Основы аудита

Введение

Истекшее десятилетие рыночных преобразований в России заставило экономически активное население по - новому взглянуть на многие проблемы управления и контроля. Руководители различного уровня, учётный персонал предприятий и практикующие аудиторы чётко 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 России возрождается не на пустом месте, то нужно максимально использовать наши собственные достижения, наш немалый опыт в области управления и контроля.

В конце этого века (как и вначале) В России вновь произошёл крупнейший в мире передел собственности, но национально ориентированный капитал. Который должен оберегать аудитор, ещё очень слаб и хил. Пока он страдает от провокационно - карательного характера налоговой системы, и от явного криминалитета. Тем не менее именно национально ориентированный капитал больше всего нуждается в становлении сильного правового государства, в действенных и авторитетных аудиторских услугах. Ему нужны хотя бы условные гарантии выживаемости. Новые приоритеты в политике и экономике, начавшаяся приватизация и переход торговых, строительных и бытовых предприятий, промышленного и агропромышленного комплекса к рынку ещё на рубеже 80-90 -х гг. объективно вызвали соответствующую потребность. Они породили и развивали, обостряли спрос на аудиторские услуги.

В нашей стране аудит зародился в конце 80-х годов и стал быстро развиваться. Аудитор превратился в весьма важную и престижную фигуру на возрождающемся рынке России. Аудиторы напряжённо работают, сами проводят к рынку через российскую правовую и учётную трясину не без оснований колеблющихся акционеров, а также более энергичных предпринимателей и представителей властных структур всех уровней управления страной.

1. Понятие, виды и задачи аудита

В соответствии с Указом Президента № 2263 от 22.12.93.г. «Об аудиторской деятельности в РФ» (далее - Указ Президента) и утверждёнными им Временными правилами осуществления аудиторской деятельности в РФ ( далее - Временные правила), -- «Аудиторская деятельность – аудит представляет собой предпринимательскую деятельность аудиторов (аудиторских фирм) по осуществлению независимых вневедомственных проверок бухгалтерской (финансовой отчётности), платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов, а также оказанию других аудиторских услуг».

Аудиторская проверка устанавливает достоверность бухгалтерской (финансовой) отчётности экономических субъектов и соответствия совершённых ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в РФ. Осуществляется наряду с финансовым контролем за деятельностью экономических субъектов, который проводится специально уполномоченными государственными органами в соответствии с законодательством РФ. [2, 125]

Проводится специально аттестованными специалистами - аудиторами, работающими:

- в составе аудиторских фирм (Аудиторские фирмы – юридические лица ( в том числе иностранные и созданные совместно с иностранными лицами), имеющие любую организационно - правовую форму, предусмотренную законодательством (кроме ОАО). Осуществляют аудиторскую деятельность при условии, что доля в уставном капитале аттестованных аудиторов и (или) получивших лицензию аудиторских фирм составляет не менее 51%);

- самостоятельно (Аудиторы - физические лица, имеющие квалификационный аттестат и зарегистрированные как предприниматели).

Деятельности как самостоятельных аудиторов , так и аудиторских фирм, должно сопутствовать включение их в Государственный реестр аудиторов и аудиторских фирм. Обязательным условием осуществления аудиторской деятельности является наличие лицензии, выданной в установленном законодательством порядке на проведение определённого вида аудита.

Виды лицензий: - банковский аудит;

* аудит бирж;
* аудит внебюджетных фондов;
* аудит инвестиционных институтов;
* аудит страховых организаций;
* общий аудит (аудит иных экономических объектов).

Основными целями аудиторской деятельности являются: А)- установление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов. Достоверность - форма обнаружения истины, обоснованная каким - либо способом. А основой достоверности бухгалтерской отчётности является отсутствие существенных нарушений установленного порядка ведения бухгалтерского учёта и составления финансовой отчетности. Подтверждение аудитором соответствия осуществления данной финансовой деятельности предприятия установленным нормам является условием признания достоверности. В этом случае аудитор действует как в публичных интересах, так и в частных интересах самого субъекта, заинтересованного в истинности своих представлений о соответствии действительного состояния дел на предприятии изложенному в формах отчётности.

