аудита. Мы не беремся сказать, насколько широко распространено во многих сферах мнение о том, что аудит – это английское название русской ревизии, но такое суждение встречается еще очень часто. И уже отсюда, просто из-за неправильного понимания одного слова, начинается множество проблем. Все это и определяет задачи настоящего исследования:

‑ становление и развитие аудита как отрасли в странах запада и востока;

‑ необходимость его развития в странах СНГ;

‑ стандартизации специфики деятельности аудиторских компаний;

‑ вскрытие объективных факторов, обусловивших становление аудита в Кыргызской Республики;

‑ характеристика современного состояния аудиторской отрасли и действующих в настоящий момент движущих сил;

‑ построение конкурентного профиля аудиторских компаний Кыргызской Республики «Современные бизнес - технологии».

# Глава 1. Исторические аспекты возникновения аудита.

## 1.1 История возникновения аудита.

Аудит имеет древнюю историю. Полагают, что фактически еще в Древнем Египте (около 2600 г. до н.э.) существовали чиновники, которые совмещали функции учета, управления и контроля, т.е. по сути, выполняли ряд действий, часть из которых сейчас называется аудитом.

Исторический путь аудита — как науки, сложен и извилист. Аудиторский процесс, касающийся общественных явлений, явлений производства и обмена, социально-экономического устройства общества, касающийся множества фактов, наблюдений, привел человеческую мысль к тому, что само производство, благосостояние людей подчинены каким-то могущественным, но скрытым от их непосредственного взора общественным факторам, глубинным законам экономического развития. Для того чтобы выявить эти законы, недостаточно простого наблюдения, описания явлений. Нужна наука, способная проникнуть в суть происходящих процессов и выявить их движущие силы. Такой наукой должен стать — аудит. История развития и становления аудита уходит в древние и средние века. Некоторые ученые обоснованно связывают возникновение аудита со становлением бухгалтерского учета, с балансоведением. В блестящих очерках по истории бухгалтерского учета Я. В. Соколов пишет, что «бухгалтеру необходимо всегда помнить, что описания (интерпретации) фактов хозяйственной жизни могут быть разнообразными. Для этого используются средства анализа и синтеза. Анализ раскрывает структуру теории, представляет знание, синтез, показывает функции, которые выполняет теория, позволяет понять ее. Применительно к фактам хозяйственной жизни анализ рассматривает их изнутри, синтез — извне». И здесь анализ как элемент аудита, представляет необходимость, общественную полезность, независимую проверку организационного свойства и черты такой важной науки, как бухгалтерский учет.

Всем известно, что ведение бухгалтерского учета, требует солидных профессиональных знаний. В них не всегда, точнее далеко не всегда, объективно, достоверно и рационально отражает реальные хозяйственно-финансовые процессы. А это порождает необходимость создания контрольных органов, своеобразных и самостоятельных структур, осуществляющих как бы «надзор», последующий контроль за правильностью ведения самого бухгалтерского учета, за правильностью составления баланса и отчета о финансовых результатах, а главное для глубокого анализа этих результатов (размера прибыли и факторов, ее повышающих, и особенно, убытков и факторов, их порождающих). Эти контрольные функции выполняются специальной аудиторской службой.

Значительные особенности в организации учета в т. ч. аудита, имеет место в Китае. Современные авторы считают, что история учета в этой стране насчитывает 3000 лет. К XII - XIII вв. н.э. здесь сложилась весьма развитая система учета материальных ценностей. Учетные работники были сосредоточены в трех отделах, где фиксировался приход, расход и остаток ценностей. Первый и второй отделы показывали движение ценностей, а третий проводил инвентаризации и выводил натуральный остаток, но не знал остатка учетного. В специальных литературах период его возникновения определяется по-разному. Так, в журнале «Контроллинг» № 1, 1991 г. Угольников К. Л. в статье «История аудита» приводит следующие сведения: «Согласно историческим записям, Китай, возможно — первая страна в мире, создавшая аудиторскую систему. Древние китайские записи указывают, что уже в 700 году до н.э. там существовал пост *Генерального Аудитора*, основной обязанностью которого являлась гарантия честности правительственных обязанностей, имеющих право пользования государственными деньгами и имуществом. Впоследствии обязанности, права и формы правительственных аудиторских органов менялись от одной династии к другой». Государственная система учета династии Чжоу (1122— 256 гг. до н.э.) в Китае включала тщательно разработанный бюджет и аудит всех правительственных департаментов.

В Афинах V века до н.э. народное Собрание контролировало доходы и расходы государства, а его финансовая система включала правительственных аудиторов, которые проверяли документы всех должностных лиц по истечении их полномочий. В частном секторе хозяева имущества сами проводили аудит своих счетов. Древний мир сохранил нам еще одну любопытную деталь — особенности публично-правовой отчетности. В Риме учет государственных, и в частности армейских, финансов был сосредоточен в руках инвесторов, которые контролировали все операции, связанные с выплатой денег. Выплата производилась только по представлению первичных документов, служивших единственным основанием для составления записей. Была создана специальная налоговая полиция. В Римской республике государственные финансы находились под контролем Сената, а государственный бюджет проверялся штатом аудиторов под наблюдением казначея. Римляне практиковали разделение обязанностей, делая различие между должностными лицами, которые несли ответственность за налоги и расходы, и теми, кто имел дело с выручкой и платежами, и, подобно грекам, разработали сложную систему проверок и взаимопроверок.

Первыми приемами хозяйственного учета были:

1) качественно однородные учетные совокупности (группы) — учетные рубрики, то, что в дальнейшем получило название счетов;

2) инвентаризация — как обязательный элемент аудита;

3) контокоррент (счет, открытый для взаимных расчетов с каким-то лицом).

Так как каждый прием возникает из потребностей хозяйственной практики, судя по всему, все названные здесь приемы возникли одновременно, причем первоначально контокоррент был связан с торговлей, инвентарь (инвентаризация) — с производственным и потребительским хозяйством.

В Римской империи (с VII век до н.э.) контрольные функции осуществлялись специальными служащими (кураторы, прокураторы, квесторы). Квесторы (от лат. quaestor - изыскатель) вначале назначались консулами, а с 447 г. до н.э. избирались народом. С 421 г. существовали четыре квесторские должности, с 267 г. - восемь, при Сулле - двадцать, при Цезаре - временно - сорок. Городские квесторы заведовали казной, провинциальные - финансовым управлением провинции. Квесторы образовали низший класс в римском сенате.

После падения Римской империи аудит получил широкое распространение в Италии. Купцы Флоренции и Венеции использовали труд аудиторов для проверки платежеспособности капитанов торговых судов, которые везли огромные богатства на свой континент. В это время аудит имел строго целевое направление ‑ предотвращение ошибок.

В англоязычных странах самые древние из дошедших до нас учетных документов и упоминаний об аудите — это архив Казначейства Англии и Шотландии, датируемый 1130г.

Родина современного аудита Англия. Еще в IX в. был дан толчок к счету и мере в Британской хозяйственной жизни. Когда сохранившихся в стране древних культах и в Нормандии бухгалтерские приемы римлян получили вновь житейское приложение к учету экономических явлений.

Уже в те времена из общего понятия бухгалтер выделяется смежное понятие аудитор. За первым в его повседневной деятельности сохраняются функции лица, организующего и ведущего счета, а на второго возлагаются самостоятельные независимые функции контролера, проверяющего счета.

В XIII веке встречаются упоминания – письменные памятники, указывающие на существование аудиторства как в Англии, так и в Италии, а французское сочинение об управлении имуществом, написанное в том же столетии, рекомендовало ежегодно проводить аудит счетов. Лондонское Сити подвергалось аудиту, по крайней мере, уже в 1200-е годы, институт аудиторов возник в Англии еще в 1299 году. А в начале XIV столетия в числе выборных должностных лиц значились и аудиторы. С тех времен архивы изобилуют документами, свидетельствующими о широком признании значения аудита и о регулярном осуществлении аудита отчетов муниципалитетов, частных землевладений и ремесленных гильдий. В средневековье формируются три основных направления учета — камеральная, простая, и двойная бухгалтерия:

1) камеральная (по кассе ведется регистрация поступлений и выплат денег);

2) простая, включающая все имущественные и личные счета; они ведутся по принципу дебет-кредит, но в учетную совокупность не входят счета собственных средств — еще нет системы;

3) двойная — она уже включает счета собственных средств.

В старину в Великобритании проводился аудит двух видов. В городах аудит осуществлялся публично, в присутствии правящих должностных лиц и граждан. Он заключался в слушании аудиторских отчетов, которые читал вслух казначей. Аналогичным образом отчеты об аудитах гильдий заслушивались их членами.

«Аудит» происходит от латинского слова, что означает буквально «он слышит». Первоначально оно означало «выслушивающий», то есть человек, который что-либо выслушивает. От него возникло слово аудитор, означающее в переводе слушатель. В средневековой Европе, где порождался аудит, грамотные и умеющие писать люди встречались крайне редко и поэтому аудитором называли служащего, который должен был выслушивать отчеты должностных лиц. К середине XVI века аудиторы городов начали включать в свои отчеты примечания типа «выслушано» нижеподписавшимися аудиторами. Все отчеты, даваемые аудиторами, можно проследить до этой первоначальной формы «аудиторского документа».

Вторым типом аудита была детальная проверка счетов уплат управляющих финансами крупных поместий по «дебету и кредиту» с последующей «аудиторской декларацией», т. е. устным отчетом перед владельцем и советом управляющих данного поместья, В те далекие времена люди искренние полагали, что устная форма отчета даже лучше письменной, ведь любой документ можно подделать, а солгать, когда на тебя смотрят строгие глаза начальника аудитора, невозможно или, по крайней мере, значительно сложнее. Обычно аудитор являлся членом совета и, следовательно, был предшественником современного внутреннего аудитора. Оба типа аудита, практиковавшиеся в Великобритании вплоть до XIII века, в первую очередь были направлены на обеспечение подотчетности государственных и частных должностных лиц в отношении вверенных им средств. Целью этих видов аудита не являлась проверка качества счетов, за исключением тех случаев, когда неточности могли сигнализировать о наличии обмана. Нельзя сказать, что аудит был неизвестен. Напротив, специалисты по бухгалтерскому учету и экономическому анализу, интересующиеся зарубежной учетно-аналитической практикой, знали о таком явлении, как аудиторская деятельность, выполняемая специалистами по аудиту с раннего этапа его происхождения. Приемы аудита в то время составляли преимущественно в детальной проверке каждой операции. Тестирование или выборочная проверка, как аудиторские процедуры, были неизвестны.

В истории развития аудита можно выделить несколько периодов:

до 1500 г.;

1500 ‑ 1830 (1862) г.;

1830 (1862) ‑ 1905 г.;

1905 ‑ 1933 г.;

1933 ‑ 1940 г.;

с 1940 г. ‑ по настоящее время.

Первый период заканчивался в 1500 г. Эта дата отмечена произвольно, но она наиболее точно отражает состояние перелома в общей экономической ситуации. Одной из причин этого явилось открытие Америки, и как следствие увеличения объема товаров, капитала, рабочей силы в общемировом масштабе. Другая причина ‑ 1494 г. по праву считается датой основания учения о двойной записи (Лука Пачолли издал в Венеции трактат «О счетах и записях»).

1500 - 1830 (1860) гг.

Цели и приемы аудита не были изменены и состояли в обнаружении ошибок и проверке честности лиц, ответственных за налоговые платежи. В это время существенно повысилось значение аудита, т.к. произошло разделение между собственниками предприятия на управляющих и инвесторов. Акционерам не только требовалась гарантия сохранности капитала, но и получение дивидендов. Только аудитор мог дать заключение о верности и объективности проверенной финансовой отчетности и о вероятности продолжения деятельности предприятия в ближайшее время. Пришло понимание необходимости и важности существования системы внутреннего контроля. Данный период заканчивается в 1862 году, когда в Великобритании был принят Закон «Об обязательном аудите» (аналогичный закон был принят и во Франции в 1897 году).

1862 - 1905 гг.

Период отличается бурным экономическим ростом. Огромные по своим масштабам сделки привели к созданию корпораций. Этот период отмечен появлением консолидированного баланса (1904 г.).

Все это повышало роль и значение института аудиторства. Была признана необходимость внутреннего контроля. Но ему отводилась роль органа, участвовавшего не в проверке и обнаружении ошибки, а в создании единой стандартной системы учета. Основной акцент был направлен на систему контроля денежных потоков. Поскольку и учетная система, и организационная структура претерпели значительные изменения в сторону усиления, то и аудиторы могли уже применять приемы выборки. Тестирование стало использоваться только в последние десятилетия XIX века. В условиях быстрорастущего производства аудитор больше не мог проверять каждую операцию огромной корпорации. Вплоть до 1905 г. ограничивающим фактором объема тестирования являлись изменения и нововведения в системе учета и внутреннего контроля. Цели аудита в это время состоят в обнаружении разного рода ошибок намеренного характера. Исторически основным центром развития аудита явились Великобритания и США. В первом десятилетии ХХ в. американский аудит стал развиваться независимо, поскольку предпринимателями США была признана невозможность применения целей и подходов английского аудита к особенностям их бизнеса.

Первые работы по американскому аудиту характеризуют изменение целей следующим образом: обнаружение и предотвращение ненамеренных ошибок. Позже целями аудита стали:

- установление финансового состояния и доходности предприятия;

- предотвращение намеренных и ненамеренных ошибок - второстепенная цель.

В соответствии с изменением целей произошли и значительные изменения в приемах. Наблюдается окончательный переход от детальной проверки к тестированию. Стало ясно, что для того, чтобы получить фактические суммы, проверяемые в процессе аудита, нет необходимости проводить детальную проверку каждой проводки за изучаемый период. Получает признание важность внутреннего контроля. В опубликованных в 1909 г. Программах аудита отмечено, что «в качестве первой ступени аудита должно выступать установление системы внутренней проверки».

1933 - 1940 гг.

На аудит оказывает влияние Нью-йоркская фондовая биржа и правительственные организации; не было единого мнения относительно целей аудита.

В начале этого периода большинство авторов сходились во мнении, что задача аудита состоит в обнаружении ошибки. Позже взгляды были существенно изменены, и было установлено, что аудитору не следует концентрировать свое внимание только на обнаружении ошибки.

Вплоть до 1940 г. не существовало каких-либо документов, определяющих ответственность аудиторов за обнаружение ошибок. Было отмечено только, что это достаточно важный вопрос, но большинство авторов сходились во мнении, что его нельзя относить к главной задаче аудиторской проверки.

С 1940 года до настоящего времени цели аудита претерпели незначительные изменения. Акцент делался на подтверждение верности финансовой отчетности. Официально это положение было провозглашено в документах Американского Института Присяжных Бухучета: «первая цель проверки отчетности независимым аудитором состоит в выражении мнения о представленной финансовой отчетности».

Часть вновь разработанных приемов аудита имела строгую ориентацию на обнаруженные ошибки. В 1961 г. в Положении об аудиторских процедурах было установлено, что аудитор определяет ошибку, и в случае, если она материальна, может оказать отрицательное влияние на его мнение о верности представленной финансовой отчетности и проведении проверки в соответствии с общепринятыми аудиторскими стандартами, он должен оценить степень ее вероятности.

Другая точка зрения на цели аудита состоит в том, что задача независимого рассмотрения состоит в выражении мнения об информации, включаемой в финансовые отчеты. Что касается ответственности аудитора, то она состоит лишь в проведении тестов, в соответствии с общепринятыми аудиторскими стандартами, разработанными таким образом, чтобы обнаружить саму возможность определения рода несоответствий, т.е. аудитор не отвечает за необнаруженные ошибки, но с него не должна сниматься ответственность за проверку узкого места в процессе аудита.

До конца 40-х годов аудит в основном заключался в проверке документации, подтверждение записи денежной операции и правильной группировке этих операций в финансовых отчетах. Это был подтверждающий аудит.

После 1949 г. независимые аудиторы стали больше внимания уделять вопросам внутреннего контроля, полагая, что при эффективной системе внутреннего контроля вероятность ошибок незначительна, и финансовые данные достаточно полны и точны. Аудиторские фирмы начали заниматься больше консультационной деятельностью, чем непосредственно проверками. Это системно-ориентированный аудит.

В начале 70-х гг. началась разработка международных аудиторских стандартов. На текущий момент существует несколько общепризнанных мировых стандартов аудита:

*Общепринятые стандарты аудита* (Generally Accepted Auditing Standards- GAAS), их всего 10;

*Специальные стандарты аудита* (Special Auditing Standards - SAS), их количество постоянно увеличивается, сейчас их в районе 70.

Таким образом, можно отметить, что за всю историю развития аудита основной целью аудита всегда признавалось установление достоверности представленной отчетности. Кроме того, в последнее время отмечается возрастание надежности внутреннего контроля и снижение детализации целей.

## 1.2 Происхождение и развитие аудита в США.

Историю развития аудита, как науку можно было бы периодизировать так: ранние этапы происхождения аудита, возникновения и развития аудита в Западной Европе, история развития аудита в США, становление аудита в странах Азии и Восточной Европы, состояние аудита в странах СНГ и т. д.

В 1631г. из Голландии в Плимут, штат Массачусетс, США, был послан бухгалтер для выяснения причин возрастающей задолженности колонии. Это считается первой аудиторской проверкой в Америке. Однако законодательной родиной аудита считается Великобритания, где с 1844г. выходит серия законов о компаниях. В соответствии с этими законами компании были обязаны не реже одного раза в год приглашать специального профессионала для проверки бухгалтерских счетов и отчета о прибылях для последующего доклада на собрании акционеров.

Самая первая отрасль в Соединенных Штатах, которая создала впервые службу внутренних аудиторов – Железнодорожный транспорт. В конце XIX века так называемые разъездные английские аудиторы уже посещали разбросанные по всей стране транспортные агентства с задачей оценить меру ответственности администрации за имущество и систему отчетности. До рубежа XX века независимый аудит в Соединенных Штатах строился по английской модели. Она предполагала детальные исследования данных, относящихся к балансу. Всемирно известный американский ученый Роберт Хайстер Монтгомери (1872—1953 гг) в первом издании книги «Аудит» назвал американский аудит этого раннего этапа «счетоводческим аудитом», подчеркнув, что три четверти рабочего времени аудитора уходило на подсчеты и составление бухгалтерских книг. Поскольку в Америке не существовало установленных законом требований к аудиту и ввиду того, что в большинстве случаев проверки осуществляли аудиторы, присланные из Англии, английскими инвесторами в фирмы Соединенных Штатов, эта профессия поначалу развивалась медленно. Аудиторское дело в США возникло в 1887г. с образованием ассоциаций аудиторов под непосредственным влиянием британской практики аудита. В 1896 г. законодательными органами штата Нью-Йорк был принят законопроект, регулирующий аудиторскую деятельность присяжных бухгалтеров. Р. Монтгомери писал по этому поводу: «Мы оказались на пороге того, что можно назвать новой эрой профессии в Соединенных Штатах». До 1900 г. в Соединенных Штатах публиковалось очень мало работ по вопросам аудита. В 1905 г. и впоследствии в 1909 г. Монтгомери издал в Америке написанную в Англии книгу Лоренса Р. Дикси «Аудит: практическое руководство для аудиторов», а в 1912 г., увидев, что американская практика отличается от британской, он написал первую американскую книгу об аудиторстве («Аудит: «теория и практика», позднее получившую новое название «Аудит Монтгомери»).

Постепенно американский аудит развился в «тестовый аудит», когда процедуры начали приспосабливаться к быстро расширяющемуся американскому бизнесу, представители которого считали, что британский стиль проверки подсчетов и переносов требует чересчур много времени и средств. Кроме методов тестирования, которые занимали все большее место, аудиторы начали практиковать сбор свидетельств о деятельности фирм у партнеров по бизнесу с целью проверки операций. Учитывая интересы инвесторов, они стали уделять большее внимание оценке актива и пассива. Все эти новшества отражали расширение задач аудита, который не ограничивался больше проверкой канцелярской точности. По существующему в США законодательству, большинство частных корпораций и правительственных ведомств ежегодно подвергаются финансовой проверке, проводимой аудиторскими фирмами. Отчет о проверках поступает владельцам, кредиторам предприятия. В нем содержится меморандум с оценкой правильности и обоснованности процедур бухгалтерского учета, а также рекомендации по улучшению его форм и методов ведения. В Соединенных Штатах развивался независимый аудит в современном смысле слова; необходимость его диктовалась в значительной мере спросом кредиторов, особенно банков, на надежную финансовую информацию, на основе которой они могли принимать решения о предоставлении кредита.

В первые годы нашего столетия, те, кто пользовался финансовыми отчетами, продолжали считать баланс основным показателем надежности компании, и аудиторы в своей работе главное внимание в большинстве случаев уделяли балансу. Первое в Соединенных Штатах официальное постановление об аудите, подготовленное Американским институтом бухгалтеров-экспертов (ныне Американский институт дипломированных присяжных бухгалтеров — АIСРА) по просьбе Федеральной комиссии по торговле, было опубликовано в 1917 г, и посвящено «аудиту балансов». Пересмотренное издание вышло в 1929 г. под заголовком «Проверка финансовых отчетов». Хотя в этой брошюре главный упор по-прежнему делался на аудит баланса, здесь, тем не менее, подробно шла речь о счетах прибыли и убытков, что связано с растущим интересом к результатам операций. В издании 1929 г, говорилось уже и о Практике составления заключений, а также подчеркивалась важность внутреннего контроля. В 1936г. вышла брошюра под названием «Проверка финансовых отчетов независимыми аудиторами». На ее содержание повлияли многие важные события последних лет, из которых самыми примечательными стали сотрудничество АIСРА с Нью-йоркской фондовой биржей, направленное на усовершенствование стандартов составления заключений, а также введение в действие Закона о ценных бумагах от 1933г. и Закона о биржах 1934 г., которые требовали, чтобы зарегистрированные компании составляли соответствующие формы финансовой отчетности.

Современная эра стандартизации аудита началась с 1939 г., когда АIСРА учредила Комитет по аудиторским проверкам и он издал первое Положение об аудиторской процедуре (SАF). До 1972 г. включительно вышло 54 Положения, а комитет получил за это время новое наименование: *Исполнительный комитет по аудиторским стандартам* (позднее переименованный в Совет по аудиторским стандартам), который кодифицировал все Положения, сведя их воедино в виде Положения об аудиторской процедуре (SAF) № 1, которое действует в настоящее время; 70-е и 80-е годы отмечены повышением интереса общественности к кругу обязанностей и работе аудиторов. Этот период связан с целым рядом неудачных проверок, за которыми следовали слушания в Конгрессе, созданием специальных комиссий для определения роли и ответственности аудитора, выводом о наличии несоответствия между тем, в чем, по представлению общества, должен заключаться аудит, и возможностями реального процесса аудита, которые ограничены определенными рамками; усилением активности Совета по аудиторским стандартам, направленной на ликвидацию этого разрыва.

## 1.3 Возникновение и развитие аудита в странах Западной Европы.

Формирование бухгалтерского учета, в т.ч. аудита, связано с порядком регистрации, хронологической и систематической записями, с формами учета и ее регистрами. Подлинная эволюция форм счетоводства подразделяется по следующему: Л. Пачоли (1494) — старая итальянская, Ф. Гарратти (1688) — новая итальянская, М. де ла Порт 1685 — французская, Ф. Гельвич (1774) — немецкая, Ж-Б. Дюмарже (1914) — интегральная, И. С. Розниченко (1952) — журнально-ордерная форма учета. В основе развития форм лежит принцип дифференциации учетной записи в журнале. Логика подсказывает, что с увеличением объема предприятий, должен усложняться и бухгалтерский учет, который потребует осуществления над собой соответствующего контроля (аудита). Поэтому считается, что появление аудита можно отнести к периоду формирования бухгалтерского учета как отрасли специальных научных знаний.

ИТАЛИЯ. Первыми теоретиками бухгалтерии были Бенедетто Котрульи (1458г.) — купец-гуманист из Дубровника и Лука Пачоли (1494 г.) — известный ученый-математик, и их последователи. От этих первых авторов в области бухгалтерского учета берут начало два основных теоретических направления. Независимо от того, как различные авторы решали вопрос о природе бухгалтерского учета, все они внесли определенный вклад в решение тех практических и теоретических проблем, которые вставали перед ними. Развитие научного направления привело к переоценке целей, стоящих перед учетом; если раньше единственной целью считалось обеспечение контроля за сохранностью ценностей, то к началу XIX в. начинает формулироваться и новая цель — выявление эффективности хозяйственных процессов, учет начинает пониматься как орудие контроля и управления.

Как нам известно, первую научную книгу по бухгалтерскому учету написал выдающийся итальянский математик Лука Пачоли (1445—1515). В 1494 г. вышел в свет его труд «Трактат о счетах и записях». По нашему мнению такое обоснование более аргументально, делить бухгалтерский учет с аудитом нельзя. Так, в главе 23 «О порядке и способе ведения счета магазина, который ведешь сам или ты доверил другим, как этот счет ведется отдельно в основных книгах хозяина и в книгах магазина» говорится о том, что под магазином здесь понимается филиал торговой фирмы, где посвящена учету внутрифирменных расчетов. Подчеркивая систему (план) счетов обуславливается целью наблюдения и с изменением цели счета должны меняться. В 1494 г. Л, Пачоли в своей книге писал, что «Счета — суть, не более как надлежащий порядок, установленный самим купцом, при удачном применении которого он получает сведения обо всех делах и о том, идут ли дела его успешно или нет». И далее: «...Смотря по надобности прибегни к этому средству — устройству счетов и помни, что всегда представляется возможным увеличить или уменьшить число счетов». Таким образом, уже к концу XV века была осознана некоторая условность, которая привносит контроль над счетами в мир хозяйственных ценностей.

Итальянский ученый Д. Масса (1850—1918), подчеркивал, что для него бухгалтерский учет не просто наука об управлении, а наука об управлении людьми. «В цели и задачи счетоведения, — по мнению Масса, — входит выявление результатов хозяйственной деятельности, контроль всей работы хозяйства, выполняемый для того, чтобы деятельность этого хозяйства протекала согласно полученным от управляющего органа указаниям». Масса подробно высказывался за полную независимость контрольного органа — бухгалтерии — от администрации; «...контроль, — писал он, — для того, чтобы быть действительным, должен быть верен такому органу, который, с одной стороны, имел бы сведения о каждом акте и документе, с другой — пользо­вался бы необходимой независимостью, чтобы быть в состоянии действовать свободно. Если бы контроль был верен лицам зависимым, на которые администрация может оказывать давление, или хуже, — учинять по отношению к ним репрессии, то не было бы никакой гарантии нормальной его работы. Логика подсказывает, что под «независимым контролем» он имел ввиду — аудиторство. В 1874 г. Д. Масса начал издавать первый бухгалтерский журнал в Италии, который выходил в течение тридцати лет.

Другой итальянский ученый Фабио Беста (1845—1923) считал, что оценка — цель учета, ценности — его предмет. Сам бухгалтерский учет — наука о контроле. Хозяйство — часть общества, и оно также разделяется интересами лиц, в нем занятых. В каждом хозяйстве Ф. Беста замечал три вида функций. Писал, что «хозяйственный контроль должен принудить каждого работающего в предприятии быть честным, хотя бы и против желания. Счетоводство должно быть наукой хозяйственного контроля и ничем больше». Отождествляя бухучет с хозяйственным контролем, он видел контроль предварительный, текущий и последовательный.

Итальянские ученые хотя в основном занимались развитием бухгалтерского учета, однако в их высказываниях имеются определенные мысли по развитию аудита. Экономические перемены в период 1600 — 1800 гг., которые характеризовались ростом городов, фабрик, а также расширением торговли, вызвали появление новых подходов к учету. Они ставили во главу угла право собственности на имущество и калькуляцию прибыли и убытков в экономическом смысле этого слова. Аудит также начал превращаться из процесса слушания в подробный анализ письменной документации и исследование подтверждающих свидетельств. Другие авторы пишут, что «история аудита восходит к XVIII веку, когда некий Джордж Уотсон порекомендовал шотландским коммерсантам провести проверку из бухгалтерской отчетности. Проведенная проверка показала столь высокую результативность, что по расхожему мнению прочих британцев, «черствые, скупые и педантичные» шотландцы признали пользу таких проверок и с тех пор стали их практиковать».

АНГЛИЯ. Если родоначальной страной по бухгалтерскому учету считается Италия, то аудиторством считают Англию. Уже в 1773 г. в адресной книге Эдинбурга — столицы Шотландии, значились имена семи аудиторов. Позже, в 1854 г. здесь было образовано «Общество бухгалтеров», которое объединило бухгалтеров-аудиторов. Это дало основание отдельным авторам сделать вывод о том, что в «западных странах профессиональный аудит возник в Шотландии в середине XIX в.» В интересах собственника и лиц, связанная с ними деловыми отношениями, появилась Законодательная регламентация учетных записей. Самым влиятельным актом следует считать коммерческий кодекс Савари (1673). Были и более нормативные документы. Так, в Кастилии в XIII в. был издан законодательный акт, наиболее законченная его редакция относится к 1549г. Эти документы уже четко гарантировали права кредиторов. С середины XIX в. распространение акционерных обществ и изменения в налогообложении привели к резкому усилению налогового законодательства, повысилась роль аудиторов. (Институт аудиторов возник в Англии еще в 1299г., но современные его формы берут начало в Эдинбурге с 1854 г.).

По мнению Угольникова К. Л. «Аудит в современном понятии этого слова существует уже более 200 лет. Корни его возникновения восходят ко времени, когда впервые появилось разделение интересов между теми, кто непосредственно занимается управлением предприятий и теми, кто вкладывает деньги в его деятельность. В это же время начали зарождаться акционерные общества, и аудитор (ревизор) занял центральное место общественного контролера внешней отчетности».

В конце XVII века был принят (в Шотландии) первый закон о запрете определенным должностным лицам служить в качестве городского аудитора; тем самым в Западном мире было введено современное понятие независимости аудитора. Основной толчок дальнейшему развитию аудита безусловно дал закон о британских компаниях, который был принят в 1862г. В нем предписывалось в обязательном порядке проверка счетов и отчетов компаний аудиторами по меньшей мере один раз в год. Железнодорожный транспорт — одна из первых отраслей в Великобритании, которые создали службу внутренних аудиторов. В конце XIX века так называемые разъездные английские аудиторы уже посещали разбросанные по всей стране транспортные агентства с задачей оценить меру ответственности администрации за имущество и систему отчетности. Это было вызвано потребностью в объективной оценке отчетности акционерного общества с тем, чтобы получить достоверные данные о действительном финансовом состоянии предприятия и результатах его хозяйственной деятельности за определенный период. Полагаться всецело на саму компанию дело было рискованным, так как нередки были банкротства предприятий, в результате которых акционеры и пайщики или кредиторы теряли свои капиталы, В результате этого недоверие акционеров и кредиторов, с одной стороны, и налоговых органов, — с другой, к достоверности бухгалтерских балансов и отчетов о доходах способство­вало появлению бухгалтеров-аудиторов, которые должны были изучать и анализировать отчетность акционерного общества и давать квалифицированное заключение о ее достоверности. При обсуждении годового отчета общества на общем собрании акционеров заслушивалось заключение аудитора, и лишь после этого отчет утверждался (или не утверждался) и делалась оценка деятельности правления общества. Иными словами, профессия бухгалтера-аудитора появилась впервые в акционерных компаниях, когда акционеры, кредиторы и налоговые службы вынуждены были искать стороннего независимого специалиста, который мог бы дать объективные заключения о финансовом состоянии предприятия.

Крупнейший авторитетный английский ученый Лоуренс Дикси аудиторство и технику ревизий видел в выявлении:

1) подлогов;

2) случайных ошибок,

3) недостатков в организации учета.

Ревизия начиналась с кассы. Анализ баланса рассматривали с точки зрения интересов различных заинтересованных лиц. В теории и практике аудиторской работы, прежде всего, необходимо назвать А. Т. Ватсона, который определил три фальсификации учета в котором:

1. Ситуация означает, что материально ответственные лица совершили хищение, оно могло быть у собственника, у другого материально ответственного лица и у сторонних лиц, например у покупателей, которое называется сокрытием;

2. Ситуация возникает в целях приукрашивания действительного положения (например, желание поднять курс акций), т. е. вуалированием;

3. Ситуация означает, что действительное положение лучше отраженного в балансе (например, желание изменить суммы налоговых платежей, также вуалированием).

Всякая фальсификация, как более широкое понятие, рассматривалось и анализировалось английскими аудиторами. Для выявления фальсификации по Ватсону необходимы следующие условия:

1) содействие главы фирмы, он в лучшем случае готов разоблачить сокрытие, но почти никогда — вуалирование;

2) четкое представление, с какой целью может быть подвергнут тот или иной счет фальсификации (для ревизора нужна специальная классификация счетов);

3) знание психологии потенциального растратчика, его желание и умение «обратить окружающие обстоятельства в свою пользу»;

4) анализ взаимоотношений сотрудников ревизуемого предприятия.

5) длительность работы «делает преступника менее осторожным»;

6) амбициозность, в той или иной степени заложенная в характере каждого человека, может всегда подвести психически неустойчивого и алчного человека;

7) небрежность в записях;

8) запущенность, отставание бухгалтерских записей от совершения фактов хозяйственной жизни; чем больше отставание в учете, тем больше вероятность возникновения злоупотреблений;

9) назначение на должности по протекции — одно из самых больших зол учета.

Названные обстоятельства приводят к выводу, что предметом аудита и ревизии, и в конечном счете бухгалтерского учета является психология лиц, занятых в хозяйстве, не права и обязанности сотрудников, а мотивы их действий. Управлять хозяйством — значит управлять желаниями людей в нем занятых. Сами бухгалтера — те же люди и они не обязательно лучше тех, действия которых им приходится проверять. В жизни это ревизоры, но ревизоров надо ревизовать тоже!

Годдард исходя из столь печальной оценки своих современников и коллег утверждал, что девять десятых всех хищений происходит по вине бухгалтера, а Ватсон, отмечая психологическую неустойчивость людей, специально выделял одиннадцать наиболее типичных преступлений людей этой профессии:

* не приходуются ценности, прежде всего денежные;
* документы оформляются не тем днем;
* искусственно завышаются остатки по денежным (касса) и материальным счетам;
* завышаются итоги платежных ведомостей;
* завышается зарплата «друзьям» бухгалтера;
* выписываются деньги на подставных лиц («мертвые души»);
* завышаются цены по сговору с поставщиками;
* фиктивное кредитование счета Кассы или отражение фиктивной кредиторской задолженности;
* оплата завышенных комиссионных и дележ их с получателями;
* подделка документов, как правило чеков;
* оплата несколько раз одного и того же документа (или его различных экземпляров).

Конечно, коммерческая практика того времени знала и много других преступлений. Средствами фальсификации выступали операционные счета (расходов, издержек, расходов будущих периодов и т. п.), документы, которые подделывались, исправлялись, подчищались и т. п. а также «двойные книги», одна для себя, другие для внешнего употребления (одни черновые, но верные, другие беловые, но обманные).

Средствами борьбы с фальсификацией рекомендовались: ревизии с частотой от 3 до 6 месяцев, сплошные инвентаризации всех складов фирмы одновременно, частое перемещение материально ответственных лиц со склада на склад; инвентаризация дебиторской и кредиторской задолженности (контрактам направляются письма с перечнем прав и требований, адресаты должны их подтвердить); внезапные проверки расчетных документов, как правило расчетных книжек сотрудников (бухгалтер мог указать в лицевом счете больше, чем в расчетной книжке).

При ревизии на всех проверенных документах проставляли личный штамп ревизора. Признавалось, что контролер должен, с одной стороны, подозревать всех, а с другой, будучи предельно вежливым, — ни в коем случае не дать понять этого проверяемым.

Относительно последовательности проведения ревизии мнения расходились. Если Ватсон и Чэдвик считали необходимым проверить прежде всего кассу, а потом все остальное в последовательности, выбираемой ревизором, то Р. Годдард настаивал на проверке прежде всего Главной книги. Проверка должна была проводиться в последовательности счетов, устанавливаемой ревизором. Отсюда правило Годдарда: «Прежде чем перейти к следующему счету, предыдущий должен быть вполне исчерпан».

Крупные труды по бухгалтерской экспертизе оставили Л. Дикси и Ф. Пикслей. Техника английских ревизоров часто вызывала восхищение в других странах. В 1908г. А.И. Гуляев писал о работе в Петербурге двух английских экспертов. Они руководствовались анкетой-инструкцией, содержащей около 150 вопросов, проставляли в качестве ответов числа и «картина состояния дел компании получалась удивительно ясная и полная».

В Великобритании были созданы Институт присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса (1880), Ассоциация дипломированных и корпоративных бухгалтеров, членами которых становились не только жители Британских островов, но и представители британских доминионов, колоний и подмандатных территорий. В дальнейшем при развитии национально-освободительного движения и получении независимости этими странами в них стали создаваться свои национальные организации, объединяющие представителей аудиторской профессии. Вопрос возникновения в Англии аудита, нельзя делить его историей, появлением и становлением бухгалтерского учета. Один английский автор В. Т. Бакстер развития учета и аудита разделил на четыре периода:

1) классический, включающий в себя всю историю древнего мира и рынков средневековья.

2) с 1200 по 1850 г. рождение позиционной системы счисления, применение которой позволило создать двойную бухгалтерию и обеспечить исчисление финансовых результатов учетными методами;

3) с 1850 по 1950 — резкое усложнение экономической жизни, распространение учета затрат и калькуляции себестоимости, возникновение публичной отчетности и аудиторства;

4) с 1950 года возник принципиально новый период в истории учета и аудита.

Он связан с распространением электронно-вычислительной техники, необходимостью отражать инфляционные процессы с гармонизацией учетных процедур, которые выражаются в разработке учетных и аудиторских стандартов. Ныне существует свыше 200 аудиторских фирм.

ФРАНЦИЯ. Исторический путь становления экономических аспектов бухгалтерского учета и аудита во Франции характерен и для трудов четырех крупнейших ученых французской школы: Жана Густава Курсель-Сенеля, Леоне Сейя, Адольфа Гильбо и Эжена Пьера Лесте и можно рассматривать его по двум основным направлениям:

а) по роду элементов: капитала, ценностей, амортизации, третьих лиц, результатов;

б) по историческим периодам: на момент образования предприятия, за время функционирования предприятия и на момент выявления финансовых результатов.

Известный французский ученый Леон Сей считал, что бухгалтерия не освещает путь в будущее, но, по крайней мере, указывает дорогу, по которой шли, и пункт, в котором находишься. И главное в учете — контроль. «В основе контроля, писал Л. Сей, — лежит известного рода недоверие, которое подчас не мерится с доверием»; самое важное в контроле — «своя цена» — себестоимость. Там, где есть конкуренция, где рынок знает постоянные колебания цен, себестоимость становится параметром хозяйственной жизни. Там, где на продаваемые изделия установлен прейскурант, — калькуляция не нужна. Таким образом Л. Сэй в те времена уже понимал «цену» аудита и рынка. Подлинный расцвет французской ученой мысли связан с трудами двух. авторов. Э. Лесте и А. Гильбо выдвинули доктрину трех функций учета:

* счетоводной, которая связана с разработкой специальной логики, с классификацией объектов и т. д.;
* социальной, сопоставляющей, как сказали бы мы, классовые интересы;
* экономической, позволяющей с помощью учетной информации осуществлять управление хозяйственными процессами.

Эти функции реализуются с помощью специальной конструкции, «начального счетовода», под которым они понимали «лицо, вследствие присущей ему обязанности вести счетоводство о своем имуществе и изменениях в последнем под влиянием хозяйственных операций».

Уже через пять лет, в 1867 году после установления обязательного аудита в Англии, был принят такой закон и во Франции, в котором было записано об обязательной проверке и оценке балансов акционерных обществ особыми ревизорами, именуемыми «комиссарами по счетам». Капиталист-собственник все реже занимался непосредственно производственными и финансовыми делами, поручая это нанятым служащим, или превращался в рантье, живущего на доходы от владения акциями или облигациями какого-нибудь общества. Для держателя ценных бумаг бухгалтер-аудитор, ревизующий учет и отчетность в акционерном обществе, представлялся своего рода гарантом достоверных сведений о финансовой стабильности предприятия и доходах от его деятельности.

Одним из видных бухгалтеров-ревизоров во Франции был Эдуард Мишо. Желание все и вся регламентировать выразилось во Франции в попытке создать бухгалтерский кодекс и соответственно новую отрасль бухгалтерского права. Кодекс должен был, по мнению Луи Рашу и Ж. Октора, содержать юридическое определение профессии и обязательства сторон (бухгалтера и нанимателя), т.е. то, что в США называют этическим кодексом бухгалтера. После второй мировой войны в ряде европейских стран (ФРГ, Франция, Швеция, Бельгия, Дания, Люксембург) вводится жесткая и весьма детальная регламентация бухгалтерского учета, в т. ч. аудита. Можно ожидать в ближайшее время создания специальной отрасли права — бухгалтерского. Цель жесткой регламентации учета — обеспечение интересов транснациональных корпораций.

В 1942 г. во Франции была создана Палата бухгалтеров-экспертов и аттестованных бухгалтеров (причем вторая категория не обладала всеми правами, какие имеют бухгалтеры-эксперты). Спустя три года деятельность Палаты бухгалтеров-экспертов была регламентирована правительственным декретом. Эта палата находится под опекой министра экономики и финансов. Большую работу по совершенствованию аудиторского дела проводили и другие национальные общества бухгалтеров-аудиторов. В частности, созданное в 1945 г. Французское общество бухгалтеров-экспертов и аттестованных бухгалтеров ставит перед собой следующие задачи; защищать общественные интересы перед государством, добросовестного и квалифицированного выполнения обязанностей, представлять и отстаивать интересы профессии и готовить кадры специалистов по учету, ревизии, контролю и аудиту.

