

## 4. ОБЩИЙ АУДИТ

### 4.1. НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТА В РОССИИ И ЗА РУБЕЖОМ: СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АСПЕКТ

Городилов М.А., доцент кафедры учета, аудита и экономического анализа

ГОУ ВПО «Пермский государственный университет»

В статье рассматриваются актуальные вопросы, связанные с развитием системы нормативного регулирования за рубежом и в России. Рассматривается новейший период мировой истории аудита. Отмечается, что наиболее важной проблемой в рассматриваемой сфере является необходимость обеспечения надлежащего качества аудита. Нарушение профессиональных принципов и стандартов приводит к возникновению такого явления как кризис аудита. Рассматриваются причины возникновения данного явления, а также даются рекомендации по предотвращению широкого распространения его в нашей стране. Статья представляет не только научный, но и практический интерес.

#### 1. НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТА НА СЕГОДНЯШНИЙ ДЕНЬ: ОПЫТ ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН

На рубеже XX-XXI вв. в мире обострилась проблема независимости и качества оказания аудиторских услуг. Речь идет даже не о какой-то временной неблагоприятной ситуации, а скорее о кризисе доверия пользователей к финансовым отчетам компаний-эмитентов и заключениям аудиторов об их достоверности.

Так, в конце августа 2002 г. прекратила свое существование всемирно известная аудиторская компания Arthur Andersen после почти векового периода успешной деятельности<sup>1</sup>. Следует вспомнить хотя бы о том, что Andersen до недавнего времени входил в пятерку крупнейших аудиторских организаций мира, а его доход за 2001 г. (по данным International Accounting Bulletin) составил 9,34 млрд. долл. Некогда сильнейшая бухгалтерская корпорация потеряла большую часть своих подразделений и сотрудников. От услуг Andersen отказались более 1200 компаний-клиентов. Причиной этому стали нарушения, допущенные Arthur Andersen при проверке финансовой отчетности энергетической корпорации Enron (седьмой по величине в Соединенных Штатах), которые были выявлены в результате расследования обстоятельств ее банкротства. Аудиторская компания в течение десятилетнего периода помогала создавать видимое финансовое благополучие своему клиенту, в результате чего акционерам корпорации был нанесен значительный ущерб.

Впоследствии выяснилось, что задолго до этих событий, после того как финансовое состояние Enron ухудшилось в результате нескольких неудачных сделок, руководство компании спланировало и реализовало схемы сокрытия убытков в финансовой отчетности. Менеджеры компании учредили ряд фирм, в основном в оффшорных зонах, с которыми Enron вступил в парт-

нерские отношения, образовав товарищества с ограниченной ответственностью. Фирмы-товарищи стали скупать неликвидные активы у Enron, вместе с которыми выводились и обязательства компании. С Enron лжепартнеры расплачивались акциями материнской компании, полученными от Enron в качестве вклада в уставный капитал и показанными в финансовой отчетности компании как активы. Известно, что на одних только Каймановых островах Enron были учреждены более 700 подставных фирм, а по всему миру – более трех тысяч. Этим были достигнуты внушительные результаты финансово-хозяйственной деятельности компании: сумма активов Enron накануне банкротства составляла 47,3 млрд. долл., а доходы за 2000 г. равнялись 101 млрд. долл. В ноябре 2001 года, после того как в финансовой отчетности Enron были выявлены искажения, компания пересмотрела свою прибыль за период с 1997 г., уменьшив их на 586 млн долл.

Это не единственный случай, когда аудиторы подтверждали достоверность финансовых отчетов компаний в случаях, когда в них содержались искажения. Расследование, проведенное Комиссией по биржам и ценным бумагам США (SEC) в отношении корпорации Хегох, показало, что ее финансовая отчетность также составлялась с нарушениями, в результате которых ее доходы за период с 1997 по 2001 г. оказались завышены на 3 млрд. долл. Аудитором Хегох была аудиторская компания KPMG. Другая небезызвестная аудиторская организация – PriceWaterhouseCoopers (PwC) – была оштрафована в Соединенных Штатах за нарушение стандартов независимости при проведении аудита корпорации – производителя косметики Avon. Представляет интерес подход, разработанный компанией WorldCom в отношении бухгалтерского учета своих расходов: на практике менеджеры переводили текущие расходы в разряд капитальных. Поскольку текущие расходы учитываются и уменьшают размер прибыли в том отчетном периоде, в котором они возникли, а капитальные затраты амортизируются в течение ряда последующих периодов, такой способ позволил компании в течение трех лет завысить ее доходы в целом на 7,2 млрд. долл.<sup>2</sup>. Примечательно, что аудитором WorldCom также являлся Arthur Andersen. И KPMG, и PriceWaterhouseCoopers, как и Andersen, входили в пятерку крупнейших (хотя сейчас говорят уже о четверке).