Б)- установление соответствия совершённых экономическими субъектами финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в РФ.

Всё, что делает аудитор в процессе проверки, направлено в первую очередь на достижение главной цели --- сформировать мнение о проверенных фактах. По существу аудит состоит в том, чтобы найти и оценить доказательства, подтверждающие мнение аудитора о соответствии фактов установленным критериям. «Типы полученных доказательств и критерии, используемые при их оценке, могут меняться, но во всех случаях основой процесса аудита является их получение и оценка» («Положение об основных концепциях аудита», с.2). Например, при финансовом аудите доказательствами, показывающими степень соответствия содержащихся в финансовом отчёте утверждений общепринятым принципам учёта, служат лежащие в его основе учётные данные (такие документы, как журналы, главные книги и др. и подтверждающая их информация из счетов- фактур, материалов проверки, а также полученная путём опросов, наблюдений, фактического осмотра имущества и изучения переписки с заказчиками). Прежде чем сделать вывод о том, что факты соответствуют объективным критериям, аудитор должен не только собрать, но и оценить полученные свидетельства.

2. Правовое и нормативное регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации

2.1. Система нормативного регулирования аудиторской деятельности в РФ

К правовым и законодательным документам по аудиторской деятельности в Российской Федерации относятся:

* Гражданский кодекс Российской Федерации;
* Федеральный закон "Об аудиторской деятельности" N 119-ФЗ от 7 августа 2001 г. (в ред. ФЗ от 14.12.2001 N 164-ФЗ);
* Федеральный закон "О лицензировании отдельных видов деятельности" от 8 августа 2001 г. N 128-ФЗ;
* постановление Правительства Российской Федерации от 6 февраля 2002 г. N 80 "О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации";
* Положение о лицензировании аудиторской деятельности, утвержденное Постановлением Правительства Российской Федерации от 29 марта 2002 г. N 190;
* Об аудиторских проверках федеральных государственных унитарных предприятий. Постановление Правительства РФ от 29.10.2000 N 81;
* Правила (стандарты) аудиторской деятельности. Комиссия по аудиторской деятельности при Президенте РФ. (Протоколы N 1 от 9 февраля 1996 г., N 6 от 25 декабря 1996 г., N 2 от 22 января 1998 г., N 4 от 15 июля 1998 г., N 2 от 18 марта 1999 г., N 3 от 27 апреля 1999 г., 20 августа 1999 г., 20 октября 1999 г., N 1 от 11 июля 2000 г.).

 В РФ система нормативного регулирования аудиторской деятельности находится в стадии становления. Происходит процесс определения прав и обязанностей органов, регулирующих аудиторскую деятельность, определение роли и функций государственных и общественных аудиторских организаций.

Среди представленных концепций и систем регулирования наиболее целесообразной нам представляется многоуровневая система нормативного регулирования аудиторской деятельности. Эта система включает 4 уровня.

2.2. Федеральный закон

Принятие Федерального закона "Об аудиторской деятельности" (N 119-ФЗ от 7 августа 2001 г.) знаменует новый (третий) этап аудиторской деятельности в РФ. Значение закона состоит прежде всего в том, что он подтвердил окончательное становление системы российского аудита и создал перспективы его дальнейшего развития. Аудит занял свое место среди других видов финансового контроля, и, наконец, Россия может считаться страной, имеющей непременный атрибут рыночной экономики - аудит. Закон был подготовлен рабочей группой с участием представителей МФ РФ, профессиональных аудиторских объединений, их региональных структур, работников научных учреждений и вузов и аудиторов-практиков.

Закон представляет собой концептуальный документ, в котором сосредоточены правовые и нормативные положения аудиторской деятельности в РФ. Он должен рассматриваться в контексте других важнейших правовых документов: Гражданского кодекса РФ, Налогового кодекса РФ, Федерального закона "О бухгалтерском учете", Федерального закона "О лицензировании отдельных видов деятельности" (в ред. от 12.05.2000 г.) и др.