Это Общество регулярно созывало съезды, на которых обсуждались важнейшие проблемы, представляющие большой интерес для специалистов, по материалам съезда публикуются отчеты, содержащие рекомендации по учету, правовым вопросам, методике проведения аудиторских проверок. Материалы съездов используются бухгалтерами-аудиторами в своей практической работе. Французское общество бухгалтеров-экспертов и аттестованных бухгалтеров возглавляется органами на двух уровнях — национальном и региональном.

Во Франции создана «Национальная Компания Комиссаров по счетам Франции», регулирующая аудиторскую деятельность, объединяющая в своих рядах аудиторов и аудиторские фирмы в регионах. Аудиторы и аудиторские фирмы Франции свои членские взносы перечисляют региональным отделениям, а региональные отделения — Национальной Компании Комиссаров по счетам. Все эти и другие требования во Франции закреплены законодательно и являются обязательными к выполнению.

Высший Совет, включающий в свой состав 24 человека и 8 заместителей, тайным голосованием сроком на год избирает президента. Кроме того, на национальном уровне действует комитет, занимающийся ведением списка лиц, допущенных к выполнению аудиторских обязанностей, дисциплинарная палата и контрольные органы, осуществляющие надзор над деятельностью высшего Совета.

На региональном уровне создаются департаментские Советы, департаментские дисциплинарные палаты и органы контроля за деятельностью департаментского Совета. Особо следует отметить, что в состав контрольных органов входят правительственные комиссары, назначенные Министерством экономики и финансов.

ГЕРМАНИЯ. Большим достижением немецкой школы был переход от идей, связанных с конструированием и трактовкой баланса, к его анализу. В попытках углубить изучение баланса выделим три направления: первое, наиболее плодотворное, вылилось в создание экономического анализа (Шер, Штерн, Ляйтнер, Герстнер и др.), второе развивало анализ юридический и привело к созданию бухгалтерской ревизии (Р. Байгель, Э. Рёмер, К. Порциг и др.), третье популяризировало знания о балансе среди акционеров (Брозиус, Губер, Шенвандт и др.). Подобные институты бухгалтеров-ревизоров не без влияния немецкой традиции были организованы в Христиании (Осло), Вене, Будапеште, Цюрихе, Риге, Гельсинфорсе). Институт существовал на средства банков и отражал интересы крупного финансового капитала. Бухгалтера-ревизора называли трейгендер. Об этих людях с симпатией писал Герстнер: «Трейгендер не только представитель в юридическом смысле, но и доверенное лицо, друг, советчик, помощник, короче — правая рука, верная рука, которая для нас работает там, где мы сами поручаем или где условия места, времени, личные, хозяйственные, материальные нам мешают самим сделать все и где нам необходимо третье лицо, именно трейгендер». Независимо от оценок современников институт ревизоров способствовал выработке и совершенствованию определенных способов проведения документальных ревизий, формулирования требований к лицам новой профессии: «Ревизор должен избегать всего того, что производит впечатление, как будто его мнение и система единственно правильны; он не должен превращать мелкие ошибки в государственные преступления, если в общем в работе была проявлена требуемая тщательность и добросовестность; он должен спокойно выслушать взгляды и мнения других, даже если они противоречат его собственному мнению, так как не всегда бывает, что вычитанное и изобретенное в кабинетах или одобренное на других предприятиях может считаться необходимым и правильным для введения в собственном предприятии. Не всегда благополучие предприятия и гарантия его правильного ведения зависят от составления и применения новых формуляров.

В Германии с 1908 г. при Лейпцигской Высшей Коммерческой школе была начата специальная подготовка бухгалтеров-ревизоров. На отделение принимались только лица, имеющие высшее экономическое образование и опыт бухгалтерской работы. Срок обучения — один год. Дальнейший толчок развитию аудиторского дела в Германии дал мировой экономический кризис 1929—1933 гг., когда массовое банкротство акционерных обществ и предприятий других форм потребовало ужесточения порядка проверки и утверждения их отчетов и балансов со стороны независимых аудиторов. Уже в 1931 г. было принято правительственное постановление, обусловившее обязательную аудиторскую проверку отчетов и балансов акционерных обществ, и других предприятий и регламентирующее само ее проведение.

В Германии существуют две профессиональные аудиторские организации: Палата аудиторов и Институт аудиторов. Членство в Палате аудиторов обязательно для каждого аудитора и аудиторской фирмы, а вторая организация — сугубо добровольная, хотя в ней состоят свыше 90% всех немецких аудиторов. Членство в Палате аудиторов обязательно и для тех членов правлений аудиторских фирм, которые сами не являются профессиональными аудиторами, а также для сравнительно немногочисленных присяжных контролеров книг.

В задачи Палаты аудиторов входит оказание консультационной и правовой защиты аудитора, разрешение спорных вопросов между членами организации, контроль за исполнением аудиторами профессиональных обязанностей, содействие обучению и повышению квалификации аудиторов и участие в формировании квалификационных и экза­менационных комиссий для присуждения звания бухгалтера-аудитора.

Деятельность палаты контролируется федеральным министром экономики. Этот контроль не предполагает управление ее делами, а ограничивается надзором за соблюдением законов ФРГ и Устава самой палаты.

Палату ФРГ возглавляет правление, состоящее из 9 человек, одна из которых избирается президентом. Институт аудиторов ФРГ также занимается проблемами аудиторского дела в стране, развития и укрепления международных связей с родственными профессиональными органами, осуществляет издательскую деятельность, выпуская ежемесячно журнал, различные справочники по аудиту, правовым и налоговым вопросам, а также разрабатывая программы профессиональной аудиторской подготовки.

Органами управления института являются общее собрание членов института, Совет управляющих, которых избирает правление из 5 человек. Подобные институты бухгалтеров-ревизоров не без влияния немецкой традиции были организованы в Христиании (Осло), Вене, Будапеште, Цюрихе, Риге, Гельсингфорсе). Так, в сентябре 1990 г. было создано общество бухгалтеров и аудиторов Литовской Республики, а в конце ноября в Вильнюсе состоялся его первый съезд.

Под влиянием британской практики аудиторства происходило становление этой профессии и в других странах, ныне входящих в состав Британского содружества наций. В частности на бывшей британской подмандатной территории в Палестине в 1948 г. возникло государство Израиль, в котором в этот момент насчитывалось около ста бухгалтеров-аудиторов, состоявших членами различных британских профессиональных обществ. По британским образцам и под руководством министра юстиции Израиля был создан специальный совет, в задачу которого входили прием экзаменов у претендентов на звание бухгалтеров-аудиторов и присвоением этого звания. В 1955 г. парламент Израиля утвердил положение о бухгалтерах-аудиторах, которым предусматривались как условия присвоения звания, так и требования, предъявляемые к бухгалтеру-аудитору при осуществлении им профессиональной деятельности.

Привлечение иностранных аудиторских фирм из дальнего зарубежья и изучение их опыта безусловно нам очень важно. Создание совместных аудиторских фирм со странами СНГ в условиях углубления интеграционных процессов значительно повысит эффективность аудиторских проверок и качество оказываемых консультационных услуг, будет способствовать ускорению научной и практической разработки многих актуальных вопросов, связанных с развитием аудита в нашей Республике.

## 1.4 Аудит в странах Азии и Восточной Европы.

Своеобразный интересный путь прошло развитие аудиторства в государстве — КИТАЙ. Как было ранее отмечено, Китай есть первая страна в мире, создавшая аудиторскую систему. Так, по данным книги У. Хань «Жизнеописание Чжу Юапьчжана», М. Прогресс 1980 г., стр. 140, описывается: «...При династии Юань ревизию осуществлял цензорат. В 15-м году Хуньу (1382 г.) Чжу Юаньчжан преобразовал его в палату главного ревизора (аудитора). В ней старшими начальниками были левый и правый главные цензоры, левый и правый помощники главных цензоров и левый и правый товарищи главных цензоров. Ниже их стояли 110 цензоров-ревизоров, которые осуществляли свои функции в наместничествах. Они должны были разоблачать злоупотребления во всех учреждениях, выявлять несправедливые обвинения и могли немедленно обвинить в служебных преступлениях тех крупных сановников, которые оказывались бесчестными, чинили самоуправство и вносили беспорядок в управление, или если чиновники оказывались непочтительными к старшим, проявляли алчность, совершали злоупотребления и подрывали систему, установленную предками. Цензоры-ревизоры были по рангу равны начальникам уездов, но пользовались большей властью. Император использовал их, чтобы держать под контролем крупных чиновников, контролируя больших с помощью малых и периферию с помощью столицы. Он даровал им право говорить все, что они сочтут нужным, вносить любые предложения и доносить на любых крупных чиновников вплоть до князей... При дворе цензоры-ревизоры проверяли весь бюрократический аппарат, а выезжая на места, ревизовали там учреждения, производили чистку в армии, инспектировали школы, проверяли солеварни, чайные и конские рынки, производили осмотр войск и выполняли другие функции».

Чжу Юаньчжан еще в 1367 году дал директиву чиновникам цензората и центрального правительства устанавливать простые и строгие законы. Им были отобраны ученые, хорошо разбирающиеся в праве, для составления узаконений. В результате проведения тщательных исследований и обсуждений были составлены «Законы великой Мин», которые за время тридцатилетней работы над ними четыре-пять раз изменялись и сокращались. Они представляют собой важнейшее в истории китайского правительства уложение. После завершения работы по составлению свода законов Чжу Юаньчжан приказал чиновникам перевести на разговорный язык те части его, которые касались жизни народа; перевод был назван «дословным толкованием» и разослан по всем областям и уездам. Все это делалось с целью, чтобы простые люди поняли законы и исполняли их».

Законы и указы ее были чрезвычайно сложными, и порой накоплялись горы архивных материалов; чиновники искусственно раздувая делопроизводство, совершали злоупотребления, которые невозможно было обнаружить. К тому же работа в канцеляриях и писание казенных бумаг стали требовать специальных знаний, так как правила составления официальных документов предусматривали чересчур много мелочей. Чиновник, распоряжающийся печатью (старший чиновник), в каждом ямэне, назначался на определенный срок, едва ли он начинал понимать что-то в делопроизводстве, как его переводили на другое место, а канцеляристы, как правило, служили всю жизнь в одном месте. В результате править государством и народом стали фактически канцеляристы, а не чиновники. В 20-м году Хуньу (1387г.) Чжу Юаньчжан установил «Правила устранения сложностей в казенных бумагах» и разослал их по ямэням с целью упрощения формы официальных документов, чтобы они были ясны и понятны и чтобы делопроизводители не совершали злоупотреблений».

В 1982 г. Всекитайским собранием народных представителей (ВСНП) была провозглашена новая Конституция Китая, которая требовала от правительства создания аудиторской администрации. В сентябре 1983 года было зарегистрировано более 3000 аудиторских организаций, в которых работали более 30 тыс. штатных членов. Таким образом, конституция гарантирует независимость аудиторской администрации. Для обеспечения успешного выполнения аудиторской администрацией своих функций статья 91 Конституции обусловило, что «по указанию Премьера Государственного совета аудиторская организация независимо осуществляет свое право консультировать посредством проведения аудита в соответствии с законом при условии невмешательства со стороны каких-либо административных органов или общественных организаций или лиц».

Объективность и независимость Генерального аудитора защищается Конституцией. Согласно этому закону, Генеральный аудитор может назначаться и смещаться ВСНП по рекомендации премьера. ВСНП является высшим выборным руководящим органом Китая, поэтому данное положение эффективно препятствует вмешательству административных органов правительства в аудиторскую работу Генерального аудитора. Таким образом, он может действовать свободно, в соответствии с законом, выполняя свои обязанности.

Хотя общие принципы обязанностей и прав обусловлены в Конституции, многие детали задач проведения аудита не были разработаны. Поэтому правительство составило проект закона, где обусловило обязанности и права аудиторской администрации и меры, которые ей нужно предпринимать при обнаружении нарушений.

«Временные правила аудиторской работы, объявленные в 1985 г., установили основные обязанности аудиторской администрации. Вследствие того, что аудиторская администрация находит, что большинство государственных предприятий имеют очень слабый финансовый и бухгалтерский контроль, в правила включена специальная статья, которая обязывает все правительственные учреждения, а также крупные и средние предприятия развивать систему внутреннего аудита в их организациях. К концу сентября 1986 г. в стране существовало 21000 внутренних аудиторских организаций и 32000 внутренних аудиторов.

Китайское правительство поощряет увеличение среди бухгалтеров числа СРА (Certified Public Accountantants — дипломированных общественных бухгалтеров). Большинство фирм СРА оказывают услуги совместным предприятиям, основанным на базе иностранных инвестиции. Однако, по мере своего роста, большое число фирм СРА сможет оказывать услуги и другим фирмам. Некоторые фирмы СРА уже делают это предприятиям, представляющим собой коллективную и индивидуальную собственность. Фирмы СРА могут также проектировать систему внутреннего контроля, подготовку персонала и ведение бухгалтерских книг для предприятий. Их услуги помогают усилить контроль многих предприятий, не аудируемых аудиторской администрацией. Чтобы помочь СРА развиваться должным образом, правительство 3 июля 1987 г. установило новые правила по таким фирмам, определяющие необходимые условия для приобретения статуса «СРА». В действие будут также введены новые экзамены на СРА, и впервые правила позволяют фирмам СРА оказывать аудиторские услуги правительственным органам и предприятиям. В Китае после окончания колледжа специалисту присваивается степень бакалавра, а для получения степени магистра наук необходимо пройти двухгодичное обучение и в течение третьего года выполнять научное исследование.

С 1984 г. по 1986 г. аудиторская администрация провела много типов аудита в административных органах и на государственных предприятиях. Несмотря на неукомплектованность штата и недостаток подготовки, администрация обнаружила много случаев мошенничества, ошибок, растрат и уклонений от уплаты налогов, оцениваемых в целом примерно в 4.3 млрд. юаней. К середине 1986 года аудиторская администрация имела 3000 отделений и штат аудиторов в 34000 чел.

В 1986 г., в целях предупреждения ухода заводских управляющих до проведения аудита бухгалтерских книг, было принято новое правило: все управляющие предприятий не могут уходить в отставку или покидать свои рабочие места до проведения аудита администрацией.

Следует заметить, что в процессах оздоровления экономики и стабилизации рынка в Китае аудиторские службы сыграли огромную роль. Только за один 1989 г. они в результате проверок выявили «проблемных денег», предназначенных для финансирования строительства ненужных объектов, выплаты незаработанных премий, громадных «представительских» расходов на 24 млрд. юаней, что составляет почти 2% валового национального дохода.

За период 1990 ‑ 1992 гг. налицо огромный прогресс в развитии аудиторской системы Китая. По мере того, как китайская экономика становится более ориентированной на рынок, потребуется больше наблюдения и финансового контроля за сектором бизнеса.

В связи с наблюдаемой тенденцией к большей интернационализации мировой экономики, бизнеса и торговли, происходит значительный рост объемов и значения международного бухгалтерского учета и отчетности, начали создаваться международные профессиональные организации бухгалтеров, а именно; международные и региональные организации, вовлеченные в пределах своей компетенции в процесс согласованности учетных и аудиторских стандартов.

В старой ЯПОНИИ в 1520 г. издается предписание о порядке ведения учетных книг. Первые дошедшие до нас памятники датируются 1615 и 1634 г. Учет велся по простой системе. Сначала использовались только хронологические, а затем хронологические и систематические записи одновременно. Хотя некоторые японцы были знакомы с двойной бухгалтерией, до 1854 г. эта система не оказывала никакого влияния на практику. После 1854 г. «современный бухгалтерский учет, — так пишет К. Нишикава, — был импортирован в Японию одновременно из нескольких стран». Этими странами были: Англия, США, Франция, Германия и Россия. Влияние двух первых стран было наиболее сильным.

Впервые двойной учет введен французскими специалистами в 1865 г. Только в 1873 г. французов в учете сменили японцы. На крупных предприятиях впоследствии работали главными бухгалтерами англичане или американцы.

Трансплантация западной модели учета и аудита, проведенная после второй мировой войны, оказалась не совсем удачной операцией.

Европейский стиль ведения двойной бухгалтерии был абсолютно неизвестен в Японии вплоть до середины XIX столетия, когда это островное государство под давлением США наконец отказалось от политики самоизоляции, проводимой с начала XVII века. Считается, что двойная бухгалтерия впервые была представлена в Японии в 1865 году в Эпоху Эдо. На практике она начала применяться после появления соответствующих инструкций Национального банка Японии (1872 г.) и публикации Министерством финансов нормативного документа под названием Ginko Boki Seiko (Метод бухгалтерского учета операций в банке).

Первые законодательные акты в области учета писались по английским образцам. Однако со временем американское влияние становится преобладающим.

Первая книга по двойной бухгалтерии, вышедшая в Японии в 1873 г., была переводным, и перевод, трактовку и, что самое важное, разработку терминологии выполнил Юкичи Фукузава — первый японский бухгалтер в европейском понимании этого слова — отец японской бухгалтерии. Уже к концу века на японском языке было опубликовано более 90 бухгалтерских книг, в большинстве своем переведенных с английского языка. В 1886 г, выходит первая книга по истории учета.

В 1878 г. были открыты фондовые биржи в Токио и Осаке, а затем как грибы после дождя стали появляться различные акционерные общества. В 1890 году был принят Коммерческий кодекс, согласно которому акционерные общества были обязаны представлять общественности информацию про имеющиеся активы и бухгалтерский баланс. Именно с этого года в Японии и начинается ощутимый прогресс в развитии бухгалтерского учета.

Значительную роль в рождении бухгалтерской профессии в Японии сыграло также налоговое законодательство. Налог на доходы был введен в 1896 г., после чего, кроме обычных бухгалтеров, появились налоговые агенты, предоставлявшие компаниям профессиональные консультации в области уплаты налогов. Таким образом, еще в конце XIX века в Японии существовали две категории бухгалтеров – одни вели учет в компаниях и готовили финансовую отчетность, а другие специализироваись на вопросах налогового учета и предоставления консультаций.

Бухгалтерский учет в соответствии с положениями Коммерческого кодекса 1890 года в обязательном порядке подвергался аудиторской проверке со стороны штатных аудиторов. Роль штатного аудитора, как указывают Т. Кук и М. Кикуйя, была подобна роли внутреннего аудитора, в западных странах и от него не требовалось наличие сертификата профессионального бухгалтера. Фактически, эти люди назывались аудиторами номинально и контрольные функции практически не выполняли.

К примеру, в 1909 году были обнаружены факты мошенничества в компании Dai Nihon Seito Co. (в последствии этот прецедент стал известным как “дело Nitto Inc.”). Мошенничество сопровождалось маскировкой незаконных операций в учете и выплатой так называемых “дивидендов”, которыми эффективно “закрывали глаза” членам надзорного совета. В результате неожиданное падение цены акций привело к банкротству компании. После этого случая сэр Клод Максвелл Мак Дональд, в то время британский посол в Японии, решительно указал на необходимость аудиторов.

Таким образом было положено начало формированию японского аудита по примеру Великобритании, система учета и аудита в которой считалась в начале ХХ века наиболее развитой и прогрессивной.

Министерство сельского хозяйства и торговли Японии, которое в то время имело наибольшие полномочия в этом вопросе, немедленно провело исследование систем учета в Великобритании, США и Европе. Резюме этого исследования было опубликовано в 1909 г. под названием “Отчет об исследовании систем [подготовки] дипломированных общественных бухгалтеров”. Следует заметить, что среди японских бухгалтеров в это время началось активное движение в пользу принятия Закона про зарегистрированных бухгалтеров. Первый проект такого закона был подготовлен в 1914 г., но был отклонен из-за неразрешенных спорных моментов. Всего проекты данного закона выносились на обсуждение восемь раз и лишь через 13 лет (в 1927 г.) Закон про зарегистрированных бухгалтеров был наконец-то принят.

Причина, из-за которой ранние проекты этого закона были отвергнуты, состоит в том, что в Японии начала ХХ века еще не было атмосферы, способствовавшей принятию аудиторов обществом. Многие сомневались в необходимости такого законодательства. Даже принятый в 1927 г. Закон про зарегистрированных бухгалтеров был еще очень далек от совершенства и имел множество отличий от британской системы учета, которая была с самого начала определена как образец. В него не было включено ни одного положения, защищающего бухгалтеров. Любой, кто изучал бухгалтерию в университете (колледже) или имел по крайней мере один год практического опыта, мог зарегистрироваться в качестве профессионального бухгалтера.

Начиная с трудом, японцы вскоре достигли огромных успехов. Уже в 1912 г. С. В. Мыльников писал: «Современная организация торгово-промышленных учреждений Японии насчитывает за собою немногим более 20 лет. В настоящее время большая часть крупных предприятий устроена по последнему слову бухгалтерской техники и многие из них по своей организации могут соперничать с лучшими европейскими и американскими фирмами».

Функция бухгалтерского учета согласно Иошиаки Джиннаи — контроль, при этом контроль не юридический, связанный с ответственностью лиц, занятых в хозяйственном процессе, а экономический, позволяющий эффективно управлять запасами и потоками средств. Контроль — важнейшая функция бухгалтерского учета, имеющая две ветви, первая связана с отражением контроля движения собственности, вторая — ресурсов и экономических процессов. При этом в обоих случаях традиционная трактовка в описании контроля исходит из деятельности отдельных лиц, занятых в хозяйственном процессе.

В конце 20-х – в 30-х годах ХХ века возросло количество налоговых агентов, желающих легализировать свою деятельность по примеру бухгалтеров. Необходимые предпосылки для этого сложились во время 2-й мировой войны, когда налоги существенно возросли. Для обеспечения успешного проведения политики национального правительства Японии, связанной с налоговыми реформами, в 1942 г. был принят Закон про налоговых агентов.

После поражения Японии во 2-й мировой войне все последующие реформы проводились исключительно как часть оккупационной политики, проводимой Главным штабом Союзнический оккупационных сил (GHQ). Одним из главных направлений этой политики была экономическая реформа, связанная с роспуском дзайбацу – японских финансовых объединений. Командование оккупационных сил стремилось обеспечить демократизацию рынка ценных бумаг и необходимые условия (в т.ч. и юридические) для вовлечения в японскую экономику иностранного капитала.

В 1948 г. был принят Закон про ценные бумаги и фондовый рынок, который для защиты интересов инвесторов предусматривал обязательное раскрытие необходимой информации в финансовой отчетности и подтверждение ее независимыми аудиторами. Этот закон почти полностью копировал американское законодательство, а именно Закон про ценные бумаги 1933 года и Закон про фондовую биржу, принятый в США в 1934 году.

Проблемы возникли в связи с созданием системы аудита, так как профессиональных аудиторов в Японии не существовало, а зарегистрированных бухгалтеров командование оккупационными силами считало неподготовленными для работы в условиях нового законодательства. Вследствие этого в 1948 году был принят Закон про дипломированных общественных бухгалтеров (CPA).

Новый закон предусматривал проведение специального экзамена для зарегистрированных бухгалтеров, которые имели как минимум три года практического опыта. Существовавшая ранее система учета была отменена. Если ранее многие бухгалтера никогда даже не пробовали проводить аудиторские процедуры, то теперь, усилиями командования оккупационных сил, они должны были научиться этому, а также освоить принятые на Западе принципы бухгалтерского учета.

Экономические реформы, проводимые под эгидой командования оккупационных сил, коснулись также японской налоговой системы. В 1949 г. в Японию прибыла группа экспертов во главе с профессором Колумбийского университета Карлом С. Шоупом, которая должна была разработать рекомендации по реформированию налоговой системы. Предложенная группой Шоупа система прогрессивного налогообложения, сосредоточенная на прямых налогах, действует в Японии и сейчас. Кроме того, в рекомендациях Шоупа было указано на низкую квалификацию налоговых агентов, из-за которых у послевоенной налоговой администрации часто возникали недоразумения. В результате проведенного совещания старая система, связанная с деятельностью налоговых агентов, была отменена, а в 1951 г. был принят Закон про дипломированных общественных налоговых бухгалтеров, действующий по сегодняшний день.

Таким образом, пройдя довольно сложный путь, возникли две профессиональные категории японских бухгалтеров. Первая из них – дипломированные общественные бухгалтеры – выполняет собственно бухгалтерские и аудиторские функции, а вторая, объединяющая налоговых бухгалтеров, специализируется на вопросах налогового учета. Обе профессиональные группы установили довольно сложные требования к экзаменующимся на звание дипломированного бухгалтера и создали свои организации.

Мы уже упоминали ранее, что системы публичного раскрытия финансовой информации и независимого аудита в негосударственном секторе экономики Японии до окончания 2-й мировой войны фактически не существовали. Фактически вся экономика Японии контролировалась дзайбацу и после его распада образовался вакуум, который надо было как-то заполнить. В послевоенной Японии компании начали объединяться несколько на других началах, чем это происходило ранее в США или Великобритании. После роспуска дзайбацу более выгодным путем получения необходимых средств для большинства компаний было непрямое банковское финансирование, а не прямое финансирование с помощью фондового рынка. Соответственно, консолидированная система учета, характерная для западных компаний (корпораций) в послевоенной Японии не была создана и многие компании продолжали вести дела со своими многочисленными отделениями по старинке. Учет таких операций изобиловал сокрытиями доходов, манипулированием прибылями и случаями мошенничества.

В то время немногие дипломированные японские бухгалтера имели хоть какой-то опыт проведения аудита. Причины этого были рассмотрены нами ранее. Осуществление аудита, естественно было ограниченным из-за отсутствия квалифицированных кадров. Аудиторской проверке подвергались лишь те корпорации, которые были зарегистрированы на фондовой бирже и поэтому подпадали под действие положений Закона про ценные бумаги и фондовый рынок 1948 года. В те же время ряд крупных корпораций не подвергался независимому аудиту, а практически все средние и небольшие компании были охвачены лишь проверками внутренних аудиторов, работающих в соответствии с Коммерческим кодексом. Многие внутренние аудиторы всю жизнь работали на одну компанию, имели недостаточные знания в области бухгалтерского учета и методологии контроля и испытывали недостаток независимости для того, чтобы быть объективными.

Таким образом, вследствие нереформированной системы аудита корпоративный контроль в Японии до второй половины 40-х годов ХХ века был довольно слабым и неэффективным. На фоне весьма ненадежного бухгалтерского учета такой контроль ставил под большой вопрос скорое появление столь нужных Японии иностранных инвестиций. Наконец, в первые послевоенные годы аудиторские фирмы в Японии полностью отсутствовали, а редкие аудиторские проверки проводились отдельными дипломированными бухгалтерами.

Случались, правда, ситуации, когда аудит проводился согласованно несколькими объединившимися аудиторами, но многие компании заключали соглашения про сотрудничество с индивидуальными экспертами-бухгалтерами, имеющими сертификат CPA. Конечно, один аудитор физически не мог выполнить всю необходимую работу, если речь шла про большую корпорацию, однако он был заинтересован в очень высокой оплате, которую такая корпорация предлагала и которую не надо было делить с коллегами. Таким образом, создавались условия для утраты независимости, так как аудиторы-одиночки очень дорожили своими корпоративными клиентами и никоим образом не хотели их терять. Кроме того, независимость была довольно проблематичным вопросом для японских аудиторов из-за проблем культурного и ментального характера, на что указывает в своей статье Дж.Л. Мак Киннон.

Прошло довольно много времени до того, как в Японии ввели полномасштабный аудит. Это произошло только в 1957 году, а до этого (1951-57 гг.) японские аудиторы в экспериментальном порядке набивали себе шишки, пытаясь путем проб и ошибок как следует овладеть профессией.

После внедрения обязательного аудита, которое прошло без особенных недоразумений (положительно сказался шестилетний экспериментальный период), казалось, что аудит прочно утвердился на японской земле, но фактически бытовавшие много лет мошеннические схемы получения скрытых дивидендов так и не были искоренены. Внимание к многочисленным фактам сокрытия реальной информации компаниями временно ослабло, чему способствовал быстрый экономический рост Японии, продолжавшийся до начала 60-х годов ХХ века.

В 1963 году в японской экономике начался кризис, который привел к банкротству многих компаний, особенно в 1964-1965 годах. Именно тогда вскрылись случаи незаконных действий руководства компаний, связанные с маскировкой реальной прибыли и ведением двойного учета. Независимые аудиторы, многие из которых действовали индивидуально, проявили себя в период кризиса не с лучшей стороны. Поэтому проведение аудита компаний в одиночку было запрещено и с 1967 года начали создаваться первые фирмы, объединяющие CPA.

Был реорганизован JICPA, который объединил подавляющее большинство практикующих аудиторов. Кроме того, постольку внутренний аудит тоже проявил себя не лучшим образом, были приняты меры по укреплению системы внутреннего аудита в японских корпорациях. К сожалению, несмотря на принятые меры, японские аудиторы столкнулись с новыми проблемами.

Во-первых, JICPA получил статус так называемой специальной корпорации, что в значительной мере было реакцией на громкие скандалы вокруг обанкротившихся компаний (особенно показательным было банкротство Sanyo Special Steel Co., которое прочно вошло в историю как одно из самых скандальных в истории Японии). Для аудиторов, недобросовестно выполняющих свою работу, были введены административные санкции вплоть до аннулирования регистрации.

Правительство, однако, не остановилось на этих санкциях. Министерство финансов, которое не особенно верило в способность JICPA к самоочистке и обновлению, получило реальные рычаги влияния на эту организацию. Введение для JICPA статуса специальной корпорации предусматривало установление жесткого правительственного контроля, обусловленного спецификой этого типа организационной структуры (в Японии специальные корпорации создаются правительством с определенной стратегической целью и жестко контролируются им).

Во-вторых, реформирование системы бухгалтерского учета продвигалось очень медленно. Лишь в 1974 году аудит, проводимый CPAs, был предписан Коммерческим кодексом в ответ на усиливающиеся потребности в создании надежного внутреннего контроля в корпорациях. Реформирование системы учета и аудита проходило за закрытыми дверями и практикующие специалисты имели намного меньше влияния на процесс, чем правительственные чиновники.

В-третьих, с каждым годом вскрывались все новые случаи мошенничества в учете корпораций, причем бухгалтеры и аудиторы, ответственные за это, отделывались сравнительно легко – как правило, незаконные операции просто отменялись. Менеджеры, которые должны были нести ответственность за мошеннические схемы, отображаемые в учете, также наказания практически не несли.

В подобных условиях в начале 90-х годов японская экономика впала в беспрецедентную депрессию. В 1996 году развалились многие компании, специализирующиеся на ссудах под жилищное строительство, а в 1997 году подобная участь постигла и ряд строительных компаний. Дальше, в 1998 году, последовал коллапс банка Hanwa и банкротство Банка долгосрочного кредитования Японии. Удивительно, что во всех этих случаях заключения аудиторов были положительными. Конечно же, когда корпорации одна за другой падали в бездну финансового кризиса, аудиторы попали под бешеный огонь вполне заслуженной критики. Таким образом, недавний случай банкротства Enron – крупнейшей энергетической компании США – с глубоким пониманием был встречен в Японии, которая пережила нечто подобное, только в больших масштабах, во второй половине 90-х годов.

В значительной мере ослабление независимого аудиторского контроля было обусловлено политикой Министерства финансов Японии, которое практически полностью подчинило себе JICPA. Многие члены руководства последнего – бывшие ответственные работники Министерства финансов, которые активно влияют на деятельность формально независимых японских аудиторов. В результате оказалось, что положительные заключения для компаний, которые обанкротились, аудиторы давали под значительным давлением со стороны Министерства финансов. Именно этим и объясняется факт, что аудиторы, давшие положительные заключения потенциальным банкротам, не понесли никакого наказания. Иначе быть и не могло – Министерство финансов Японии было не готово публично высечь само себя.

Причины экономического кризиса, разразившегося в Японии, не исчерпываются, конечно, проблемами учета и аудита, но этот фактор следует все же считать одним из основных. Неадекватность системы независимого аудита и внутреннего контроля в японских корпорациях уровню экономического развития, а также требованиям рынка, значительно усугубила кризис, который можно было бы если не предотвратить, то хотя бы смягчить.

Несмотря на то, что после 1999 года в Японии были приняты некоторые меры по повышению качества аудита, проводимого CPAs, такие как введение обязательного постоянного обучения аудиторов и проверок работы аудиторских фирм со стороны JICPA, многие высказывают сомнение в том, что ситуация будет коренным образом изменена в лучшую сторону. К сожалению, влияние Министерства финансов Японии на аудит остается слишком большим, что вредит независимости аудиторов и аудиторских фирм. Кроме того, специфика японской корпоративной культуры и менеджмента делают довольно проблематичным введение полноценного внутреннего аудита, например, в таком виде, в каком он существует в США.

Следует признать, что попытки утвердить в Японии западные модели бухгалтерского учета и аудита удались далеко не полностью. Так и не удалось создать независимые профессиональные организации бухгалтеров и аудиторов (кроме JICPA, фактически подконтрольного Министерству финансов), которые могли бы служить гарантами прогресса и усовершенствования практики учета и аудита. Внутренний аудит в японских корпорациях не прижился, что значительно снижает эффективность корпоративного контроля. Мы видим, что подобные несоответствия могут быть, мягко говоря, весьма неприятными. Опыт Японии является наглядным и поучительным.

Также мировой экономический кризис ускорил формирование института бухгалтеров-аудиторов и в Японии под эгидой министерства промышленности и торговли. Современное состояние бухгалтерского учета и отчетности в этой стране сложилось под влиянием американской оккупации Японских островов в 1945 г. и мер экономического переустройства, проводимых администрацией генерала Дугласа Макартура. В этот период были разработаны правила бухгалтерского учета и отчетности, основанные на формах и методах, сложившихся в американской практике, что неизбежно отразилось и на организации аудиторского дела. В Японии, в частности, Совет по бухгалтерским стандартам разработал ряд положений, в том числе по ревизии на предприятиях. Система подготовки аудиторов в Японии несколько сложнее. Чтобы получить звание аудитора в Японии необходимо сдать три тура экзаменов.

Целью первого тура экзаменов является определение соответствия уровня общеобразовательной подготовки кандидатов требованиям последующего тура экзаменов. К нему допускаются все лица независимо от пола, возраста, образования и национальности, а освобождены от него выпускники колледжей и университетов. В первом туре абитуриенты сдают экзамены по математике, сочинению и японскому языку.

Экзамены второго тура являются экзаменами на получение звания младшего аудитора. Сдаются письменные экзамены по бухгалтерскому учету, балансоведению, учету затрат на производство продукции, технике проведения финансовых ревизий, методам управления предприятием, экономике и коммерческому законодательству. От этих экзаменов освобождаются лишь лица, которые преподавали эти предметы в университете или колледже не менее трех лет. Этот тур обычно проходит всего 7—9% абитуриентов.

Условием допуска к третьему туру экзаменов на звание аудитора является не менее чем трехлетний стаж работы в качестве младшего аудитора при наличии документа об окончании годовых курсов по данной специальности. Обучение обычно ведется после работы три раза в неделю по три часа. В ходе обучения учащиеся несколько раз сдают экзамены и готовят самостоятельные работы. Обучение платное. В течение трех лет они получают зарплату младшего аудитора.

В третьем туре сдаются экзамены по практике и процедурам выполнения ревизий, финансовому анализу, налогообложению, бухгалтерскому учету, учету затрат по статьям себестоимости. Успешно сдают экзамены в среднем 42,5 абитуриентов. Экзамены также платные. Экзаменационная комиссия удаляет с экзаменов абитуриентов, пытающихся использовать незаконные методы подготовки к ответу (шпаргалки, подсказки и т. п.) и может лишить их права повторной сдачи на срок до трех лет.

Кстати, в Японии деятельность аудиторов строго контролируется министерством финансов. В частности, министр финансов по закону об аудиторской деятельности обязан начать расследование о противозаконных действиях аудитора при получении соответствующей информации от любого лица.

При расследовании, министр обязан выслушать мнение всех заинтересованных лиц или собрать у них письменные показания и в случае необходимости произвести экспертизу, затребовать всю подтверждающую документацию и сделать неожиданную ревизию документов фирм, с которыми работал аудитор. Расходы всех свидетелей и экспертов оплачиваются министерством финансов. По результатам расследования заполняется протокол с обоснованием мотивов решения. Любое заинтересованное лицо может затребовать его для ознакомления за соответствующую плату. О результатах расследования сообщается в профессиональной прессе.

В качестве наказания Министерство финансов может за­претить аудитору выполнение его обязанностей на срок до одного года путем аннулирования его регистрационного удостоверения на право занятия аудиторской должности. В этом случае после истечения срока запрета аудитору придется снова пройти трудоемкий и длительный процесс регистрации.

История бухгалтерского учета и аудита в Японии

|  |  |
| --- | --- |
| 1890 | Принят Коммерческий кодекс Японии |
| 1948 | Приняты Закон про ценные бумаги и фондовый рынок и Закон про дипломированных общественных бухгалтеров (CPA) |
| 1949 | Опубликованы стандарты финансового учета для коммерческих предприятий.  Создан японский Институт дипломированных общественных бухгалтеров (JICPA) как саморегулирующаяся ассоциация |
| 1950 | Опубликована Инструкция про терминологию, формы и методы подготовки финансовых отчетов.  Впервые опубликованы стандарты аудита и связанные с ними правила |
| 1951 | Аудит, проводимый дипломированными общественными бухгалтерами, стал обязательным в соответствии с Законом про ценные бумаги и фондовый рынок |
| 1966 | JICPA реорганизован в соответствии с новыми положениями Закона про дипломированных общественных бухгалтеров, согласно которым все CPA должны быть членами JICPA |
| 1967 | Создана первая аудиторская компания в соответствии с пересмотренным Законом про дипломированных общественных бухгалтеров |
| 1971 | Опубликованы стандарты бухгалтерского учета для частных школ |
| 1973 | JICPA стал одним из членов-основателей Международного комитета по стандартам бухгалтерского учета (IASC) |
| 1974 | Аудит, проводимый дипломированными общественными бухгалтерами, стал обязательным в соответствии с Коммерческим кодексом Японии |
| 1975 | Опубликованы стандарты, связанные с составлением консолидированной финансовой отчетности  Стал обязательным аудит банков и страховых компаний |
| 1977 | Началось проведение независимого аудита промежуточных и консолидированных финансовых отчетов  JICPA стал одним из членов совета основателей Международной федерации бухгалтеров (IFAC) |
| 1979 | Опубликованы стандарты бухгалтерского учета операций в иностранной валюте |
| 1987 | В Токио состоялся 13-й Всемирный конгресс бухгалтеров |
| 1988 | Существенно пересмотрены требования к раскрытию информации про сегменты деятельности в финансовых отчетах.  Исправлены требования к раскрытию операций со связанными сторонами и представлению информации про рыночную стоимость ценных бумаг, представленных на фондовом рынке |
| 1992 | Внесены изменения в Закон про дипломированных общественных бухгалтеров, связанные с проведением экзаменами для CPA и другими проблемами |
| 1993 | Внесены изменения в Коммерческий кодекс с целью расширения прав акционеров и полномочий штатных аудиторов, а также улучшения процедур, связанных с возникающими долговыми обязательствами |
| 1995 | Изменены стандарты бухгалтерского учета операций в иностранной валюте.  Появился Закон про улучшение и расширение сферы контроля и менеджмента в финансовых учреждениях |
| 1998 | Отмечена пятидесятая годовщина с начала деятельности CPA в Японии |
| 1999 | Опубликованы стандарты бухгалтерского учета финансовых инструментов.  Внесены изменения в Коммерческий кодекс с целью создания новой фондовой биржи и трансфертной системы.  Исправлены стандарты бухгалтерского учета операций в иностранной валюте |

Сфера обязательного аудита в Японии

|  |  |
| --- | --- |
| Виды аудита и законодательные акты | Объекты аудита |
| Обязательный аудит  Коммерческий кодекс и связанные с ним законы | компании (kabushiki kaisha) с неоплаченными обычными акциями на сумму 500 млн. иен и более, или общей суммой долговых обязательств 20 млн. иен и более;  взаимные страховые компании, кредитные банки (shinyo kinko), кредитные кооперативы (shinyo kumiai), трудовые банки (rodo kinko), определенные соответствующими законами |
| Закон про ценные бумаги и фондовый рынок | комнании, внесенные в список на фондовой бирже;  компании, зарегистрированные Японской ассоциацией дилеров ценных бумаг;  компании, предложившие для свободного обращения ценных бумаг на сумму 500 млн. иен и более;  компании, насчитывающие по крайней мере, 500 акционеров |
| Другие случаи обязательного аудита | частные школы, получающие субсидии от государства или местных органов власти;  профсоюзы;  отчеты о субсидиях, предоставляемые политическими партиями в соответствии с Законом про помощь политическим партиям;  местные органы власти |
| Необязательный аудит (не предусмотренный законом) | компании, в которые инвестировали средства малые и средние инвестиционные и консультационные фирмы;  религиозные и некоммерческие организации, потребительские кооперативы и организации здравоохранения;  аудит в случаях слияния компаний, передачи или приобретения бизнеса;  аудит в других случаях, не указанных выше |
| Международный аудит | японские компании, числящиеся в биржевых списках других стран;  иностранные компании, осуществляющие операции в Японии |

Ставится на более высокий уровень контрольно-ревизионная деятельность в восточноевропейских странах (Польше, Чехии, Словакии, Венгрии и Румынии), где в сущности воссоздается аудиторская профессия. В Польше, как и в других восточно-европейских странах, при переходе к рыночной экономике столкнулись с отсутствием кадров аудиторов, что сразу же поставило перед необходимостью их подготовки. Срочное создание аудиторской службы заставляет в качестве аудиторов временно привлекать людей знакомых с ревизорской деятельностью и занимающимся ею. Например, в ПОЛЬШЕ после издания «Закона о проверке и публикации финансовых отчетов, а также об аудиторах и их самоуправлении» предусмотрено в течение четырех лет допускать к выполнению аудиторских обязанностей ревизоров, имеющих соответствующее образование и выразивших желание стать аудитором. По истечении четырех лет в списках могут остаться только специалисты с высшим образованием, сдавшие соответствующие экзамены перед Государственной экзаменационной комиссией, назначенной министром финансов по соглашению с Аудиторской палатой и имеющие не менее четырех лет практического стажа, в т. ч. не менее двух лет под руководством опытного бухгалтера-аудитора или же имеющие не менее пяти лет практической работы на руководящих постах, два года практики под руководством бухгалтера-аудитора. Кроме того, будущие аудиторы должны принести присягу на добросовестное выполнение своих обязанностей. Текст присяги гласит: «Обещаю, что в качестве бухгалтера-аудитора буду исполнять доверенные мне задания с чувством ответственности, со всей добросовестностью и беспристрастностью, в соответствии с требованиями закона и профессиональными нормами, руководствуясь в своих действиях профессиональной этикой и независимостью. Выявленные во время проверки факты и обстоятельства, касающиеся третьих лиц, обязуюсь хранить в тайне».