Во всех изложенных выше случаях исполнительным руководством аудируемых организаций завышались показатели прибыли от финансово-хозяйственной деятельности, в результате чего создавался ажиотажный спрос на их акции, в то время как аудиторские организации во многом способствовали финансовым махинациям.

Указанное явление в западной литературе получило название «управление доходами». В частности, Healy и Wahlen определяют управление доходами (earnings management) как использование менеджерами методов оценки при группировке данных бухгалтерского учета и подготовке финансовой отчетности с целью внесения [искажений] в последнюю и введения тем самым в заблуждение собственников относительно

<sup>1</sup> При написании данного раздела использованы материалы печати, опубликованные на официальных сайтах Консультационной группы «Юникон/МС», ООО «Издательство «Остров», в 2002 г.

<sup>2</sup> Для российских предприятий и организаций, напротив, характерно завышение текущих расходов с целью «оптимизировать» налогообложение. – Прим. авт.

истинного положения дел в компании, либо воздействия на доходы от продаж<sup>3</sup>. Основная цель управления доходами заключается в преднамеренном введении в заблуждение собственников организации со стороны ее менеджмента относительно реального размера доходов компании. При этом существует целый спектр методов управления доходами – от вполне легальных до незаконных, связанных с намеренными искажениями статей отчетности.

Епгоп ввел в профессиональный оборот также и другой термин: «агрессивный бухгалтерский учет» (*aggressive accounting*) – неправильное отражение в финансовой отчетности организации информации об ее доходах с целью повышения привлекательности для инвесторов и раздувания курса акций<sup>4</sup>.

Основным стимулом для распространения данного явления на практике являются схемы выплаты вознаграждения исполнителям руководству компаний за достижение определенных показателей финансово-хозяйственной деятельности за отчетный период. Действительно, руководитель организации получает вознаграждение и остается на занимаемой должности на следующий год скорее всего только в том случае, если за прошедший отчетный период организацией будут достигнуты запланированные (бюджетные) показатели выручки от продаж, себестоимости, прибыли, рентабельности и т.д.

В условиях неблагоприятной рыночной конъюнктуры, наличия множества рисков либо из-за каких-то субъективных причин компании не всегда достигают необходимого уровня прибыли. В то же время топ-менеджеры компании стремятся во что бы то ни стало показать в финансовой отчетности ее акционерам рост доходов и то, что развитие компании обусловлено именно их эффективным управлением. Кроме того, является очевидным, что чем лучший финансовый результат деятельности организации будет показан в финансовой отчетности, тем выше будет цена акций соответствующего эмитента. (Ситуацию поэтому усугубляет положение, когда вознаграждение руководству организации по итогам работы за год выплачивается в виде акций данной компании.) При этом также немаловажным является то, что в условиях рыночной экономики текучесть высшего управляющего звена компании достигает внушительных масштабов. Именно эти факторы в совокупности и порождают такое явление, как «управление доходами».

На мировом рынке оказания аудиторских и сопутствующих аудиту услуг существуют и иные проблемы, связанные с качеством аудита. За последнее время конкурентная борьба за клиентов среди аудиторских организаций не ослабла, а, напротив, усилилась. В условиях давления цены «сверху» аудиторские организации уже не могут обеспечить качественное проведение аудита и полное соблюдение требований аудиторских стандартов, поскольку это сопряжено со значительными издержками и высокой стоимостью аудиторских услуг. Клиенты, напротив, заинтересованы в уменьшении до-

говорной цены, заставляя аудиторов проводить проверку по заведомо заниженным, демпинговым расценкам. В связи с этим качество работы аудиторов снижается в двух аспектах: качественном (вместо процедур проверки по существу начинают широко использоваться тесты контроля и аналитические процедуры) и количественном (уменьшаются объемы выборки). Это приводит также к тому, что заработная плата работников аудиторских организаций имеет тенденцию к снижению, что обуславливает высокую текучесть кадров. А это является предпосылкой того, что к проведению проверок допускаются работники аудиторских организаций, квалификация которых недостаточна и которые не имеют достаточного опыта и глубоких теоретических знаний.