Федеральный закон включает 22 статьи, в которых отражены основные понятия и аспекты аудиторской деятельности, сопутствующих аудиту услуг, аудитора и аудиторской организации. Приведены права и обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, а также права и обязанности аудируемых лиц и/или лиц, заключивших договор оказания аудиторских услуг. [1,57]

В законе дано определение обязательного аудита и приведены критерии его проведения, определено понятие аудиторской тайны, правил (стандартов) аудиторской деятельности, аудиторского заключения, включая заведомо ложное. Рассмотрено понятие независимости аудиторов, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. Определен порядок осуществления контроля работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, аттестации аудиторов и лицензирования на право осуществления аудиторской деятельности.

Три статьи закона посвящены вопросам управления аудиторской деятельностью, включая описание уполномоченного федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности, Совета по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе и аккредитованных профессиональных аудиторских объединений. В законе определена ответственность за нарушение законодательства Российской Федерации об аудите. В соответствии с Федеральным законом должны быть приведены в соответствие все нормативные акты по аудиторской деятельности (по аттестации, лицензированию и др.) в РФ.

2.3. Аудиторские стандарты

До принятия закона об аудиторской деятельности в РФ классификация стандартов предусматривала деление их на внешние и внутренние. Первые подразделялись на международные и национальные.

Международные аудиторские стандарты, разработанные в 1994 г., включают 45 стандартов и подразделяются на следующие 10 групп: вводные замечания, ответственность, планирование, внутренний контроль, аудиторские доказательства, использование работы других (третьих) лиц, выводы и отчеты в аудите, специализированные области, задания, положения по международной практике аудита.

Международные стандарты аудита (International Standards of Auditing - ISA) выпускает Международная федерация бухгалтеров (International Federation of Accountants - IFAC), в которую входят национальные бухгалтерские организации более 130 стран. Россия в IFAC представлена Институтом профессиональных бухгалтеров РФ.

Международные стандарты аудита (МСА) стали выпускаться в 70-е годы ХХ в. и часто претерпевали изменения. В настоящее время они имеют трехзначную нумерацию. Последняя их редакция была выпущена в 1994 г., но на этом работа не закончилась, ежегодно вносятся изменения, хотя они и имеют незначительный характер.

Что касается национальных (российских) стандартов, то в течение 1996-2000 гг. в РФ было создано 38 правил (стандартов) по аудиторской деятельности. Практически весь российский аудит сегодня использует именно эти правила (стандарты), и они выполняют роль основной методологической базы аудиторской деятельности.

К внутренним стандартам относятся правила (стандарты) аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. Эта работа также велась и ведется аудиторскими фирмами и аудиторами-предпринимателями. [4, 125]

В новой классификации в соответствии с Федеральным законом (ст.9) предусмотрено, что:

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

2. Правила (стандарты) аудиторской деятельности подразделяются на: федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности, действующие в профессиональных аудиторских объединениях, а также правила (стандарты) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов (в ред. Федерального закона от 14.12.2001 N 164-ФЗ).

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

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

5. Профессиональные аудиторские объединения вправе, если это предусмотрено их уставами, устанавливать для своих членов внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности, которые не могут противоречить федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности. При этом требования внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности не могут быть ниже требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности (п.5 в ред. Федерального закона от 14.12.2001 N 164-ФЗ).

6. Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе устанавливать собственные правила (стандарты) аудиторской деятельности, которые не могут противоречить федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности. При этом требования правил (стандартов) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов не могут быть ниже требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности и внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности профессионального аудиторского объединения, членами которого они являются (п.6 в ред. Федерального закона от 14.12.2001 N 164-ФЗ).

7. Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы в соответствии с требованиями законодательных и иных нормативных правовых актов Российской Федерации и федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности вправе самостоятельно выбирать приемы и методы своей работы, за исключением планирования и документирования аудита, составления рабочей документации аудитора, аудиторского заключения, которые осуществляются в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Созданные 38 российских правил (стандартов) будут использованы для создания федеральных правил (стандартов).

Одновременно профессиональные аудиторские объединения России, например Аудиторская палата, должны начать работу по созданию своих внутренних стандартов. Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы должны продолжить работу по созданию и обновлению внутренних стандартов своих фирм.

Российские правила (стандарты) включают 11 групп, из них 10 групп соответствуют группам международных стандартов, а 11-я группа имеет название "Образование и подготовка кадров" и включает стандарты "Образование аудитора" и "Программы квалификационных экзаменов, порядок сдачи этих экзаменов, формирование экзаменационных комиссий и регламент их работы".

Российские правила (стандарты) в основном имеют единую структуру построения и содержат обычно следующие разделы:

* Общие принципы правила (стандарта).
* Основные понятия и определения (если необходимо), используемые в стандарте.
* Сущность стандарта.

Практические приложения.

В разделе "Общие принципы правила (стандарта)" отражаются:

* цель и необходимость разработки данного стандарта;
* объект стандартизации;
* сфера применения стандарта;
* взаимосвязь с другими стандартами.

В разделе "Основные понятия и определения, используемые в стандарте" содержатся новые термины и их краткая характеристика.

В разделе "Сущность стандарта" формулируется проблема, требующая описания, проводится ее анализ и приводятся методы решения.

В раздел "Практические приложения" включаются различные приложения: схемы, таблицы, образцы документов и др.

Стандарт, так же как и другие нормативные документы, должен содержать такие непременные реквизиты, как номер стандарта, дата ввода в действие, цель разработки, сфера применения стандарта, анализ проблемы, возможные процедуры решения проблемы.

Структура документа для оформления стандарта следующая: титульный лист, содержание, собственно текст стандарта, приложения к документу (по необходимости).

Первая группа "Вводные замечания" включает 3 стандарта и содержит перечень терминов по аудиторской деятельности, требования к внутренним стандартам аудиторских организаций, состав и содержание сопутствующих услуг.

Вторая группа "Ответственность" включает 9 стандартов, посвященных ответственности аудиторов и аудиторских фирм. В этих стандартах рассмотрены вопросы внутреннего и внешнего контроля аудиторской деятельности, проверки соблюдения нормативных актов при проведении аудита, права и обязанности лиц, осуществляющих аудит, письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита. Третья группа "Планирование" включает 3 стандарта, относящихся к планированию аудиторской проверки.

Четвертая группа "Внутренний контроль" содержит 2 стандарта, которые имеют отношение к процедурам внутреннего контроля, в том числе условия компьютерной обработки данных у клиента.

Пятая группа "Аудиторские доказательства" включает 9 стандартов, посвященных важнейшим аспектам аудита: методам сбора аудиторских доказательств, аналитическим процедурам, аудиторской выборке, использованию оценочных показателей в бухгалтерском учете и др.

Шестая группа "Использование работы третьих лиц" включает 3 стандарта, в которых рассматриваются вопросы использования для проведения аудита экспертов, работы внутреннего аудитора и другой аудиторской фирмы.

Седьмая группа "Выводы и отчеты в аудите" - это 3 стандарта, посвященные вопросам составления отчетов и выводов, разработки заключения, порядку оформления письменной информации аудитора руководству экономического субъекта.

Восьмая группа "Специализированные области" включает 2 стандарта. В этой группе содержатся материалы, посвященные проведению аудита по специальным аудиторским заданиям, изучению прогнозной финансовой информации.

В девятой группе "Задания" пока нет разработанных стандартов.

Десятая группа "Положения по международной практике аудита" включает 4 стандарта. Здесь рассмотрены вопросы использования компьютеров, общения с налоговыми органами.

Одиннадцатая группа "Образование и подготовка кадров" включает один стандарт, посвященный вопросам образования аудиторов и программе для сдачи экзаменов.