Будущие польские аудиторы обязаны сдавать устные и письменные экзамены по следующим предметам: по общему курсу бухгалтерского учета, по курсу учета затрат на производство, оценке баланса и финансового положения, по организации внутреннего контроля по информатике, гражданскому и трудовому праву, по финансам и статистике.

Определенных коррективов в методологии учета требует линия на сближение построения учета и отчетности с западноевропейскими стандартами, что в дальнейшем должно обеспечить интеграцию Польской экономики в Общий рынок.

С 1 января 1991 г. вступили в действие новые принципы организации бухгалтерского учета, основанные на положениях 4 директивы Совета Европейских Сообществ. Поэтому, с мая по октябрь 1991 г. было организовано несколь­ко трехнедельных семинаров для лекторов, которые, в свою очередь, должны проводить семинарские занятия с будущими аудиторами. С помощью Института присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса, а также транснациональной аудиторской фирмы «Куперс энд Лайбрэнд» были подготовлены 120 лекторов для проведения семинаров. Упор в подготовке делался на умение читать и анализировать баланс и годовой отчет при аудиторской проверке. Кроме того, будущие аудиторы изучают способы точного определения финансовых предприятий, финансового положения предприятий, а также учет операций, связанных с обращением ценных бумаг. Большое внимание при профессиональной подготовке уделяется изучению основ частного коммерческого права. В целом ставится задача приблизить подготовку аудиторов к тем требованиям, которые предъявляются в странах Общего рынка.

Нынешняя ситуация в Польше характеризуется тем, что сокращается число крупных и лавинообразно растет количество средних и мелких предприятий. Поэтому будущий аудитор обязан быть мастером на все руки: досконально знать бухгалтерский учет и уметь осуществлять все бухгалтерские операции, начиная с первичного документирования и кончая составлением баланса и других форм отчетности. Оценивая достоверность отчетности и, анализируя, финансовое положение предприятия, аудитор должен посоветовать, как не в ущерб владельцам (или владельцу) предприятия платить налоги государству, как рационально использовать полученные кредиты и дать оценку возможности их погашения.

Существенную методическую и финансовую помощь Польше в подготовке специалистов нового типа оказывают французские аудиторы через фонд Франция — Польша. В 1991 г. были также проведены занятия с будущими преподавателями на организуемых впоследствии семинарах в различных округах страны.

Опыт Польши представляет большой интерес. Естественно, условия стран СНГ во многом отличаются. В Польше никогда до конца не искоренялась частная собственность и, всегда был жив дух предприимчивости, что во многом облегчило переход страны к рыночной экономике. Довольно оживленные экономические, научные и культурные связи с Западом позволяли польским предпринимателям знакомиться с передовым зарубежным опытом в области организации деловой деятельности (а проще говоря, бизнеса, внешней торговли, валютно-финансовых операций). Этому способствовала также многочисленная польская диаспора во многих европейских и американских государствах, представители которых часто посещали Польшу, принося свои представления о современном предпринимательстве и о требованиях, предъявляемых к предприятию в условиях рыночной экономики. Поэтому польским экономистам и предпринимателям многие азы рыночного хозяйства были уже хорошо знакомы.

Как в Польше, так и в ВЕНГРИИ уже давно существовала категория эксперта-бухгалтера (но не в том смысле, который имеет место при назначении эксперта-бухгалтера при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы во время предварительного следствия и на суде). Техника бухгалтерской экспертизы, профессиональные и этические требования к экспертам-бухгалтерам во многом совпадали с приемами аудиторской проверки, деловыми и нравственными нормами, которые отвечают требованиям, предъявляемым к бухгалтерам-аудиторам. Например, бухгалтера-эксперты так же, как и аудиторы, занимались проверкой отчетов и, в первую очередь, балансов предприятий, состояния бухгалтерского учета и готовили свои заключения по результатам проверки, давая одновременно рекомендации по улучшению работы предприятия в целом, а не только о его финансовой деятельности.

Большая работа по подготовке аудиторских кадров проводится созданным 1987 г. Венгерским обществом бухгалтеров-аудиторов, когда страна стала переходить к рыночной экономике. Проблема нехватки (скорее, полного отсутствия квалифицированных аудиторов) оказалась весьма строгой и для нее. Однако, с самого начала были приняты самые энергичные меры и организовано централизованное. управление процессом подготовки кадров. В частности, аудиторский коллектив Венгерского общества бухгалтеров-аудиторов подготовил указания, которые должны послужить повышению квалификации профессиональных аудиторов. В указаниях, служащих дополнением к Закону о бухгалтерском учете, содержатся необходимые сведения о задачах аудитора, его приемах и методах, о порядке заключения договорных отношений аудиторов с клиентами, о соблюдении конфиденциальности и т. д. 6 настоящее время комиссия Общества занята разработкой квалифицированных требований и условий допуска будущих соискателей на звание бухгалтера-аудитора к квалификационным экзаменам. .Одновременно намечаются меры по переподготовке и повышению квалификации специалистов, уже имеющих звание бухгалтеров-аудиторов. Организовано изучение по западным образцам и ознакомление с основами аудита, согласно 4-й и 8-й директивам Совета Европейских Сообществ. Соответствующие занятия проводились в Экономическом университете и Финансово-учетном институте с тем, чтобы студенты смогли своевременно подготовиться к своей будущей практической деятельности.

Венгерским аудиторам оказывают помощь западные аудиторские фирмы. Например, одна из этих фирм провела занятия с членами Венгерского общества бухгалтеров-аудиторов, при этом излагались принципы аудиторской работы, а также приводились практические примеры. Следует отметить, что этим занятиям оказало материальную поддержку правительство земли Северная Рейн-Вестфалия ФРГ.

Налаживается сотрудничество венгерских аудиторов с коллегами из институтов аудиторов Англии, Уэльса и Северной Ирландии.

Однако перестройка хозяйственного механизма в восточно-европейских странах, связанная с их переходом на рыночную экономику и «возвратом в Европу», потребовала коренного изменения характера контрольно-ревизионной работы и формирования такой категории специалистов, как независимые бухгалтеры-аудиторы. В 1988 г. в ЧЕХИИ и СЛОВАКИИ был принят закон о предприятиях с иностранным участием, в связи с чем учреждена должность бухгалтера-аудитора. Все предприятия с иностранным участием должны представлять на проверку и утверждение свои годовые отчеты по крайней мере двум независимым бухгалтерам-аудиторам, которые для получения этого звания должны иметь высшее экономическое или юридическое образование, не менее десяти лет стажа практической работы в хозяйственных организациях, а также быть не моложе 35 лет (судя по последним сообщениям, допустимый возраст будет снижен до 30 лет), не говоря уже о том, что бухгалтер-аудитор должен обладать и соответствующими моральными качествами. Соискатели звания бухгалтера-аудитора должны выдержать испытание перед комиссией, утвержденной федеральным министерством финансов, показав свои знания и умение применять их на практике.

Правда, в Чехии и Словакии законодательство допускает проведение аудиторской проверки предприятий с иностранным участием иностранными аудиторами, однако при этом возникают проблемы различий между чешским и словацким учетом и теми формами и методами, которые существуют в международной практике. Тем не менее, ряд транснациональных фирм уже учредил свои представительства в Чехии и Словакии, в первую очередь, в Праге и Братиславе.

Институт дипломированных бухгалтеров-аудиторов создан в Австралии, причем его членами могут быть не только австралийцы, но и граждане азиатских государств, например, Малайзии, Сингапура и Гонконга. Представителям этих же стран в Австралии оказывается содействие по их обучению аудиторской профессии, приему квалификационных экзаменов и присуждению соответствующих званий.

Общество бухгалтеров Новой Зеландии включает в свой состав и дипломированных (присяжных) бухгалтеров-аудиторов (до 96% численности всего общества). Однако для получения звания бухгалтера-аудитора требуется иметь соответствующее образование и необходимый стаж практической работы. До получения такого звания специалист может быть членом общества бухгалтеров, однако лишь в качестве стажера, так называемого «временного члена», не обладающего правом голоса.

Сегодня практически во всех странах мира с рыночной экономикой существует общественный институт аудита со своей правовой и организационной инфраструктурой. Как видим, страны, вступающие на путь развития рыночной экономики, испытывают одни и те же трудности: нехватку квалифицированных аудиторов, а также времени (и средств) на их подготовку. При этом они используют различные пути для преодоления этих трудностей, в т. ч. опираясь на опыт зарубежных аудиторских организаций.

Не отрицая полезности изучения зарубежного аудиторского опыта, мы считаем, что целиком и полностью он не может быть применен в наших условиях. Необходимо обобщить и внимательно изучить тот опыт, который уже накоплен в нашей стране. Это позволит уточнить учебные программы и подготовить необходимые методические пособия и учебную литературу, используя те лекционные курсы, которые уже читают в различных учебных заведениях. Для этого потребуется объединить усилия научных и практических работников, занимающихся становлением аудита в стране.

## 1.5 Международные аудиторские организации, их роль в стандартизации отрасли.

I. Комитет по международным бухгалтерским стандартам создан для разработки стандартов, которые можно было бы распространить на все страны мира. (IACS)

IACS основан в 1973 г. ведущими профессиональными бухгалтерскими организациями Австралии, Канады, Франции, ФРГ, Японии, Мексики, Голландии, Великобритании, Ирландии и США. В настоящее время в него входят представители более 100 бухгалтерских организаций из 75 стран. В отличие от ряда международных организаций, о которых пойдет речь ниже, IACS объединяет представителей только неправительственных профессиональных организаций.

Работой IACS руководит совет, состоящий из представителей 13 стран, включая страны, основавшие комитет. В разработке международных стандартов могут участвовать широкие слои профессиональных бухгалтеров.

Далеко не все различия в учете и отчетности объясняются особенностями социально-экономической среды той или иной страны. По существу, деятельность IACS сводится к выделению и по возможности исключению тех национальных особенностей бухгалтерского учета, которые нельзя объяснить влиянием окружающих социально-экономических факторов. Международные учетные стандарты в принципе предназначены для любых компаний, но прежде всего они могут быть распространены на деятельность мультинациональных корпораций (МНК). К настоящему времени IACS издал около 30 международных учетных стандартов.

Стандарты IACS носят рекомендательный характер, поэтому МНК самостоятельно решают ориентироваться ли на них при подготовке своей отчетности. Тем не менее поддержка деятельности IACS и признание его стандарта расширяются. Укрепляется мнение, что комитет становится все более влиятельной силой для разработки приемлемых учетных принципов «мирового класса».

II. Международная федерация бухгалтеров (МФБ) создана в 1977 году для развития и укрепления престижа бухгалтерской профессии. Цели этой организации в значительной степени совпадают с целями IFAS, однако приоритет отдается собственно бухгалтерской профессии. Членами IFAS являются представители профессиональных учетных организаций из более чем 75 стран.

Действующий в составе федерации Комитет по обобщению практики аудирования издает специальные руководства, в которых обобщается и анализируется практика аудирования в разных странах мира.

Работа Комитета по профессиональной подготовке направлена на унификацию квалификационных и образовательных критериев при подготовке профессиональных бухгалтеров. Комитет по этике занимается обобщением национальных кодексов профессиональной этики и выработкой единого стандарта.

III. Организация Объединенных Наций (ООН) также проявляет определенный интерес к проблемам учета и отчетности.

Членами ООН являются практически все государства, в том числе и так называемые страны третьего мира. Правительства последних весьма озабочены возможностью их эксплуатации со стороны как индустриально развитых стран, так и МНК. В связи с этим одной из задач, стоящих перед экспертами ООН, является выработка рекомендаций по наполнению отчетов МНК такой информацией, которая позволила бы правительствам слаборазвитых стран получать более полное представление о деятельности этих корпораций на их территориях.

Проблемами стандартизации учета в ООН занимается Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности, которая создана в 1979г. Ежегодно проходит сессия на которой, рассматриваются проблемы учета в условиях инфляции, а также в совместных предприятиях, отражение в отчетах влияния социально-экономических факторов, создание бухгалтерского терминологического словаря. Эта рабочая группа экспертов ООН активно работает и в странах СНГ.

IV. Организация экономического сотрудничества и развития объединяет правительства 24 стран, включая большинство индустриально развитых государств: Австралию, Австрию, Бельгию, Великобританию, Голландию, Грецию, Данию, Ирландию, Исландию, Испанию, Италию, Канаду, Люксембург, Новую Зеландию, Норвегию, Португалию, США, Турцию, Финляндию, Францию, ФРГ, Швейцарию; Швецию и Японию. Ее цель — способствовать экономическому развитию стран — членов организации путем оказания консультационной помощи по широкому спектру проблем (например, по проблеме упорядочения валютных курсов), по содержанию финансового отчета, по сближению национальных методик учета и отчетности.

V. Европейское экономическое сообщество известное также под названием Общий рынок, создано в 1957 г. Совет европейского сообщества издал ряд директив, в частности четвертую, седьмую и восьмую, которые определяют как состав и строение отчетности капиталистических компаний, так и порядок аудиторских проверок, причем в директивах предусматриваются жесткие квалификационные требования, предъявляемые к бухгалтерам-аудиторам.

Для поощрения финансовой деятельности и активизации усилий по накоплению капитала эксперты ЕЭС занимаются решением проблемы согласованности учета в рамках сообщества, что является частью более широкой программы унификации общих принципов экономической деятельности. В рамках этой программы ЕЭС опубликовало ряд директив, представляющих собой в некотором роде свод законов сообщества, которые страны-участницы должны интегрировать в системы своих национальных законов.Усилия ЕЭС в этом направлении уникальны, так как их реализация может кардинально изменить условия жизни людей и функционирования бизнеса в Европе.

VI. Ассоциация бухгалтеров стран Америки объединяет бухгалтерские организации 21 страны американского континента. Сфера интересов ассоциации в основном ограничивается проблемами учета в южноамериканских странах. Каждые 2—3 года по результатам конференций участников публикуются научно-методические материалы.

VII. Федерация бухгалтеров Ассоциации государств, Юго-Восточной Азии объединяет бухгалтерские организации пяти стран — членов блока: Индонезии, Малайзии, Филиппин, Сингапура и Таиланда. Кроме решения основной задачи — повышения статуса бухгалтерской профессии — федерация рассматривает вопросы согласования национальных методик учёта.

VIII. Конфедерация бухгалтеров Азиатского и Тихоокеанского регионов объединяет представителей более 20 стран. Ее текущая цель — координация развития учетной профессии в регионе. В будущем конфедерация планирует заняться проблемой гармонизации учета.

IX. Федерация европейских бухгалтеров является ведущей профессиональной организацией в Европе. Она была создана в 1986 г. в результате объединения двух профессиональных ассоциаций, одна из которых представляла интересы стран Общего рынка, а вторая — интересы других европейских стран. Федерация сохранила и развила европейские традиции проведения научно-исследовательской работы, организации конференций и семинаров, выпуска печатной продукции по проблемам учета. Тот факт, что в процесс гармонизации учета включились профессиональные организации, свидетельствует о серьезности данной проблемы. Вопрос о том, нужна ли унификация учета, уже не кажется риторическим. Различия в принципах бухгалтерского учета приводят к тому, что финансовые отчеты компаний существенно отличаются не только по форме, но и по содержанию. Несопоставимость отчетных данных не способствует принятию оптимальных управленческих решений инвесторами и кредиторами. Аналогично, если национальные различия процесса проверки финансовой отчетности значительны, то надежность и достоверность представленной в ней информации не могут быть одинаковы во всех странах.

Тем не менее, некоторые бухгалтеры оспаривают целесообразность гармонизации учета. Свою позицию они аргументируют тем, что искусственная унификация учетных методик при различиях в социально-экономической среде может привести к снижению его роли в процессе управления. Кроме того, инвесторы и кредиторы всегда могут затребовать от корпорации дополнительную информацию, если какие-то аспекты учета или отчетности им незнакомы или неясны. И корпорация обязана предоставить эту информацию, если она не хочет понести убытки.

Экономические условия в разных странах имеют много общего и одновременно различного. Только в рамках того общего, что объединяет национальные экономики, усилия по гармонизации учета могут быть успешными. Это справедливо и для регионального, и для международного уровня. Гармонизация не может быть навязана сверху, инициатива должна идти снизу. Работа в этом направлении будет продолжаться. Коллективная мудрость бухгалтеров разных наций в решении проблем развития бухгалтерского учета может дать лучшие результаты, нежели их индивидуальное творчество.

X. Международные стандарты бухгалтерского учёта (МСБУ) (International Accounting Standards) разрабатываются и публикуются Комитетом по международным стандартам учета (International Accounting Standards Committee). Они носят рекомендательный характер и касаются отдельных вопросов учета активов, обязательств, капитала, доходов, расходов и различных хозяйственных операций. Как правило, рекомендуемая ими практика учета тех или иных хозяйственных событий отличается многовариантностью. Это является характерной чертой стандартов учета многих стран, в частности, США. Следует отметить, что международные стандарты в целом находятся под сильным влиянием американской учетной системы, наличием большого количества американских фирм (представительств, иностранных компаний, транснациональных корпораций, имеющих головной офис в США) на российском рынке. Кроме того, американская система учета была практически «экспортирована» в Россию, поскольку американцы стали первыми активно принимать участие в различных программах подготовки и переподготовки (студентов, преподавателей, практиков), обеспечении вузов учебниками, финансировании переводов этих учебников на русский язык. В основном, все переводные издания, касающиеся вопросов учета и аудита — это американские учебники.

Под международным учётом понимают некий единый свод законодательных актов, регулирующих ведение учета и составление отчетности на Западе. Однако, такого перечня документов не существует, и говоря о западном учете, мы лишь подразумеваем учетные стандарты, отличные от российских. Существует специфика стандартов каждой страны, а также различие учетной трактовки одних и тех же событий хозяйственной жизни. Но, несмотря на это, можно выделить ряд общих принципов (требований, допущений, концепций), лежащих в основе ведения учета и составления отчетности, например, принцип начислений, прин­цип продолжающейся деятельности, требования существенности и надежности информации т, п. Эти принципы, сгруппированные тем или иным образом, приняты во всех странах, в том числе теперь и в Кыргызской Республике; а также они закреплены как концептуальные основы составления отчетности в международных стандартах.

Разработкой стандартов в США занимается несколько профессиональных организаций бухгалтеров, самыми влиятельными из которых являются;

- Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров (American Institute of Certified Public Accountants) —AICPA

- Комитет по стандартам финансового учета (Financial Accounting Standards Board) — FASB;

- Комитет по стандартам учета для государственных органов (Government Accounting Standards Board ) — GASB;

- Комиссия по ценным бумагам и биржам (Securities and Exchange Commission) — SEC;

- Американская бухгалтерская ассоциация American Accounting Association) — AAA.

Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров (АIСРА)

Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров — это национальная профессиональная организация практикующая дипломированных общественных бухгалтеров (Certified Public Accountants), которая сыграла большую роль в разработке американских стандартов учета.

После кризиса и депрессии 30-х годов стала очевидной необходимость создания общепринятых бухгалтерских принципов, которые позволили бы пользователю иметь реальную информацию о деятельности компании. С этой целью в 1938 г. А1СРА создал специальный орган — Комитет по бухгалтерским процедурам (Committee on Accounting Procedure — САР). Он состоял из практикующих дипломированных общественных бухгалтеров, и основной своей задачей ставил уменьшение разночтений и несоответствий в бухгалтерской документации.

Однако узкопроблемный подход и рекомендательный характер бюллетеней не позволили Комитету по бухгалтерским процедурам разработать систему бухгалтерских принципов и стандартов. В результате, в 1959 г, он был расформирован, а вместо него был создан Комитет по бухгалтерским принципам (Accounting Principles Board — АРВ). Его задачами являлись создание концептуальных основ бухгалтерского учета, «письменное оформление» бух­галтерских принципов, определение необходимых и уместных практических методов учета для решения определенных бухгалтерских проблем. В его состав (около 20 чело­век) входили представители профессиональных бухгалтеров, ученые, бизнесмены. Этот комитет имел гораздо больше полномочий и ответственности, чем его предшественник. Официальные решения АРВ выпускались в форме Мнений, Положений и Учетных интерпретаций.

С 1959 по 1973 г. АРВ было выпущена 31 Мнение. Мнения АРВ приобрели предписательный характер, хотя и давали многовариантный набор методов учета хозяйственных операций. Однако с конца 60-х гг. процесс разработки бухгалтерских стандартов АРВ стал подвергаться резкой критике. Критиковалось недостаточное участие других организаций в этом процессе, качество Мнений АРВ, ее неспособность разработать концептуальные основы учета, малая продуктивность.

Вследствие этого, в 1973 г, АIСРА упразднил АРВ и сформировал новый независимый орган, который занимается разработкой стандартов учета и по сей день — Комитет по стандартам финансового учета (Financial Accounting Standards Board— FASB). Этот комитет выпускает ряд документов, регулирующих ведение учета в США. Впервые им было введено слово «стандарты» в название этих документов.

Необходимо подчеркнуть, что одной из характерных особенностей системы регулирования учета в США является «преемственность поколений». Те Бюллетени САР, Мнения АРВ и другие выпущенные документы, которые не были заменены или исправлены последующими решениями FASB, действуют до сих пор и составляют первый и основной уровень «системы СААР».

Несмотря на то, что официальные полномочия по разработке стандартов учета были переданы FASB, АIСРА до сих пор играет заметную роль в процессе стандартизации. В 1974г. в составе подразделения по стандартам учета был создан Исполнительный комитет по бухгалтерским стандартам с целью представления АIСРА в сфере финансового учета и отчетности.

Это предложение было принято АIСРА, и основной функцией Исполнительного комитета стала разработка рекомендаций по специфическим проблемам различных отраслей экономики, путем выпуска Докладов о проблемах. Эти документы идентифицируют, предлагают альтернативы и представляют рекомендации по текущим вопросам финансовой отчетности в различных отраслях. Такая процедура обеспечивает FASB своевременной информацией о возникающих учетных проблемах и дает сигнал о необходимости разработки стандартов. Кроме того, Исполнительный комитет по бухгалтерским стандартам АIСРА выпускает Практические бюллетени, которые представляют мнение АIСРА о том, как должны отражаться в учете и отчетности те или иные хозяйственные операции. АIСРА также публикует Отраслевые руководства по учету и аудиту, представляющие собой специфические руководства для отдельных отраслей и сфер экономики (например, учет в казино, учет в университетах и т. д.).

Кроме собственно учетных проблем, АIСРА занимается и проблемами аудита. В его состав входят Комитет по аудиторским стандартам который является основным разработчиком аудиторских стандартов, регулирующих практику аудита, профессиональную этику и т.п. АIСРА разрабатывает программы квалификационных экзаменов и присваивает степень дипломированного общественного бухгалтера (СРА).

Таким образом, в Американском институте дипломированных бухгалтеров-аудиторов American Institute of Certified Public Accountants — AICPA насчитывается около 300 000 бухгалтеров, имеющих дипломы СРА. Дипломированные бухгалтера занимаются различными видами деятельности: выполнение расчетов по налогам, консультации по вопросам налогообложения, аудирование финансовой отчетности. А1СРА публикует стандарты, которым обязаны следовать аудиторы в процессе аудиторской проверки. Директивы по аудиторским стандартам (Statements on Auditing Standards) раскрывают различные аспекты аудиторской работы: планирование и выполнение аудирования, подготовка аудиторского отчета, применение выборочных обследований в процессе аудирования, поведение аудитора в случае вскрытия неточностей и недостоверных сведений в отчетности и др. AICPA также является неправительственной организацией.

XI. Комитет по стандартам финансового учета (Financial Accounting Standards Board —FASB)

Как уже отмечалось, после упразднения АРВ в 1973 г. была создана новая структура, занимающаяся разработкой стандартов финансового учета, основную роль в которой играет FASB. В состав этой структуры входит три организации:

- Фонд финансового учета (Financial Accounting Foundation — FAF);

- Комитет по стандартам финансового учета (Financial Accounting Standards Board — FASB);

- Консультативный совет по стандартам учета (Financial Accounting Standards Advisory Council – FASAC.

Фонд финансового учета состоит из 9 членов-попечителей, назначаемых советом директоров АIСРА. Его функциями, являются назначение членов.- FASB и FASAC,привлечение финансовых средств для разработки стандартов, общее наблюдение за деятельностью FASB.

Комитет по стандартам финансового учета (FASB) — основная действующая организация структуры. В его состав входят 7 членов, работающих в комитете на постоянной основе, высоко оплачиваемых и избираемых на 5-летний срок. FASB является независимой профессиональной организацией (независимой как от государственных органов власти, так и от других организаций, например, АIСРА; кроме того, члены FASB не имеют права работать в каких-либо других организациях или фирмах). Главная задача FASB — разработка стандартов финансового учета, составляющих основу системы GAAP. FASB также осуществляет различные исследовательские программы с целью оказания поддержки процессу разработки стандартов.

XII. И, наконец, Консультативный совет по стандартам финансового учета (FASAC), состоящий из 35 членов; проводит консультации FASB по различным бухгалтерским проблемам и вопросам, по приоритетным направлениям развития; оказывает FASB помощь в организации рабочих групп для различных проектов; представляет отзывы на предлагаемые стандарты.

В настоящее время FASB является основной организацией, разрабатывающей стандарты учета в США. FASB разрабатывает и выпускает целый ряд документов, стандартизирующих практику учета:

- Положения о концепциях финансового ;

- Положения о стандартах финансового учета;

- Интерпретации (толкования);

- Технические бюллетени;

- Положения рабочей группы по возникающим проблемам.

Существует 5 действующих Положений о концепциях финансового учета, которые были выпущены FASB за период с 1978 по 1985 г. Они представляют собой концептуальные основы, являющиеся базой для собственно стандартов финансового учета и отчетности, или, другими словами, принципы, лежащие в основе финансового учета.

Положение № 1 Цели финансовой отчетности коммерческих предприятий.

Положение № 2 Качественные характеристики бухгалтерской информации.

Положение № 4 Цели финансовой отчетности некоммерческих организаций.

Положение № 5 Принципы отражения и оценки информации в финансовой отчетности коммерческих предприятий.

Положение № 6 Элементы финансовой отчетности (заменило № 3).

Эти документы определяют иерархию общепринятых принципов учета в трехуровневой системе.

Положения о стандартах финансового учета — это основные документы, выпускаемые FASB, которые представляют собой собственно стандарты учета и являются основной составляющей системы GAAP. Иногда между понятиями собственно стандартов и GAAP ставят знак равенства, однако это не совсем правильно, поскольку понятие GAAP шире, чем просто Положения о стандартах. Положения о стандартах финансового учета определяют варианты отражения в бухгалтерском учете различных хозяйственных средств и операций, предусматривают решения бухгалтерских проблем. С 1973 г. FASB было выпущено более 100 таких стандартов.

Поскольку стандарты учета должны отражать интересы всех участников экономического сообщества, в них заинтересованных, то процедура одобрения и выпуска стандартов достаточно сложна и многошагова. Этот процесс состоит из 9 ступеней:

1) идентифицируется учетный вопрос и ставится в повестку дня FASB;

2) формируется рабочая группа экспертов из различных областей, которая определяет проблемы и альтернативы решения этого вопроса;

3) проводятся исследования и осуществляется анализ данного вопроса техническим персоналом FASB и внешними экспертами;

4) подготавливается Меморандум для обсуждения и рассылается всем заинтересованным сторонам;

5) проводятся публичные слушания, как правило, по истечении 60 дней после выпуска Меморандума;

6) FASB анализирует и оценивает все полученные отклики;

7) принимается решение о выпуске стандарта, если оно положительное, то подготавливается и распространяется Предлагаемый проект, с просьбой прислать комментарии всем заинтересованным сторонам;

8) FASB анализирует поступившие отклики (минимальный период для их сбора — 30 дней) и при необходимости пересматривает и исправляет проект.

9) пересмотренный проект выносится на обсуждение FASB (для того, чтобы он был одобрен в качестве стандарта, «за» должны проголосовать 4 члена комитета из 7.

Таким образом, в процессе принятия стандартов участвуют все заинтересованные стороны (стадии 4, 5, 7). АIСРА, SEC и другие правительственные органы, бухгалтерские и аудиторские фирмы, финансовые аналитики, банкиры, представители различных фирм, представители академических кругов, юристы и т. д.

Такую процедуру утверждения должны пройти как Положения о стандартах финансового учета, так и Положения о концепциях финансового учета.

Интерпретации представляют собой модификации или дополнения существующих стандартов. Интерпретации могут относиться как к Положениям о стандартах FASB, так и к Мнениям АРВ. Они имеют ту же силу, что и стандарты, и их утверждение требует таких же результатов голосования (4 из 7), однако они не должны проходить всю процедуру, описанную выше. В настоящее время существует около 40 интерпретаций.

Технические бюллетени выпускаются в ответ на запросы от различных организаций о применении существующих стандартов, как руководства к их использованию, при необходимости своевременного и быстрого реагирования на возникающие учетные проблемы. Следует подчеркнуть, что технические бюллетени выпускаются только в том случае, если: а) не ожидается, что они повлекут за собой глобальные изменения учетной практики для большого количества предприятий; б) стоимость их исполнения не велика; в) руководство, рекомендуемое бюллетенем, не находится в конфликте ни с одним из широко используемых принципов учета. Например, в результате налоговой реформы компании должны были элиминировать (исключать) часть начисленного налога на прибыль. Возникал вопрос, как учитывать эту сумму: как снижение расходов на выплату налога текущего периода, как корректировку предыдущих периодов или как экстраординарное событие. Выпущенный Технический бюллетень по этому вопросу предписывал использо­вать первый вариант.

Положения по возникающим проблемам, выпускаемые рабочей группой, касаются вопросов учета новых и необычных бухгалтерских операций, которые потенциально могут разнообразить практику финансовой отчетности. Рабочая труппа по возникающим проблемам была создана FASB в 1984 г. и состоит из 17 членов — представителей бухгалтерских (аудиторских) фирм, различных компаний, FASB, а также в ее состав входит один наблюдатель от SEC. Для принятия Положения требуется согласие 15 из 17 членов. Положения носят рекомендательный характер, однако, SEC, например, требует от компаний серьезных обоснований, если их практика отличается от рекомендованной. EITF играет достаточно важную роль в процессе стандартизации учета. Обозначая возникающие проблемы, она привлекает к ним внимание общественности, и при невозможности самостоятельного решения, дает направление для работы FASB, являясь своеобразным «фильтром проблем».

XIII. GAAP — общепринятые принципы учета. Это принципы и правила, имеющие «существенную уполномоченную поддержку», принятые в США.

Учетные принципы делятся на две большие категории:

- принципы измерения (оценки) определяющие момент отражения события в бухгалтерском учете и величину, записываемую в бухгалтерских регистрах;

- принципы раскрытия — описывают качественные характеристики информации, которая должна содержаться в финансовой отчетности.

Таким образом, GAAP— это система бухгалтерских стандартов и процедур, обладающая своей иерархической структурой. Эта система объединяет определенным образом документы, разрабатываемые вышеназванными организациями по их значимости. Суть этих документов была рассмотрена выше. В данном разделе статьи читателю предлагается обзор системы, в которой они существуют.

Как правило, выделяют 4 уровня системы GAAP. Такое деление обусловлено тем, что, согласно Правилам этики независимых общественных дипломированных бухгалтеров (правило №203), аудитор может дать стандартное заключение о финансовой отчетности компании только, если она составлена в соответствии с общепринятыми принципами учета (GAAP). Соответственно, 4 уровня системы GAAP определяют обязательность исполнения тех или иных стандартов — документов, принятых уполномоченными организациями.

*1 уровень*. Официально установленные принципы (стандарты) учета — документы FASB и предшествующих ему организаций:

- положения о стандартах финансового учета (FASB);

- интерпретации (FASB);

- мнения АРБ (АIСРА), не отмененные последующими решениями FASB;

- бюллетени бухгалтерских исследований САР (АIСРА), не отмененные последующими решениями FASB.

Если финансовая отчетность компании не удовлетворяет требованиям этих документов, то аудитор не имеет права давать стандартное заключение, за исключением необычных, экстраординарных случаев, когда следование общепринятым стандартам искажает сущность отчетности.

Документы первого уровня — это обязательные стандарты учета. Достаточно часто эту часть GAAP отождествляют с GAAP в целом, хотя, по мнению автора, здесь можно говорить лишь о GААР в узком смысле или об основной части системы GAAP.

*2 уровень*. Документы, принятые уполномоченными профессиональными бухгалтерскими организациями, утвержденные в соответствующем порядке и устанавливающие определенные бухгалтерские принципы (стандарты) или описывающие общепринятую существующую практику. К ним относятся: Отраслевые руководства по учету и аудиту (АIСРА), Заявления о позиции (АIСРА), Технические бюллетени (FASB, GASB).

К этим источникам информации аудитор должен прибегать, если бухгалтерская трактовка учетного события не отражена в категории документов 1 уровня.

*3 уровень*. Сложившаяся практика и документы, которые являются «общепринятыми», поскольку представляют собой превалирующий способ учета в определенной отрасли или широко используются в конкретной ситуации. Этот уровень представлен Учетными интерпретациями (АIСРА) и широко используемой на практике в различных отраслях хозяйства.

Во втором и третьем случае аудитор может дать стандартное заключение, обосновав бухгалтерскую трактовку. Документы 2-го и 3-го уровня являются предпочтительными GAAP, в отличие от 1 уровня.

*4 уровень*. Бухгалтерская практика, рекомендованная другими документами и бухгалтерской литературой. К документам этого уровня относятся Положения (АРB), Доклады о проблемах (AICPA), Практические бюллетени (АIСРА), Положения рабочей группы по возникающим проблемам (FASB), Положения о концепциях финансового учета (FASB) и другие документы профессиональных организаций и регулирующих органов (например, SEC), а также бухгалтерская литература и периодика. Использование этих источников информации зависит от данных конкретных обстоятельств, специфики документа, статуса организации, выпустившей документ (очевидно, что документы FASB имеют большую значимость, чем статья в журнале). Заключение аудитора в этом случае будет базироваться в большей степени на профессиональном суждении.

Таким образом, в данной статье мы рассмотрели понятия и составные части системы GAAP, организации, занимающиеся разработкой стандартов учета в США, а также отличие GAAP от международных стандартов учета и от стандартов и правил других стран.

В результате вышеизложенного, можно определить GAAP как иерархическую систему стандартов учета (в широком смысле), принятую в США.

Исследуя функции, пути организации, характер и значение выполняемых аудиторскими фирмами услуг в США и других странах с развитой экономикой можно сделать вывод, что идея этой службы заслуживает самого серьезного отношения, а ее применение в условиях Кыргызской Республики могло бы дать огромный социальный, организационный и экономический сдвиг в деле совершенствования учета и управления производством.

**Профессиональные организации внутренних аудиторо**в

Работа внешних (независимых) аудиторов во многом опирается на результаты работы аудиторов внутренних. В США профессиональная организация внутренних аудиторов была создана в 1941 г. и получила название Института внутренних аудиторов, который вскоре принял девиз: прогресс через партнерство. В начале 70-х гг. институт перенес свой международный центр в штат Флорида. Свою деятельность указанный институт строит на базе:

а) общих профессиональных знаний внутренних аудиторов;

б) программы непрерывного профессионального развития;

в) экономического кодекса;

г) профессиональных норм;

д) программы сертификации.

Такая организация внутренних аудиторов была вызвана необходимостью объединить их разрозненные усилия по защите своих интересов, а также по дальнейшему развитию профессионального мастерства, повышению эффективности деятельности. Институт координирует и регулирует деятельность внутренних аудиторов, обеспечивает общеобразовательную деятельность и разрабатывает нормы данной профессиональной практики. Он постоянно расширяет свои функции и службы внутренних аудиторов.

Институт признан авторитетом в профессиональном мире внутренних аудиторов. Он насчитывает десятки тысяч членов, работающих более чем в 100 странах. Кроме отделений института в США имеются национальные институты того же профиля в Австралии, КНР, Индии, Израиле, Японии, Малайзии, Новой Зеландии, Южной Африке, Великобритании и Северной Ирландии.

# Глава 2. Необходимость аудита в переходный период к рыночной экономике стран СНГ.

## 2.1 Необходимость аудита в переходный период к рыночной экономике.

С полным основанием можно сказать, что детищем командно-административной системы управления являлась практика существовавшего ранее хозяйственного расчета, ориентированная на монопольную форму собственности, централизация управления, как следствие отсутствие рынка в его изначальном понимании, по существу, которые в определенной степени служили интересам того общества. Практика хозяйственного расчета не охватывала основного этапа — получения прибыли и ее стимулирования и поэтому не обеспечивала реализации провозглашенных теорией принципов хозяйственного расчета. Следует признать, что многие его теоретические положения были излишне заидеологизированы и схоластичны, а практические результаты внедрения форм и моделей весьма неутешительны. По сути, это были не формы и модели хозяйственного расчета как такового, а лишь алгоритмы распределения и перераспределения прибыли.

Рыночные отношения, перестройка хозяйственного механизма и его ориентация потребовали пересмотра традиционного понимания многих важных экономических категорий, а в конкретных случаях наполнения их совершенно иным содержанием в практической деятельности.

Процессом децентрализации систем управления хозяйствующими субъектами, перенесения центра тяжести на микроуровне, непосредственно к процессам производства и обмена, связаны с возникновением альтернативных и равноценных форм собственности и составляют объективные условия формирования элементов рыночной экономики.

В рыночных условиях возникает настоятельная необходимость приведения в соответствие всех элементов формирующейся экономической системы управления с адекватными ей методами хозяйствования, важнейшим из которых выступает предпринимательский расчет.

Когда требование соизмерения размеров вложенных средств с финансовым результатом их вложения превращается в главенствующее, внедрение этой новой экономической категории диалектически обусловлено и практически оправдано, так как она в целом отражает суть происходящих изменений в республиканской экономике.

Такое понимание вопроса вовсе не означает полного отказа от накопленного теоретического потенциала и практического опыта использования такого метода, как хозяйственный расчет. Сфера использования рационального начала хозяйственного расчета ограничена макроуровнем, необходимостью государственного регулирования в целях обеспечения сочетания экономических интересов субъектов в различных формах собственности.

Особенность аудита как предпринимательской деятельности в условиях рыночных отношений требует существенного изменения его задач и функций, что влечет за собой изучение и внедрение его методологии и методики. С ориентацией производственной, посреднической и других видов деятельности на требование как внутреннего, так и внешнего рынка возникают совершенно новые, не традицион­ные для существующей хозяйственной практики задачи, реализуемые в рамках маркетинговой деятельности хозяйствующих субъектов. Необходимо отметить двойственный характер применяемых в маркетинге методов и приемов аудита. Основными задачами аудита, как элемента рыночной экономики, является документальная проверка, где устанавливается соответствие первичной бухгалтерской документации истинному содержанию хозяйственных операций, существующим законам и юридическим подзаконным нормативам. Особого внимания требуют к себе операции, связанные с налогообложением, сокрытие и приуменьшение прибыли, просрочки в погашении задолженности бюджету и др. злоупотребления.

Преобразование форм собственности в первую очередь, приватизация предприятий, должны были предусматривать решение не только организационных вопросов, т. е. как и кому продать магазин или предприятия, но и экономических, направленных на создание отвечающих новым требованиям систем учета, контроля, аудита и планирования. При этом надо учитывать, что особенностью предпринимательской деятельности любого хозяйствующего субъекта в условиях формирующегося рынка, а надо по­лагать и в дальнейшем — и это показал опыт создания кооперативов, малых предприятий, товариществ и обществ с ограниченной ответственностью — будет универсализация видов деятельности, а следовательно, и объективность экономического управления. Это, несомненно, должно найти свое отражение, как в структуре маркетинговых служб, так и в составе функциональных задач всей предпринимательской деятельности торговых предприятий, естественно, при достаточном товарном обеспечении.

Только решительное расширение производства и выпуска товаров, наполнение прилавков продуктами питания и другими товарами первой необходимости могут вывести республиканскую экономику на принципиально новый путь развития. Иначе — товарный дефицит, а порой и товарный голод, порождающий безудержную спекуляцию и «меновой беспредел».

Проведение аудита предпринимательской деятельности, с одной стороны выступает как средство реализации функций маркетинга, где применяется методика внутреннего и внешнего аудита. Здесь функционирует хозяйственный субъект, аудит рынков, производителей сырья и потребителей, конкурентоспособности продукции, предоставляемых услуг спроса и сбыта, формирования ценовой политики и т.д. С другой стороны — как функция управления маркетинговой деятельностью в целом сопоставляются затраты на содержание маркетинговой службы и влияние результатов ее функционирования на формирование прибыли. Результаты такого аудита представляют собой часть аналитических разработок, осуществляемых в рамках полного аудита всей деятельности хозяйствующего субъекта.