В связи с этим следует отметить, что в условиях современной России указанная проблема еще более актуальна. Отечественный рынок аудиторских услуг существует сравнительно недавно, и реальный платежеспособный спрос на данный вид услуг еще формируется. Необходимо определенное время, чтобы общество в полной мере осознало значимость аудита как атрибута рыночной экономики.

Вышеизложенное свидетельствует о том, что основная причина столь противоречивой ситуации, сложившейся на мировом рынке оказываемых аудиторских и консалтинговых услуг, носит системный характер и вызвана негативным влиянием одного из принципов аудита, который можно сформулировать как платность. Указанный принцип вытекает из самого существа отношений между аудиторской и аудируемой организациями, которые выступают в роли заказчика и исполнителя. Таким образом, «черный аудит» характерен не только для российской действительности, а является серьезной проблемой для всей мировой общественности. Причем в последнем случае масштаб данного явления носит всеобъемлющий характер. Логично следует вывод о том, что пока существует принцип платности, аудиторская проверка не может быть в полной мере независимой и беспристрастной.

Можно ли утверждать в связи с этим, что платная форма независимого контроля достоверности финансовой отчетности, возникшая в XIX в., уже полностью изжила себя?

По мнению автора, на данный вопрос нельзя ответить утвердительно, поскольку аудит является атрибутом рыночной экономики. В условиях рынка ценовой фактор является одним из важнейших и, наряду с конкуренцией, обеспечивает наибольшую экономическую выгоду для покупателя – заказчика аудиторских услуг. Отказ от принципа «платности» может означать лишь одно – возврат к прежней форме контроля – ревизии. В то же время указанные проблемы вызывают необходимость принятия дополнительных мер по обеспечению принципа независимости аудита и аудиторов перед клиентами – заказчиками аудиторских услуг.

Основное противоречие заключается в том, что финансовая отчетность готовится под контролем исполнительного руководства и менеджеров организации, и в то же время является формой экономической оценки принятых ими управленческих решений за отчетный период.

Внешние и внутренние пользователи финансовых отчетов (инвесторы, кредиторы, государственные органы и др.) при принятии управленческих решений, к примеру, об инвестировании (кредитовании, дотировании и т.д.) средств основываются именно на данных

<sup>3</sup> Healy P.M., Wahlen J.M. A Review of the Earnings Management Literature and its implications for Standard Setting // *Accounting Horizons*. – 1999. – December. – P. 368. Цит. по: Johnson R. A review of recent audit history to explain the present crisis in auditing / Deakin University, School of Accounting and Finance, 2002. – 32 p.

<sup>4</sup> Lay defends accounting at Enron as 'aggressive' // *Bloomberg News*, The Associated Press. – 2006. – May 2. См. также: <http://www.investopedia.com>.

публичной финансовой отчетности анализируемой организации. В то же время они, как правило, не имеют возможности провести детальную проверку достоверности финансовой отчетности и правильности ведения бухгалтерского учета, на основе которого составлена отчетность рассматриваемой организации. Это вызвано не столько техническими проблемами, связанными с большим объемом финансовой информации, сколько конфиденциальностью последней. Именно в связи с этим возникает общественная потребность в аудиторской деятельности. (В соответствии с Кодексом этики профессиональных бухгалтеров Международной федерации бухгалтеров аудитор гарантирует клиенту обеспечить сохранность сведений, полученных в ходе проверки, и он не вправе использовать или разглашать третьим лицам информацию, полученную в ходе предоставления профессиональных услуг.)

Основной «продукт» оказания аудиторских услуг выражается в увеличении степени надежности финансовых отчетов и, как следствие, уменьшении уровня информационного риска, что подтверждается и международной, и отечественной практикой.