Разработанные отечественные аудиторские правила (стандарты) аудита позволяют значительно повысить квалификацию аудиторов и качество аудиторских проверок.

Аудиторские стандарты являются также основанием в суде для доказательства качества проведения аудита и в зависимости от того, насколько отступил аудитор от стандарта, определяется мера ответственности аудитора. Аудитор, допустивший в своей практике отступление от какого-либо стандарта, должен объяснить причину этого.

Значение аудиторских стандартов состоит в том, что они:

1. способствуют обеспечению высокого качества аудиторской проверки;
2. содействуют внедрению в практику аудита новых научных достижений;
3. определяют действия аудитора в конкретных ситуациях.

Внутренние стандарты аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов представляют собой документы, детализирующие и регламентирующие единые требования к осуществлению и оформлению аудиторских услуг. Эти документы, как правило, должны быть приняты и утверждены аудиторской организацией с целью обеспечения эффективности практической работы и ее адекватности принятым российским правилам (стандартам) аудиторской деятельности. [6, 57]

Применение внутренних стандартов в аудиторских организациях способствует:

а) соблюдению требований внешних аудиторских правил (стандартов);

б) уменьшению трудоемкости аудиторских проверок;

 в) использованию для проведения аудита аудиторов-ассистентов;

г) увеличению объема выполняемых аудиторских услуг.

Использование внутренних стандартов позволяет сформулировать единые базовые требования к сотрудникам аудиторской организации при проведении аудита и выполнении сопутствующих аудиту услуг.

Внутренние (внутрифирменные) стандарты целесообразно разработать в виде следующих блоков:

* по структуре фирмы, технологии организации, выполняемым функциям и другим особенностям ее функционирования;
* стандарты, расшифровывающие, дополняющие и уточняющие положения российских правил (стандартов);
* методики проведения аудиторских проверок по разделам и счетам бухгалтерского учета;
* по организации сопутствующих аудиту услуг.

В первый блок входят стандарты, определяющие организационно-экономические аспекты деятельности аудиторской фирмы, права и обязанностей сотрудников, оплату труда, организацию планирования, заключение договоров по видам работ и др. Второй блок внутренних стандартов дополняет и расшифровывает положения российских правил (стандартов), они могут быть классифицированы по таким группам, как:

а) ответственность аудиторов;

б) планирование аудита;

в) изучение и оценка системы внутреннего контроля экономического субъекта;

г) получение аудиторских доказательств;

д) использование работы третьих лиц;

е) порядок формирования выводов и заключений в аудите;

ж) специализированные внутренние стандарты.

К специализированным относятся следующие внутренние стандарты: по подготовке заключений аудитора по специальным аудиторским заданиям; отражающие специфические аспекты проведения аудита кредитных учреждений; отражающие специфические вопросы проведения аудита страховых организаций и обществ взаимного страхования; отражающие специфические аспекты проведения аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов; отражающие специфические особенности проведения аудита других экономических субъектов.

Третий блок стандартов посвящен методикам проведения аудиторских проверок по разделам и счетам бухгалтерского учета. Такие стандарты включают конкретные методики, процедуры, рабочие таблицы, макеты, классификаторы, инструкции. Особенно полезны такие методики для начинающих аудиторов и аудиторов-ассистентов, помогая им застраховаться от грубых ошибок и примерно в 80% случаев принять правильное решение.

Четвертый блок стандартов разрабатывается в тех случаях, когда аудиторские фирмы выполняют сопутствующие аудиту виды услуг. Такие стандарты составляются по организации бухгалтерского учета, принципам восстановления учета, автоматизации учета и др.

Аудиторские внутрифирменные стандарты должны удовлетворять следующим требованиям:

* целесообразность - при разработке стандартов следует учитывать их практическую значимость, актуальность и приоритетность;
* преемственность и непротиворечивость - стандарты должны обеспечивать согласованность и взаимосвязь с остальными внутренними стандартами;
* полнота и детализация - внутренние стандарты должны комплексно охватывать все вопросы исследуемой проблемы и детально их освещать;
* единство терминологической базы - обеспечение единства трактовки терминов во всех стандартах и документах.