Существенное внедрение аудиторских услуг в Кыргызской Республике связано также с формированием рынка услуг и проявлением целого ряда нетрадиционных для республиканской экономики финансово-кредитных институтов (инжениринговых, консалтинговых, лизинговых и факторинговых и др.). Как известно, услуги обладают всеми признаками товара, имеют общественную потребительскую стоимость и потребляются посредством обмена. Таким образом, объектом аудита могут служить все этапы жизненного цикла сферы и услуг, а при представлении отдельных из них, например — консалтинговых, — основным средством их создания. Следует отметить, что все действующие аудиторские фирмы и аудиторы независимо от вида категории занимаются консалтинговыми услугами. Большая доля их работы сводится к составлению бухгалтерского баланса и финансовой отчетности.

В перспективе на первое место должна выдвинуться консалтинговая деятельность. В данном случае аудит будет выполнять функции консалтинговых фирм, оказывая своим клиентам консультационную помощь в части правильной организации бухгалтерского учета, соответствия его международным стандартам, условиям рыночной экономики. Это ограничит потребность в последующих проверках правильности ведения бухгалтерского учета, соблюдений требования единого плана бухгалтерских счетов, единого подхода к отражению хозяйственных операций на этих счетах позволит выйти на единые по форме баланс и отчет о результатах финансовой деятельности. Аудитор, в перспективе должен быть специалистом высочайшего класса как в области учета, так и в области аудиторской проверки.

Рыночная экономика характеризуется динамичностью ситуации как предпринимательской деятельности хозяйственных субъектов так и его внешней среды. С точки зрения развития, аудит прошел три стадии. В этих условиях наибольшее значение приобретает подтверждающий или системно-ориентированный аудит. Третьей стадией является аудит, базирующий на риске.

Результаты подтверждающего аудита используются на уровне отдельных функциональных служб хозяйственных субъектов. Эта информация не содержит всего комплекса аналитических показателей и в этом смысле является строго ориентированной и фрагментарной. В то же время эти информационные массивы могут быть более детализированными и поэтому не дублирующими системно-ориентированному аудиту предпринимательской деятельности.

Особенность системно-ориентированного или так называемого ситуационного аудита — его комплексность, что позволяет по состоянию на определенную дату оценить характер изменений на рынке, позитивные и негативные результаты финансовой деятельности, своевременно сформировать рекомендации и выводы для разработки тактики маркетинга и текущих планов хозяйствующих субъектов.

Системно-ориентированный аудит коммерческой деятельности основан на компьютерной технологии обработки оперативных информационных массивов. Первичные документы, данные текущего учета, показатели баланса, отчета о финансовых результатах и другие отчетности служат информационной базой, являющейся основным компонентом экспертной системы, приспособленной к требованиям и целям аудита. Режим представления результатов системно-ориентированного аудита — запросной и построен на основе ответов по заранее определенной аналитической программе, состоящей из отдельных блоков, характеризующих состояние рынков, экспортно-импортных операций, состав покупателей и конкурентов, состояние внутренней и внешней среды, цен и ценовой политики, товародвижения и сбыта, спроса и сервисных услуг. Это позволяет оперативно управлять маркетинговой деятельностью предпринимательских субъектов.

Ясно одно, что проведения системно-ориентированного и подтверждающего аудита предпринимательской деятельности предъявляет повышенные требования, к информационному обеспечению, состав которого в существенной мере изменяется. Эти изменения коснутся как макро -, так и микроуровня.

Вообще в рыночных условиях следует ожидать значительного сокращения поступления отчетных данных с микроуровня на макроуровень. Этому процессу будет способствовать коммерческая тайна, которая уже фактически имеет место на ряде совместных и частных предприятий, ассоциаций акционерных обществ, кооперативов и др.

В основном проведение аудита на 80% определяется действующими системами бухгалтерского учета и отчетности, а также налоговым законодательством. Развитие информационной базы аудита на микроуровне будет, на наш взгляд существенно расширяться. И в дальнейшем это изменится за счет увеличения удельного веса неучтенных источников информации, характеризующих состояние внешней среды: рынков товаров и услуг, их конкурентоспособности, процентных ставок и ко­тировки валюты, устанавливаемых государственными коммерческими банками, рынка услуг и рабочей силы и т.д. Создание комплексных автоматизированных систем предпринимательской информации — задача весьма сложная, но как показала международная практика, вполне осуществимое мероприятие.

В рыночных условиях функцией маркетинга является ценообразование и определение ценовой политики. Кроме калькуляции себестоимости товаров и услуг с учетом средней нормы, прибыли, ценовая политика должна определяться на основе анализа предпринимательской деятельности, и, в конечном счете, определяется уровень заключения договорных цен. Особенности формирования договорных цен — использование системы коммерческих поправок к цене, количественное значение которых зависит от конкретных условий договора. Вместе с тем при окончательном согласовании договорных цен возможна их корректировка в зависимости от результатов системно-ориентированного аудита предпринимательской деятельности на момент подписанного контракта или договора. Существенное влияние при этом оказывают финансовое положение и платежеспособность хозяйствующих субъектов, состояние «портфеля заказов» и другие факторы. В отдельных случаях договорные цены могут быть убыточные, если это целесообразно для субъектов по причинам объективного характера.

В переходных условиях предпринимательская деятельность приобретает многоплановый характер. Она предполагает тесное взаимодействие всех предпринимательских и обслуживающих служб субъектов, включая маркетинговую. Контрактные или договорные цены формируются с помощью приемов и методов предпринимательской калькуляции, которая также становится важнейшей функцией маркетинговой деятельности и конфиденциальности калькуляции, существует прямая и обратная информационная и методологическая связь.

В рыночных условиях аудит предпринимательской деятельности становится важной функцией и менеджмента. Умело и целенаправленно организовать аналитическую работу на хозяйствующих субъектах — значит обеспечить синтез аналитической информации, как отдельных функциональных служб так и служб менеджмента. Поэтому не случайно организационная структура иностранных фирм предусматривает обособление аналитических служб (центральное аналитическое бюро), результатов всех практикуемых видов аудита (первоначального, согласованного, обязательного и инициативного). В экономических структурах развитых капиталистических государств имеются специальные научно-исследовательские подразделения, разрабатывающие методику аудита базирующего на риске.

Рыночная экономика требует подготовки высококвалифицированных специалистов в области аудита предпринимательской деятельности и конфиденциальной калькуляции, сочетающих в себе умение выполнять комплексные работы учетно-аналитического, валютно-финансового, технико-производственного, сбытового и последовательного характера. Такие требования и определяют сегодня квалифицированный уровень менеджера.

Особой задачей, аудиторской проверки в современных условиях является аудит базирующего на риске. Затратный метод, существовавший ранее, административно-командное управление, широко распространенная практика дотированная убыточных предприятий заменяются гибкой предпринимательской системой, действительно связанной с коммерческим риском.

В условиях рыночной экономики, риск — категория часто с конкурентной непредсказуемостью, значительно объективная, доставляющая массу хлопот предпринимателям, ведущим хозяйственно-финансовую деятельность при любой форме собственности. Преодолеть возникающие трудности с наименьшим риском можно при двух непременных условиях:

1) с помощью организации тщательного анализа затрат живого и общественного труда, регулярного учета, контроля и аудита себестоимости в процессе производства и реализации продукции (промышленного и потребительского назначения). Здесь первостепенная роль принадлежит производственной и торговой калькуляции. Именно она должна превратиться в надежную линию, которая поможет проложить верный курс в море свободной экономики. Пока действующая практика свободного ценообразования меньше всего опирается на точные калькуляционные расчеты в промышленности, сельском хозяйстве и торговле. Наблюдающийся ценовой беспредел, свободная накрутка цен во многом порождаются крайним ослаблением, а порой и полным отсутствием контроля и аудита со стороны аудиторских служб за процессом ценообразования;

2) кардинальной перестройкой анализа потребительского спроса в условиях либерализации цен. Изучение потребительского спроса является слабым местом республиканской экономики. Централизованное обеспечение фондами, сложная система управления товарными потоками, многозвенная система прохождения любого товара делали его путь от производителя к потребителю поистине «тернистым».

Международный подход, мировой стандарт, мудро выраженный в формуле «из рук производителя в рот потребителя», сплошь и рядом нарушался.

В процессе управления предпринимательской деятельностью его содержательный и хронологический аспекты позволяют выделить основные этапы — предварительный, оперативный и заключительный, тем самым классифицировать виды аудита предпринимательской деятельности в соответствии с этими признаками. Учитывая, что управление предпринимательской деятельностью представляет собой синтетический процесс, следует указать, что на практике виды аудита вряд ли могут существовать обособленно друг от друга, так сказать, в «чистом» виде. Вместе с тем, понимание методологических особенностей различных видов аудита чрезвычайно важно для организации предпринимательской работы на хозяйствующих субъектах.

Рыночные отношения, как известно, характеризуются динамичностью конъюнктуры внешнего и состоянием внутреннего аудита субъектов. Поэтому усиление роли и значения в ближайшем будущем оперативного управления и, как следствие, внутреннего аудита представляется вполне очевидным.

Предпосылкой внутреннего аудита на субъектах является использование компьютерных технологий сбора, обработки и хранения оперативной экономической информации. Факт существенного отставания экономики страны от общепринятых стандартов компьютеризации общеизвестен и не требует дополнительной констатации. Отсюда нерешенность задачи оперативного учета товарной реализации в розничной торговле, что, в свою очередь, является наиболее существенным фактором, сдерживающим внедрение в практику методов внутреннего аудита и управления.

Одним из основных условий организации внутреннего аудита является прочная унифицированная информационная и правовая база, для чего Министерством финансов утвержден Генеральный план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, и инструкции по его применению, единые формы бухгалтерской отчетности. Они введены в действие с 1 января 1998 года, а затем дополнены и заменены на План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности (разработанные в соответствии с МСФО) от 18 ноября 2002 года (постановление № 28, Государственная комиссия при Правительстве Кыргызской Республики по стандартам финансовой отчетности и аудиту) и обязательны для всех предприятий, объединений и организаций (кроме банков и бюджетных учреждений), включая предприятия с участием иностранных инвесторов (совместные предприятия) и предприятия, полностью принадлежащие иностранным инвесторам. А с 1 октября 1997 года приказом Министерства финансов Кыргызской Республики было утверждено 18 национальных стандартов бухгалтерского учета, которые введены с 1 января 1998 года. однако в настоящее время предписывается руководствоваться не КСБУ, а МСФО, так как План счетов разработан в соответствии с ними.

Постановлением правительства Кыргызской Республики от 26 января 1993 г. № 33 было утверждено «Временное положение об аудиторской деятельности в республике Кыргызстан». На основании вышеуказанного постановления приказом Министра экономики и финансов Кыргызской Республики от 13 сентября 1993 г. № 47-п/3 утверждено «Положение о Совете по аудиторской деятельности Кыргызской Республики» и приказом от 13 сентября 1993 г, № 48-п/3 утверждено «Положение о порядке лицензирования аудиторской деятельности на территории Кыргызской Республики».

Решением Совета по аудиторской деятельности в ноябре 1993 г. выданы первые лицензии па право занятий аудиторской деятельностью следующим юридическим лицам: Аудиторско-консультационной фирме «Кыргызаудит», Обществу с ограниченной ответственностью «Аудит ЛТД», Обществу с ограниченной ответственностью аудиторской фирме «Эсеп ЛТД».

В перспективе аудиторские фирмы по заказам предприятий или коммерческих банков будут производить регулярные проверки и анализ состояния платежеспособности и финансовой устойчивости, экономической эффективности и рентабельности; оценивают реальность статей баланса, реальность финансового отчета. Без положительного заключения аудиторской фирмы ни один банк не вступит в кредитно-коммерческие отношения с предприятием, товариществом, акционерным обществом и т.д.

Когда предприятие или организация объявляется банкротом, анализируя баланс и реальность оставшегося имущества финансового состояния, финансовой отчетности, обуславливаемые всей производственно-коммерческой деятельностью предприятия, аудиторская фирма должна дать конечные оценки, выносит суждения о продаже его с торгов на конкурсной основе или же передаче банку для последующего использования. С целью нормализации организации бухгалтерского учета и аудита в Кыргызской Республике, адаптация их, на международный стандарт были разработаны и изданы в Законах «О бухгалтерском учете» (2 апреля 2002 года) и «Об аудиторской деятельности» (3 июня 1998 года).

Принимая все это во внимание можно представить следующую схему аудита:

###### Структурная схема аудита Схема 1

Аудит учёта основных средств нематериальных активов и производственных запасов

Аудит учёта затрат на производство готовой продукции и её реализации

Аудит денежных средств и денежных документов

Аудит расчётов, учёта капитала и резервов, учёта кредитов и займов

Аудит отчётности экономического субъекта

Аудит учредительных доку­ментов уставного капитала и расчётов с учредителями

Экономические субъекты

Разделы учёта работ подлежащих аудиту

Использование методов

статистики и экономического анализа

Применение новых информационных технологий

Соблюдение этических норм аудита

Аудит ба­зирую­щийся на

риске

Системно

ориентированный

аудит

Внешний

аудит

Внутрен­ний

аудит

Инициа­тивный аудит

Обяза­тельный аудит

**Закон об аудите**

**АУДИТ**

**Аудиторские стандарты**

## 2.2 Становление и развитие аудита в России.

Человечество всегда проявляло большой интерес к основам управления экономическими процессами, а также к роли контроля в управлении. Историки утверждают, что человечество знакомо с определенными видами отчетности уже не менее 6000 лет. Учет и отчетность (равно как и контроль ее содержания) вначале прямо были связаны с потребностями содержания двора, а также больших, постоянно действующих армий, с развитием производства и коммерции, удержанием в покорности многонационального населения обширных территорий первых цивилизаций. А люди-функционеры, составлявшие жесткий контрольный аппарат в каждой из таки древних империй, нередко получали почти официальный титул «глаза и уши царя».

Многие фундаментальные экономические процессы и механизмы с безусловным признанием важности учета и контроля рассматривались учеными древнего мира: Платоном, Аристотелем и др. Разумеется, об учете и контроле древние авторы говорили хотя и веско, но немного. Впрочем, и в том немногом есть любопытные вещи. Так, Аристотель в своей «Политике» четко разграничивает функции учетные и контрольные, с прямым указанием, что проверки (аудит, ревизия) есть часть контроля. Таким образом, еще от древних философов идет понимание того, что проверяющий должен быть равноправен главному бухгалтеру (не ниже его по статусу), а, кроме того, что он не имеет права впадать в зависимость от проверяемых.

Первые документы об аудиторах, буквально с этим названием профессии (и даже имена этих аудиторов), найдены в источниках другого конца Европы. Среди наиболее полных источников англоязычных стран, содержащих учетные документы и упоминания об аудиторах, ученые считают архив Казначейства Англии и Шотландии, датируемый 1130г.; Лондонское Сити подвергалось аудиту по крайней мере в 1200-е гг.

Продолжалось развитие форм контроля и в средние века. Если уж сильно, чересчур проворовавшихся людей в ту пору нередко вешали или четвертовали, то явно полагается, что перед этим компетентные люди выслушивали их отчеты и предъявляли им доказательства их виновности. И вообще, «практика слушания отчетов», восходящая к тем временам, когда читать умели очень немногие, просуществовала до XVII столетия. Сам термин «аудит» происходит от латинского слова, означающего «слушание».

На протяжении полутора веков они были и ревизорами, и следователями, и прокурорами. Вплоть до 1867 г. в нашей стране существовали особые учреждения, именуемые аудиториатами. Но это были не мелкие частные фирмы, а высшие военные ревизионные суды при военном и морском министерствах России. Следовательно, и принципы их построения, и функции русских аудиториатов были значительно шире, нежели обычных небольших аудиторских фирм на Западе.

Звание аудитора в России впервые было введено Петром I, который в воинском уставе 1716 года и в табели о рангах к воинским чинам причислил и аудитора. Звание это Петр I заимствовал в Польше, где аудитор означал судью, затем лицо, участвующее в судебном слушании, наконец следователя. Аудиторы избирались, в основном, из числа прапорщиков. По воинскому уставу во главе всех аудиторов был поставлен генерал-аудитор, при котором в ка­честве помощников состояли генерал-аудитор-лейтенант и несколько обер-аудиторов. В 1797 году аудиторы были переименованы в статские чины. Вследствие недостатка в армии аудиторов повелено было в 1817 году избрать из военно-сиротских отделений 100 человек способных кантонистов, а в 1819 году — еще 80 для приготовления к занятию должности аудитора. Все эти кантонисты под назва­нием «аудиторский писарь» были прикомандированы к аудиторскому департаменту; по положению 1816 года, они «по выдержании особого экзамена» производились в аудиторы. В 1833 году, с целью образования аудиторов для военно-сухопутных и морского ведомств, была учреждена школа при петербургском батальоне военных кантонистов, переименованная затем в Аудиторское училище. На базе офицерских классов училища в 1867 году была образована Военно-юридическая академия. В Аудиторское училище принимались молодые люди в возрасте от 13 до 17 лет. Для практического знакомства воспитанников с их будущей деятельностью, по назначению генерал-аудитора, в училище из аудиторского департамента доставлялись законченные производством военно-судебные дела. Воспитанники, окончившие полный курс наук в училище, выпускались или аудиторами с чином коллежского регистратора, пли же аудиторскими помощниками унтер-офицерского звания, которые через год производились в классный чин. Таким образом, в России начала XVIII — конца XIX века аудиторами назывались именно юристы, только военные. В 1859 году были значительно усилены оклады содержания, получаемого аудитором. Должность аудитора учреждалась при всех военно-судных местах, а также при главнокомандующих, главных командирах портов и других лицах, к компетенции которых относилось рассмотрение военно-судебных дел. При дивизиях и корпусах состоя­лись аудиторы высшего разряда, называвшиеся обер-аудиторами; при военных министерствах — генерал-аудиторы. С введением в России военно-судебной реформы 1867 года должность аудитора была упразднена; обязанности генерал-аудитора перешли к главному военному прокурору, а надзор за всеми военно-судными местами сосредоточился в Главном военном суде. В первоначальном проекте учреждения государственного совета аудиторами названы были вторые чины государственной канцелярии; но при выработке окончательной редакции, это слово было заменено названием «помощник статс-секретаря». По своему характеру, должность аудитора не отличалась единством; она совмещала в себе черты должностей делопроизводителя, судебного секретаря и прокурора». Обязанности аудитора заключались в следующем: он должен был представлять суду материалы по делу, допрашивать подсудимого и свидетелей, собирать необходимые для ведения судебного следствия справки и доказательства, составлять протоколы судебных заседаний и определения, предлагать Их на утверждение суда, вести судебную переписку.

В чистом виде советский и российский аудит как таковой отсутствовал. Так уж сложилось, несмотря на несколько исторических попыток его создания (в 1888-1889 гг. - Институт присяжных бухгалтеров, в 1907-1914 гг. - Институт бухгалтеров и в 1928-1930 гг. - Институт государственных бухгалтеров-экспертов), приема соответствующих квалификационно-аттестационных экзаменов и т.д.

Конечно, отдельные элементы данной области деятельности специалистов по учету, контролю и анализу ввиду их объективной необходимости в СССР и в России всегда имели место. В подавляющем большинстве случаев такие элементы были разрознены и не представляли систематизированного целого — аудита как неотъемлемого элемента рыночной инфраструктуры. Они и не именовались аудитом.

В России аудиторская деятельность и профессия аудитора в их современном виде появились сравнительно не­давно, в связи с экономическими преобразованиями в стране в настоящее время. Между тем, как отмечает известный специалист в области аудита, контроля и ревизий проф. Ю. А. Данилевский, попытки создать в России институт аудита предпринимались в 1889, 1912, и 1928 гг., но все они заканчивались провалом.

Четвертая попытка, которая была предпринята в конце 80-х годов, оказалась, как нам представляется, наиболее успешной. Первый толчок к появлению аудиторских фирм дало образование в СССР совместных предприятий (СП). Для этих предприятий аудиторская проверка стала обязательной для подтверждения аудиторских годовых отчетов. В 1987 г. на основе постановления СМ СССР в нашей стране была создана первая хозрасчетная фирма «Акционерное общество «Инаудит», в 1989 г. «Ленаудит» и «Банк аудит», эти фирмы занимались аудиторскими проверками, консультированием СП по налогообложению, по различным правовым вопросам и др.

**Этапы развития аудита в России**

|  |  |
| --- | --- |
| **Этап** | **Характерные особенности** |
| **Подготовительный** | **Создание хозрасчетных ревизионных групп при Минфине СССР** |
| **Первый ‑ 1987 г.** | **Появление первой аудиторской фирмы АО “Инаудит”** |
| **Второй ‑ 1989-1991 гг.** | **Попытка принятия законодательного акта об аудиторской деятельности в СССР** |
| **Третий ‑ 5 декабря 1991г. – настоящее время** | **Период разработки проекта Закона об аудите и утверждение “Временных правил аудиторской деятельности РФ” (29 декабря 1993 г.)** |
| **Четвертый этап** | **Принятие федерального Закона “Об аудиторской деятельности”** |

Когда шел второй год «перестройки», т.е. вступления России на новый путь экономического развития, в стране стали создаваться кооперативы, частные фирмы и совместные предприятия. Эти экономические субъекты уже не являлись собственностью государства, в связи с чем, возник вопрос, кто должен проводить финансовые проверки их деятельности. Сейчас могут сказать: налоговые службы. Однако в современном виде они появились только в мае 1990 года, т.е. три года спустя после начала реформ. Можно было бы возложить эти функции на государственные контрольные органы, в частности на Контрольно-ревизионное управление (КРУ) Министерства финансов, в положении о котором, утвержденном Советом Министров СССР еще в 1956г., предусматривалось право проведения ревизий государственных, кооперативных и общественных предприятий и организаций. Нужно отметить, что аппарат КРУ Минфина СССР и союзных республик такие ревизии проводил, но в связи со значительным ростом числа юридических лиц многократно возросший объем работы был ему явно не по силам. Да и в документах, регламентирующих деятельность контрольных органов, ничего не говорилось о ревизиях совместных предприятий.

Эту проблему попытались решить путем создания хозрасчетных контрольно-ревизионных групп при республиканских и областных контрольно-ревизионных аппаратах. Реализовать данную идею вначале предложили КРУ Минфина РСФСР, от чего его руководство категорически отказалось, поскольку претворение в жизнь поставленной задачи требовало больших усилий и времени.

Однако такая хозрасчетная ревизионная группа была сформирована при КРУ Министерства финансов Казахской ССР распоряжением Совета Министров Казахской ССР 17 марта 1988 года для оказания предприятиям и организациям платных услуг по проведению документальных ревизий, восстановлению бухгалтерского учета, осуществлению консультаций по финансово-экономическим вопросам и экспертиз. Штатная численность группы была утверждена в количестве 10 единиц.

Минфином Казахской ССР по согласованию с Госкомцен республики была установлена ставка платы за услуги, оказываемые хозрасчетной ревизионной группой, в размере 27 руб. за рабочий день одного ревизора, а фактически договор зачастую заключался из расчета 15 руб. за день работы ревизора по месту жительства и 20 руб. при выездных проверках.

Хозрасчетная ревизионная группа добилась определенных успехов и, следуя ее примеру, в областях и районах республики стали создаваться ее филиалы, многие из которых в дальнейшем были преобразованы в самостоятельные аудиторские фирмы.

Руководство КРУ Минфина СССР предприняло попытку распространить положительный опыт работы хозрасчетных ревизионных групп Казахстана на всю страну. В Алма-Ате было проведено совещание, в котором приняли участие руководители КРУ минфинов всех союзных республик и некоторых областных аппаратов. Идея создания хозрасчетных ревизионных групп участниками совещания была в принципе одобрена, но к формированию таких групп в большинстве республик так и не приступили.

В тот период были образованы: хозрасчетный финансово-экономический центр НИФИ в Москве; хозрасчетная консультационная организация «Финансы» при Тбилисском горисполкоме; кооперативы «ТООК» при Минфине Эстонской ССР; «Оркон» при Ленинградском объединении бытовых услуг «Невские зори»; «Бухгалтерский учет» при Мосгорисполкоме; «Интенсификация» в Алма-Ате и др. Некоторые из них предоставляли преимущественно консультационные услуги по организации учета, делопроизводства, внутрихозяйственного контроля, эффективному использованию трудовых, материальных и денежных ресурсов, финансовому оздоровлению, но не услуги ревизионного характера.

Но можно ли считать хозрасчетные ревизионные группы, кооперативы по оказанию консультационных услуг аудиторскими фирмами? Ответ очевиден – нет. Они даже в своих названиях не упоминали слова «аудит», «аудиторский». Это были аудиторские структуры переходного периода, т.к. эти органы имели лишь некоторые черты аудита, например, платность услуг на основе договоренности, и в то же время они еще боялись полностью «оторваться» от государственных структур (Минфина, Мосгорисполкома, Тбилисского горисполкома и т.д.).

В этот период классическим организационно-правовым формам аудита в наибольшей степени отвечало акционерное общество по оказанию аудиторских и консультационных услуг «Инаудит». Значение создания этой фирмы для дальнейшего развития аудита в нашей стране трудно переоценить.

Фирма была образована согласно специальному постановлению Совета Министров СССР «О создании советской аудиторской организации» от 8 сентября 1987г. №1033-245 на базе Главного управления валютного контроля Министерства финансов СССР.

Капитал фирмы «Инаудит» был определен в 800 тыс. руб. (громадная по тем временам сумма), а основными акционерами стали: Министерство финансов СССР (55% общего капитала) и Министерство внешней торговли (10%). Кроме того, по 5% имели Госбанк СССР, ВТБ, ГКЭС, всесоюзные объединения «Автоэкспорт», «Станкоимпорт», «Совфрахт» и «Соврыбфлот».

В фирме «Инаудит» было образовано 10 отделов, каждый из которых, имея квалифицированный штат, оказывал широкий комплекс услуг действующим в СССР и за грницей совместным предприятиям, другим учреждениям и организациям. Среди таких услуг – анализ и проверка деятельности предприятий, организаций и учреждений с разработкой на этой базе предложений по улучшению их работы; консультации по постановке бухгалтерского учета, организации внутреннего финансового контроля, правилам ведения внешнеторгового контроля, внешнеторговых сделок, операций с иностранной валютой и др.

Сохранить «Инаудит» как единую структуру не удалось, она распалась на несколько самостоятельных аудиторских фирм. Это произошло, во-первых, потому, что в ней оказалось большое число специалистов, настоящих лидеров, у которых появилась возможность создать и возглавить собственные фирмы. Во-вторых, несмотря на то, что АО, как было записано в его уставе, действует на началах хозяйственного расчета, обладает обособленным имуществом, может от своего имени приобретать имущественные и личные неимущественные права, как раз о приобретении недвижимого имущества «Инаудит» и не побеспокоился. Фирма занимала площади в здании Минфина СССР, но в начале 1992 г. руководство Министерства экономики и финансов РСФСР отказало ей в помещении. Отсутствие собственного здания фактически и привело к тому, что фирма перестала существовать.

Хотя для коллектива АО «Инаудит» распад фирмы и был потрясением, но в целом для развития аудита в стране это событие не стало роковым. Наоборот, на месте одной компании возникло множество аудиторских фирм. Что касается названия, то оно сохранилось, под ним по-прежнему действуют фирмы в Москве и Санкт-Петербурге.

Второй этап становления аудита в нашей стране пришелся на 1989-1991 гг., когда была предпринята попытка принять законодательный акт об аудиторской деятельности в СССР. После принятия Законов «О предприятиях в СССР», «О собственности в СССР» и особенно Закона РСФСР «О предприятиях и предпринимательской деятельности» в стране появились различные коммерческие структуры, в том числе аудиторские фирмы.

Среди отечественных аудиторских фирм, возникших в те годы («Контакт», «Руфаудит», «Ленаудит», «Мосаудит», АО «Балтийский аудит», «Питерконто», МКД, кооператив «Аудитор», ТОО «Ленбанкаудит», «Информаудит» и др.), следует отметить фирмы «Контакт» и «Руфаудит», которые по организации работ, сбора информации стали эталоном для других аудиторских фирм.

В учредительных документах указанных фирм предусматривались: проведение проверок финансово-хозяйственной деятельности предприятий любых организационно-правовых форм и видов собственности с целью подтверждения достоверности и реальности их финансовой отчетности; предоставление консультаций по различным вопросам финансовой, правовой, хозяйственной и коммерческой деятельности, включая бухгалтерский учет, налогообложение, управление финансовой деятельность и т.п.

В январе 1990 г. сформировалось СП «Эрнест энд Янг Внешаудит». Предметом его деятельности стало проведение аудиторских проверок на совместных предприятиях, а также на любых предприятиях, фирмах, в организациях по их просьбе. Кроме того, в уставе СП предусматривались консультации, обучение персонала и т.д. Таким образом, уже в 1990 г. на аудиторском рынке СССР появилась крупнейшая межконтинентальная аудиторская фирма, входящая в так называемую «большую шестерку» («большая шестерка» – общепринятое собирательное имя фирм Arthur Andersen, KPMG, Ernst & Yong, Coopers & Lybrand, Deloitte & Touche, Price Waterhouse; с 1998 г. – “большая пятерка”). Создавались аудиторские фирмы и в других союзных республиках. Одновременно формировались общественные организации бухгалтеров и аудиторов. Так, большим событием для финансовых работников стало проведение 8 декабря 1989 г. учредительной конференции Ассоциации бухгалтеров СССР.

Появление акционерных обществ, кооперативов, совместных предприятий других хозяйственных структур, присущих рынку, а также аудиторских фирм потребовало разработки нормативных законодательных актов. В связи с этим Министерство финансов СССР, в частности его Контрольно-ревизионное управление, по указанию Правительства СССР, а затем и в соответствии с Постановлением Верховного Совета СССР от 17 октября 1989 г. приступило к разработке концепции реорганизации финансового контроля в стране. Решено было подготовить проект постановления Совета Министров СССР по этому вопросу. Для подготовки проекта сформировалась группа специалистов. В начале августа 1989 г. проект был готов и направлен на рассмотрение советам министров союзных республик.

Проектом постановления Совмина СССР предусматривалось создать в нашей стране сеть хозрасчетных аудиторских организаций (фирм) для проведения ревизий и проверок финансово-хозяйственной деятельности за плату по договорам с государственными, кооперативными и арендными предприятиями и организациями, акционерными обществами, межотраслевыми ассоциациями, концернами, совместными предприятиями с участием иностранного капитала и другими хозрасчетными предприятиями и организациями. С этой целью предлагалось организовать при Министерстве финансов СССР и министерствах финансов республик палаты аудиторских организаций, возложив на них функции создания аудиторских фирм, координации и контроля за их деятельностью. Палатам предоставлялось право выдавать (прекращать) лицензии на аудиторскую деятельность и определять в установленном порядке размер платы за предоставленные услуги.

В 1989 г. Министерство финансов СССР, Торгово-промышленная палата СССР и Центр по транснациональным корпорациям ООН провели в Москве семинар по проблемам бухгалтерского учета, аудита и финансового менеджмента на совместных предприятиях. Дело в том, что проблемы бухгалтерского учета и аудита, которые возникали в связи с различиями в системах учета на Западе и в бывшем СССР, весьма существенны. (Часть этих проблем все еще остается актуальной и для нынешних стран Восточной Европы, России и СНГ.)

После этого семинара (с 1989 г.) в нескольких вузах СССР, в том числе и на базе Киевского государственного университета, Московского института народного хозяйства им. Г. В. Плеханова и Ленинградского института советской торговли им. Ф. Энгельса, несколько лет функционировала система подготовки аудиторов и специалистов по учету в соответствии с международными стандартами. Учеба была организована с участием ООН (Центра по транснациональным корпорациям), Британского совета в Москве и крупнейших аудиторских фирм («Купере и Лайбранд», ДТТ, КПМГ и др.).

Следует определенно признать, что начало использования в СССР тех лет международно признанного опыта аудита шло не благодаря, а во многом - даже вопреки желанию многих руководителей союзного уровня. Отдельные из них, даже присутствуя на заседании Комиссии Совмина СССР по экономической реформе (30 марта 1990 г.), посвященном этому вопросу, либо занимали выжидательную позицию, либо активно выступали против аудита, утверждая, что развитие аудита в СССР абсолютно противоречит действующему законодательству.

По моему же мнению, сам факт возникновения к тому времени аудита «снизу» уже говорил о многом. Практический аудит неуклонно развивался, исходя из внутренней логики экономических преобразований, на естественном фундаменте соотношения спроса и предложения.

Дело в том, что в условиях появления и развития множественности форм собственности возник и стал стремительно нарастать новый вид дефицита. В различных регионах страны вдруг становилось ясно, что отсутствует достоверная информация о деловой репутации того или иного конкретного предприятия: правомерно ли его стремление быть учредителем новых коммерческих банков, бирж и иных рыночных структур; достоверны ли представляемые его администрацией отчетные данные; оправилось ли оно от шока и не разворовано ли оно уже; жизнеспособно ли оно в конце концов или «вскрытие показало, что больной умер от вскрытия»?

Было важно и то, что спонтанное зарождение и развитие (пусть и противоречивое) отечественного аудита помогало преодолеть нездоровые настроения, которые начинали появляться у наиболее квалифицированных в этом плане специалистов и свидетельствовали об их неверии в значимость и эффективность выполнения столь важных и скрупулезных работ. Это позволяло принимать срочные и актуальные меры для ликвидации источников углублявшейся диспропорции между трудной ответственной работой, требующей особых бухгалтерских и аудиторских познаний, и неадекватным вознаграждением, общественной ролью аудиторов.

Начало функционирования аудиторских организаций, фирм, кооперативов, таким образом, явилось хотя и слабыми, но в целом действенными и (что особенно важно) повсеместными шагами наиболее квалифицированных специалистов в области управления, учета, анализа и финансового менеджмента, направленными на создание правовой экономики и на строительство гражданского общества. В дальнейшем выявились и другие эффекты. Развитие аудита помогало экономить значительные средства на оплату труда штатных ревизоров промышленности, торговли, строительства, сельского хозяйства и других важных сфер деятельности регионов. Кроме того, аудит также способствовал разграничению сфер деятельности независимых аудиторов и внутренних аудиторов этих и других отраслей, т.е. работавших там и ранее ведомственных контролеров-ревизоров. Это позволяло сохранять, укреплять и качественно обновлять штат профессионалов-ревизоров, а также создавало эффективные дополнительные возможности маневра в такой важнейшей функции управления, как контроль. Кроме того, аудиторские фирмы, не получая на свое развитие денег из бюджета, сами становились надежным источником бюджетных поступлений. А хозяйственным системам, функционирующим на принципах самостоятельности, самоуправления и самофинансирования, постепенно была предоставлена возможность выбора и тщательной отладки наиболее приемлемых для них форм контроля.

Соответственно на разных уровнях и срезах экономики стал более проявляться и спрос на функцию засвидетельствования аудиторов. Усилия аудиторов уже способствовали решению определенных проблем во многих крупных городах страны, например, при создании совместных и стопроцентно иностранных предприятий, формировании принципиально новой кредитно-банковской системы, основных институтов фондового рынка и т.д. Они шли на защиту прав и свобод тех экономических субъектов, которые более успешно вписывались в новые, более жесткие и жестокие условия капитализирующейся России.

Как видим, в 1990 г. было выбрано правильное направление, и многие идеи тех лет были реализованы в Указе Президента от 22 декабря 1993 г. «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации». Однако судьба этого проекта, как и других проектов о создании аудиторской службы в СССР, была одинакова: они так и не были приняты Советом Министров СССР.

Началом третьего этапа становления аудита в России условно можно считать 5 декабря 1991 г. В этот день Е.Т. Гайдар поручил Министерству экономики и финансов РСФСР совместно с заинтересованными министерствами и ведомствами рассмотреть вопрос о создании аудиторской службы как одного из важных направлений перестройки системы финансового контроля в республике и дать предложения по проблеме в целом.

А в стране, несмотря на отсутствие законодательной базы, бурно развивался аудит: появлялись все новые и новые аудиторские фирмы, причем не только в Москве и Санкт-Петербурге, но практически во всех крупных городах. Имелось уже около 800 аудиторских фирм. В Москве под видом совместных предприятий открыли свои филиалы крупнейшие межконтинентальные аудиторские фирмы «Делойт и Туш», «Артур Андерсен», «Эрнест и Янг», «Куперс и Лойбренд» и др.

Развернулась подготовка аудиторов. Здесь активную роль взяли на себя крупнейшие ВУЗы (Академия народного хозяйства, Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова и др.). Были организованы курсы аудиторов в Рязани, Владивостоке, Санкт-Петербурге, Казани, Уфе, Краснодаре и других городах.

Таким образом, можно говорить, что к середине 1992 г. аудит в России был создан. Однако без нормативной базы развиваться дальше такая служба не могла. Принятие специального законодательного акта стало задачей номер один.

Проект Закона «Об аудиторской деятельности», подготовленный в соответствии с поручением Е.Т. Гайдара от 5 декабря 1991 г. КРУ Минфина России и согласованный с Минюстом, МВД России, Прокуратурой, Государственной налоговой службой, ГКАП и Правительством Москвы, был направлен в Правительство России 11 февраля 1992 года. 12 ноября 1992 г. проект был доработан с учетом сделанных замечаний, согласован все с теми же ведомствами и направлен Президенту РФ, который внес его на рассмотрение в Верховный Совет РФ, где были образованы соответствующие структуры для его рассмотрения. Наиболее важной среди них стал Международный консультативный комитет по развитию бухгалтерского учета и аудита Российской Федерации (МКК). Он был создан 29 июля 1992 г., в его состав помимо отечественных специалистов, вошли представители ООН, Европейской комиссии, Мирового банка и др.

Итак, проект Закона был внесен Президентом РФ на рассмотрение в Верховный Совет РФ и только 15 февраля 1993 г. Президиум принял решение об организации обсуждения проекта. Совет республики ВС РФ принял проект закона в обоих чтениях. Затем последовали письма Президента РФ в Верховный Совет, в которых отмечалось, что подписание Закона «Об аудиторской деятельности» станет возможным только после внесения в него принципиальных изменений и дополнений.

7 октября 1993 г. Президент РФ издал Указ № 1598 «О правовом регулировании в период поэтапной конституционной реформы в Российской Федерации», в соответствии с которым Государственное правовое управление Президента РФ подготовило проект Указа Президента «О регулировании аудиторской деятельности в Российской Федерации», основой которого послужил все тот же проект Закона. Таким образом, 22 декабря 1993 г. Президент РФ подписал Указ, которым утвердил «Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации», вступившие в силу с момента опубликования Указа, т.е. с 29 декабря 1993 г.

Однако для окончательного правового закрепления аудиторской деятельности в России нужен Закон. Необходимость его разработки подчеркнута и в Указе Президента от 22 декабря 1993 г. Да, в свое время Временные правила сыграли важную роль в становлении аудита, но на данный момент они уже не отражают в полной мере ни практику ведущих российских аудиторских организаций, ни мировой опыт в этой области деятельности. Более того, они не соответствуют потребностям развития системы рыночных отношений. Очевидно, что с принятием Закона сфера аудиторских услуг приобретет принципиально иной характер, т.е. начнется новый этап в развитии аудита в России.

В настоящее время в России создано и успешно функционирует более четырех тысяч аудиторских фирм. К ним относятся такие как «ФБК», «Руфауднт», «Аудиторская палата «АСВП» (Москва), «Актионаудит» (Екатеринбург) и др.

В. Москве, Санкт-Петербурге и других городах России открыли свои филиалы крупнейшие межконтинентальные аудиторские фирмы — «Артур Андерсен», «Эрнст энд Янг», «Купере энд Лайбренд», «Прайс Уотерхауз» и др.

Если в начале 90-х годов в России доминировали на рынке профессиональных аудиторских услуг иностранные фирмы, то в настоящее время лидерство переходит к российским. Появилось довольно много достаточно крупных российских аудиторско-консультационных компаний, оказывающих практически полный комплекс аудиторских услуг, отечественные фирмы приобрели соответствующий опыт в области аудита. Ведущие российские фирмы начали работать с крупными международными клиентами, а некоторые известные западные корпорации — с российскими аудитор с консультационными фирмами. Мировой банк стал доверять аудит своих проектов российским специалистам.

Аудиторы, работающие самостоятельно, а также аудиторские фирмы, в том числе иностранные и созданные совместно с иностранными юридическими и физическими лицами, вправе заниматься аудиторской деятельностью в Российской Федерации только при наличии лицензии на осуществление аудиторской деятельности (далее именуется — лицензия).

Лицензирование аудиторской деятельности проводится для обеспечения контроля государства за соблюдением требований законодательства Российской Федерации, предъявляемых к аудиторской деятельности. Лицензии выдаются отдельно на осуществление:

- банковского аудита;

- аудита страховых организаций и обществ взаимного страхования (аудита страховщиков);

- аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов;

- общего аудита (аудита иных экономических субъектов).

Принято решение о создании профессионального объединения аудиторов — Ассоциации «Аудиторская палата России» (АПР), главная задача которой является консолидация научно-практического аудиторского потенциала страны.

Учредителями Аудиторской палаты России являются общественные и профессиональные объединения аудиторов и ряд ведущих экономических вузов.

Участие ведущих экономических вузов в качестве учредителей палаты позволяет использовать их высокий ин­теллектуальный потенциал не только в организации подготовки и переподготовки аудиторов, но и в разработке стратегических направлений развития аудита в России. Созданная Аудиторская палата России обеспечит комплексное решение проблем аудиторской деятельности, позволит отразить интересы каждого аудитора и каждой аудиторской фирмы при сохранении ими полной самостоятельности.