Таким образом аудитор в ходе аудита, помимо договора возмездного оказания услуг с клиентом, заключает также и другой «договор» – с обществом в лице пользователей финансовой отчетности данного клиента. И хотя эти отношения не являются материально-вещественными и документально оформленными, в то же время они имеют принципиально важное значение. Внешние и внутренние пользователи финансовой отчетности полагаются на независимость, объективность и компетентность аудиторов, на их беспристрастное суждение и выражение мнения по поводу финансовой отчетности клиента. Поэтому аудиторы должны осознавать свой долг и ответственность не только перед своими клиентами, но и перед всем обществом.

Если по каким-либо причинам доверие со стороны пользователей финансовой отчетности к аудиторам разрушается, то теряется смысл в проведении аудиторских проверок, поскольку аудиторы, как было отмечено ранее, призваны обеспечить более высокую степень надежности данных финансовой отчетности. Вот почему само существование и дальнейшее развитие профессии аудитора напрямую связано с обеспечением основополагающего принципа аудита – независимости.

Поэтому можно согласиться с мнением Р. Джонсона о том, что кризис доверия к профессии аудитора, сложившийся на Западе и вызванный нарушением принципа независимости, имеет крайне негативные последствия для мировой экономики в целом, поскольку хозяйствующие субъекты перестают рассматривать финансовую отчетность как основной источник достоверной информации для принятия решений об инвестировании средств, что неизбежно приводит к снижению объема инвестиций и, как следствие, упадку экономики в целом<sup>5</sup>.

Вместе с тем проблемы, столь громко заявившие о себе, заставляют разрабатывать новые подходы к оценке качества оказываемых аудиторских услуг и обеспечения на должном уровне (в первую очередь, со стороны государства) контроля за соблюдением аудиторами установленных норм. Все это обусловило необходимость существенного пересмотра законодательных основ про-

ведения аудита, касающихся в первую очередь контроля качества оказываемых аудиторских услуг.

30 июля 2002 г. Дж. Буш подписал закон Сарбэйна-Оксли (Sarbanes-Oxley Act of 2002), почти единогласно одобренный 25 июля Конгрессом США. Указанный нормативный акт существенно ужесточил государственный контроль над компаниями-эмитентами и установил серьезные меры ответственности в отношении нарушителей, включая уголовную.

Так, в соответствии с новым законом, руководитель и финансовый директор компании обязаны подтверждать правильность отчетов, представляемых в SEC<sup>6</sup>. За представление недостоверных сведений законом предусмотрен штраф в сумме до 1 млн. долл. или лишение свободы сроком до десяти лет. Лица, занимающие указанные должности, обязаны подтверждать, что представленный ими отчет содержит объективную информацию о финансовом положении компании и не содержит ошибочных, вводящих в заблуждение или неполных утверждений. Они также должны засвидетельствовать факт того, что в компании действует порядок проведения внутренних проверок, за соблюдение которого они несут ответственность.

В случае корректировки компанией-эмитентом своей финансовой отчетности, искаженной ранее, руководитель и финансовый директор обязаны возратить все полученные ими за прошедший год денежные премии и вознаграждения в форме акций, а также доходы, полученные от продажи акций за те отчетные периоды, в течение которых совершались неправомерные действия.

С момента вступления указанного закона в действие компании-эмитенты обязаны раскрывать дополнительный объем информации в своей периодической отчетности (обо всех значительных сделках, не отраженных в балансе, о проведении внутренних проверок и др.).

Остановимся подробнее на содержании второго раздела закона Сарбэйна-Оксли, устанавливающего новые требования к обеспечению независимости аудиторов.

Ст. 203 закона предполагается ограничение пятью годами срока работы аудиторов с компаниями. По мнению американских законодателей, периодическая ротация позволит если не устранить, то по крайней мере существенно снизить влияние проблемы финансовой зависимости аудиторской организации от клиента. Кроме того, аудиторов будет проверять специальная комиссия при SEC.