Разработка и внедрение внутрифирменных стандартов - это трудоемкая и продолжительная работа, нацеленная на перспективу. Рекомендации по созданию внутренних аудиторских стандартов приведены в российском стандарте "Требования к внутренним аудиторским стандартам аудиторских организаций".

Внутренние стандарты являются частью организационно-распределительной документации и системы внутреннего контроля аудиторской организации. Внутренние стандарты должны содержать такие реквизиты, как порядковый номер стандарта, дата ввода в эксплуатацию, название и цель стандарта, сфера применения. [4, 19]

Наличие системы внутренних стандартов и ее методологического сопровождения служит показателем профессионализма деятельности аудиторской организации. Внутренние стандарты - интеллектуальная собственность аудиторской организации, ее ноу-хау. Сотрудники не должны разглашать содержание внутренних стандартов и использовать их вне деятельности своей организации. Внутренние стандарты могут предусматривать регламентирование ответственности за невыполнение их специалистами аудиторской организации.

3. Правовое значение аудиторского заключения

Результатом аудиторской проверки является заключение аудитора (аудиторской фирмы). Временные правила определили заключение аудитора как особый документ, имеющий юридическое значение для всех юридических и физических лиц, органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления и судебных органов; в случае поручения государственных органов Временные правила уравняли его с заключением экспертизы, назначенной в соответствии с процессуальным законодательством РФ.

С 1997 г., как мы уже отмечали, в соответствии с ФЗ № 129- ФЗ от 21.11.96г. «О бухгалтерском учёте» -- аудиторское заключение включается в состав годовой бухгалтерской отчётности определённых экономических субъектов как обязательный элемент этой отчётности. В условиях России это повысило значение аудиторского заключения, выполняющего роль важнейшего средства передачи информации. От аудитора однозначно требуется: а)- либо выразить мнение относительно бухгалтерской отчётности в целом;

б)- либо заявить, что составить такое мнение об отчётности не представляется возможным, и привести причину данного обстоятельства.

Заключение состоит из 3-х частей:

Вводная часть (реквизиты аудитора);

Аналитическая часть

а)- наименование экономического субъекта, период деятельности, за который проводилась проверка);

б)- результаты экспертизы организации бухгалтерского учёта, составления соответствующей отчётности и состояния внутреннего контроля;

в)- факты выявленных существенных нарушений установленного порядка ведения бухгалтерского учёта, а также нарушений законодательства;

Итоговая часть ( Запись о подтверждении достоверности бухгалтерской отчётности экономического субъекта. Именно эту часть заключения экономический субъект обязан предоставлять заинтересованным лицам, поскольку в ней в концентрированном виде даётся оценка его хозяйственной деятельности и ведения финансового учёта).

Выводы, изложенные в итоговой части аудиторского заключения, представляют публичный интерес для государства и частный для самого предприятия, нуждающегося в знании истинного положения финансовых дел.

Основные виды аудитов, аудиторских услуг и виды аудиторов, а также условия и виды аудиторской деятельности достаточно разнообразны, а также то , что, обслуживая очередного клиента аудитор должен чётко определить характер проводимой им работы, и степень ограничения собственной ответственности - во многом это определяется теми формами аудиторского заключения, которые он сочтёт уместными и единственно верными, соответствующими результатам работы.

Например, фирма может просто оказывать своим клиентам помощь в восстановлении бухгалтерского учёта, но в таком случае она не имеет права подвергать её аудиту (будет нарушен принцип независимости аудитора, ибо он будет вынужден давать оценку результатам своей собственной работы). В этом случае будут уместны весьма многие заключительные процедуры: составление акта сдачи - приёма выполненных работ и т.д. Но представление аудиторского заключения, конечно же будет совсем неуместным. И по Временным правилам аудиторы могут даже понести строгую ответственность за представление аудиторского заключения такому клиенту.