Созданной Ассоциацией «Аудиторская палата России», утверждены следующие комиссии:

1. По информационному обеспечению

2. По налогообложению

3. По банковскому аудиту

4. По международным связям

5. По страховому аудиту

6. По независимой экономической экспертизе

7. По связям с региональными отделениями АПР

8. По связям с общественностью и средствами массовой информации

9. По профессиональной этике

10. По бухгалтерскому учету

11. По разработке профессиональных норм и стандартов

12. По профессиональной подготовке

13. По законодательству

14. По аудиту в сельском хозяйстве (сельскохозяйственных предприятий)

15. По контролю за профессиональной деятельностью

16. По научно-образовательной деятельности и проблемам развития аудита

Разработан и успешно реализуется план основных направлений деятельности на ближайший период.

АПР утвержден перечень аудиторских стандартов, ведется их разработка. Наличие четких норм и нормативов позволит поднять уровень качества аудиторской деятельности на принципиально новый уровень. Принят Кодекс профессиональной этики аудитора, который опубликован в печати. Все эти действия, на наш взгляд, должны укрепить позиции аудита и повысить престиж профессии.

Проблемы в области аудита практически одинаковы во всем мире, поэтому профессиональные аудиторские организации отдельных стран, разрабатывая методы их разрешения, прежде всего изучают вариант решения этой проблемы в других профессиональных организациях.

Аудиторские фирмы, так же как и все другие фирмы, становятся транснациональными, превращаются в крупные международные группы. Следовательно появилась необходимость унификации аудита в международном масштабе.

Бухгалтер-аудитор является представителем свободной профессии, как например, частнопрактикующие адвокаты, врачи, музыканты. Однако аудиторы, работающие в одиночку, в развитых странах с рыночной экономикой в настоящее время встречаются все реже. Большинство из них работает в специализированных фирмах, возможности которых для успешной деятельности больше, чем отдельных частнопрактикующих аудиторов.

В настоящее время во всех странах мира с рыночной экономикой существует общественный институт аудита со своей правовой и организационной инфраструктурой. Все большее распространение аудит получает в странах Содружества независимых государств (СНГ). Так в этих странах изданы законы об аудиторской деятельности. Существенным считаются подписание протоколов о сотрудничестве с аудиторскими палатами стран СНГ — Беларуси,. Казахстана, Кыргызстана, Узбекистана и Украины. В СНГ налажен процесс аттестации аудиторов и выдачи лицензий, как для аудиторских фирм, так и для аудиторов, работающих как предприниматели.

Переход России к рыночным отношениям выявил необходимость создания новых экономических институтов, регулирующих взаимоотношения различных субъектов предпринимательской деятельности, среди которых достойное место должен занять и институт АУДИТОРСТВА. Его главная цель — обеспечить контроль за достоверностью информации, отражаемой в бухгалтерской и налоговой отчетности. Данные по использованию имущества, денежных средств, проведению коммерческих операций и инвестиций у юридических объектов могут быть объективно подтверждены независимым аудитом.

## 2.3 Становление и развитие аудита в Республике Казахстан.

Становление и развитие аудита в Республике Казахстан тесно связано с так называемым годом «Перестройки», с годом создания в стране кооперативов, частных фирм и совместных предприятий, т.е. экономических субъектов, не являющихся собственностью государства.

Еще в 1979 году в своей монографии «Организация бухгалтерского учета в США» член кор. НАН Республики Казахстан доктор экономических наук, проф. К. Н, Нарибаев исследовал развитие аудита в США и отметил, что многие аудиторские фирмы США специализируются в различных направлениях.

Президент Международной Экономической Академии Евразия, Академик, Доктор экономических наук, профессор Сатыбалдин Сагындык Сатубалдиевич в книге «Учет затрат на производство в промышленности США» отметил, «что в США помимо бухгалтеров, работающих в фирмах, существует категория бухгалтеров, обслуживающих монополии (акционеров, кредиторов и пайщиков) для подтверждения «правильности» отчетных данных и их соответствия общепринятым правилам ведения учета. Эту категорию бухгалтеров принято называть общественными бухгалтерами-ревизорами. В зависимости от образования они подразделяются на дипломированных и недипломированных».

Начало создания аудита в Казахстане связано с именем начальника КРУ Минфина Казахской ССР Омановым Коланом Омановичем, человеком очень деятельным и энергичным «выбившим» в свое время вопросы оплаты труда, всяческие препятствия реализации организации службы аудита, вопросы размещения, введения премиальной оплаты для будущих работников хозрасчетных групп. Хозрасчетная ревизионная группа при КРУ Минфина Казахской ССР была организована распоряжением Совета Министров Казахской ССР от 17 марта 1988 г. для оказания предприя­тиям и организациям платных услуг по проведению документальных ревизий, восстановления бухгалтерского учета, консультаций по финансово-экономическим вопросам, проведения экспертиз. Ее штатная численность была утверждена в количестве 10 единиц. Хозрасчетная ревизионная группа добилась определенных успехов и, следуя ее примеру, в областях и даже районах республики стали создавать ее филиалы, многие из которых в дальнейшем были преобразованы в самостоятельные аудиторские фирмы. По распространению положительного опыта работы этих групп Казахстана в г. Алматы было проведено всесоюзное совещание.

Большую практическую помощь и научную работу по совершенствованию и внедрению в Республике Казахстан аудиторского контроля вели и ведут ученые и практики из республики: Радостовец В. К., Сатыбалдин С. С., Ержанов М. С., Елшибеков С. К., Кошкимбаев С. X., Сейткасымов Т. С., Мамлев Э. X., Лобков А. и др. Их усилиями приняты впервые в странах СНГ Закон об аудиторской деятельности республики, Казахстанские стандарты по аудиту и др. нормативные документы. Защищены ряд докторских и кандидатских диссертаций. Изданы по аудиту научные труды, отвечающие современным требованиям международного стандарта аудита.

В тот период Министерство финансов СССР не остав­ляло без внимания проблемы создания в стране хозрасчетных форм контроля. В частности, по поручению коллегии министерства контрольно-ревизионное управление совместно со Сводным отделом государственных доходов и налогов и Управлением бухгалтерского учета и отчетности изучили вопрос о целесообразности создания хозрасчетных форм проведения ревизий, проверок и консультаций по финансовым вопросам. В целом было признано оправданным внедрение хозрасчетных форм финансового контроля, так как это способствовало резкому сокращению расходов государственного бюджета на содержание контролирующих органов, установлению экономических взаимоотношений между проверяемыми и проверяющими. Министерствам финансов союзных республик было поручено рассмотреть вопрос о создании при финансовых органах хозрасчетных организаций, оказывающих помощь предприятиям в постановке финансовой работы, анализа, учета, ведомственного контроля, оздоровлении финансового положения.

Развитие аудиторских фирм в Республике Казахстан осуществляется, как отмечено выше, с 1988 года. Созданная в 1988 году, хозрасчетная ревизионная группа, затем на ее базе в 1990 году Постановлением Совета Министров Казахской ССР от 15.02.1990 г. № 60 были организованы в первую аудиторскую фирму «Хозрасчетный аудиторский центр» и с территориальными отделениями при Министерстве финансов республики. Накопленный опыт, постоянно увеличивающийся объем аудиторских услуг, .а также в из­вестной мере рекомендации мировой аудиторской практики позволили в 1992 году преобразовать хозрасчетный центр в крупную аудиторскую независимую акционерную компанию «Казахстанаудит». В настоящее время акционерная компания «Казахстанаудит» является единственным влиятельным партнером Палаты аудиторов, который безвозмездно способствует становлению и развитию аудиторского дела в Республике Казахстан, формированию структуры Палаты аудиторов, ее целей и задач. Акционерная компания «Казахстанаудит» была основным разработчиком проекта закона об аудиторской деятельности в республике и главным консультантом при его обсуждении в министерствах, на правительственном уровне и парламентских комитетах, который был принят Верховным Советом Республики Казахстан 18 октября 1993 г., и также был принят: устав Палаты аудиторов Казахстана, зарегистрированный в мае 1994 г. Этот закон Республики Казахстан «Об аудиторской деятельности в Республике Казахстан» регулирует отношения, связанные с осуществлением аудиторской деятельности в Республике Казахстан. В соответствии с Законом, в целях аттестации претендентов-аудиторов, в том числе и иностранных, желающих занижаться аудиторской деятельностью в Республике Казахстан, создана квалификационная комиссия при Министерстве финансов, подготовлено Положение о квалификационной комиссии, которая формируется из равного числа представителей аудиторов и работников государственных органов сроком на 5 лет. В соответствии с положением, лица, желающие заниматься аудиторской деятельностью, допускаются к аттестации, если имеют высшее или среднеспециальное образование, а также опыт эконо­мической, финансовой, учетно-аналитической, контрольно-ревизионной или правовой работы.

Наличие определенных знаний по вопросам аудита определяется путем проведения соответствующего экзамена. Аттестованные квалификационной комиссией получают квалификационные свидетельства (удостоверения). Лица, не сдавшие экзамен, имеют право повторно сдать его не раньше, чем через год после принятия решения квалификационной комиссией.

Аудиторы и аудиторские фирмы независимы от государственных органов и своих заказчиков, поэтому аудиторы не могут состоять на службе в государственных органах и общественных организациях за исключением лиц, занимающихся научной или преподавательской деятельностью.

В порядке реализации статьи Закона «Об аудиторской деятельности в Республике Казахстан» в помощь аудиторам было подготовлено Положение о порядке разрешения споров между аудиторами (аудиторскими организациями) и их заказчиками. 29 - 31 октября 1996 года была проведена трехдневная учеба аудиторов, по окончании которой все они приняли присягу аудитора Республики Казахстан. После прохождения учебного курса на специальных занятиях и сдачи дополнительных экзаменов 15 аудиторов и три фирмы, в том числе АО «Казахстанаудит», получили лицензии Национального банка республики на право проведения аудита банковской деятельности.

По данным Палаты аудиторов Республики Казахстан Лицензию Национального банка Республики Казахстан на право проведения аудиторской проверки банковской деятельности по состоянию по 1 июня 1997 г. получили: Аудиторские фирмы: АОЗТ «Артур Андерсен»; АОЗТ «АК Казахстан»; СП «Казахстанаудит — Коспек»; ТОО «Акмола-аудит»; ТОО «Карагандааудит»; ТОО «КПМГ «Жанат»; ТОО «Артель»; ТОО «Делойт и Туш».

Существенное влияние на положение дел аудиторских услуг оказали образования Национальной комиссии РК по бухгалтерскому учету и аудиту Минфина и процесс принятия решения выдачи лицензий на осуществление аудиторской деятельности. Лицензиатором по аудиту, то есть органом выдающим лицензии, правительство определило Национальную комиссию РК по бухгалтерскому учету. Принятие первых 20 бухгалтерских стандартов внесло соответствующие коррективы в учебные планы курсов по под­готовке аудиторов и учебные программы университетских и институтских кафедр бухгалтерского учета и аудита. В лице Национальной комиссии Республики Казахстан по бухгалтерскому учету приобретает мощного покровителя и аудит. Комиссии предстоит утвердить еще отсутствующие стандарты и нормы аудита, способствовать дальнейшему развитию аудиторской деятельности в Республики Казахстан.

Продолжает оставаться актуальной и проблема подготовки качественных учебников по казахстанскому аудиту, создания учебной базы, отвечающей высоким международым требованиям. Выпущены в Казахстане первые книги: Сейткасымова Г. С., Сейткасымовой А. Г. «Становление и развитие аудиторской деятельности», (г. Караганда, КарГУ, 1993 г.) и Ержанова М. С. «Теория и практика аудита», (г. Алматы: Гылым, 1994 г.) — посвященные одной из наиболее актуальных областей рыночной экономики — аудиту. Авторы, используя свой опыт работы в зарубежной и мест­ной аудиторских компаниях, рассматривают теоретические и практические аспекты аудита. Эти книги предназначены для аудиторов, бухгалтеров, налоговых инспекторов, менеджеров, преподавателей, аспирантов и студентов.

Помимо их доцентом Казахской государственной ака­демии управления К. Ш. Дюйсебаевым подготовлен учебник «Теория аудита», вышли подготовленные президентом Палаты аудиторов Республики Казахстан С. X. Кошкимбаевым учебные пособия «Аудит как неотъемлемая часть рыночных отношений», «Стандарты аудита», ряд методических документов и первый номер Информационного бюллетеня Палаты аудиторов республики, выпуски которого стали в 1997 году ежеквартальными. Постоянная рубрика «Аудит» печатается в международном экономическом еженедельнике «АЗИЯ — Экономика и жизнь» — распространяемом по Центральной Азии, Азербайджану и Западной Сибири, а также республиканских финансовых изданиях.

Принятие Закона об аудиторской деятельности определило перспективы развития аудиторского дела в Казахстане и позволило привлечь в республику крупные международные аудиторские компании.

Самой крупной аудиторской организацией в Республике Казахстан является акционерная компания «Казахстанаудит» с около 40 дочерними аудиторскими фирмами и филиалами, накопившей определенный опыт в проведении аудита. В портфеле заказов на услуги — широкий и постоянный круг клиентуры. Компания и ее фирмы располагают солидной нормативной базой, что позволяет им не только успешно проводить аудиторские проверки, ревизии и ана­лиз финансово-хозяйственной деятельности, оценку платежеспособности, кредитоспособности, ликвидности предприятий и банков, но и давать консультации (письменные и устные, в том числе с выездом эксперта, консультанта на место) по всем вопросам бухгалтерского учета, отчетности, анализа финансовой деятельности, налогообложения, при­ватизации, оценки имущества, аудиторской деятельности, права и другим финансовым и юридическим вопросам.

АК «Казахстанаудит» является первой в Республике Казахстан независимой профессиональной акционерной компанией по оказанию аудиторских и консультационных услуг, основанной на частной форме собственности и имею­щей лицензию на право проведения аудита от правительства республики. Численный состав аудиторских фирм перевалил за 1000 человек. Это высококвалифицированные специалисты: аудиторы, эксперты, консультанты, финансисты, экономисты, бухгалтера-аналитики, ревизоры, юристы, подготовленные к работе в условиях рыночной экономики. Для выполнения вспомогательной работы при проведении аудита аудиторы фирмы имеют помощников из числа лиц с высшим или среднеспециальным образованием, хотя помощники не имеют права подписи на аудиторском, а также экспертном заключении, справке или ином официальном документе о проведении аудита.

Все фирмы являются юридическими лицами, прошли государственную регистрацию в качестве хозяйствующего субъекта в местных администрациях, входят в общественное объединение профессионалов — Палату аудиторов Республики Казахстан. В высшем органе Палаты аудиторов — Совете Палаты — 14 представителей компании и ее аудиторских фирм, что составляет более 50% общей численности.

Значительная работа была проведена по созданию филиалов Палаты аудиторов РК во всех областях республи­ки, улучшению взаимодействия с Национальной комиссией РК по ценным бумагам, Комитетам валютно-финансового контроля при Министерстве финансов и Государственным налоговым комитетом РК, Другими органами государственного управления. Для улучшения контроля за качеством проведения аудиторских проверок и оказания методической помощи аудиторами при Совете Палаты аудиторов РК были образованы три постоянных комитета: а) по методическому обеспечению аудиторской деятельности; б) по правовым вопросам и этике аудиторов; в) по разработке и внедрению казахстанских стандартов аудита.

Палата аудиторов РК планирует самое серьезное внимание уделить повышению квалификации работающих аудиторов. Дело в том, что практически на всех направлениях хозяйственной деятельности аудитор сталкивается с вопросами, которые требуют неординарных решений. Чтобы своевременно и грамотно на них ответить, необходимо понимать положение дел в хозяйственном и финансовом законодательстве, знать его противоречия, уметь аргументировано доказывать свои выводы. Следует принимать во внимание и то, что по мере набора опыта предпринимательства к аудитору все чаще и чаще будут обращаться не как к финансовому контролеру, а как консультанту, советнику по управлению финансами предприятия. И не только тогда, когда финансовое состояние предприятия устойчивое, но и тогда, когда оно находится в критическом состоянии, т. е. на грани банкротства. Поэтому в работе с аудиторами приоритетными должны быть определены такие направления, как:

а) толкование действующих законодательных и нормативных актов;

б) представление финансовых и правовых консультаций;

в) разработка методических рекомендаций по аудиту учета внешнеторговых и валютных операций, бизнес-планов и инвестиционных проектов, финансовому менеджменту;

г) деловые разборы конкретных хозяйственных ситуаций, возникающих в ходе аудиторских проверок;

д) организация краткосрочных курсов повышения квалификации аудиторов.

1996 год был первым годом работы по казахстанским стандартам аудита и Кодексу этики аудиторов Республики Казахстан, принятым в сентябре 1995 года. В условиях, когда в республике происходила активная передача крупных промышленных объектов и целых отраслей в доверительное управление иностранным инвесторам, завершалась в основном приватизация государственной собственности, и десятки предприятий становились банкротами, введение «Казахстанские стандарты по аудиту и Кодекс этики аудиторов Республики Казахстан» явилось актуальным в связи, с чем аудиторам работы хватало. Более того, приходилось работать с большим напряжением. Вышеназванные документы были разработаны АК «Казахстанаудит» при поддержке программы ЮСАИД «Рынка капитала», являющейся официальным спонсором консультантов «Прайс Уотерхаус ЛЛП». Кодекс этики аудиторов и стандарты по аудиту в соответствии с Законом «Об аудиторской деятельности» в республике Казахстан» имеют силу нормативных актов и обязательны для исполнения всеми аудиторскими фирмами и аудиторами на территории Казахстана.

При создании аудиторских организаций в Республике Казахстан не ограничивались лишь одной организационной формой как «Казахстанаудит», а существует их разнообразие. Аудиторские фирмы здесь были образованы в виде представительств иностранных аудиторских фирм, совместных предприятий, акционерных обществ, малых частных и индивидуальных предприятий. Совместная деятельность в одной фирме казахстанских и зарубежных аудиторов взаимно обогащает и служит надежной гарантией высокого качества аудита, отвечающего самым придирчивым мировым стандартам. Перспективы развития аудита в ближайшем будущем видятся нам в следующих направлениях. Первое — это расширение сети международных аудиторских фирм, как первый тип — представительства иностранных компаний. Практически вся «большая шестерка» начала свою деятельность в Казахстане. Ее фирмы начали участвовать в крупных тендерах и их клиентами в Казахстане выступили крупные международные, совместные н казахстанские компании и банки. Например компании «Филип Моррис» в Алматы и «Тенгиз-Шеврон», нефтяные компании мира, входящих в консорциум «Каз-каспийшельф», «АгШиг Апдегзеп» — «Дрезднер-банк» и «Альбарака банк», Национальный и коммерческие банки республики и т. д.

Следующее направление — создание совместных аудиторских предприятий с аудиторскими фирмами стран СНГ. Первая международная аудиторская фирма в Казахстане была организована на базе небольшой аудиторской фирмы «Бюро Жанат» одной из крупнейших мировых аудиторских фирм — КРМG, зарегистрированной в Нидерландах. В феврале 1996 года создано совместное предприятие «КРМG» и стало в Казахстане таким образом первой международной аудиторской фирмой.

Генеральным директором фирмы стали Жанат Берда-лина, а партнерами Майкл Роберте и Брайн Рус, имеющие сертификат государственного бухгалтера США и большой опыт работы в офисе КРМG в Москве. Первый является крупным специалистом в области международного налогообложения, а второй — ведущий международный аудитор.

Штат фирмы насчитывает всего 45 человек, четверо из которых имеют квалификационное свидетельство аудитора Республики Казахстан, еще четверо — сертификаты иностранных аудиторов. Кроме того, в фирме работают высококвалифицированные эксперты-бухгалтеры, консультанты по налогообложению и бизнесу, юристы и другие специалисты. Сотрудники фирмы владеют казахским, русским, английским и французским языками.

Следует подчеркнуть, что, помимо аудита, консалтингового менеджмента и проблем налогообложения, профессионалы фирмы проводят экспертизу местных рынков, что позволяет сосредоточить внимание на тех аспектах и направлениях, которые оказывают существенное влияние на развитие промышленности и укрепление рыночных отно­шений. Кроме того, фирма предоставляет консультации, связанные с бизнесом местного уровня и законодательными прогнозами, знание которых необходимо бизнесменам для принятия наиболее оптимальных решений.

В своей деятельности фирма тесно сотрудничает с Палатой аудиторов Республики Казахстан, от которой всегда получает поддержку.

Третья группа направления развития аудита — это крупные межотраслевые аудиторские компании (для промышленности, сельского хозяйства, строительства, торгово-снабженческой и других отраслей). Они могли бы работать

по специфической тематике, иметь практическую направленность деятельности, оказывать достаточно широкий спектр услуг отечественным предприятиям.

Четвертой организационной формой развития является формирование самостоятельных малых аудиторских фирм, в состав которых входило бы несколько аудиторов. Диапазон деятельности таких групп по содержанию оказываемых ими услуг может быть достаточно широким. При объединении небольшой группы высококвалифицированных специалистов обеспечиваются концентрация и гибкость основной деятельности, непосредственный контакт с заказчиками — клиентами, возможность маневрирования услугами и человеческими ресурсами. Усилия для внутренней координации деятельности группы также невелики. Все это позволяет повысить целенаправленность и оперативность услуг, снизить их стоимость. Например, частный консультационно-аудиторский Центр «Ержанов и К» является одной из ведущих аудиторских фирм в республике. Центр был выбран в качестве консультанта Главной налоговой инспекции Республики Казахстан и Госстрахнадзора Рес­публики Казахстан. Генеральный директор Центра — ЕРЖАНОВ МУХТАР САЛТАЕВИЧ, имеющий свидетельство аудитора № 0004, доктор экономических наук, вице-президент Палаты аудиторов РК, консультант Главной налоговой инспекции РК.

Специалистами Центра являются:

— консультанты-аудиторы, имеющие опыт работы в известных зарубежных аудиторских фирмах (Артур Андерсен и Прайс Уотерхаус), прошедшие обучение по международным стандартам учета в Англии, Шотландии, Голландии, Турции и владеющие иностранными языками;

— практики, имеющие большой опыт работы в иностранных компаниях и казахстанских акционерных обществах различных отраслей народного хозяйства;

— специалисты, имеющие опыт работы в коммерческих банках, страховых компаниях и налоговых инспекциях;

— ученые в области аудита, финансов и учета, авторы работ по ценным бумагам, бухгалтерскому учету и аудиту.

Специалисты Центра оказывают консультационные и аудиторские услуги:

— иностранным фирмам и представительствам (аудит, подготовка налоговых деклараций, консультации и помощь в ведении бухгалтерского учета, обучение); — казахстанским предприятиям (консультации по подготовке документов и финансовых отчетов при акционировании, аудит с предоставлением аудиторских заключений, аудит вкладов в уставной фонд, консультации по налогам и бухгалтерскому учету, обучение).

— коммерческим банкам (аудит финансовой отчетности и консультации по налогообложению).

Организация аудиторства в виде малых предприятий могла бы стать в будущем одной из самых эффективных, Однако более приемлемы небольшие фирмы с разными возможностями объединения в интересах решения задания, получаемого от клиента. Такая фирма в состоянии гибко маневрировать своими действиями, хотя и предъявляет повышенные требования и координирование при выполнении договоров и т. п. Только на основе подобной организации постепенно будут формироваться корпоративные типы, которые со временем образуют более крупные аудиторские фирмы.

Пятое направление — это создание условий для получения лицензий (сертификатов) на аудиторскую деятельность в других государствах. Требование при этом к соискателю такого документа должно предъявляться одно — он должен сдать дополнительный экзамен на знание законодательства и государственного языка этой страны.

Шестой организационной возможностью является консультирование в одиночку. Речь здесь идет не о консультировании по совместительству, а об основной работе консультанта-профессионала. Стоимость услуг такого консультанта из-за отсутствия накладных расходов относительно низка. Оплата его услуг — это, по существу, выплата заработной платы за консультационные услуги плюс возмещение некоторых дополнительных расходов (транспорт, командировочные расходы и т. д.). Но услуги консультанта-профессионала несколько ограничены: в случае его болезни, специфичности профиля деятельности, затрат времени и сил на работы вспомогательного характера и т. д. Надо сказать и еще об одном. В условиях Казахстана, где рыночная экономика только-только встает на ноги, аудитору-одиночке успешно работать практически невозможно. Поэтому целесообразно, чтобы аудит проводили фирмы. Для заказчика это выгодно: гарантий качества и надежности у юридического лица значительно больше, чем у физического, а это обстоятельство сегодня является актуальным. Вместе с тем есть типы людей, которые наиболее результативно работают именно в одиночку. Такое консультирование предоставляет им хорошую возможность проявить себя. К примеру, численность большинства зарубежных консультативных фирм невелика — один-три консультанта, а в Дании из 400 действующих консультантов 75% работают в одиночку.

Реализация вышеперечисленных направлений должна быть усилена и законодательным закреплением признания всеми государствами в качестве юридического документа аудиторского заключения любой страны, составленного надлежащим лицом и оформленного соответствующим образом.

Несмотря на относительно короткий срок функционирования, анализ деятельности аудиторских организаций позволяет выявить основные направления их деятельности и формы взаимосвязи с предприятиями разного типа. Анализ содержания заказов на проведение аудиторских проверок показывает, что среди них преобладали:

— проверки финансово-хозяйственной отчетности и правильности начисления налоговых платежей хозяйствующими субъектами;

— оценка стоимости недвижимого имущества и прав на результаты интеллектуальной деятельности, вносимых в качестве долей в уставные фонды акционерных обществ и других видов хозяйственных товариществ;

— подтверждение баланса и составление налоговых деклараций.

Наиболее развитой и традиционной формой деятельности аудиторских фирм является выполнение традиционных управленческих функций (составление бухгалтерского баланса, введение учета и т. д.)

Следующей традиционной и по-прежнему актуальной функцией аудиторских фирм является экспертно-аналитическая. В условиях расширения хозяйственной самостоятельности предприятий и повышения их интереса к экономическим результатам своей деятельности все больше внимания уделяется вопросам комплексного анализа результатов последней и оценке эффективности направлений развития.

Еще одна из весьма важных функций аудиторских организаций заключается в помощи управленческим кадрам в овладении новыми методами и приемами работы (например, обучение пользованию компьютерами в учете и контроле, работа с современными информационными системами и др.)

Чтобы более обоснованно выбрать варианты развития предприятия, привлекают аудиторов для проведения диагностического анализа и разработки перспектив развития и определения первоочередных мероприятий и условий их осуществления. В том случае, когда основную часть работ осуществляют сотрудники предприятия, аудиторская фирма выполняет роль эксперта; если предприятие не обладает необходимой мощностью специалистов, то фирма ведет непосредственные разработки.

Принимает активное участие в казахстанском аудите международные аудиторские фирмы и специалисты. Преж­де всего зарубежным специалистам, прибывшим на работу в Казахстан и в страны СНГ, пришлось основательно осваивать национальные особенности. Начиная от изучения законодательства в области финансов и аудита и кончая национальными традициями и менталитетом. Нельзя сбрасывать со счетов и языковые трудности — их тоже надо было преодолеть.

Казахстанским специалистам также пришлось менять многие свои привычки и осваивать опыт и методы работы международных аудиторских фирм. В частности, привыкать к тому, что практически по каждому виду аудита имеются не только международные стандарты, но и довольно объемные методические указания и рекомендации, которые необходимо исполнять. Понятно, что к такому поряд­ку тоже надо было не только привыкнуть, но и заставить себя ежедневно пополнять свой запас профессиональных знаний. Иностранцы, как говорится, с детства приучены трудиться в условиях жесточайшей конкуренции. Казахстанцам же эту науку пришлось осваивать лишь а последние .годы. Самое деятельное участие принимают во встрече Рабочей группы по аудиту Координационного Совета стран СНГ о методологии бухгалтерского учета, посвященной вопросам разработки концепций и нормативных актов по аудиторской деятельности, состоящейся в июне 1996 г. в Киеве, а в сентябре 1996 г. в Москве, 30 июня - 3 июля 1997 г. также в Москве представители Палаты аудиторов Казахстана. Инициаторами этих заседаний выступили Отдел транснациональных корпораций и инвестиций Комиссии ООН по торговле и развитию (ЮНКТАД), Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) Европейского Сообщества и Ассоциации бухгалтеров и аудиторов стран СНГ. В настоящее время специалисты АК «Казахстанаудит» участвуют в разработке модельного закона стран СНГ по аудиту и стандартов аудита. Палата аудиторов РК заключила соглашение о сотрудничестве с аудиторской палатой России, налаживает деловые соотношения с аудиторскими организациями Узбекистана, Белоруси и др. странами СНГ.

Безусловно, что в условиях развития и установления основ рыночной экономики требования к качеству аудиторской деятельности будут с каждым днем возрастать, и это вполне объяснимо. Понимая это, АО «Казахстанаудит» и Палата аудиторов РК, используя накопленный опыт не только Казахстана, но и других стран ближнего и дальнего зарубежья, разрабатывают свои стандарты и придерживаются МСА для того, чтобы в Казахстане престиж аудита был высоким, на уровне мировых стандартов.

# Глава 3. Анализ состояния и перспектив развития аудита в Кыргызской Республике.

## 3.1 Становление аудита в Кыргызской Республике и пути его развития как предпринимательской деятельности.

Период развития аудиторской деятельности в нашей республике довольно короток. Еще 15 лет назад в республике и не знали о слове «аудит» и более того, не существовало такой профессии. В то время ‑ при Советском Союзе существовали лишь контрольные и ревизионные службы, которые и явились частью фундамента для возникновения и развития новой предпринимательской деятельности - аудиторской отрасли.

Исследование развития ранее существующей контрольной службы Кыргызской Республики показало, что его становление осуществлялось в четыре этапа: ревизионный — до 1960 г., оптимизационный — 1960-1975 гг., функциональный — с 1975 г. и рыночный — с 1990 г.

Начальный период характеризуется, в основном, проверкой годового баланса и отчета о работе предприятий, соблюдения законодательной основы.

Оптимизационный этап связан с активным развитием производственных сил в Кыргызской Республике, ведомственно-отраслевой специализацией и развитием научно-технического прогресса. Для этого периода характерным явлением стало широкое внедрение экономико-математических методов и вычислительной техники во всех сферах деятельности, включая и контрольную службу.

Функциональный этап развития контроля в республике связан с временным усложнением хозяйственных процессов.

Четвертый — рыночный этап связан с интеграцией страны в мировую экономику, развитием различных форм собственности и усложнением технических и стратегических задач управления хозяйственными субъектами в условиях рынка. На этом этапе возрастает роль контроля в решении народнохозяйственных задач и возникает потребность в независимом контроле — аудите.

При плановой, централизованно управляемой экономике потребность, в независимом финансовом контроле, естественно, не возникала. Его вполне заменяла система ведомственного и вневедомственного контроля, сосредоточенная на принципе упущений и злоупотреблений в хозяйственной деятельности предприятий, выявлении ошибок в учете и отчетности, нахождении и наказании виновных.

С возникновением предпринимательской деятельности, появлением совместных предприятий, акционерных обществ открытого и закрытого типа, коммерческих банков и других хозяйствующих субъектов потребность в достоверной информации ощущается особенно остро.

В современных условиях главной целью хозяйствующих субъектов должно быть формирование и развитие элементов рыночного хозяйства, реформирование собственности, внедрение товарно-денежных отношений, в производстве и потреблении, предпринимательстве. Предприниматель — это деловой, и решительный человек, обладающий управленческими, организаторскими и творческими способностями, умеющий экономически, достаточно хорошо ориентироваться в; сложной рыночной среде, включая порядочные, честные взаимоотношения с государством в лице финансовых, налоговых, внешнеэкономических и т.п. конкретных органов.

Западные специалисты справедливо считают, что предприниматели — это цвет нации, ее золотой запас, деловой потенциал страны, выраженный в людском материале, в человеческих ресурсах. Именно это и вызвало необходимость изучения деятельности между субъектами экономики, стремление участников обмена деятельностью реализовать, свои интересы, способность и готовность идти на риск, не допускать унылого единообразия ни в деятельности, ни в мышлении, стремиться к творческому разнообразию в своей жизни.

Организационные формы предпринимательства в условиях развития рыночной экономики могут быть разнообразными, однако, все это многообразие можно привести к следующей основной схеме

Переход экономики республики к рыночным отношениям вызвал появление огромного числа новых по своей форме предприятий, кооперативов, малых предприятий, акционерных обществ, товариществ с ограниченной ответственностью, межотраслевых концернов, корпораций, ассоциаций, объединений, компаний, совместных предприятий с участием иностранных инвесторов, бирж, коммерческих банков. В связи с чем в предпринимательскую деятельность были вовлечены тысячи смелых, решительных бизнесменов и производственников нового поколения, которые, однако, не обладали должным опытом, знаниями и необходимой осмотрительностью, имели весьма приблизительное представление о законах и нормах Кыргызской Республики, регламентирующие работу хозяйствующих субъектов (предприятий). В этом числе законы о бухгалтерском учете и отчетности и об аудиторской деятельности. Неотработанность и непринятие ряда законодательных актов, в свою очередь, особенно не гарантировали уверенность собственника в предпринимательском деле. На данном переходном этапе возникла настоятельная необходимость оказывать всем новым экономическим структурам содействие в том, чтобы их коммерческая деятельность строилась на основе норм и положений, предусмотренных государственными законами. Движение к правовому государству предполагает обязательность уважительного отношения к имеющимся законам, их строгое соблюдение. В связи с чем должны происходить динамические изменения в организации новой экономической формы контроля за работой хозяйствующих субъектов. Этот контроль должен сочетаться с постоянной экспертизой, оценкой, опекой, консультированием, правовой помощью и другими видами аудиторских услуг, оказываемых в целях повышения эффективности коммерческой деятельности, улучшения постановки учета и отчетности на предприятиях. Отсутствие бухгалтерского учета или его неправильное ведение чреваты злоупотреблениями и прямыми хищениями имущества хозяйствующих субъектов, развалом работы, банкротством и прекращением их деятельности.

Аудиторскую форму контроля за деятельностью коммерческих и других структур осуществляют все государства мира с развитой рыночной экономикой. Основой его деятельности является взаимная заинтересованность хозяйствующих субъектов (акционерных обществ, фирм) в лице их владельцев (акционеров) и государства в лице налоговой инспекции и других пользователей информации. Аудиторы как независимая служба защищают имущественные интересы и собственника, и государства в обеспечении учета и отчетности.

Возникновение аудита связано с разделением интересов тех, кто непосредственно занимается управлением предприятия (администрация, менеджеры), и тех, кто вкладывает деньги в его деятельность (собственники, акционеры, инвесторы). Последние не могли и не хотели полагаться лишь на ту финансовую информацию, которую предоставляли заинтересованные в своей благополучности управляющие и подчиненные им бухгалтера предприятия. Достаточно часто происходящие банкротства предприятий, обман со стороны администрации существенно повышали риск финансовых вложений. Акционеры и др. инвесторы хотели быть уверены в том, что их не обманывают, что отчетность, представленная администрацией, полностью отражает действительное финансовое положение предприятия. Для проверки правильности финансовой информации и подтверждения финансовой отчетности приглашались люди, которым, по мнению акционеров, можно было доверять. Таковыми могли быть только аудиторы и их фирмы. Главными требованиями, предъявляемыми к аудитору, были его безупречная честность и независимость.

Знание бухгалтерского учета не имело сначала основного значения, однако с усложнением бухгалтерского учета необходимым условием становится и хорошая профессиональная подготовка аудитора.

Создание аудита как в Кыргызской Республике, так и других странах СНГ все же связано с годом «перестройки», так как в эти годы стали создаваться кооперативы, частные фирмы и совместные предприятия, т. е. экономические субъекты, не являющиеся собственностью государства. Первая независимая аудиторская фирма в Кыргызской Республике была образована в 1990 г. в форме общества с ограниченной ответственностью — «Аудит ЛТД». Учредителями фирмы выступили: Акционерное общество «Финансовая компания «Имфико» и Гофлин Л. Г. — экономист с 20-летним стажем.

Главные задача изучения, обобщения и распространения опыта аудиторской деятельности в Кыргызской Республике, легли на плечи Ледневой Нины Евгеньевны и еще нескольким специалистам в 1991 году, когда они решили заняться аудиторской деятельностью. В то время никто ничего не знал и знать не хотел – ни мэрия, ни Минфин. Поскольку на тот момент желающих взяться за это дело не было, а у государства просто не доходили до этого вопроса руки, пришлось браться за разработку и становление аудиторской отрасти только им.

Вдвоем с Алексеем Белинченко они за год разработали и представили в Минфин проект Временного положения о Совете по аудиту, а чтобы зарегистрировать эти документы в Министерстве юстиции, министр собрал коллегию. И только в 1992 году, после утверждения ими же разработанных документов, она смогла зарегистрировать свою фирму. Но и это еще не все. Далее им (ей) пришлось опять собственными силами разрабатывать и внедрить программу аттестации аудиторов, и она же первая по ней сдавала экзамен. Так уже была хоть какая-то система; система получилась на уровне 400 вопросов по бухгалтерскому учету, финансам, праву, налогам. Эта система действовала 6 лет 1994 по 2000 год, что само по себе уже говорит о ее качестве.

Однако такую степень институционализации нельзя назвать завершенной. И какая бы не была профессия, она не может состояться без профессионалов, и Леднева Н.Е. тоже не была аудитором – в Советском Союзе такой специальности не существовало. Что не говори, но так оно и было, хотя она как и многие специалисты в то время хорошо разбиралась в бухгалтерском учете, финансах, да и в экономике в целом. Услышав впервые об аудите, она заинтересовалась, и началось тривиальное самообразование, так как альтернативы просто не было. Ради, и, по нашему во благо этому покупалась довольно дорогая литература и всевозможными путями добывалась интересующая информация.

Так, постепенно, на научной основе строилась своеобразная методология, определенная технология и национальный почерк в аудите. Они строили свою фирму. Как в то время, так и сейчас особой проблемой остается проблема кадров. Конечно сейчас не много квалифицированных аудиторов, а уж в те годы их просто не было. Были бухгалтеры, которые только хотели, но пока не умели заниматься новым делом. Они не понимали тех принципов технологий аудита, поэтому приходилось на ходу и очень подолу их обучать. И до сих пор очень много времени тратится на обучение и подготовку квалифицированных аудиторов – специалистов и профессионалов своего дела – светлой перспективы развития отрасли.

Во многих секторах интеллектуального бизнеса, как это было, например, с фондовым рынком, большую роль сыграли иностранные консультанты. Что же касается отрасли аудита, то здесь данная сторона практически отсутствовала. Так важно учесть специфику аудита и аудиторских технологий. В мире этот бизнес - один из самых дорогих. Тон задают компании «большой четверки», каждая из которых имеет историю, измеряемую десятилетиями, а то и столетиями. У каждой есть свои эксклюзивные технологии, профессиональные секреты, на которых и строится их репутация, клиентура, следовательно, богатство (признание рынком). Поэтому они не склонны делиться этой информацией: ни тренингов, ни обучающих курсов с их стороны ждать не приходится - такие знания ими не распространяются, так как это интеллектуальный капитал. Именно последнему уделяется слишком мало внимания со стороны государства и некоторых предпринимателей – ими не осознается, что многое строится на знаниях и умениях. И это необходимо стараться развивать своими силами, не ожидая помощи со стороны, помощи, которая не значительна.

Правда, во время подготовки проекта Закона «Об аудите» к основателям с консультациями приезжали представители КРМG – одного из членов «большой пятерки», их помощь была эффективна, но касалась исключительно регулятивной базы, а не секретов аудиторской деятельности.

Все это до сих пор сказывается на уровне нашего аудита. Возьмем, к примеру, представительства крупных международных организаций и транснациональных корпораций, которые, теоретически, могли бы стать клиентами кыргызских аудиторских компаний. Но их руководство не знает местных аудиторов, в них не уверены, считают, что они не могут предоставить услуги высокого качества, т.к. современных технологий международного уровня аудита они не знают. Это относится, конечно, не только к определенным компаниям, а к большинству компаний Кыргызской Республики. Безусловно, у кыргызских аудиторов есть свои технологии, но они пока не отвечают международным стандартам. Простой пример: национальные компании часто проигрывают в международных тендерах по примитивной причине – форма подачи заявки не соответствует требованиям заказчика. При этом само исследование вполне может отвечать всем нормам, но его оформление - нет, и это все перечеркивает. Вот и думаешь, почему бы Всемирному банку, например, не провести семинар о собственных требованиях к оформлению заявки на участие а тендере и не обучить методике работы аудиторов.

Нужно заметить, что строить новое на пустом месте очень сложно, и закон разрабатывался когда и четкого понятия об аудите в обществе не было. Но это субъективно, а объективно дело обстоит так: как и в отношении остальной нормативной базы, создание закона было инициировано снизу, Палатой аудиторов, а официальным инициатором стал депутат Омурбек Текебаев. Они старались создать максимально приемлемый вариант закона, для чего организовали две (!) международные экспертизы проекта закона, которые он успешно прошел. На уровне 1997-1998 годов этот закон был одним из самых прогрессивных в СНГ. При желании в нем можно, конечно, найти слабые места, но кто может назвать совершенный действующий закон в Кыргызстане?

Тем не менее, следствием закона стало создание Государственной комиссии по аудиту – еще одного звена в процессе институционализации. Появление закона и комиссии означало окончательное оформление профессии, признание ее обществом и государством.

В этом отношении комиссия очень много делала для развития аудита. Хотя, конечно, издержки руководства были. Например, лицензирование для неустоявшегося вида бизнеса, стоимость лицензии была слишком высока – 200 долларов. В целом, за все виды лицензий только компании Ледневой Н.Е. АКФ «Кыргызаудит» пришлось выложить казне около 2 тысяч долларов. Это очень значительная сумма для аудиторской фирмы в то время. Сейчас ситуация изменилась, как трансформировалась и сама комиссия, которую 26 Указом Президента влили во вновь образованную Государственную комиссию при правительстве КР по стандартам финансовой отчетности и аудиту.

Первая, бывшая, Госкомиссия совершила несколько негативных шагов которые существенно сказались на восприятии профессии аудитора обществом. Дело в том, что комиссия создала условия для индивидуалов. То есть достаточно было получить лицензию и – вперед, занимайся аудитом. Но на каком уровне – главное в этой профессии глубокое знание и понимание производственного процесса, чтобы удовлетворить требования заказчиков – качество аудиторской деятельности. Аудиторы-индивидуалы не вступали в общественные организации, проследить качество их услуг было невозможно, в итоге – страдали клиенты. А от разочарованных и возмущенных клиентов волнами расходилась дурная слава обо всех аудиторах, которая автоматически распространялась и на честные, грамотные фирмы. Словом, профессии был нанесен ущерб, который быстро не исправишь. Эта ситуация показала, что этика аудитора очень важный элемент в аудиторской деятельности.

Постановлением правительства Кыргызской Республики от 26 января 1993 г. № 33 было утверждено «Временное положение об аудиторской деятельности в Республике Кыргызстан». На основании вышеуказанного постановления приказом Министра экономики и финансов Кыргызской Республики от 13 сентября 1993 г. № 47 — п/3 утверждено «Положение о Совете по аудиторской деятельности Кыргызской Республики», и приказом от 13 сентября 1993 г. № 48 — п/3 утверждено «Положение о порядке лицензирования аудиторской деятельности на территории Кыргызской Республики».

Решением Совета по аудиторской деятельности в ноябре 1993 г. выданы первые лицензии на право занятий аудиторской деятельностью следующим юридическим лицам: Аудиторско-консультационной фирме «Кыргызаудит», Обществу с ограниченной ответственностью «Аудит ЛТД», Обществу с ограниченной ответственностью аудиторской фирме «Эсеп ЛТД». Ныне число действующих отдельных аудиторских фирмы 42 и наиболее крупные из них приведены ниже:

Список аудиторских компаний

***- Метроном***

***- МФИ-Аудит***

***- Проф-Аудит***

***- Устат-Аудит***

***- Битекс-Аудит***

***- AZAN***

***- Национальная Аудиторская компания***

***- Промторг-Аудит***

***- Учет-Аудит-Бишкек***

***- Консалтинговая компания ACS***

***- Аудит ЛТД***

***- Международный центр консалтинга и аудита***

***- Социум-Консалт***

***- Марка-Аудит Бишкек***

***- Владимир Аудит ЛТД***

***- Аудит-Прайс***

***- Ош-Эсеп***

***- Аудитекс***

***- Альпари***

***- Инаудит***

***- Эврика-Аудит***

***- Эсеп ЛТД***

***- В.Якобс-Аудит***

***- Кыргызбанкаудит***

***- Кыргызаудит***

***- Аудит-Консалтинг***

В настоящее время аудиторская деятельность регулируется Законом «Об аудиторской деятельности», принятым Законодательным Собранием Жогорку Кенеша Кыргызской Республики 28 июня 2002 года.

## 3.2 Законодательная база аудита в Кыргызской Республике.

Международная практика показывает, что для ведения цивилизованного аудита требуются две принципиальные группы нормативных документов.

1. К первой группе относятся законодательные акты государства, прежде всего закон «Об аудиторской деятельности», необходимость которого в различных аспектах связана с совершенствованием и развитием отрасли.

2. Вторую группу документов составляют аудиторские стандарты и другие регуляторы, т.е. основополагающие принципы и приемы, которым должен следовать аудитор при проведении проверки, сборе аудиторских свидетельств и при составлении заключения (т.е. вообще в своей профессиональной деятельности).

Так от 26 января 1993 г Постановлением правительства Кыргызской Республики. № 33 было утверждено «Временное положение об аудиторской деятельности и организации независимого контроля в Республике Кыргызстан». На основании вышеуказанного постановления приказом Министра экономики и финансов Кыргызской Республики от 13 сентября 1993 г. № 47 — п/3 утверждено «Положение о Совете по аудиторской деятельности Кыргызской Республики», и приказом от 13 сентября 1993 г. № 48 — п/3 утверждено «Положение о порядке лицензирования аудиторской деятельности на территории Кыргызской Республики».

Затем 18 сентября 1997 года в Министерстве юстиции было зарегистрировано Положение «О Совете по аудиторской деятельности КР» приказом Минфина КР от 7 июля 1997 года за № 236/п, в котором указывались основные функции совета по аудиту:

- Разработка и утверждение квалификационных требований к физическим лицам и специальных требований к аудиторским организациям.

- Разработка Положения о лицензировании аудиторской деятельности на территории Кыргызской Республики

- Разработка и утверждение нормативных документов, норм и стандартов, регулирующих аудиторскую деятельность в пределах своей компетенции.

- Разработка порядка аттестации на право осуществления аудиторской деятельности, формирование Аттестационной комиссии по банковскому аудиту, аудиту рынка ценных бумаг, страховых организаций, бирж, инвестиционных фондов и общему аудиту.

- Разработка программы подготовки кадров аудиторов по всем видам аудиторской деятельности для Кыргызской Республики.

- Создание Аттестационной комиссии с разработкой допуска к экзаменам и процедуры проведения экзаменов по банковскому аудиту; аудиту субъектов рынка ценных бумаг, страховых организаций, бирж, инвестиционных фондов и общему аудиту.

- Создание и утверждение Дисциплинарной комиссии, в случае возникновения претензий заказчика к аудиторской фирме, аудитору, а также в случае аннулирования лицензии у допустившей нарушения аудиторской фирмы, аудитора.

- Развитие международных контактов с целью повышения квалификации и обмена опытом

- Совет по аудиту по поручению Министерства финансов Кыргызской Республики организовывает независимую экспертную оценку законопроектов, положений, финансово-экономической обоснованности проектов государственных программ и решений, проводит анализ экономического положения по отраслям народного хозяйства.

- В установленном законом порядке вносит предложения по совершенствованию аудита и бухгалтерского учета, аналитические и нормативные документы в Жогорку Кенеш и Правительство Кыргызской Республики.

- Совет по аудиту разрешает разногласия, возникающие между аудиторами и их заказчиками по вопросам толкования статей годового баланса или положений годового отчета.

- Совет по аудиту имеет специальный казначейский счет и производит затраты согласно утвержденной сметы.

- Решение других вопросов, входящих в компетенцию Совета по аудиту Кыргызской Республики

Потом вышло постановление №120 от 2 марта 1999 года «О Госкомиссии по аудиторской деятельности при Правительстве КР».

Следующим законодательным актом было - положение «О Государственной комиссии при Правительстве Кыргызской Республики по стандартам финансовой отчетности и аудиту», утвержденное постановлением Правительства Кыргызской Республики от 28 февраля 2001 года №67 по которому определены основные функции ГКА:

а) разработка проектов нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность в Кыргызской Республике;

б) обеспечение реализации Закона "Об аудиторской деятельности", обобщение практики его применения и подготовка для Правительства Кыргызской Республики предложений по совершенствованию правового регулирования аудиторской деятельности;

в) организация публикаций в средствах массовой информации сведений о выдаче (аннулировании) лицензий на осуществление аудиторской деятельности, а также о зарегистрированных аудиторах и аудиторских организациях;

г) организация ведения государственных реестров аудиторов, аудиторских организаций;

д) осуществление в установленном порядке деловых контактов с международными организациями, действующими в сфере аудиторской деятельности, участие в подготовке проектов международных договоров и соглашений по аудиторской деятельности с представлением интересов Кыргызской Республики по вопросам аудита;

е) рассмотрение, утверждение, издание и публикация национальных стандартов бухгалтерской и финансовой отчетности для хозяйствующих субъектов, соответствующих по форме и содержанию Международным стандартам финансовой отчетности, разрабатываемым Комитетом по Международным стандартам финансовой отчетности (далее – международные стандарты финансовой отчетности);

ж) работа по совершенствованию и гармонизации стандартов учета, процедур, связанных с представлением бухгалтерской и финансовой отчетности, в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности;

з) утверждение в установленном порядке стандартов аудиторской деятельности, соответствующих международным стандартам аудита, разрабатываемым Международным комитетом по аудиторской практике Международной федерации бухгалтеров (далее - международные стандарты аудита);

и) разработка и утверждение программы реформирования системы бухгалтерской и финансовой отчетности в Кыргызской Республике;

к) обеспечение баланса интересов пользователей и подготовителей стандартов бухгалтерской, финансовой отчетности и аудита.

Для решения поставленных задач Государственная комиссия выполняет следующие функции:

- разрабатывает основные направления работы по совершенствованию национальных стандартов бухгалтерской, финансовой отчетности и аудита;

- осуществляет координацию деятельности в области бухгалтерской, финансовой отчетности и аудита в Кыргызской Республике в целях устранения противоречий нормативным актам и методическим указаниям по бухгалтерской, финансовой отчетности и аудиту Государственной комиссии нормативных актов и методических указаний следующих государственных органов Кыргызской Республики: Национального банка Кыргызской Республики, Министерства финансов Кыргызской Республики, Государственной комиссии при Правительстве Кыргызской Республики по рынку ценных бумаг;

- разрабатывает и утверждает Концепцию национальной системы бухгалтерского учета в Кыргызской Республике, Концепцию развития аудита в Кыргызской Республике;

- утверждает национальные стандарты бухгалтерской, финансовой отчетности и аудита, соответствующие по форме и содержанию международным стандартам финансовой отчетности и аудита;

- разрабатывает проекты нормативных правовых актов, регулирующих бухгалтерскую, финансовую отчетность и аудиторскую деятельность в Кыргызской Республике;

- обеспечивает реализацию Закона Кыргызской Республики "Об аудиторской деятельности";

- дает разъяснения по вопросам применения национальных стандартов бухгалтерской, финансовой отчетности и аудита;

- выдает лицензию на осуществление аудиторской деятельности, приостанавливает (аннулирует) указанные лицензии в соответствии с требованиями законодательства Кыргызской Республики;

- ведет реестр и вносит в него сведения обо всех нормативных правовых актах, принимаемых государственными органами Кыргызской Республики в области бухгалтерской и финансовой отчетности;

- совершенствует нормативные правовые акты в области бухгалтерской и финансовой отчетности на основе национальных стандартов бухгалтерской и финансовой отчетности;

- ведет государственный реестр аудиторов и аудиторских организаций;

- публикует в средствах массовой информации сведения о выданных, приостановленных (аннулированных) лицензиях на осуществление аудиторской деятельности;

- оказывает содействие в разработке образовательных программ в области бухгалтерской, финансовой отчетности и аудита;

- осуществляет в установленном порядке профессиональные контакты с международными и профессиональными отечественными организациями бухгалтеров и аудиторов, международными комитетами по стандартам финансовой отчетности и аудиторской практике, а также участвует в подготовке проектов международных договоров, соглашений в области бухгалтерской, финансовой отчетности и аудиторской деятельности с представлением интересов Кыргызской Республики.

Кроме того, Постановлением коллегии Государственной комиссии при Правительстве Кыргызской Республики по стандартам финансовой отчетности и аудиту утверждено положение о Консультативном совете Государственной комиссии при Правительстве Кыргызской Республики по стандартам финансовой отчетности и аудиту№3 от 10 мая 2001 года. Согласно которому, Совет является консультативно-совещательным органом, созданным для рассмотрения нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита, представляемых Совету Госкомиссией. Совет является постоянно действующим органом Госкомиссии.

К задачам Консультативного совета относятся:

- рассмотрение нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита;

- представление рекомендаций по вопросам, входящим в его компетенцию для рассмотрения на заседаниях коллегии Госкомиссии;

- оказание консультативной помощи Госкомиссии по вопросам совершенствования системы бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита.

Еще одним нормативным документом является Закон Кыргызской Республики «Об аудиторской деятельности» № 82, принятый 26 июня 1998 года, который состоял из 9 разделов и 40 статей (большая часть которых требовала радикальных изменений).

29 сентября 2001 года Правительство Кыргызской Республики издало постановление № 594 о проекте Закона Кыргызской Республики «Об аудиторской деятельности».

Последующий Закон Кыргызской Республики «Об аудиторской деятельности» № 134, был принят 30 июля 2002 года и причиной этого явились следующие факторы (именно они то и инициировали разработку нового закона):

‑ 12 апреля 2000 года были зарегистрированы Кыргызские стандарты аудита (КСА) в Министерстве юстиции Кыргызской Республики. В связи с принятием появилась необходимость исключения статей закона, дублирующих КСА;

‑ в предшествующем Законе Кыргызской Республики «Об аудиторской деятельности» были статьи, предусматривающие «Гражданско-правовую ответственность аудиторов и аудиторских организаций» и «имущественную ответственность аудиторов». Однако имущественная ответственность – это составная часть гражданско-правовой ответственности, которая отражена в Гражданском Кодексе Кыргызской Республики (глава 20 «Ответственность за нарушение обязательств», глава 31 «Возмездное оказание услуг»).

‑ нормы закона зачастую дублируют другие законы, например, статьи, определяющие права и обязанности аудиторов и заказчиков, порядок заключения договоров. Все эти взаимоотношения регулируются нормами Гражданского Права и не требуют повторения в Законе «Об аудиторской деятельности»

‑ статьи о лицензировании аудиторской деятельности дублировали статьи Закона Кыргызской Республики «О лицензировании» и Положения «О лицензировании отдельных видов предпринимательской деятельности» и др.

Проведя анализ нормативно-правовой базы в области аудита, Национальная комиссия по стандартам финансовой отчетности и а аудиторской деятельности при Президенте Кыргызской Республики (в последующем преобразованная в Государственную комиссию при Правительстве Кыргызской Республики по стандартам финансовой отчетности и аудиту) в ноябре 2000 года приняла решение об образовании Рабочей группы по работе над новым проектом закона. В состав Рабочей группы вошли ведущие специалисты: руководители профессиональных аудиторских объединений, известных аудиторских компаний, юристы, преподаватели ВУЗов, специалисты государственных учреждений – Министерства финансов Кыргызской Республики, Национального Банка Кыргызской Республики, госкомиссии по рынку ценных бумаг и др.

Организационная работа над проектом закона строилась следующим образом:

‑ были изучены законы Казахской Республики, Узбекской Республики, Российской Федерации, нормативные правовые акты Кыргызской Республики и др., составляющие правовое поле аудиторской деятельности;

‑ были организованы встречи с аудиторами республики по изучению их предложений и замечаний;

‑ были учтены предложения и замечания международных доноров (Азиатского Банка Развития и др.), а также профессиональных аудиторских объединений и аудиторских компаний.

Наряду с вышеперечисленными факторами, побудившими к активной работе по совершенствованию законодательства в области аудита, были – принятие в Кыргызской Республике Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), подготовительная работа по принятию Международных стандартов аудита (МСА) и высокие требования, предъявляемые в настоящее время к аудиторской профессии.

Так принятый закон предполагает, что квалификационный сертификат, единожды полученный аудитором после прохождения всех необходимых сертификационных процедур (обучение, сдача экзамена), не имеет срока действия (бессрочен), тогда как предшествующий закон ограничивал срок действия квалификационного сертификата аудитора. Такое положение полностью согласуется с практикой сертификации аудиторов в странах, имеющих многолетний опыт и хорошие, признанные во всем мире традиции. Безусловно, знания, полученные аудиторами и подтвержденные сдачей квалификационного экзамена, в области бухгалтерского учета, налогов, права, теории и практики аудита, требуют постоянного обновления. Однако этот процесс должен решаться путем ежегодного поддерживающего образования, обязательного для сертифицированных аудиторов. Требование о прохождении ежегодного обучения определены в статье 9 принятого закона 7 августа (28 июня) прошлого года.

Предшествующий закон предусматривал три типа сертификатов, в принятом законе предусматривается единый квалификационный сертификат, дающий право аудитору на получение лицензии на осуществление аудита любых субъектов. Это правильное решение, так как стандарты бухгалтерского учета и стандарты аудита едины для всех видов деятельности, и аудиторы обязаны их знать.

Предшествующий закон позволял международным транснациональным аудиторско-консалтинговым компаниям работать на нашем рынке не регистрируясь и не имея лицензии, а подтверждая свои аудиторские заключения местными аудиторами.

Статья 5 нового закона предусматривает, что «иностранные аудиторские организации могут осуществлять аудиторскую деятельность Кыргызской Республике только при образовании соответствующих организаций-резидентов Кыргызской Республики». Любая иностранная компания должна ознакомится с требованиями законодательства и провести все предписанные регистрационные процедуры для того, чтобы осуществлять деятельность на рынке Кыргызской Республики. В связи с этим иностранные компании поставлены в равные условия, как и отечественные аудиторские компании, соблюдая и неся ответственность согласно кыргызскому законодательству.

В прежнем законе была статья, согласно которой более половины голосов при принятии решений в органах управления компаний должно было принадлежать аттестованным аудиторам. Это противоречило интересам компании «большой четверки» и они не могли принять этого. В новом законе этих ограничений нет.

Статья 5 закона обязывает тому, что «не менее 50% кадрового состава аудиторской организации должны составлять граждане Кыргызской Республики, постоянно проживающие на территории Кыргызской Республики, а в случае, если руководителем аудиторской организации является иностранный гражданин, - не менее 75 %».

Иностранные компании, желающие направлять свои инвестиции в Кыргызстан, как правило, пользуются услугами надежных аудиторов, которыми чаще всего являются представители «большей четверки». Крупные международные аудиторские организации не только проводят аудит, но и приводят инвестиции. Сняв ограничения для прихода иностранных аудиторских компаний в нашу республику, это тем самым способствует привлечению в республику и крупных инвесторов и создает благоприятную среду для привлечения инвестиций из-за рубежа.

Напряженная работа на протяжении нескольких лет Госкомиссии в области разработок национальных стандартов аудита увенчалась успехом, и Кыргызские стандарты аудита были утверждены приказом Госкомиссии по аудиторской деятельности при Правительстве Кыргызской Республики от 4 апреля 2000 года под № 5.

ГОСУДАРСТВЕННАЯ КОМИССИЯ ПО АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРИ ПРАВИТЕЛЬСТВЕ КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ

ПРИКАЗ

от 4 апреля 2000 года N 5

В соответствии с постановлением Правительства Кыргызской Республики от 9 марта 2000 года N 124 «Об утверждении Правил подготовки и государственной регистрации нормативных правовых актов министерств, Фонда государственного имущества, Социального фонда, государственных комитетов, административных ведомств Кыргызской Республики, Национального банка Кыргызской Республики, местных государственных администраций и органов местного самоуправления» и во исполнение поручения Аппарата Премьер-Министра Кыргызской Республики от 28 марта 2000 года N 24-3740 приказываю:

1. Утвердить:

- кыргызские стандарты аудита в целом.

2. В установленном порядке представить в Министерство юстиции Кыргызской Республики для регистрации.

Председатель Государственной

комиссии по аудиторской деятельности

при Правительстве Кыргызской Республики Б.Шайиков

Утверждены

приказом Государственной

комиссии по аудиторской

деятельности при Правительстве

Кыргызской Республики

от 4 апреля 2000 года N5

КЫРГЫЗСКИЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА

|  |  |
| --- | --- |
| СТАНДАРТ 1 | ГЛОССАРИЙ ТЕРМИНОВ |
| СТАНДАРТ 2 | КОНЦЕПТУАЛЬНАЯ ОСНОВА КЫРГЫЗСКИХ СТАНДАРТОВ АУДИТА |
| СТАНДАРТ 3 | ЦЕЛЬ И ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ |
| СТАНДАРТ 4 | УСЛОВИЯ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ЗАДАНИЙ |
| СТАНДАРТ 5 | КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА АУДИТОРСКОЙ РАБОТЫ |
| СТАНДАРТ 6 | ДОКУМЕНТАЦИЯ |
| СТАНДАРТ 7 | МОШЕННИЧЕСТВО И ОШИБКИ |
| СТАНДАРТ 8 | РАССМОТРЕНИЕ ЗАКОНОВ И НОРМАТИВНЫХ АКТОВ ПРИ АУДИТЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ |
| СТАНДАРТ 9 | ПЛАНИРОВАНИЕ |
| СТАНДАРТ 10 | ЗНАНИЕ БИЗНЕСА КЛИЕНТА |
| СТАНДАРТ 11 | СУЩЕСТВЕННОСТЬ В АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКЕ |
| СТАНДАРТ 12 | ОЦЕНКА РИСКОВ И СИСТЕМА ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ |
| СТАНДАРТ 13 | АУДИТ В СРЕДЕ КОМПЬЮТЕРНЫХ ИНФОРМАЦИОННЫХ СИСТЕМ |
| СТАНДАРТ 14 | ВОПРОСЫ АУДИТА, СВЯЗАННЫЕ С СУБЪЕКТАМИ, ПОЛЬЗУЮЩИМИСЯ УСЛУГАМИ ПРЕДПРИЯТИЙ СФЕРЫ УСЛУГ |
| СТАНДАРТ 15 | АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА |
| СТАНДАРТ 16 | АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА – ДОПОЛНИТЕЛЬНОЕ РССМОТРЕНИЕ ОСОБЫХ СТАТЕЙ |
| СТАНДАРТ 17 | ПЕРВАЯ АУДИТОРСКАЯ ПРОВЕРКА - НАЧАЛЬНЫЕ ОСТАТКИ |
| СТАНДАРТ 18 | АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ |
| СТАНДАРТ 19 | АУДИТОРСКАЯ ВЫБОРКА И ДРУГИЕ ПРОЦЕДУРЫ ВЫБОРОЧНОГО ТЕСТИРОВАНИЯ |
| СТАНДАРТ 20 | АУДИТ БУХГАЛТЕРСКИХ ОЦЕНОК |
| СТАНДАРТ 21 | СВЯЗАННЫЕ СТОРОНЫ |
| СТАНДАРТ 22 | ПОСЛЕДУЮЩИЕ СОБЫТИЯ |
| СТАНДАРТ 23 | ДОПУЩЕНИЕ О НЕПРЕРЫВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ |
| СТАНДАРТ 24 | ЗАЯВЛЕНИЯ РУКОВОДСТВА |
| СТАНДАРТ 25 | ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РАБОТЫ ДРУГОГО АУДИТОРА |
| СТАНДАРТ 26 | РАССМОТРЕНИЕ РАБОТЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА |
| СТАНДАРТ 27 | ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РАБОТЫ СПЕЦИАЛИСТА |
| СТАНДАРТ 28 | АУДИТОРСКИЙ ОТЧЕТ ПО ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ |
| СТАНДАРТ 29 | СОПОСТАВЛЕНИЯ |
| СТАНДАРТ 30 | ПРОЧАЯ ИНФОРМАЦИЯ В ДОКУМЕНТАХ, ВКЛЮЧАЮЩИХ ПРОШЕДШУЮ АУДИТ ФИНАНСОВУЮ ОТЧЕТНОСТЬ |
| СТАНДАРТ 31 | АУДИТОРСКИЙ ОТЧЕТ ПО АУДИТУ СПЕЦИАЛЬНОГО НАЗНАЧЕНИЯ |
| СТАНДАРТ 32 | ИЗУЧЕНИЕ ПРОГНОЗНОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ |
| СТАНДАРТ 33 | ЗАДАНИЕ ПО ВЫПОЛНЕНИЮ ОБЗОРА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ |
| СТАНДАРТ 34 | ЗАДАНИЯ НА ВЫПОЛНЕНИЕ СОГЛАСОВАННЫХ ПРОЦЕДУР |
| СТАНДАРТ 35 | ЗАДАНИЯ ПО СБОРУ И ОБРАБОТКИ ДАННЫХ |

Эти стандарты были зарегистрированы в Министерстве юстиции Кыргызской Республики 12 апреля 2000 года под регистрационным номером 56.

В этом году 22 апреля вышло постановление Правительства Кыргызской Республики «О Международных стандартах аудита в Кыргызской Республике», согласно которому в целях развития и совершенствования аудита в Кыргызской республике и приведения его в соответствие с Международными стандартами аудита Правительство Кыргызской Республики постановляет:

«1. Утвердить в качестве стандартов аудита в Кыргызской Республике Международные стандарты аудита 2001 года издания (далее - МСА), издаваемые Комитетом по международной аудиторской практике Международной федерации бухгалтеров, гор. Нью-Йорк (далее - КМАП МФБ)».

В каждой развитой стране развитие и влияние общественных организаций осуществляется по-разному. Так, порядок регулирования аудиторской деятельности в Кыргызской Республике можно представить следующей схемой:

Схема 2

Государство

Закон об аудите

Госкомиссия по стандартам финансовой отчетности и аудиту при Правительстве Кыргызской Республики

Государственное регулирование

Общественные организации

Объединение бухгалтеров и аудиторов

Палата бухгалтеров и аудиторов

Рекомендации по проведению аудита

Этические и профессиональные нормы аудита

Контроль за качеством работы аудиторов

Аудит инициативный

Аудит принудительный и по назначению

Другой не маловажной группой документов, относящихся к аудиту, являются общепринятые стандарты. Основные и смежные аудиторские стандарты в странах Запада (конечно и в нашей республике), как правило, затрагивают весьма обширный круг вопросов. Разумеется, некоторые наиболее специфические из них не могут оказаться полезными для аудиторов нашей страны в ближайшие годы, поскольку далеко несопоставима та экономическая реальность, в которой работают кыргызские и англо-американские, испаноязычные, французские или немецкие аудиторы. Однако в экономической литературе СНГ и нашей страны такие стандарты и даже их проекты практически отсутствовали. И только в конце 90-х гг., с появлением первых переводных работ, была осознана целесообразность исследования значительной части вопросов аудиторской теории и практики, затрагиваемых в западных стандартах.

Так, самыми полными действующими руководящими материалами в США являются десять общепринятых стандартов аудита. Они были подготовлены специалистами АIСРА в 1947 г. и с тех пор претерпели минимальные изменения. Десять общепринятых стандартов не являются какими-либо конкретными инструкциями по проверке определенных участков учетной работы. Они не настолько подробны, чтобы аудиторы-практики могли использовать их как весомое руководство для каждодневной работы. Но, как было показано выше на примере США, они представляют собой основу для разъяснений АIСРА даже по вопросам этического поведения аудиторов. Эти десять стандартов полностью приведены ниже.

ОБЩИЕ СТАНДАРТЫ

1.Аудит должны выполнять лицо или лица, имеющие соответствующую техническую подготовку и профессиональные качества аудитора.

2.Во всех вопросах, связанных с заданием, аудитор или аудиторы должны сохранять независимость.

3.Проводя проверку и подготавливая заключение, необходимо проявлять должную профессиональную тщательность.

СТАНДАРТЫ РАБОТЫ НА ОБЪЕКТЕ

1.Работа должна быть адекватно спланирована, а ассистентов, если они есть, нужно контролировать надлежащим образом

2. Аудитор должен разбираться в системе внутрихозяйственного контроля достаточно для того, чтобы планировать аудит и определить характер, временные рамки и объем необходимых проверок.

3. Путем проверок, наблюдений опросов и подтверждений нужно получить достаточный объем свидетельств, чтобы создать необходимую основу для формирования мнения об аудируемой финансовой отчетности.

СИАНДАРТЫ ЗАКЛЮЧЕНИЙ

1. Заключение должно содержать сообщение, представлена ли финансовая отчетность в соответствии с общепринятыми бухгалтерскими принципами.

2. В заключении должны быть определены обстоятельства, при которых такие принципы не соблюдались последовательно в отчетном периоде по сравнению с предшествующим периодом.

3. Раскрытие информации в финансовой отчетности следует рассматривать как в полнее адекватное, если в заключении нет другой формулировки.

4. Заключение должно включать в себя либо мнение о финансовой отчетности в целом, либо утверждение о том, что мнение не может быть выражено. Если итоговое мнение не может быть выражено, то должны быть сформулированы соответствующие причины. Во всех случаях, когда имя аудитора связано с финансовой отчетностью, заключение должно включать в себя четко сформулированное описание характера аудиторской проверки, если таковая имела место, а также данные об уровне ответственности, которую принимает на себя аудитор.

Общепринятые стандарты аудита

Общая квалификация и поведение

Работа на объекте

Выполнение аудита

Сообщение о результатах

Должная подготовка и опытность

Независимая позиция

Должная профессиональная тщательность

Правильное планирование и контроль

Достаточное понимание системы внутрихозяйственного контроля

Достаточное количество компетентных свидетельств

Согласуется ли отчетность с GAAP

Обстоятельства, при которых GAAP не соблюдаются

Достаточность информативных раскрытий

Выражение мнения о финансовой отчетности в целом

Хотя GAAS (общепринятые стандарты аудита) и SAS (положения по стандартам аудита) авторитетные руководства по аудиту для профессионалов, они оказывают аудитору помощь меньшую, чем можно было бы предполагать. Почти нет специальных аудиторских процедур, требуемых стандартами; и нет специальных требований к решениям, принимаемым аудитором (таким как определение объема выборки, отбор элементов выборки для проверок, оценка результатов). Многие практики считают, что стандарты должны давать более четкие руководящие указания для определения объема накапливаемых свидетельств. Это исключило бы необходимость принимать некоторые аудиторские решения и обеспечило бы аудиторским фирмам линию обороны в случае обвинений в неправильном аудите. Однако излишне детализированные специфические требования могли бы превратить аудит в механический сбор свидетельств, не подкрепленный профессиональными суждениями. Чрезмерная детализация требований принесла бы гораздо больше вреда, чем пользы, и с точки зрения специалистов-аудиторов, и сточки зрения пользователей аудиторских услуг.

GAAS и SAS должны рассматриваться практиками, как минимально необходимые стандарты их работы, а не максимально необходимые стандарты и идеал. Любой профессионал-аудитор, ищущий средства для уменьшения объема аудита только на базе стандартов, а не в оценке сущности ситуации, не сможет отвечать их требованиям. Однако существование аудиторских стандартов не означает, что аудитор должен слепо следовать им. Если аудитор считает, что требованию стандартов невозможно следовать, то будут оправданы его альтернативные действия. Если вопрос количественно не существенный, также не обязательно следовать стандарту.

Стандарты представляют собой принципиальные рекомендации по процедуре проведения и порядку составления заключений. Они не содержат детализированных инструкций применения и определяют в основном направление, порядок и цель того или иного вида деятельности аудитора. Тем самым они рассчитаны на высокий профессионализм, компетентность и самостоятельность аудитора. Каждая отдельная страна, используя их, должна разработать свои национальные стандарты, разумеется значительно приближенные к международным нормативам аудита.

Принимая во внимание национальные стандарты аудита, надо учитывать и то, что зарубежные стандарты не могут быть заимствованы полностью. Слишком велики различия в экономике, истории, традициях и образе мышления – менталитете наших людей и народов стран с давно сложившимся рыночным хозяйством.

Внедрение стандартов ‑ систематизация аудиторской деятельности. Вышеперечисленные общие стандарты ‑ это определенные качества и степень квалификации, которыми должен обладать аудитор, чтобы эффективно и профессионально выполнять задачи, стоящие перед ним. В общих стандартах приведены основные требования, предъявляемые к аудиторам: независимость и объективность; надлежащее внимание при подготовке к аудиторской проверке, сбору и оценке информации, составлению отчетов, выводов и рекомендаций. С тремя общепринятыми стандартами тесно связаны следующие постулаты: вероятные столкновения интересов; ограничение на другие виды деятельности, которыми может заниматься аудитор, профессиональные обязательства.

В соответствии с общими стандартами аудиторские организации комплектуют штат профессиональными и компетентными специалистами, т.е. компетентность аудитора выражается в соответствии с уровнем подготовки и опыта специалиста в сфере, масштабности и сложности аудиторских задач при высоком качестве выполняемой работы.

Обязательное требование общих стандартов – это в независимости, аудитор должен не иметь ни предубеждений, ни пристрастия в отношении клиента. Она выражается, в том, что аудиторские фирмы проявляют самостоятельность в планировании работы в соответствии со своими полномочиями и методикой проведения аудиторской проверки. Никто не может задержать аудитора, задержать проводимую им проверку или изменить ее результаты. Ограждение аудитора от какого-либо давления и влияния позволяет проводить проверку беспристрастно и непредвзято. Для фактора независимости значительную роль имеет полный и свободный доступ аудитора ко всем документам предприятия и его право получать необходимую информацию от лиц или организаций, обладающих такими документами.

Аудитор обязан действовать с надлежащим вниманием и тщательностью в соответствии с аудиторскими стандартами при планировании процедур, сборе и оценке информации, составлении отчетов и представлении сведений, выводов и рекомендаций. Аудитору необходимо быть готовым к выявлению различных нарушений, выражающихся в недостаточном внутреннем контроле, неправильном ведении документации, ошибках или даже подделках, нечестных операциях. Это требует от аудитора хорошего знания финансовых систем, финансовых документов и отчетов, бухгалтерии, смежных дисциплин, законодательных актов, а также приказов и инструкций, в соответствии с которыми функционирует проверяемый объект.

Стандарты проведения ревизий определяют общие критерии качества аудиторской проверки. Аудиторы не могут соблюдать общий стандарт, требующий профессионализма, без соблюдения и выполнения рабочих стандартов. В то же время квалификация и независимость аудиторов являются необходимыми предпосылками соблюдения рабочих стандартов – правил, которыми руководствуется аудитор при выполнении задач аудита. Они включают в себя подготовку к аудиторской проверке, надзор, сбор достоверных сведений, соответствующее изучение и оценку средств внутреннего контроля. Если основные правила – схема целенаправленных действий, которыми руководствуется аудитор для достижения определенного результата, то рабочие стандарты применимы во всех типах аудиторских проверок, определяют основу для проведения аудиторской работы и управления ей, а также связаны с другими стандартами.

В основе вышеприведенного первого рабочего аудиторского стандарта лежит концепция профессионализма. Адекватное планирование и должный контроль служат показателями профессионализма, а их отсутствие свидетельствует о некачественном выполнении работы. Второй и третий рабочие аудиторские стандарты посвящены процессу сбора данных. Таким образом, концептуальной основой рабочих аудиторских стандартов являются профессионализм и доказательность,

чтобы работа аудитора была хорошо спланирована, включала в себя различные этапы подготовки ревизии, которая нашла отражение в четвертом стандарте. При разработке плана особое внимание уделяется определению величины аудиторского риска. Это напоминает ранее используемую методику предварительного изучения результатов хозяйственной деятельности предприятия. Такой предварительный анализ способствует выработке верного направления ревизии и степени аудиторского риска

По пятому стандарту аудитор изучает и оценивает организацию системы внутрихозяйственного контроля, включая обследование систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Подобная оценка содержит фактор риска аудиторской ошибки, так как в случае положительной оценки систем бух учета и внутреннего контроля аудитор может принять решение ограничить свои собственные обследования и положиться на информацию служб внутреннего контроля предприятия.

Требование проведения обследования, проверки и наблюдения под которым понимается изучение деловой среды: достаточное количество компетентных свидетельств, анализ и заключения финансовой отчетности является вопросом шестого рабочего стандарта.

На завершающем этапе аудита – сообщение о результатах, регулируют составляющие аудиторских отчетов, являющихся основной целью деятельности независимых аудиторов. Этот стандарт представляет собой правила, касающиеся формы, содержания, размещения и подачи материалов по результатам аудиторской проверки.

Цель отчетов состоит в том, чтобы прокомментировать те недостатки в учетных записях, системах учета и контроля, которые могут привести к значительным ошибкам; дать конструктивные советы; определить, что может иметь значение для будущих аудиторских проверок.

Аудиторские стандарты являются элементом теории аудита и их не следует путать с аудиторскими процедурами. Так они определяют качество деятельности аудиторов и они не меняются в зависимости от времени аудиторской проверки.

Высокое качество аудита возможно обеспечить при выполнении требований предварительного, текущего и последовательного контроля на каждом этапе.

Предварительный контроль выполняется на стадии аттестации и лицензирования аудиторов и аудиторских фирм.

Текущий контроль – контроль отдельных аудиторских проверок и общий контроль качества аудита. Контроль отдельных аудиторских проверок предполагает обеспечение независимости, профессионализма и компетентности аудиторов, проверку выполненной работы с точки зрения ее соответствия стандартам, достижение целей аудита. Общий контроль качества аудита обеспечивает требуемый уровень личных качеств аудитора (честность, объективность, независимость, конфиденциальность и профессионализм).

Последующий контроль за качеством работы аудиторов, в соответствии с законодательством, выполняет государственный уполномоченный орган, выдавший лицензии на осуществление аудиторской деятельности.

Вообще необходимо очень большое значение придавать профессиональной этике в аудите. Этика важна для аудитора, как ни для кого другого. Принято считать, что соблюдение этических норм делает честь любому бизнесу и бизнесмену. Да и вообще, клиент не станет доверять беспринципному услугодателю, будь это продавец или аудитор.

Все верно, но в отношении аудита ситуация несколько другая. Чтобы понять это, необходимо философски взглянуть на сущность аудиторской деятельности и аудитора.

У нас пока не до конца осознают место аудита в обществе. Аудитор - это публичная профессия, потому что общество доверяет аудитору выразить собственное мнение о финансовой отчетности хозяйствующего субъекта. При этом понятие «общество» можно сузить до акционерного общества или компании, а можно расширить до региона или страны. Общество должно верить заключению аудитора, а аудитор, в свою очередь, должен каждый день, каждым своим заключением подтверждать доверие общества. Чем выше доверие, тем выше репутация, и наоборот. Причем, чем больше общество доверяет и прислушивается к аудитору, тем выше уровень его собственного развития. Насколько общество хорошо относится к аудитору, настолько развит и цивилизован рынок.

Уровень аудита зависит от уровня потребностей и развития общества. Мы же имеем то, что имеем. Не все аудиторы имеют сегодня хорошие знания о современных аудит-технологиях, хотя и справляются с текущими задачами на уровне своих знаний. Следовательно, таков уровень потребности общества.

Но аудиторы и сами в некотором смысле виноваты в этом. Очень часто они недооценивают свою роль общественной, публичной фигуры, не осознают всю степень ответственности за свои профессиональные действия, поступки, заключения, не соблюдают этики. Многие, к тому же, не стремятся повысить свою квалификацию. А между тем лозунг аудитора – независимость и профессионализм.

Получается, если и не замкнутый круг, то очень сильно скругленная кривая. И выход из этой ситуации возможен только эволюционным путем, вместе с ростом сознания, цивилизованности, культуры самого общества будут расти фигуры, его аудирующие. Общество в меру сил пытается решать эти задачи через общественные организации, побуждающие аудитора к постоянному повышению профессионализма и строгому соблюдению профессиональной этики, например, через Палату бухгалтеров и аудиторов Кыргызской Республики.

Определенный уровень гарантии адекватности результатов аудиторской проверки достигается соблюдением аудиторских стандартов, которые формируют единые базовые требования к качеству и надежности аудита. Основная цель аудиторских стандартов – обеспечить всех аудиторов и пользователей аудиторских служб единообразным пониманием основных принципов и целей аудита, прав и обязанностей аудитора, методов и приемов формирования и выражения независимого аудиторского мнения. Стандарты служат также основанием для оценки качества проведения аудита и определения меры ответственности аудиторов при недобросовестном выражении мнения.

Переход Кыргызской Республики на международные стандарты учета и аудита потребовал дополнительных средств на их разработку, апробацию, создание условий для внедрения и непосредственное внедрение стандартов. Было предусмотрено постепенное создание научно-методического и информационного обеспечения существенной реорганизации учета, и в этом плане к середине90-х гг. тоже намечались серьезные сдвиги.

Работа по разработке отечественных стандартов по учету и аудиту замышлялась как весомая и значительная. Стране нужны подготовка и переподготовка специалистов, организация международного сотрудничества (определенный опыт в этом плане уже накоплен и продолжает накапливаться).

Как свидетельствует уже упоминавшийся нами опыт Китая, часть таких расходов (наряду с расходами по кадровому, техническому и программному оснащению молодых кыргызских аудиторских фирм), если к этому приложат усилия Комиссия и Правительство Кыргызской Республики, может осуществляться при финансовом содействии ООН или МВФ, а также международных и национальных бухгалтерских, аудиторских и компьютерных фирм и организаций.

Разработка стандартов аудита в Кыргызской Республике была начата в первой половине 90-х гг.

Мировая практика показала, что контроль, осуществляемый профессиональными аудиторскими объединениями за качеством аудиторских услуг, оказываемых их членами, достаточно эффективен. Следовательно, избранный нами путь (делать все по команде сверху) не лишен недостатков.

Законы об учете, контроле и аудиторской деятельности являлись бы юридической (правовой) основой действующей системы бухгалтерского учета, государственного и ведомственного контроля, аудиторской деятельности. Они должны установить и устанавливают обязательность ведения учета, составления, представления и аудиторской проверки отчетности всеми субъектами предпринимательской деятельности и предприятиями независимо от формы собственности и сферы деятельности, включая юридических лиц, граждан СНГ и иностранных государств. Внедрение стандартов учета и аудита (после их изучения, обсуждения и практической апробации) приведет к существенному реформированию действующей практики бухгалтерского учета на всех уровнях его организации.

Многоцелевое назначение, новизна и сложность решаемых задач обусловливали необходимость поэтапной разработки и внедрения стандартов, на которых настаивали их разработчики, разработки стандартов учета и нормативов аудита. Определяется состав, и изучаются методология разработки стандартов, зарубежный опыт в этой области, устанавливается область стандартизации учета на предприятиях Кыргызской Республики.

На втором этапе проводятся разработка и уточнение важнейших стандартов, обеспечивающих единство учетных показателей в балансе, в отчетности о финансовых результатах и их использовании, приложении к балансу предприятия за год. Проводится необходимая международная экспертиза проекта стандартов, ведутся работы по пересмотру классификаторов учетных данных. Определяется состав и изучается методология расчетов показателей, ранее не использовавшихся в учетной практике российских предприятий, приводится в соответствие с мировой практикой методика учета и расчета действующих показателей.

На последнем этапе завершается комплекс работ по стандартизации учета и аудита, разрабатываются новый план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и инструкция по его применению, производятся обучение и переподготовка кадров. Затем осуществляется внедрение разработанных и прошедших международную экспертизу стандартов учета и аудита.