Аудиторское заключение составляется по одной из следующих форм:

1)- безусловно положительное (мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчётности экономического субъекта означает, что эта отчётность подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов экономического субъекта на отчётную дату и финансовых результатов его деятельности за отчётный период исходя из нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учёт и отчётность в РФ.

2)- условно положительное ( мнение означает, что отчётность во всех существенных аспектах обеспечивает отражение, за исключением определённых в аудиторском заключении обстоятельств (например, если некорректности в бухгалтерской отчетности, выявленные аудиторами в ходе проверки, являются существенными и определяющими, но не нарушающими концепции действующего предприятия (не грозящие ему банкротством))).

3)- отрицательное заключение ( мнение означает, что отчётность во всех существенных аспектах не обеспечивает отражение (например, выявленные аудиторами некорректности в бухгалтерской отчётности являются в высшей степени существенными и определяющими либо администрация предприятия отказывается представлять существенную часть первичных документов, данных бухгалтерского учёта и других документов, необходимых для подтверждения бухгалтерской отчётности)).

4)- аудиторское заключение с отказом выражения мнения ( аудиторы не могут выразить и не выражают мнение о достоверности проверенной отчётности во всех существенных аспектах ). Отказ от выражения мнения возникает в особых, строго регламентируемых случаях. Как правило, это неординарные, из ряда вон выходящие случаи, с весьма трудным прогнозированием последствий. Например, потеря аудитором независимости, существенные события после даты баланса или неопределённость ситуации, ограничение сферы аудита экономическим субъектом или обстоятельствами. [3, 67]

Заключение

К правовым и законодательным документам по аудиторской деятельности в Российской Федерации относятся:

* Гражданский кодекс Российской Федерации;
* Федеральный закон "Об аудиторской деятельности" N 119-ФЗ от 7 августа 2001 г. (в ред. ФЗ от 14.12.2001 N 164-ФЗ);
* Федеральный закон "О лицензировании отдельных видов деятельности" от 8 августа 2001 г. N 128-ФЗ;
* постановление Правительства Российской Федерации от 6 февраля 2002 г. N 80 "О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации";
* Положение о лицензировании аудиторской деятельности, утвержденное Постановлением Правительства Российской Федерации от 29 марта 2002 г. N 190;
* Об аудиторских проверках федеральных государственных унитарных предприятий. Постановление Правительства РФ от 29.10.2000 N 81;
* Правила (стандарты) аудиторской деятельности. Комиссия по аудиторской деятельности при Президенте РФ. (Протоколы N 1 от 9 февраля 1996 г., N 6 от 25 декабря 1996 г., N 2 от 22 января 1998 г., N 4 от 15 июля 1998 г., N 2 от 18 марта 1999 г., N 3 от 27 апреля 1999 г., 20 августа 1999 г., 20 октября 1999 г., N 1 от 11 июля 2000 г.).

В РФ система нормативного регулирования аудиторской деятельности находится в стадии становления. Происходит процесс определения прав и обязанностей органов, регулирующих аудиторскую деятельность, определение роли и функций государственных и общественных аудиторских организаций.

Библиографический список

1. Закон об аудиторской деятельности.
2. Адамс Р. "Основы аудита". - Москва, ЮНИТИ, 2003 г.- 250 с.
3. Аудит в России: законодательство, стандарты.(под редакцией Ю. Данилевского). - М., Аудиторская фирма "Контакт", 2002 г.-348 с.
4. Кармайкл Д. и др. "Стандарты и нормы аудита". -Москва, ЮНИТИ, 2002 г.-257 с.
5. Мамонова И. Д., Ширинская 3. Г. И др. Банковский аудит. - Москва : Бухгалтерский учет, 2004 г.-367 с.
6. Нидлз Б. И др. Принципы Бухгалтерского учета. Пер. с англ./ Под ред. Я. В. Соколова. - М.: Финансы и ста­тистика, 2003 г.-540с.