Весьма характерно для нашей страны с ее всемогущим, но не имеющим достаточных представлений об аудите Госстандартом, что данные документы, практически имеющие статус аудиторских стандартов в западном понимании, были озаглавлены не этим словом, а словами «правило», «порядок» и др. Слово «стандарты» в их заголовках было употреблено только в скобках.

По мере создания в Кыргызской Республике профессиональных аудиторских объединений (например, ПБА) основная работа по созданию и самое главное – по качественному обновлению аудиторских стандартов, профессиональной подготовке и аттестации специалистов, осуществлению контроля за профессиональной деятельностью аудиторов может лечь на них. ПБА, представляя корпоративные интересы представителей нашей профессии, также подключилась к работе в данном направлении.

Осуществляя комплекс работ по адаптации важнейших из международных аудиторских стандартов применительно к условиям национальной экономики, нужно и в дальнейшем исходить из того, что общепризнанные теория и практика аудита рассматривают стандарты профессионального аудита весьма противоречиво. Прежде всего нужно сказать, что соблюдение действующих в той или иной стране аудиторских стандартов - это всего лишь тот минимальный уровень, ориентируясь на который можно с известной приближенностью судить о качестве осуществляемого аудита. В тех случаях, когда профессиональное аудиторское обслуживание хозяйственных систем осуществляется без нарушения общепринятых аудиторских стандартов, достигается необходимое и достаточное качество такого обслуживания.

Вместе с тем реальные условия выполнения той или иной хозяйственной системой ее функций намного богаче и разнообразнее подобных схематических, в общем-то, построений, которые могут быть предусмотрены в аудиторских стандартах. Реальные условия с этой точки зрения заставляют практических аудиторов ориентироваться на общепринятые стандарты как на вспомогательный материал, который не должен довлеть над аудитором, но который должен помогать ему при проведении специальных тестов и проверок информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности и в данных учета исследуемых хозяйственных систем.

Специалисты высокой квалификации в области учета, контроля и анализа хозяйственной деятельности, осуществляя комплекс работ по проведению аудита, часто убеждаются на практике, что основная масса требований по профессионально высокому качеству оказываемых ими услуг не всегда может полностью уложиться в такие нормативные ограничения. Как правило, конкретика и разнообразие обслуживаемых хозяйственных систем выходят за рамки, очерченные общепринятыми аудиторскими стандартами, а специфика этих систем может изобиловать такими фактами, которые нелегко втиснуть в требования указанных стандартов.

Таким образом, осуществляя возложенную на него функцию засвидетельствования, аудитор не просто слепо ориентируется только на общепринятые аудиторские стандарты. В их контексте он совершенствует свое профессиональное мастерство и приобретает необходимый опыт.

Эти обстоятельства в совокупности позволяют ему накапливать прямые и косвенные аудиторские свидетельства, чтобы безоговорочно (безусловно положительное аудиторское заключение) или с определенными оговорками (условно положительное аудиторское заключение) высказать свое мнение относительно достоверности и эффективности результатов деятельности тех хозяйственных систем, которые были подвергнуты аудиту. Точное и чрезмерно скрупулезное соблюдение всех существующих общепризнанных аудиторских стандартов в соответствии с точкой зрения большинства аудиторов либо чрезвычайно затруднительно, либо принципиально неосуществимо.

Причины таких выводов заключаются, прежде всего, в возможной противоречивости некоторых из этих стандартов и большой степени сложности исследуемых хозяйственных (социально-экономических) систем. Кроме того причины можно усмотреть и в том, что чрезмерно скрупулезное соблюдение существующих аудиторских стандартов либо намного удорожает стоимость аудиторского обслуживания и делает его невыгодным для потенциальных клиентов, либо, наконец, чрезвычайно обедняет роль самого аудитора как специалиста, обладающего весьма специфическими знаниями и опытом и способного на профессиональные суждения, но стесненного в эффективном использовании своего опыта при непосредственном выполнении созданных для него аудиторских стандартов.

## 3.3 Профессиональные организации бухгалтеров и аудиторов в Кыргызской Республике.

Правовое регултрование профессиональных аудиторских организаций основывается на постановлении правительства Кыргызской Республики от 26 января 1993 года N 33 «ОБ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И ОРГАНИЗАЦИИ НЕЗАВИСИМОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ В РЕСПУБЛИКЕ КЫРГЫЗСТАН».

Раздел III данного постановления имеет название «ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ САМОУПРАВЛЕНИЕ АУДИТОРОВ. ПАЛАТА АУДИТОРОВ» и содержит следующее:

«12. Аудиторы и аудиторские организации вправе объединяться в профессиональное независимое объединение - Палату аудиторов, которая осуществляет свою деятельность в соответствии с положением о Палате аудиторов, утверждаемым Министерством экономики и финансов Республики Кыргызстан.

13. По решению Совета, по аудиту Республики Кыргызстан Палата аудиторов обладает следующими полномочиями:

- разработка стандартов и норм аудита;

- разработка и утверждение процедуры подготовки кадров для аудиторской деятельности на территории Республики Кыргызстан;

- согласование с Советом по аудиту Республики Кыргызстан и сертификация программ обучения и приема квалификационных экзаменов на профессиональную компетентность;

- разработка единых государственных реестров аудиторов и аудиторских организаций и их ведение;

- обеспечение доступности информации об именах и адресах аудиторов, наименованиях и адресах аудиторских организаций, имеющих лицензию на осуществление аудиторской деятельности;

- организация различных форм участия аудиторов и аудиторских организаций в разработке и экспертизе законодательных и нормативных актов, касающихся вопросов аудита, различных аспектов предпринимательской деятельности, налогообложения, валютного регулирования;

- издание справочно-информационных и учебно-методических материалов по вопросам, входящим в компетенцию Палаты;

- выпуск профессиональных изданий, обеспечение пользователей нормативными документами по бухгалтерскому учету, отчетности, налогообложения, аудита;

- рассмотрение претензий заказчика аудиторам в связи с не надлежащим выполнением ими своих обязанностей по договору;

- развитие международных неправительственных контактов с целью обмена опытом и обучения специалистов.

14. Совет по аудиту Республики Кыргызстан осуществляет контроль за деятельностью Палаты аудиторов в пределах своей компетенции, установленной в положении о Совете по аудиту, утвержденном Министерством экономики и финансов.

15. Все аудиторы и аудиторские организации подлежат регистрации в Палате аудиторов».

В дальнейшем это постановление утратило силу Постановлением Правительства КР от 2 марта 1999 года N 120, которое в свою очередь утратило силу Постановлением Правительства КР от 28 февраля 2001 года N 67.

В Кыргызской Республике на сегодняшний день существует две профессиональные аудиторские организации – Палата Бухгалтеров и Аудиторов (ПБА) и Объединение Бухгалтеров и Аудиторов (ОБА).

В августе 2001 года в г. Бишкек создано некоммерческое партнерство **"Палата бухгалтеров и аудиторов Кыргызской Республики"**, которое объединило представителей четырех профессиональных организаций бухгалтеров и аудиторов.

Активную поддержку созданию новой организации оказали: корпорация "Прагма" и USAID.

Палата объединяет профессиональных бухгалтеров и аудиторов, ведущих специалистов бухгалтерских служб предприятий и организаций, аудиторских и консалтинговых фирм Кыргызстана.

Перспективы развития ПБА ‑ Палатой принят план стратегического развития на 2001-2002 года. Наиболее значимые мероприятия - участие во внедрении международных стандартов финансовой отчетности и реализации планов реформирования бухгалтерского учета в Кыргызстане.

Под внедрением международных стандартов финансовой отчетности Палата понимает организацию профессионального обучения бухгалтеров, составление комментариев и контроль за их правильным использованием бухгалтерами членами Палаты. Организация контроля совершенно новая задача. Концептуальное отличие контроля Палаты от любых других форм контроля - в добровольности и в соблюдении самими бухгалтерами этических норм.

Членами Палаты являются и аудиторы, в этой связи задача помочь аудиторам, разобраться в правилах (стандартах) аудиторской деятельности; выявить проблемы, осложняющие их реформу, либо противоречащие другим нормативным актам, действующим в Кыргызстане, довести существующие проблемные вопросы до государственных органов и принять участие в совершенствовании этой деятельности.

В планах отводиться место и внедрение нового плана счетов. Кроме организационных мероприятий, будет уделено большое внимание созданию веб-страницы Палаты в Интернете. Палата будет вести активную работу по расширению комплекса услуг своим членам и открыта для предложений по совершенствованию работы и с большой признательностью примет их.

Миссия палаты сводится к следующему:

Повышение статуса и престижа бухгалтерской и аудиторской профессии;

Координация деятельности членов Палаты по развитию и совершенствованию профессии бухгалтера и аудитора;

Содействие сближению реформ бухгалтерского учета и аудита и выработке единых подходов к разработке норм и принципов профессиональной деятельности членов Палаты;

Стремление соответствовать международным нормам для вступления в IFAC;

Укрепление сотрудничества Палаты с международными профессиональными организациями.

*Основными целями Палаты являются***:**

* Объединение профессиональных бухгалтеров и аудиторов в профессиональной организации, повышение статуса и престижа профессии, формирование положительного общественного мнения о добросовестно работающих бухгалтерах и аудиторах;
* Внедрение в практику новых норм и методов организации учета, отвечающих требованиям реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами бухгалтерской отчетности;
* Представление интересов бухгалтеров и аудиторов в законодательных и исполнительных органах власти, реализация и защита экономических и социальных прав и свобод членов Палаты, развитие их общественной активности;

Содействие развитию, совершенствованию и унификации профессиональной бухгалтерской и аудиторской деятельности в Кыргызстане.

*Роль и место "Палаты бухгалтеров и аудиторов" в деле реформирования бухгалтерского учета.*

Прежде всего, следует определить место ПБА в системе регулирования бухгалтерского учета в стране.

Официальным исполнительным органом регулирования бухгалтерского учета в стране является Государственная комиссия по стандартам финансовой отчетности и аудиту.

Основной задачей Комиссии является выполнение Программы Реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и создание новой отвечающей современным реалиям, системы регулирования бухгалтерского учета и подготовку бухгалтеров и аудиторов.

Учитывая, роль Палаты бухгалтеров и аудиторов в этом процессе, Президент и Исполнительный директор, являются Советниками Председателя Госкомиссии по стандартам финансовой отчетности и аудиту. Палата (ее представители) работают в ряде рабочих групп созданных Госкомиссией и активно участвуют в реализации программы реформирования бухгалтерского учета. Таким образом, представляют интересы бухгалтеров и аудиторов.

*Место "Палаты бухгалтеров и аудиторов" в разработке нормативных документов бухгалтерского учета.*

Палата активно участвует в разработке нормативных документов бухгалтерского учета, а также Закона о бухгалтерском учете. Для участия в этой работе отбирались лучшие специалисты. Можно сказать, что уже сейчас сложилась новая система разработки нормативных документов бухгалтерского учета, которая сочетает работу профессиональной организации и государственного органа, и позволяет эффективно проводить эту работу.

*Место Палаты в системе информационного обеспечения бухгалтеров.*

Система информационного обеспечения бухгалтеров - это информирование их о тех нормативных документах, которые влияют на ведение бухгалтерского учета (комментарии, стандарты учета, методические рекомендации, инструкции и т.д.), а также документы регулирующие налоговые и многие другие вопросы.

Единая система толкования документов отсутствует, поэтому работа бухгалтера значительно усложнилась, проблемой является сбор и систематизация необходимой нормативной документации, при этом усложнилась возможность получения ответов на поставленные практикой вопросы.

Основной недостаток предоставляемых практикующим бухгалтерам консультаций то, что они практически не признаются государственными органами (арбитражный суд, налоговые и др. органы).

*Место Палаты в системе образования бухгалтеров*.

Квалификация бухгалтеров, как ни в одной другой профессии, во многом зависит от новых тенденций в ее развитии, законодательных и нормативных документов принимаемых в стране. В настоящее время существует необходимость создания практически новой системы послевузовского образования бухгалтеров и Палата активно участвует в ее создании. Сформирована и совершенствуется при поддержке корпорации "Прагма" программа обучения практикующих бухгалтеров. Ведется работа по сертификации бухгалтеров на получение звания профессионального, сертифицированного бухгалтера. Организован учебно-методический центр. В процесс обучения проводимый ПБА вовлечена Бишкекская Финансово - Экономическая Академия.

*Место ПБА в формировании этических норм, соблюдении кодекса этики и профессиональных стандартов.*

Данная задача является совершенно новой. Если ранее существовали только правовые нормы, которым бухгалтер обязан был следовать, то в настоящее время появилась тенденция принятия этических норм поведения бухгалтеров. Это связано с тем, что бухгалтерское сообщество, для того чтобы достичь профессионального признания и защищенности должно принять этические нормы и добиваться их неукоснительного соблюдения. Палата решает задачу: доведение Кодекса этики до каждого Члена организации и обеспечения соблюдения ими кодекса этики.

*Структура палаты.*

Руководящими органами Палаты являются:

* высший орган управления - Конференция членов Палаты либо собрание Палаты;
* орган управления - Правление Палаты (Правление);
* исполнительный орган - Дирекция Палаты;
* контрольный орган - Ревизионная комиссия.

Проведение конференций.

Очередная Конференция проводится не реже одного раза в год. Дата, место проведения, предварительная повестка дня, заблаговременно объявляется Правлением Палаты за 30 календарных дней до даты проведения Конференции.

Внеочередная (чрезвычайная) Конференция может быть собрана по инициативе Правления Палаты, требованию не менее 1/3 действительных членов Палаты, Ревизионной комиссии.

Руководство текущей деятельностью Палаты осуществляет Правление Палаты (далее Правление), заседания которого созываются Председателем Правления, Исполнительным Директором Палаты, либо по требованию более половины его членов по мере необходимости, но не реже четырех раз в год. Правление избирается Конференцией сроком на два года и состоит из 13 человек.

Исполнительным органом Палаты является Дирекция, состоящая из Директора Палаты, заместителей Директора (при необходимости), менеджера (при необходимости), назначаемых Правлением.

Контроль, за финансово-хозяйственной деятельностью Палаты осуществляет Ревизионная комиссия в составе трех человек, избираемая Конференцией сроком на два года. Возможно также привлечение независимой аудиторской компании.

Конференция правомочна при присутствии на ней не менее двух третей членов Палаты, обладающим правом голоса. Решения Конференции принимаются простым большинством голосов от числа присутствующих, за исключением решения о прекращения деятельности Палаты, за которое должны проголосовать не менее двух третьих участников Конференции.

Заседания Правления проводятся по мере необходимости, но не реже четырех раз в год.

На заседаниях Правления председательствует Председатель, в его отсутствие Заместитель Председателя Правления.

Заседание Правления считается правомочным, если в нем принимает участие не менее 2/3 от общего числа членов Правления.

Решение Правления принимается большинством голосов от общего числа присутствующих на заседании членов Правления. В случае равенства голосов принимается решение, за которое проголосовал Председатель Правления. Форму голосования устанавливает Правление Палаты.

Так, ПБА предлагает объединиться всех, кто заинтересован в продвижении бухгалтерской профессии, становлению рыночной экономики в Кыргызстане. Можно с уверенностью сказать, что реформа бухгалтерского учета в Кыргызской Республике и развитие аудита являются реальными компонентами процесса рыночных реформ проводимых в нашей стране. Палата аудиторов способна и готова взять на себя ответственность по дальнейшему развитию профессий и делает для этого все возможное.

Руководство ПБА выражает уверенность, что новое объединение, Палата бухгалтеров и аудиторов, образованная путем слияния организации, будучи профессиональным объединением (неправительственной организацией), не ограничится одним лишь административным руководством, а предложит в рамках установленных законом задач и своих возможностей концепцию предоставления услуг, отвечающую требованиям своих членов и тем самым утвердит обоснованность идеи эффективного самоуправления. Таким образом, Палата будет являться партнером своих членов и заинтересованной общественности, к которой можно обратиться за получением информации и иных услуг. Палата будет являться организацией, которая учитывает профессиональные потребности своих членов, причем основное содержание самоуправления, надзор за профессиональной деятельностью и широкая защита профессиональных интересов и обучение профессии составляет ядро ее деятельности.

Она будет стремиться стать профессиональной организацией, способной возглавить реформы бухгалтерского учета, развитие аудита и становление бухгалтерской профессии в Кыргызской Республики.

Еще одним профессиональным аудиторским объединением является «Объединение Бухгалтеров и Аудиторов».

Общественное объединение «Объединение бухгалтеров и аудиторов» было организовано и зарегистрировано Министерством юстиции Кыргызской Республики 19 марта 1999 года. Организационная форма и условия членства в организации полностью соответствуют требованиям Международной федерации бухгалтеров (ИФАК), ассоциированным членом которой ОБА является с мая 2000 г. Члены ОБА - это финансовые менеджеры и аналитики; аудиторы; бухгалтера; преподаватели бухгалтерского учета и студенты ряда высших учебных заведений Республики; иностранные граждане-члены профессиональных организаций бухгалтеров Канады, США. Все эти люди добровольно, без всякого принуждения со стороны государства, не только прошли обучение, но и сдали серьезные экзамены, подтвердив свою профессиональную пригодность для работы в области реформы бухгалтерского учета, соблюдающие неукоснительно Кодекс профессиональной этики ОБА - признанная организация в странах СНГ, т.к. является ассоциированным членом профессиональной региональной бухгалтерской организации "Евразия", и членом Центрально-Азиатского Совета профессиональных бухгалтерских организаций. ОБА -единственная профессиональная организация республики, являющаяся ассоциированным членом Международной федерации бухгалтеров.

В действительные члены общества принимаются лица, которым по результатам аттестации (после сдачи экзаменов по курсам "Финансовый учет" и "Управленческий учет") присвоена профессиональная категория "Аттестованный бухгалтер первой категории".

Лица, являющиеся членами общественных организаций бухгалтеров и аудиторов - членов Международной федерации бухгалтеров, принимаются в члены Общества без аттестации. Кандидатами в члены Общества принимаются лица, которым по результатам аттестации ( после сдачи экзаменов по курсу "Финансовый учет") присвоена профессиональная категория "Аттестованный бухгалтер-техник". Почетным членом Общества может быть принят человек, независимо от его образования и рода деятельности, если он внес значительный вклад в развитие реформы бухгалтерского учета; в повышении престижа профессии бухгалтера; в установлении связей с различными международными и профессиональными национальными организациями; в становление рыночных механизмов в экономике.

ОБА активно работает в трех направлениях: Образовательная деятельность ( лицензия Министерства образования КР № 368) - это различные семинары и курсы, способствующие вашему профессиональному росту:

"Финансовый учет. Применение Международных стандартов бухгалтерского учета (МСБУ)";

"Управленческий учет";

"Информационные технологии в бухгалтерском учете. Применение 1С Бухгалтерия";

"Углубленное изучение МСБУ";

"Анализ финансовой отчетности для руководителей предприятий";

"Аудит";

"Практический семинар по переходу на МСБУ - конверсия";

"Компьютерная грамотность";

"Налогообложение, право, таможенное право";

"Основы бухгалтерского учета, налогообложения и права".

Издательская деятельность - журнал "Эксперт .kg".

Консультационная деятельность - профессиональные консультанты всегда готовы ответить на самые каверзные вопросы в области бухгалтерского учета; организация круглых столов.

Информация: Объединение систематически организует встречи, на которых ее члены делятся информацией в области бухгалтерского учета и аудита;

Профессиональное признание: Объединение поможет Вам в повышении квалификации;

Развитие бухгалтерского учета и аудита: создание Объединения способствовало профессиональному регулированию бухгалтерского учета. Все члены могут применить свои знания и опыт для дальнейшего развития бухгалтерского учета и аудита;

Образовательные программы: член ОБА имеет возможность участвовать в образовательных программах.

Экономия денежных средств, для Вас и Вашего бизнеса: члены ОБА имеют возможность пользоваться льготами в образовательных программах и при получении бухгалтерских и юридических консультаций.

## 3.4 Анализ ситуации на рынке аудиторских услуг в Кыргызской Республике.

В настоящее время в Кыргызской Республике формируется многоукладная экономика, основанная на разнообразии и сотрудничестве форм собственности ‑ от государственной, до частной. Основным содержанием рыночных преобразований 1991—2001 г.г. была комплексная работа по, обеспечению материальной предпосылки государственной независимости Кыргызстана, созданию эффективной экономики на основе преобразования всех ее отраслей. В первый период экономических преобразований, начало которого относится к 1992 году, была заложена юридическая база функционирования рыночной экономики, в неимоверно сложных условиях была введена национальная валюта, разработана экономическая, аграрная, социальная и внешнеэкономическая политика переходного периода.

В переходный период экономики система государственного регулирования характеризуется двумя определяющими тенденциями. Во-первых — государственное регулирование экономических процессов теряет всеобщий характер. Во-вторых, происходят изменения форм и методов государственного регулирования.

В ранее существовавшей экономике как известно, через систему директивных государственных органов определялись адресные задания основных хозяйственных связей и параметры дальнейшей деятельности каждого предприятия: объемы и основной ассортимент производимой продукции; цены поставщиков и потребителей средств производства и потребителей готовой продукции. До предприятий доводилось директивное задание по повышению производительности труда, по внедрению новой техники и т. п. За предприятиями сохранялась самостоятельность в решении очень небольшого круга хозяйственных вопросов.

В Кыргызской Республике, как и в других постсоциалистических странах, переход к рыночным отношениям начал осуществляться в условиях глубокого экономического кризиса: отсталости технологического уровня и низкого профессионализма работающих, развала поставок и дисциплины труда, неэффективности старого механизма хозяйствования, несоразмерности эффективности труда и понижения доходов населения, роста цен и снижения уровня удовлетворения платежеспособного спроса населения. Таким образом, в силу ряда объективных и субъективных причин степень готовности республики при переходе к рыночной экономике оказалась недостаточной.

Началом этой работы является вторая сессия Верховного Совета Кыргызской Республики (22—30 октября 1990 г.), принявшая программу стабилизации народного хозяйства республики и перехода к рыночной экономике. В ней предусматривалось обеспечение равноправного развития различных форм собственности, полной экономической свободы и ответственности производителей, оздоровление финансов и денежного обращения, перестройка кредитной политики, реформа банковского дела, поэтапное разгосударствление и приватизация собственности, создания принципиально новой социально-экономической модели развития республики — рыночной.

Известно, что рыночная экономика основывается на требованиях объективных экономических законов развития — отношения между членами общества через куплю-продажу продуктов труда, становящихся товаром. Определенные противоречия интересов продавца и покупателя, обеспечивают реальность определения общественной значимости труда, затраченного на производство товара, которая проявляется только тогда, когда он приобретает своего покупателя. Поэтому основными элементами рыночного процесса, включающими в себя производство, предложение, спрос и цены, становятся сложные функциональные и причинно-следственные связи, складывающиеся под влиянием различных факторов.

В переходе экономики к рыночным преобразованиям имелись следующие причины многих болезней экономики:

— отсутствие элементарной дисциплины, порядка, ответственности, инициативы, наличие настроения иждивенчества, пассивности, а также некомпетентности, низкого профессионального и делового уровня многих руководителей государственного управления, министерств и ведомств, предприятий и организаций;

— проведение общественно-экономических преобразований без тщательно продуманной и обоснованной программы действий, их непоследовательность, нередко в авантюристическом экспериментаторстве, сопровождаемая кадровая чехарда, пренебрежение общественным мнением, объективными факторами экономического развития;

— отсутствие оптимальной идеологии перехода к новым отношениям, некомпетентность ее проводников на практике;

— полный развал регулирующей роли государства, появление и расцвет таких элементов теневой экономики, как хищение, рэкет, взяточничество, коррупция, воровство, уклонение от налогов, мошенничество, преференция и др.

Во многих странах, совершивших послевоенный рывок к современной рыночной экономике (ФРГ, Япония, Южная Корея и др.), творцом экономических реформ выступало государство. У нас тоже вся инициатива была в руках государственных органов. Но только там и здесь государство действовало по-разному. Там государство не ограничилось тем, что предоставило предприятиям и предпринимателям свободу, устранило всякие барьеры и ограничения хозяйственной деятельности, а с самого начала взяло на себя опеку и заботу о них, стараясь всячески помочь им встать на ноги и подняться до конкурентоспособности мирового уровня. Многого поучительного можно было перенять от соседнего государства Узбекистана, который в переходный период к рыночным отношениям сумел сохранить тот экономический потенциал, что у них имелся, поддержать его в действующем состоянии и дать ему рыночный ход развития по эффективным направлениям. Здесь государство взяло на себя не только инициативу проведения экономических реформ, но и заботу о приспособлении предприятий и хозяйств к условиям и требованиям рынка, об оказании им материальной, финансовой и всякой иной помощи. Преследовалась цель сохранить, поддержать и развить свое собственное производство.

Однако в нашей республике, как кладезь рыночной премудрости преподносили идею о том, что предприятия и предприниматели теперь сами должны решать, что им производить, а государству до этого нет никакого дела. А вместе с тем постоянно твердят о приоритетах в экономике, о продовольственном и энергетическом самообеспечении республики, о расширении производства зерна, сахарной свеклы, хлопка, электроэнергии и других видов продукции. Выходит, республика должна обязательно иметь все это, а не так, что захотят это производить предприниматели или не захотят. Значит, государство должно обеспечить нужное производство, направить на него предпринимателей. Конечно, не приказами и директивами, но и не призывами и декларациями, которые абсолютно ничего не дают. Требуются целеустремленные государственные меры, способные заинтересовать предпринимателей, стимулировать их деятельность, сделать так чтобы им стало выгодно производить продукцию, нужную республике. А для этого необходимо гарантировать им сбыт продукции, предоставить дотации, кредиты, технику, топливно-энергетические ресурсы, семена, удобрения и другие материалы по доступным ценам. Во всех рыночных странах поступают именно таким образом и уж, конечно, не допускают чтобы государство, как у нас, по полгода и больше не расплачивалось с производителями за поставленную ими сельхозпродукцию.

В условиях рыночных отношений возникает острая объективная необходимость создания и функционирования сложной инфраструктуры служащей в качестве приводного ремня механизма рыночной экономики, который движется по определенным правилам, вырабатываемым и действующим с учетом удовлетворения интересов участников рыночного процесса. Все это обуславливает объективную необходимость в постоянном контроле соблюдения законов и правил функционирования рыночной экономики, изыскание путей достижения высоких конечных результатов, рентабельности работы, соблюдения деловой этики партнерских отношений.

Рыночная экономика так же нуждается в управлении, как и любая модель государственного устройства, но это управление строится не на командах, а на экономических мерах воздействия и косвенного регулирования с использованием в основном методов бюджетной, налоговой и денежно-кредитной политики. Если бюджет нормальный, здоровый, он «покрывает» государственные нужды, то есть обеспечивает содержание не только органов управления и воспроизводства, но тех сфер, которые государство традиционно берет на себя: здравоохранение, образование, пенсионные вопросы, социальную защиту и т. д.

1993 г. — год полного разрыва экономических связей, год падения производства в пропасть, стал годом обвальным. Чтобы поправить положение, с начала 1994 г. правительством была введена «жесткая финансовая политика», суть которой — прекращение поддержки убыточных предприятий (государственным финансированием), установление высокого банковского ссудного процента (до 200 процентов годовых). Несмотря на это, доходы консолидированного бюджета составляли менее 19 процентов в ВВП, а расходы — почти 27 процентов. Это значит, государство проедало больше чем в 1993 г. За год финансирование экономики упало до 3,3 процента в ВВП, а на государственное управление и социально-культурные мероприятия истрачено около 87 процентов бюджета.

Бюджет республики как на 1995 и так 1996 год складывался также крайне напряженным. Расходная часть на 1995 год определялся в сумме 6,6 млн. сомов, остаток нефинансируемых расходов — 372 млн. сомов. Дефицит консолидированного бюджета на 1 декабря 1996 года составил 1043,1 млн. сомов что на 532 млн. сомов меньше; чем в соответствующем периоде 1995 года. Правительство принимает меры, чтобы наладить производство и обеспечить сбор налогов.

Осуществляемый переход к рыночной экономике позволил правительству по-новому посмотреть на многие привычные органы управления народным хозяйством, изменить деятельность старых и создать новые организационные структуры. Например, к числу последних относится образование налоговых инспекций, которые действуют на основе Закона «О государственной службе Кыргызской Республики». Их главная функция — соблюдение налогового законодательства, налоговой дисциплины.

Налоги служат источником формирования средств для финансирования расходов государственных бюджетных организаций (госаппарат, вооруженные силы, системы социального обеспечения, образования, медицины и т. п.), служат инструментом перераспределения национального дохода в интересах всех слоев общества, являются единственным механизмом государственного регулирования экономики. С начала 1995 г. налоговая система все активнее используется для стабилизации экономического положения, стимулирования темпов экономического роста и т. п. Словом, налоги могут подорвать развитие, а могут и стимулировать.

Каждый год налоговая инспекция выявляет занижение прибыли, накладывает штрафные санкции хозяйственным субъектам. Вопросы уклонения от уплаты налогов хозяйствующих субъектов это почти еженедельно рассматриваемый вопрос Кабинета Министров республики. Нескончаемое выявление различных нарушений налогового Законодательства говорит о том, какие имеются негативные явления экономической преступности.

Так на молодой и не устоявшейся почве экономического преобразования «образовывались» фирмы и предприятия, не имеющие регистрации и, как следует, не платили в казну налоги.

Немаловажным мероприятием перехода к рынку является приватизация. Принятие Закона Кыргызской Республики «Об общих началах приватизации, предпринимательства и конкуренции в Республике Кыргызстан» (20 декабря 1991 г.) стало началом процесса разгосударствления в республике. Это, прежде всего функции по созданию условий эффективного функционирования рынка, один из наиболее существенных шагов для конкуренции и предпринимательства. Он определял общие начала приватизации в республике как основы свободного предпринимательства в условиях конкуренции, регламентировал вопросы хозяйственной несостоятельности и банкротства хозяйствующих субъектов, устанавливая основные социальные гарантии для приватизации и предпринимательства.

К объектам приватизации Закон относил, помимо предприятий, объекты культурно-бытового назначения, государственный жилой фонд, другое государственное имущество. Он предоставлял каждому гражданину Кыргызской Республики право на долю государственной собственности на безвозмездной основе. С этого времени приватизация осуществляется поэтапно.

Закон предусматривал свободный выбор видов деятельности и контрагентов хозяйственных отношений, свободный наем работников, свободную реализацию продукции на рынке по свободным ценам и свободу распоряжаться прибылью. Для успешного его проведения в республике был создан Госкомитет по имуществу. Главная его задача — представлять интересы государства как собственника, контролировать рациональное использование и сохранность имущества, а также создавать конкуренцию среди новых собственников. Решением Жогорку Кенеша республики Комитету переданы правомочия владения, использования и распоряжения имуществом Кыргызстана.

Начатая широкомасштабная демонополизация государственной собственности является важнейшим институциональным преобразованием, центральным звеном экономической реформы в Кыргызстане. Проведение собственно приватизационной политики в русле основных экономических реформ предполагало этапы с выделением четко обозначенных целей задач и рычагов реализации.

В ходе первого (организационного) этапа заложена законодательная база, организационная инфраструктура, широко опробован приватизационный инструментарий. Достигнуты высокие темпы «малой» приватизации.

Преобладающей формой приватизации крупных и средних предприятий стало акционирование, предполагающее концентрацию в руках государства большей части акций, а за ФГИ закрепилась возможность использования этих акций для создания холдингов или продажи их третьим лицам.

Практика первых лет приватизации в республике показала, что простая смена формы собственности с государственной на частную, не является достаточной гарантией превращения приватизированных предприятий в полноценные субъекты рыночных отношений и повышения их эффективности. То есть ставшее традиционным отнесение повышения эффективности производства и оздоровления экономики за счет образования новой структуры собственников не является однозначным. Это обстоятельство предопределяет важность как поиска возможных альтернативных приватизации вариантов, преобразования государственных предприятий, так и обеспечения их органичного включения в рыночную экономику, создания предпринимательского типа поведения.

В соответствии с законом приватизация должна была проводиться в интересах народа, трудовых коллективов — по их решению и мере готовности. На самом деле ее принципы сначала были отвергнуты на практике, а затем и законодательно. Распродажей общенародной собственности занялись государственные чиновники. Процесс развивался при отсутствии гласности, точного определения стоимости приватизационных объектов, на деле приоритет отдавался отдельным личностям (руководителям) и группам населения, нажившим уже капитал на издержках переходного периода. Основной же части населения, не имеющей средств для приватизации, внушалась иллюзия бесплатного получения госимущества через специальные платежные средства (СПС), которые фактически не играли никакой роли из-за мизерности их стоимости и незащищенности от инфляции.

В ходе приватизации не ставилась цель сохранения рабочих мест и расширения производства, ликвидировалась большая часть социальных завоеваний. Были отменены практически все льготы, предусмотренные ранее законом о приватизации. Значительную часть стоимости имущества, созданного трудящимися, отбирали приватизаторы, директора, чиновники различных рангов. Госсобственность рассовывалась по карманам новоявленных миллионеров.

Так, при оценке имущества предприятия, доля в 35 процентов передавалась трудовым коллективам. При этом, чтобы заинтересовать руководителей в эффективности общей деятельности им, как правило, решением трудового коллектива передавалось от 5 до 15 процентов.

Задумка вроде неплохая. Но с развалом экономической системы, хозяйственных связей, многие руководители не стали искать решения возникших сложных задач, тратить усилия на развитие производства и пошли другим путем, сокращали численность работающих. Анализ эффективности работы предприятия после акционирования показал: уровень производства упал в среднем на 40 - 55 процентов, но при этом многие руководители, имея высокие оклады и большое количество акций, стали жить лучше.

Стремление завладеть собственностью столь же сильно, как боязнь потерять ее, но борьба за сохранение приобретенного всегда яростнее и настойчивее, хотя далеко не всегда венчается успехом. Кулацкие обрезы в свое время оказались бессильны перед законами, благословляющими тотальный грабеж и другие бесчинства. Но сегодня, похоже, законы и власти бессильны перед стремлением во что бы то ни стало урвать кусок пожирнее.

В связи с этим в июне 1994 г. Президент Республики поручил Прокуратуре, Комитету национальной безопасности, Министерству внутренних дел, Госфининспекции при правительстве проверить факты нарушений законодательства при проведении приватизации объектов государственного имущества в республике. Проверкой было установ­лено, что приватизация осуществлялась Фондом госимущества с грубейшими нарушениями действующего законодательства. Так, каждый третий объект приватизировался без проведения аукциона и без переоценки основных фондов, при этом необоснованно занижалась стоимость объектов в пользу отдельных личностей, либо коммерческих структур, ущемляя права трудовых коллективов. Установлены факты фальсификации, подделки документов. Некоторые должностные лица Фонда госимущества были уличены в злоупотреблениях и других преступлениях.

И в мае 1997 г. Президент еще раз распорядился создать специальную комиссию, которой вменяется в обязанность обеспечить продажу оставшихся объектов по реальной стоимости с учетом рыночной конъюнктуры, а также проверить факты необоснованного занижения продажной цены приватизированных объектов. Во-первых, это многочисленные факты приватизации объектов по демпинговым ценам. (Допущенные, отмечается в тексте, «как вследствие недостаточного правового регулирования процедур разгосударствления и приватизации, так и в результате недобросовестной деятельности работников соответствующих государственных структур и отсутствия надлежащего контроля со стороны правительства»). Во-вторых, необходимость совершенствования и развития процесса преобразования государственной собственности.

Оценить, сколько государство при этом потеряло, не может никто. Ссылки на то, что продать объекты по реальным ценам было невозможно ввиду дороговизны, и поэтому пришлось согласиться на демпинговые, малоубедительны.

Понятно, что далеко не во всех странах процессы приватизации проходили гладко. Но мы не сумели — или не захотели — воспользоваться их опытом, учесть подстерегающие на этом пути ловушки. И, несмотря на легион экспертов из международных организаций, помогавших нам все делать по уму, предпочли учиться на собственных ошибках.

Теперь вряд ли возможно отследить, на что употребились полученные 17 млн. долларов. Съедены, растаяли, ушли в песок сотни миллионов зарубежных кредитов.

По большому счету не сумели грамотно распорядиться тем стратегическим промышленным потенциалом, который имели, разбазарив его, разворовав и доведя до банкротства мощные заводы, которые уже никто не сможет восстановить.

Все эти факты говорят о том, что отсутствие соответствующих аудиторских служб в республике не смогли должным образом организовать работу по оценке имуществ, в результате чего был нанесен существенный материальный ущерб государству, попросту нарушены права граждан, трудовых коллективов, созданы льготы и преимущества чиновникам, их родственникам, руководителям местных государственных администраций в приобретении государственной собственности. Серьезные нарушения законодательства в деятельности Фонда формируют крайне негативное общественное мнение о проводимых реформах в области приватизации, вызывают справедливое возмущение у населения, создают почву для социальной напряженности.

Принимая во внимание выше написанное и реальную ситуацию на рынке, Правительство хочет принять проект о налоге на имущество, под который соответственно попадают ранее приватизированные объекты собственности.

В переходный к рыночной экономике период проведение контроля как функции управления еще более осложнено из-за противоречивых тенденций в ее становлении, перманентным состоянием структур управления, их неустойчивостью, рождением и ликвидацией, противоборством старых и новых теорий, подходов. Короче говоря, множественность состояний зарождающегося организма рыночной экономики требует неоднозначного подхода к оценке новых и во многом противоречивых явлений для нашей экономики.

С возникновением новых форм предпринимательской деятельности, появлением акционерных обществ, обществ с ограниченной ответственностью, коммерческих банков и других предприятий поле применения аудита, непосредственно связанное с развитием рыночной экономики и, особенно с созданием и функционированием акционерного капитала, неуклонно расширится.

При рыночных отношениях принятие решений, о хозяйственных операциях основано большей частью не финансовой информации, которая должна быть достоверной, это может подтвердить только независимый аудитор.

Аудитор может предупредить такие элементы теневой экономики как мошенничество — преднамеренно неправильное отражение и представление данных учета и отчетности одним или несколькими лицами из состава руководства и служащих предприятия, включающие манипуляцию учетными записями и фальсификацию первичных документов, регистров и отчетности, умышленное изменение записей по учету, искажающие смысл хозяйственных операций и нарушающие правила определенные законодательством или учетной политикой предприятия, преднамеренно неправильную оценку активов и методов их списания, уничтожение или пропуск результата корректировочных записей или документов. Не в стороне останется независимый аудитор при нахождении ошибок как непреднамеренное искажение финансовой информации в результате арифметических или логических погрешностей в учетных записях и группировках недосмотра в полноте учета или неправильного представления фактов хозяйственной деятельности, наличия и состояние имущества расчетов и т. п.

В странах, где экономика опирается на рыночную инфраструктуру, общественное доверие в части получения информации о деятельности акционерных обществ и других хозяйствующих субъектов заслуживает внимания независимый внешний финансовый контроль, называемый аудитом.

Лица, принимающие решение по финансовым вопросам, обычно получают бухгалтерскую информацию от предприятий, которым намерены предоставить заем или у которых собираются купить ценные бумаги. При этом возможно столкновение интересов поставщика и пользователя информации, что создает общественную потребность в услугах аудиторов — посредников, устанавливающих объективность финансовой информации. Независимые аудиторы работают на заказчика — лицо (компания, Совет директоров и др.), которое приглашает аудитора и выплачивает ему вознаграждение.

Потребность в аудиторских услугах возникает в связи со следующими обстоятельствами:

1. Операции компании могут быть многочисленными и сложными. Информацию о них пользователи не могут получить самостоятельно и нуждаются в услугах аудиторов;

2. Пользователи финансовой информации обычно не имеют доступа к учетным записям компании, кроме того, у них недостает соответствующего опыта, поэтому пользователям необходимо приглашать аудиторов;

3. Последствия решений, принимаемых пользователями, могут быть так значительны для них, что достоверность и полнота информации, получаемой через аудитора, им абсолютно необходимы.

Аудиторы обязаны сообщить свои выводы заинтересованным пользователям. Сведения должны быть максимально ясными, чтобы при пользовании можно было достичь высокого эффекта, а для этого следует применять общие критерии измерения и описания финансовой информации. Для независимых аудиторов таким критерием в основном являются общепринятые бухгалтерские принципы.

В сложном мире бизнеса аудит помогает быстро определить, что искать, чего остерегаться, что и как делать.

Независимые подтверждения аудиторскими проверками как профилактика экономической преступности субъектов и соблюдения ими законодательства необходимы государственным органам, судам, прокурорам, налоговым инспекциям и др. для принятия решений в области экономики и налогообложения.

Таким образом, аудит при надлежащей его организации в соответствии общепринятыми международными стандартами станет надежным барьером на пути развития в нашей республике новых видов экономической преступности, способствуя формированию нового общества, основанного на рыночных условиях хозяйствования.

Анализ ситуации на национальном рынке аудиторских услуг не может быть проведен без соответствующих данных из официальных источников. Одним из источников таких данных послужил выпуск Государственной статистики – Хозяйствующие субъекты в Едином государственном регистре статистических единиц.

|  |
| --- |
| Количество зарегистрированных хозяйствующих субъектов на 1 октября 2002 года по городу Бишкек. (Социально-экономическое положение города Бишкек/оперативная информация за январь-октябрь 2002 года/Бишкекское городское управление государственной статистики). |

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Всего | В том числе по формам собственности | | | |
|  |  | Государст­венная | Комму­нальная | Частная | Из нее с ино­странными ин­вестициями |
| Средние предприятия | 1108 | 287 | 96 | 725 | 179 |
| Крупные предприятия | 700 | 297 | 111 | 292 | 62 |
| Всего | 1808 | 584 | 207 | 1017 | 241 |

По данным официального сайта Палаты бухгалтеров и аудиторов (www.caa.kg) общее количество крупных аудиторских фирм составляет 26 учетных единиц.

Принимая это во внимание, можно сделать определенный анализ – соотношение предприятий и аудиторских компаний в среднем.

Так на каждую аудиторскую компании приходится средних предприятий – 42 предприятия, крупных предприятий – 27 соответственно.

Более конкретно можно представить картину если взять соотношение отдельно по формам собственности.

Следовательно, на каждую аудиторскую компанию приходятся средние предприятия:

государственной собственности – 11 единиц;

коммунальной собственности – 3 единицы;

частной собственности – 28 единиц;

из них с иностранными инвестициями – 7 единиц.

На каждую аудиторскую компанию приходятся крупные предприятия:

государственной собственности – 11 единиц;

коммунальной собственности – 4 единицы;

частной собственности – 11 единиц;

из них с иностранными инвестициями – 2 единиц.

Также можно представить, сколько вообще предприятий приходится на одну аудиторскую компанию:

государственной собственности – 22 единиц;

коммунальной собственности – 8 единицы;

частной собственности – 39 единиц;

из них с иностранными инвестициями – 9 единиц.

И в общем, соответственно, – 69 предприятий на одну аудиторскую компанию по городу Бишкек.

Представляя в общем экономическую ситуацию на аудиторском рынке и принимая во внимание то, что по все республике количество предприятий намного больше и надеясь на дальнейшее увеличение ряда действующих предприятий, можно предположить, существует еще место в этой экономической нише рынка. Но смотреть на то все таки следует объективно и даже если появится еще одна аудиторская фирма с «амбициями», то она может столкнуться с острой конкуренцией. И более того на первом и последующем этапе потребуется довольно большое капиталовложение – так как на рынке уже существует ряд зарекомендовавших себя аудиторских компаний.

Кроме того, некоторые компании сотрудничают еще и с зарубежными аудиторскими компаниями. Например, аудиторская компания «Марка Аудит Бишкек» сотрудничает с международной аудиторской компанией «Price Water House Coopers». Хоть это и ставит определенные преграды при вступлении новых компаний по оказанию аудиторских услуг на национальный рынок, тем не менее, это важный шаг по направлению развития и совершенствования аудиторской отрасли.

Организации и функционирование аудиторской деятельности зависит еще и от самих организаторов. Руководство компаний такого рода должно быть образовано («подковано»), как говорится на все 100%. Само же руководство подбирает аудиторов для дальнейшей эффективной работы. Именно это и формирует имидж аудиторской компании – а ведь он строится не за один год.

Тем не менее, существует шанс и место для создания еще нескольких аудиторских компаний национальных и совместных с международными организациями. Для этого есть все – самое главное специалисты, молодые специалисты. Также последняя необходимость прокомментирована постоянными изменениями и дополнениями законодательной базы Кыргызской Республики.

## 3.5 Перспективы развития аудита в Кыргызской Республике

Чтобы определить перспективы развития аудиторской деятельности на рынке Кыргызской Республики необходимо изучить ряд данных и показателей и провести соответствующий анализ по данной отрасли. Данный анализ был уже проведен в предыдущем вопросе.

Принимая во внимание период современного этапа развития отрасли аудиторских услуг в Кыргызской Республике и сравнивая с аудитом в западных странах можно предположить, что в скором будущем развитие аудита шагнет на совершенно новый этап развития. Так в перспективе можно ожидать появление совершенно новых технологий, процессов и явлений, приемлемых мировому аудиту, таких как страхование аудита, аудита таможенного, а также мировое признание аудиторов–специалистов и аудиторских фирм Кыргызской Республики.

Современное и эффективное развитие аудиторства должно предполагать страхование, как и любая другая отрасль, поставляющая услуги обществу, то есть где находят соприкосновение несколько векторов интересов.

Что же касается страхования в КР, то можно сказать, что это явление еще не появится примерно лет пять. Во-первых, это можно объяснить, слабой развитостью законодательной базы и соответствующей помощи и поддержки со стороны государства для развития и решения этого вопроса, а также несостоятельность фирм-заказчиков оплачивать стоимость страховки. В-третьих, это отсутствие необходимости в страховании аудита, как процесса в силу того, что аудиторы ограничивают свою ответственность только в отношении выражения мнения. Другая грань, связанная с предыдущей – это отсутствие спроса, а соответственно и предложения со стороны аудиторских фирм качественного финансового менеджмента и планирования, где необходимо страхование само по себе. Другой фактор отсутствия страхования на рынке аудиторских услуг – отсутствие прецедента в этой сфере.

Но с другой стороны отсутствие института страхования аудита можно еще объяснить и практическим отсутствием некачественного аудита. Государственное регулирование аудиторской деятельности включает в себя, в том числе, проверку знаний претендентов. Конечно, проверка знаний периодически усложняется – и такова политика государства.

Пока не известен ни один факт судебной ответственности аудитора за некачественное выполнение аудита. Таким образом, государство, на мой взгляд, интенсивно занимается профилактической работой, чтобы не допустить возможных правонарушений.

Перспективное развитие аудиторской отрасли, по-моему, может предполагать признание и понимании необходимости аудиторской деятельности со стороны общества, как заказчиков, так и государства.

Существенное внедрение аудиторских услуг в Кыргызской Республике связано также с формированием рынка услуг и проявлением целого ряда нетрадиционных для республиканской экономики финансово-кредитных институтов (инжениринговых, консалтинговых, лизинговых и факторинговых и др.). Как известно, услуги обладают всеми признаками товара, имеют общественную потребительскую стоимость и потребляются посредством обмена. Таким образом, объектом аудита могут служить все этапы жизненного цикла сферы и услуг, а при представлении отдельных из них, например — консалтинговых, — основным средством их создания. Следует отметить, что все действующие аудиторские фирмы и аудиторы независимо от вида категории занимаются консалтинговыми услугами. Большая доля их работы сводится к составлению бухгалтерского баланса и финансовой отчетности.

Проводимые реформы позволили Кыргызстану привлечь к себе внимание различных политических и экономических организаций, в том числе и потенциальных инвесторов. Для экономического признания во всем мире необходима прозрачность и открытость финансовой информации. Это, прежде всего, применение единых подходов к ведению бухгалтерского учета и составлению финансовой отчетности. Профессия бухгалтера переживает в настоящее время радикальные преобразования на качественном уровне и все более насущной становится потребность в новом квалификационном специалисте – профессиональном аудиторе. В связи с этим необходимо создание института независимых аудиторов в Кыргызстане, которые пользовались бы доверием и получили бы признание во всем мире, и, в первую очередь, в самой республике. Основная задача государства – оказание содействия в развитии аудита, принятие Международных стандартов аудита, и контроль за их последующим соблюдением, образование населения, руководителей предприятий и государственных служащих аудиту.

В Кыргызстане в отличие от США, Великобритании и других развитых стран, отсутствует многовековой опыт поэтапного становления аудита. Этот факт безусловно ограничивает и круг пользователей аудита и сферы его применения. Многие компании ежегодно меняют аудиторов и далеко не всегда им доверяют. Одно из основных условий развития аудита – это высокий уровень аудиторской этики.

Планируя долгосрочное развитие профессии, надо исходить из того, что наша экономика испытывает возрастающую потребность в скорейшем становлении профессионального института независимого аудита. При этом совершенно очевидно, что доверие общества к аудиторам базируется не только на глубоких знаниях специалистов в области экономики, финансов, налогов и права, но и на соблюдении ими определенного свода этических норм и правил. Государственная комиссия планирует совместно с профессиональными аудиторскими объединениями, аудиторскими компаниями, индивидуальными аудиторами разработать и рекомендовать к применению в Кыргызстане Кодекс профессиональной этики аудиторов. Этика профессионального поведения аудитора должна определять нравственные, моральные ценности, которые утверждает в своей среде аудиторское сообщество, готовое защищать их от всех возможных нарушений и посягательств. Соблюдение общечеловеческих и профессиональных этических норм должно явится непременной обязанностью и высшим долгом каждого аудитора, руководителя и сотрудника аудиторской фирмы.

Для любой профессии нужен этический кодекс, поскольку люди, занимающиеся этой профессией, заинтересованы в общественном доверии, высоком качестве своих услуг независимо от поведения отдельных представителей этой профессии. Для аудиторов очень важно, чтобы их клиенты, а также третьи лица, пользующиеся финансовой отчетностью, доверяли качеству аудита и прочих предоставленных им услуг. Если лицам, которым предоставляются услуги, не верят, например, врачам, судьям или аудиторам, то способность этих специалистов обслуживать своих клиентов и других лиц существенно уменьшается.

Если лица, использующие услуги, будут оценивать их профессиональный уровень по степени сложности, это не приведет ни к чему хорошему, так как именно из-за сложности неспециалисту достаточно трудно разобраться в качестве этих услуг. Вряд ли больной может квалифицированно судить, хорошо ли ему сделана операция. Лицо, пользующееся финансовыми отчетами, не может оценить, хорошо ли проведен аудит этих финансовых отчетов. У большинства таких лиц нет ни времени, ни достаточной подготовки для подобной оценки. Общественное доверие высокому качеству оказываемых профессиональных услуг возрастает тогда, когда в рамках данной профессии существуют высокие стандарты осуществления профессиональной деятельности, а также их поведения.

Существует несколько способов воздействия на поведение аудиторов с целью корректировки их поведения для получения аудиторских услуг на высоком профессиональном уровне.

Ниже показаны наиболее существенные способы такого воздействия:

Схема 3

Подразделение аудиторских фирм

Требование комиссии по ценным бумагам и биржевым операциям (SEC)

Кодекс профессиональной этики

Общепринятые стандарты аудита (GAAS)

Квалификационные экзамены аудитора

Непрерывная профессиональная подготовка

Контроль качества

Юридическая ответственность

ПОВЕДЕНИЕ ПЕРСОНАЛА АУДИТОРСКИХ ФИРМ



Условия, при которых аудиторские фирмы могут быть привлечены к суду, также оказывают значительное воздействие на поведение и деятельность аудиторов. "Кодекс профессиональной этики" АIСРА также оказывает существенное воздействие на то, как они работают. Этот кодекс должен обеспечить стандарты поведения присяжных бухгалтеров.

Во введении к "Кодексу профессиональной этики" АIСРА дана цитата из Марка Аврелия. По ней можно судить, что должен из себя представлять специалист. Эта цитата гласит: "Человек должен крепко держаться на ногах без посторонней помощи". Когда вы будете изучать "Кодекс профессиональной этики", помните, что независимо от существующих пра­вил или от других рычагов, при помощи которых общество заставляет аудиторов правильно работать, в конечном счете каждый специалист должен сам решить, что подразумевается под стандартами профессионального поведения. Разделы кодекса

Любой этический кодекс может состоять из общих формулировок, описывающих идеальные формы поведения, а также из конкретных правил, в которых указываются недопустимые формы поведения. Преимущество общих формулировок заключается в особом внимании к правильной деятельности: они требуют высокого уровня профессиональности. Их недостаток, с другой стороны, заключается в том, что очень трудно заставить людей соответствовать идеалам. Преимущество тщательно сформулированных конкретных правил заключается в том, что они могут заставить специалиста соблюдать хотя бы минимальные нормы и стандарты профессиональной деятельности. Недостаток же их в том, что некоторые специалисты имеют склонность рассматривать эти правила как максимальные, а не минимальные стандарты.

"Кодекс профессиональной этики" АIСРА и требование независимости, содержащееся в SЕС, оказывают большое воздействие на деятельность аудиторов. "Кодекс профессиональной этики" АIСРА - это попытка объединения и общих формулировок идеальных форм поведения, и конкретных пра­вил. Кодекс состоит из четырех частей: концепции, правила поведения, разъяснения и этические нормы. Правила приводятся в порядке возрастания уровня их конкретности; концепции описывают идеальные стандарты поведения, этические нормы в высшей степени конкретны. Эти четыре части объединены для наглядности:

Составляющие «Кодекса профессиональной этики»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Концепции |  | Идеальные стандарты этичного поведения, являющиеся, скорее, философскими рассуждениями, нежели твердыми правилами. Не всегда обязательны |
| Правила поведения |  | Минимальные стандарты этичного поведения: конкретные правила. Могут быть обязательными. |
| Разъяснения |  | Разъяснения правил поведения Комитета по этики АIСРА. Не обязательны для исполнения, но практик-аудитор должен обосновать отход от этих правил. |
| Этические нормы |  | Опубликованные ответы на вопросы о правилах поведения, поступившие в АIСРА от аудиторов и заинтересованных лиц. Не обязательны для исполнения, но практик-аудитор должен обосновать отход от этих правил. |

КОНЦЕПЦИИ ПРОФЕССИОНАЛЬНОЙ ЭТИКИ. Этот раздел кодекса посвящен концепциям профессиональной этики. Он содержит общий ана­лиз некоторых качеств, которыми должен обладать присяжный бухгалтер. Данный раздел кодекса состоит из двух основных частей: пяти этических принципов и анализа этих принципов. Главное место среди принципов, сформулированных АIСРА, занимает независимость, однако там говорится также и о профессиональной компетентности, и о способности живо реагировать на потребности клиентов и коллег, и о некоторых других проблемах.

ЭТИЧЕСКИЕ ПРИНЦИПЫ

1. Независимость, честность и объективность. Присяжный бухгалтер должен стремиться к честности и объективности в своей профессиональной деятельности; он должен быть независимым относительно обслуживаемых им клиентов.

2. Компетентность и высокий технический уровень. Присяжный бух­галтер должен соблюдать высокие профессионально-технические стандарты, а также постоянно стремиться к повышению профессионального уровня и качества оказываемых им услуг.

3. Обязанность перед клиентами. Присяжный бухгалтер должен быть честен и открыт со своими клиентам и обслуживать их как можно лучше; ему следует профессионально и тщательно охранять их интересы, что должно согласоваться с его обязанностями перед обществом.

4. Обязанность перед коллегами. Присяжный бухгалтер должен создавать условия для сотрудничества и соблюдать добрые взаимоотношения между представителями своей профессии.

5. Другие обязанности и действия. Присяжный бухгалтер должен вести себя таким образом, чтобы всемерно способствовать повышению престижа своей профессии и способности представителей этой профессии служить интересам общества.

ПРАВИЛА ПОВЕДЕНИЯ. В эту часть кодекса входят четко сформулированные правила, которые должны выполняться каждым присяжным бухгалтером, занимающимся непосредственной профессиональной аудиторской деятельностью. (Лица, которые имеют диплом присяжного бухгалтера, но не выполняют непосредственные обязанности аудитора, должны соблюдать только определенные требования.) Так как раздел, содержащий правила, является единственным разделом кодекса, требования которого можно заставить выполнять, то он более четко сформулирован, нежели раздел, посвященный принципам профессиональной этики. Поскольку можно заставить аудиторов выполнять эти правила, многие специалисты в этой области называют их "Кодексом профессиональной этики". В правилах поведения имеются как очень конкретные, так и весьма широкие ограничения.

РАЗЪЯСНЕНИЯ ПРАВИЛ ПОВЕДЕНИЯ. Потребность в опубликовании разъяснений к правилам поведения возникает, когда перед практикующими аудиторами встают вопросы относительно тех или иных конкретных правил. Комитет по этике АIСРА готовит каждое разъяснение на основе консенсуса членов комиссии, составленной главным образом из практикующих аудиторов. До того как разъяснения формулируют окончательно, их отсылают на отзыв ко многим видным в данной области специалистам. Разъяснения нельзя заставить выполнять; однако практи­кующему аудитору было бы трудно оправдать при осуществлении дисциплинарных разбирательств допущенное им отклонение от этих разъяснений. Наиболее же важные разъяснения анализируются в качестве части каждого из разделов кодекса.

ЭТИЧЕСКИЕ НОРМЫ. Этические нормы - это объяснения исполнительного комитета по этике по тем или иным реальным конкретным обстоятельствам. Большое количество этических норм опубликовано в расширенном варианте "Кодекса профессиональной этики".

Правила не применяются в отношении конкретных специально определенных видов услуг. Член АIСРА также отвечает за соблюдение правил служащими, партнерами и акционерами.

Нарушение правил можно фиксировать и тогда, когда кто-либо будет предпринимать от имени члена АIСРА определенные действия, которые рассматривались бы как нарушение правил членом АIСРА, если бы они были совершены им самим. По отношению к членам АIСРА, которые не выполняют профессиональных обязанностей присяжных бухгалтеров, используется только правило 102 (честность и объективность), а также правило 502 (несовместимая деятельность). В качестве примера можно назвать определенного члена АIСРА, который является контролером какой-либо коммерческой корпорации.

Общество испытывает потребность в существовании профессии профессионального аудитора и бухгалтера, пользующегося доверием тех, кому требуются соответственно, аудиторские и бухгалтерские услуги.

Бухгалтера и аудиторы Кыргызской Республики заинтересованы в доверии общественности, независимо от поведения отдельных представителей своей профессии. Общественное доверие к качеству оказываемых услуг возрастает тогда, когда в рамках профессии существуют высокие стандарты осуществления профессиональной деятельности и профессионального поведения.

Бухгалтера и аудиторы Кыргызской Республики, принимая это во внимание, принимают свой "Кодекс профессиональной этики", обязуются неукоснительно выполнять его принципы и тем самым оправдать доверие общества к своей профессии.

Введение Кодекса профессиональной этики.

Основной исполнитель настоящего Кодекса - человек, поэтому независимо от того, какие приняты правила поведения, каждый должен решить сам, что эти правила предполагают, и какой должна быть его этика.

В настоящем Кодексе продекларированы основные правила, которых должны придерживаться бухгалтера и аудиторы, являющиеся членами "Объединения бухгалтеров и аудиторов" при выполнении своих профессиональных обязанностей, однако, они должны стремиться к тому, чтобы держаться выше этого минимума правил.

Член ОБА должен соблюдать положения настоящего Кодекса сам, а также обеспечить его соблюдение помощниками, стажерами и иными коллегами, выполняющими его профессиональные поручения. Член ОБА не должен допускать, чтобы поведение отдельных лиц бросало тень на профессию.

Основные принципы (концепции)

Линия поведения, которой должен придерживаться каждый член ОБА, воплощена в следующих основных этических принципах:

Независимость, честность и объективность.

Член ОБА обязан выполнять свои профессиональные обязанности честно и тем самым поддерживать и укреплять общественное доверие. Член ОБА не должен совершать такие поступки, которые могут бросить тень на профессию, не должен умышленно искажать факты и, выполняя свои обязанности, включая управленческое консультирование и услуги в области налогообложения, не должен подчинять свое мнение мнениям других.

Член ОБА должен быть правдивым и не должен влиять на других для того, чтобы исказить объективность.

Член ОБА при выполнении своих обязанностей должен быть свободен от конфликта интересов.

Члены ОБА, должны быть независимы от своего клиента при проведении работ. Возможность осуществлять работу с непредвзятой точки зрения означает отсутствие в проверяемой компаний финансового или личного (семейного) интереса. Мнение члена ОБА не должно зависеть от гонорара, который выплачивает ему клиент.

Член ОБА не должен быть связан с любым отчетом, в котором имеется основание считать, что он:

* содержит обман или неправильное положение,
* содержит положения или информацию без уверенности, что последняя не является
* обманом,
* пропускает или затеняет информацию, которая должна быть представлена.

Профессиональная компетентность. Член ОБА обязан:

‑ соблюдать технические и общепринятые стандарты бухгалтерского учета и аудита, изданные уполномоченными на это органами,

‑ браться только за те заказы, которые он или его фирма надеются выполнить с профессиональной компетенцией,

‑ постоянно поддерживать высокий уровень своих профессиональных знаний.

Конфиденциальность. Члены ОБА не должны раскрывать конфиденциальную информацию, полученную в ходе выполнения работы, они обязаны не использовать ее в личных интересах и не раскрывать ее кому-либо, кто может поступить подобным образом.

Из настоящего правила могут быть четыре исключения:

‑ требование о раскрытии информации предъявлено судом;

‑ если члену ОБА необходимо доказать свою правоту Комиссии по этике;

‑ аудитор - член ОБА освобождается от обязанности соблюдать конфиденциальность, если могут быть нарушены требования технических стандартов (выдано неточное аудиторское заключение);

‑ если проводится проверка деятельности аудитора другой аудиторской фирмой.

Обязательство конфиденциальности продолжает действовать даже после завершения отношений между членом ОБА и клиентом, или работодателем.

Член ОБА должен быть уверен, что персонал, работающий под его контролем, а также лица, к которым он обращался за советом и помощью, соблюдают принцип конфиденциальности.

Обязанность перед коллегами.

Доверие и уважение общественности - это результат совместных усилий всех членов ОБА. Профессиональное объединение должно способствовать повышению репутации и росту благосостояния всех членов.

Члены ОБА обязаны вести себя так, чтобы способствовать установлению доброжелательных отношений с коллегами по профессии. Не допускаются некорректные, порочащие честь и достоинство высказывания и заявления в отношении других членов профессии.

Перспективное развитие аудиторской деятельности и соответственно воспитание профессиональных аудиторов не мыслимо без соблюдения этических норм при проведении аудита. Более того, это можно поставить на одну ступень с процессом образования и квалификацией специалистов в этой области. Поэтому в цивилизованном гражданском обществе чтобы зарекомендовать себя аудиторские компании должны придерживаться этических норм, признанных в международной практике.

Хотя западные страны шли к этому долгие годы – даже десятилетия, а у аудита в Кыргызской Республике опыт составляет чуть более 10 лет, тем не менее, для становления и в последующем для поддержания отрасли на международном (мировом) уровне просто необходимо принимать во внимание этические нормы работы аудитора.

Следование этическим нормам профессионального поведения должно гарантироваться высокими качествами и профессиональной ответственностью аудиторов, объективной необходимостью поддерживать в общественном мнении уважение и доверие к профессии аудитора. Как показывает многовековой опыт стран, исторического возникновения аудита, то главное признание аудиторской деятельности зависит от норм поведения и представления информации аудитора.

Таким образом, принятие «Кодекса» также является детерминантом того, что аудиторская деятельность (отрасль) шагнула в своем развитии намного вперед.

В перспективе на первое место должна выдвинуться консалтинговая деятельность. В данном случае аудит будет выполнять функции консалтинговых фирм, оказывая своим клиентам консультационную помощь в части правильной организации бухгалтерского учета, соответствия его международным стандартам, условиям рыночной экономики. Это ограничит потребность в последующих проверках правильности ведения бухгалтерского учета, соблюдений требования единого плана бухгалтерских счетов, единого подхода к отражению хозяйственных операций на этих счетах позволит выйти на единые по форме баланс и отчет о результатах финансовой деятельности. Аудитор, в перспективе должен быть специалистом высочайшего класса как в области учета, так и в области аудиторской проверки.

# ЗАКЛЮЧЕНИЕ.

Исторический путь аудита — как науки, сложен и извилист. Аудиторский процесс, касающийся общественных явлений, явлений производства и обмена, социально-экономического устройства общества, касающийся множества фактов, наблюдений, привел человеческую мысль к тому, что само производство, благосостояние людей подчинены каким-то могущественным, но скрытым от их непосредственного взора общественным факторам, глубинным законам экономического развития. Для того чтобы выявить эти законы, недостаточно простого наблюдения, описания явлений. Нужна наука, способная проникнуть в суть происходящих процессов и выявить их движущие силы. Такой наукой должен стать — аудит.

«Аудит» происходит от латинского слова, что означает буквально «он слышит». Первоначально оно означало «выслушивающий», то есть человек, который что-либо выслушивает. От него возникло слово аудитор, означающее в переводе слушатель. В средневековой Европе, где порождался аудит, грамотные и умеющие писать люди встречались крайне редко и поэтому аудитором называли служащего, который должен был выслушивать отчеты должностных лиц. К середине XVI века аудиторы городов начали включать в свои отчеты примечания типа «выслушано» нижеподписавшимися аудиторами. Все отчеты, даваемые аудиторами, можно проследить до этой первоначальной формы «аудиторского документа».

Сегодня практически во всех странах мира с рыночной экономикой существует общественный институт аудита со своей правовой и организационной инфраструктурой. Как видим, страны, вступающие на путь развития рыночной экономики, испытывают одни и те же трудности: нехватку квалифицированных аудиторов, а также времени (и средств) на их подготовку. При этом они используют различные пути для преодоления этих трудностей, в т. ч. опираясь на опыт зарубежных аудиторских организаций.

Не отрицая полезности изучения зарубежного аудиторского опыта, мы считаем, что целиком и полностью он не может быть применен в наших условиях. Необходимо обобщить и внимательно изучить тот опыт, который уже накоплен в нашей стране. Это позволит уточнить учебные программы и подготовить необходимые методические пособия и учебную литературу, используя те лекционные курсы, которые уже читают в различных учебных заведениях. Для этого потребуется объединить усилия научных и практических работников, занимающихся становлением и развитием аудита в стране.

В становлении аудиторской деятельности не изначально, а на этапах совершенствования, динамического развития активное участие принимают международные аудиторские организации. Обобщение, анализ, определение и разработка достаточно приемлемых для всех стран аудиторских стандартов – довольно значимое дело на международном рынке аудиторских услуг. Подобные задачи возлагаются частично на национальные профессиональные аудиторские организации и в особенности на международные аудиторские организации.

При плановой, централизованно управляемой экономике потребность, в независимом финансовом контроле, естественно, не возникала. Его вполне заменяла система ведомственного и вневедомственного контроля, сосредоточенная на принципе упущений и злоупотреблений в хозяйственной деятельности предприятий, выявлении ошибок в учете и отчетности, нахождении и наказании виновных.

С возникновением предпринимательской деятельности, появлением совместных предприятий, акционерных обществ открытого и закрытого типа, коммерческих банков и других хозяйствующих субъектов потребность в достоверной информации ощущается особенно остро.

На данном переходном этапе возникла настоятельная необходимость оказывать всем новым экономическим структурам содействие в том, чтобы их коммерческая деятельность строилась на основе норм и положений, предусмотренных государственными законами. Движение к правовому государству предполагает обязательность уважительного отношения к имеющимся законам, их строгое соблюдение. В связи с чем должны происходить динамические изменения в организации новой экономической формы контроля за работой хозяйствующих субъектов.

Возникновение аудита связано с разделением интересов тех, кто непосредственно занимается управлением предприятия (администрация, менеджеры), и тех, кто вкладывает деньги в его деятельность (собственники, акционеры, инвесторы). Последние не могли и не хотели полагаться лишь на ту финансовую информацию, которую предоставляли заинтересованные в своей благополучности управляющие и подчиненные им бухгалтера предприятия. Достаточно часто происходящие банкротства предприятий, обман со стороны администрации существенно повышали риск финансовых вложений. Акционеры и др. инвесторы хотели быть уверены в том, что их не обманывают, что отчетность, представленная администрацией, полностью отражает действительное финансовое положение предприятия. Для проверки правильности финансовой информации и подтверждения финансовой отчетности приглашались люди, которым, по мнению акционеров, можно было доверять. Таковыми могли быть только аудиторы и их фирмы. Главными требованиями, предъявляемыми к аудитору, были его безупречная честность и независимость.

Особенность аудита как предпринимательской деятельности в условиях рыночных отношений требует существенного изменения задач и функций государственного регулирования, что влечет за собой изучение и внедрение его методологии и методики. С ориентацией производственной, посреднической и других видов деятельности на требование как внутреннего, так и внешнего рынка возникают совершенно новые, не традиционные для существующей хозяйственной практики задачи, реализуемые в рамках маркетинговой деятельности хозяйствующих субъектов. Необходимо отметить двойственный характер применяемых в маркетинге методов и приемов аудита. Основными задачами аудита, как элемента рыночной экономики, является документальная проверка, где устанавливается соответствие первичной бухгалтерской документации истинному содержанию хозяйственных операций, существующим законам и юридическим подзаконным нормативам.

Таким образом, можно отметить, что за всю историю развития аудита основной целью аудита всегда признавалось установление достоверности представленной отчетности. Кроме того, в последнее время отмечается возрастание надежности внутреннего контроля и снижение детализации целей.

Особой задачей, аудиторской проверки в современных условиях является аудит базирующийся на риске. Затратный метод, существовавший ранее, административно-командное управление, широко распространенная практика дотированная убыточных предприятий заменяются гибкой предпринимательской системой, действительно связанной с коммерческим риском.

Рыночная экономика требует подготовки высококвалифицированных специалистов в области аудита предпринимательской деятельности и конфиденциальной калькуляции, сочетающих в себе умение выполнять комплексные работы учетно-аналитического, валютно-финансового, технико-производственного, сбытового и последовательного характера. Такие требования и определяют сегодня квалифицированный уровень менеджера.

Существенное внедрение аудиторских услуг в Кыргызской Республике связано также с формированием рынка услуг и проявлением целого ряда нетрадиционных для республиканской экономики финансово-кредитных институтов (инжениринговых, консалтинговых, лизинговых и факторинговых и др.). Как известно, услуги обладают всеми признаками товара, имеют общественную потребительскую стоимость и потребляются посредством обмена. Таким образом, объектом аудита могут служить все этапы жизненного цикла сферы и услуг, а при представлении отдельных из них, например — консалтинговых, — основным средством их создания.

Так за последние годы в Кыргызской Республике получил широкое распространение аудит как независимый, вневедомственный финансовый контроль, осуществляемый в целях установления достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также оказания иных аудиторских услуг по постановке и ведению бухгалтерского учета, составлению деклараций о доходах, консультированию в вопросах финансового, налогового, банковского и иного хозяйственного законодательства. В таком качестве аудит служит интересам не только собственников, но и государства.

Определенный уровень гарантии адекватности результатов аудиторской проверки достигается соблюдением аудиторских стандартов, которые формируют единые базовые требования к качеству и надежности аудита. Основная цель аудиторских стандартов – обеспечить всех аудиторов и пользователей аудиторских служб единообразным пониманием основных принципов и целей аудита, прав и обязанностей аудитора, методов и приемов формирования и выражения независимого аудиторского мнения. Стандарты служат также основанием для оценки качества проведения аудита и определения меры ответственности аудиторов при недобросовестном выражении мнения.

Переход Кыргызской Республики на международные стандарты учета и аудита потребовал дополнительных средств на их разработку, апробацию, создание условий для внедрения и непосредственное внедрение стандартов. Было предусмотрено постепенное создание научно-методического и информационного обеспечения существенной реорганизации учета, и в этом плане к середине90-х гг. тоже намечались серьезные сдвиги.

Работа по разработке отечественных стандартов по учету и аудиту замышлялась как весомая и значительная. Стране нужна структурная и систематическая подготовка и переподготовка специалистов, организация международного сотрудничества (определенный опыт в этом плане уже накоплен и продолжает накапливаться). Все это до сих пор сказывается на уровне нашего аудита. Возьмем, к примеру, представительства крупных международных организаций и транснациональных корпораций, которые, теоретически, могли бы стать клиентами кыргызских аудиторских компаний. Но их руководство не знает местных аудиторов, в них не уверены, считают, что они не могут предоставить услуги высокого качества, т.к. современных технологий международного уровня аудита они не знают. Это относится, конечно, не только к определенным компаниям, а к большинству компаний Кыргызской Республики. Безусловно, у кыргызских аудиторов есть свои технологии, но они пока не отвечают международным стандартам. Простой пример: национальные компании часто проигрывают в международных тендерах по примитивной причине – форма подачи заявки не соответствует требованиям заказчика. При этом само исследование вполне может отвечать всем нормам, но его оформление - нет, и это все перечеркивает. Вот и думаешь, почему бы Всемирному банку, например, не провести семинар о собственных требованиях к оформлению заявки на участие а тендере и не обучить методике работы аудиторов.

Вообще необходимо очень большое значение придавать профессиональной этике в аудите. Этика важна для аудитора, как ни для кого другого. Принято считать, что соблюдение этических норм делает честь любому бизнесу и бизнесмену. Да и вообще, клиент не станет доверять беспринципному услугодателю, будь это продавец или аудитор.

Общество должно верить заключению аудитора, а аудитор, в свою очередь, должен каждый день, каждым своим заключением подтверждать доверие общества. Чем выше доверие, тем выше репутация, и наоборот. Причем, чем больше общество доверяет и прислушивается к аудитору, тем выше уровень его собственного развития. Насколько общество хорошо относится к аудитору, настолько развит и цивилизован рынок.

В сложном мире бизнеса аудит помогает быстро определить, что искать, чего остерегаться, что и как делать.

Независимые подтверждения аудиторскими проверками как профилактика экономической преступности субъектов и соблюдения ими законодательства необходимы государственным органам, судам, прокурорам, налоговым инспекциям и др. для принятия решений в области экономики и налогообложения.

Таким образом, аудит при надлежащей его организации в соответствии общепринятыми международными стандартами станет надежным барьером на пути развития в нашей республике новых видов экономической преступности, способствуя формированию нового общества, основанного на рыночных условиях хозяйствования.

В сложном мире бизнеса аудит помогает быстро определить, что искать, чего остерегаться, что и как делать.

По мере развития аудита, роста профессионализма аудиторов и накопления ими опыта работы идет наращивание консалтинговых услуг и не только по налоговым и юридическим вопросам, но и касающимся выработки более эффективных систем управления и хозяйствования. Таким образом, аудит приобретает все большее значение для решения насущных проблем привлечения инвестиций, укрепления финансов и подъема экономики страны.

Однако дальнейшее развитие аудита требует укрепления его нормативной базы, сохранения основополагающих принципов аудиторской деятельности, без которых аудит утрачивает свою независимость и самостоятельность, становится разновидностью ведомственного контроля. И это в настоящее время основная проблема аудита, решение которой не зависит ни от одного работника этой сферы услуг.

Планируя долгосрочное развитие профессии, надо исходить из того, что наша экономика испытывает возрастающую потребность в скорейшем становлении профессионального института независимого аудита. При этом совершенно очевидно, что доверие общества к аудиторам базируется не только на глубоких знаниях специалистов в области экономики, финансов, налогов и права, но и на соблюдении ими определенного свода этических норм и правил. Государственная комиссия планирует совместно с профессиональными аудиторскими объединениями, аудиторскими компаниями, индивидуальными аудиторами разработать и рекомендовать к применению в Кыргызстане Кодекс профессиональной этики аудиторов. Этика профессионального поведения аудитора должна определять нравственные, моральные ценности, которые утверждает в своей среде аудиторское сообщество, готовое защищать их от всех возможных нарушений и посягательств. Соблюдение общечеловеческих и профессиональных этических норм должно явится непременной обязанностью и высшим долгом каждого аудитора, руководителя и сотрудника аудиторской фирмы.

Общество испытывает потребность в существовании профессии профессионального аудитора и бухгалтера, пользующегося доверием тех, кому требуются соответственно, аудиторские и бухгалтерские услуги.

Бухгалтера и аудиторы Кыргызской Республики заинтересованы в доверии общественности, независимо от поведения отдельных представителей своей профессии. Общественное доверие к качеству оказываемых услуг возрастает тогда, когда в рамках профессии существуют высокие стандарты осуществления профессиональной деятельности и профессионального поведения.

Бухгалтера и аудиторы Кыргызской Республики принимают свой "Кодекс профессиональной этики", обязуются неукоснительно выполнять его принципы и тем самым оправдать доверие общества к своей профессии.

Профессионалы давно испытывают острую потребность в более четком и эффективном регулировании аудита. Однако при решении этой проблемы нужно учитывать специфику нынешней экономической реальности и особенности сложившейся практики аудита в стране.

На эту главную трудность развития аудиторской отрасли в Кыргызской Республике как снежный ком наворачиваются другие проблемы, сопутствующие этой, либо те, которые призван разрешить Закон «Об аудиторской деятельности»: контроль качества аудиторских услуг, страхование ответственности, обеспечение конфиденциальности информации и т.д. Такую же роль регулятора процесса и порядка проведения аудита должны в настоящее время играть правила (стандарты) аудиторской деятельности. Однако принятие Закона «Об аудиторской деятельности», правил (стандартов) аудиторской деятельности имеет принципиальное значение не только для решения внутренних проблем отрасли. Оно (принятие) будет способствовать лучшей интеграции кыргызского аудита в систему международных экономических отношений, обеспечит признание отечественного аудиторского заключения зарубежными пользователями национальной экономической информации.

В целом же истекшее десятилетие рыночных преобразований в Кыргызской Республике заставило экономически активное население по-новому взглянуть на многие проблемы управления и контроля. Руководители различного уровня, учетный персонал предприятий и практикующие аудиторы четко осознали, что необходимы не только изучение различных элементов «передовых технологий» западной экономики (в том числе, международного опыта аудита), но и их адаптация к реальным условиям нашего отечественного рынка. А поскольку рынок Кыргызской Республике развивается не на пустом месте, то нужно максимально использовать наши собственные достижения, немалый кыргызский опыт в области управления и контроля, при этом опираясь на положительные примеры Запада.

В заключение хотелось бы подчеркнуть, что аудит в Кыргызской Республике, как особая отрасль услуг, все-таки состоялся и вышел на качественно новый этап развития. Самое убедительное свидетельство тому – существование аттестованных аудиторов и утверждение нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности, правил (стандартов) аудиторской деятельности в Кыргызской Республике. Поэтому от того, насколько грамотно и быстро будут решаться проблемы, связанные с аудиторской деятельностью, будет напрямую зависеть «здоровье» национальной экономики в целом.

# Список используемой литературы

1. Закон Кыргызской Республики «Об аудиторской деятельности», принятый Законодательным собранием Жогорку Кенеша Кыргызской Республики 28 июня 2002 года.

2. Закон Кыргызской Республики «Об аудиторской деятельности» от 3 июня 1998 года.

3. Приказ от 13 сентября 1993 года N 47п/3 об утверждении Положения о Совете по аудиторской деятельности Кыргызской Республики.

4. Положение о Совете по аудиторской деятельности Кыргызской Республики от 7 июля 1997 года №236/П.

5. Указ Президента Кыргызской Республики Об образовании Государственной комиссии по аудиторской деятельности при Правительстве Кыргызской Республики 14 января 1999 года УП № 5.

6. Положение о Государственной комиссии при Правительстве Кыргызской Республики по стандартам финансовой отчетности и аудиту от 28 февраля 2001 года №67.

7. Постановление Правительства КР О Международных стандартах аудита в Кыргызской Республике, г.Бишкек, Дом Правительства от 22 апреля 2003 года N 235

8. Аренс Э. А., Лоббек Дж. К. Аудит.— М.: Финансы и статистика, 1995.

9. Андреев В. Д. Практический аудит / Справочное пособие.— М.: Экономика, 1994.

10. Аудит в России / Под ред. Ю. А. Данилевского.— М., 1994.

11. Биримкулова К.Д. к.э.н. Аудит: Проблемы и решения. Под редакцией к.э.н. Чаловой К.Ч. – Б.:Шам 1998. – 464с.

12. Данилевский Ю. А. Аудит: организация и методика проведения.—М., 1992.

13. Дмитриенко Т.М., Чаадаев С.Г. Судебная (правовая) бухгалтерия. – М.: «ПРОСПЕКТ», 1998. – 336с.

14. Додж Рой. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита.— М.: финансы и статистика, ЮНИТИ, 1992.

15. Малькова Т. Н. Древняя бухгалтерия: какой она была? - М., 1995.

16. Овсийчук М.Ф. “Аудит. Организация. Методика проведения”, Москва, 1996 год.

17. Правовые основы бухгалтерского учета и аудиторской деятельности / Под ред. С.Г. Чаадаева. – М.: Юристъ, 1999. – 416с.

18. Робертсон Джек К. Аудит.— М.: KPMG, «Контакт», 1993.

19. Скобара В.В. Аудит: методология и организация. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 1998. – 576с.

20. Суйц В. П., Смирнов Н. Б. Основы российского аудита. - М.: Анкил, 1997.

21. Суйц В.П., Ахметбеков А.Н., Дубровина Т.А. Аудит: общий, банковский, страховой. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 556с

22. Терехов А.А. Аудит. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 512с.

23. Чекин В.Д. Курс лекций по аудиту. – М.: Финстатинформ, 1997. – 190 с.

24. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. Учебное пособие. – М.: ИНФРА-М, 1995.

25. Болонин Н. Какое будущее у российского аудита? // Современный бухучет. – 2000. - № 6. – с.4-8.

26. Валебникова Н.В. О кодексе профессиональной этики // Бухгалтерский учет. – 1997. - № 3. – с.21-23.

27. Веренков А.И. Место в рейтинге и показатели деятельности аудиторских фирм // Консультант. –1999. – № 12. – с.81-84.

28. Данилевский Ю.А. Становление аудита в России // Бухгалтерский учет. – 1995. - № 2. – с.39.

29. Дьяконова И. Американский аудит в годы «Великого кризиса» // Бизнес и банки. – 1999. - № 44. – с.8.

30. Меньшикова Г. Кому нужен аудит? // Курган и курганцы. – 2000. – 17 марта. – с.2.

31. Меньшикова Г. Больше аудиторов – хороших и разных! // Курган и курганцы. – 2001. – 31 янв. – с. 2.

32. Журнал «Главный бухгалтер»/декабрь 2002. Интервью с директором аудиторской фирмы «Аудит-Консалтинг» Самарской Е.Ф., с. 2-3.

33. Журнал «Главный бухгалтер»/сентябрь 2002. Интервью с Заместителем Председателя Государственной комиссии при Правительстве Кыргызской Республики по стандартам финансовой отчетности и аудиту Садыковым К.Р., с. 2-4.

34. Журнал «Налоги и Право»/декабрь 2002, № 3. Реформа бухгалтерского учета, с.22-23.

35. Журнал «Рынок капиталов»/октябрь 2001 № 10. Капитал аудита – люди, этика, знания./Добрецова Н.,с 24-27.

36. Социально-экономическое положение города Бишкек. Бишкекское городское управление государственной статистики. (Январь 2003).

37. www.oba.kg.

38. www.caa.kg.

39. www.sti.gov.kg.

40. www.gov.kg.