Другая проблема, которая рассматривается в настоящее время SEC, – это вопрос о том, возможно ли совмещение одной и той же фирмой оказания аудиторских и консультационных услуг. По мнению авторов закона Сарбэйна-Оксли, это недопустимо. Arthur Andersen обвиняют не только в подтверждении достоверности финансовой отчетности Enron, а также в разработке «серых» схем по выводу обязательств за баланс компании. В свете указанных событий вполне логично, что от аудиторов требуют отказаться от предоставления услуг, сопутствующих аудиту (в первую очередь, консультационных).

Так, ст. 201 закона Сарбэйна-Оксли прямо предусмотрено, что аудиторы наряду с профессиональной не могут заниматься иными видами деятельности, в

<sup>5</sup> Johnson R. A review of recent audit history to explain the present crisis in auditing / Deakin University, School of Accounting and Finance, 2002. – 32 p.

<sup>6</sup> Securities and exchange commission (SEC) – специально созданная правительственная организация в США с целью осуществления мер государственного регулирования и контроля фондовых рынков и защиты инвесторов. – Прим. авт.

том числе: ведением бухгалтерского учета, составлением и реализацией финансовых планов, оценочной деятельностью, актуарными расчетами, услугами по проведению внутреннего аудита, управленческими функциями, а также брокерскими, дилерскими, консультативными или банковскими услугами в области финансовых вложений и др. Думается, что введение данной нормы будет способствовать обеспечению независимости аудита.

Кроме того, ст. 206 указанного закона не допускается возможность оказания аудиторских услуг в том случае, если руководитель исполнительного органа компании, ревизор, финансовый директор или руководитель подразделения, ответственного за ведение бухгалтерского учета, работал в аудиторской организации и участвовал в любом качестве при проведении аудита данной компании в течение года, предшествующего дате назначения новой аудиторской проверки.

Вопросами обеспечения надлежащего качества оказания аудиторских услуг обеспокоены не только в США. Указанная проблема актуальна для любых лиц, являющихся пользователями финансовой отчетности организаций, во всем мире. В этом отношении Россия не является исключением. Представляется, что опыт, накопленный в результате наблюдения и теоретического осмысления результатов практического применения Международных стандартов аудита, мирового опыта, является полезным и для нашей страны.

## 2. ИСТОРИЯ РАЗВИТИЯ СИСТЕМЫ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ АУДИТА В РОССИИ

В отличие от стран Западной Европы, где аудит (в современном смысле этого слова) существует с середины XIX в., в нашем государстве он появился и получил свое дальнейшее развитие лишь в середине 1980-х гг.

Дело в том, что в царской России институт аудита не был развит, хотя само слово «аудит» в России появилось еще во времена Петра I и означало «слушающий». Институт проверяющих был первоначально введен в армии, где они занимались делами, связанными с расследованием имущественных споров. В 1888-м, 1907-1912-м и 1929-1930 гг. были предприняты попытки организации образования и сдачи экзаменов аудиторами. Аудиторов в России называли присяжными бухгалтерами, однако признания и широкого распространения они не получили, хотя ревизоры существовали всегда (вспомним произведение великого классика Н.В. Гоголя «Ревизор», изданное впервые в 1836 г.).

В советской России получил развитие институт ревизии, поскольку в условиях командно-административной системы управления необходим был контроль, направленный на поиск упущений и злоупотреблений в финансово-хозяйственной деятельности предприятий, ошибок и отступлений в отчетности, нахождение и наказание виновных.

При организации системы контроля использовались заповеди В.И. Ленина о необходимости введения рабочего контроля в общегосударственном масштабе. Финансовый контроль приобрел следующие черты:

- всеобъемлющий и всесторонний характер;
- реальность и действенность;
- массовость, основанная на широком вовлечении трудящихся в управление делами общества.

При социализме различали следующие виды контроля:

- вневедомственный, осуществляемый органами государственной власти и управления (Комитетом народного контроля, плановыми, статистическими и финансовыми органами и кредитными учреждениями). Особенно большая роль отводилась Министерству финансов СССР, его республиканским и местным органам и специализированному аппарату по контролю – Контрольно-ревизионному управлению (КРУ) и контролерам-ревизорам на местах. Также проводили проверки Госбанк СССР, Стройбанк СССР, Госкомстат СССР и др.;
- внутриведомственный (внутри министерств, ведомств, крупных объединений) в форме контрольно-ревизионных отделов, управлений, которые были организованы в непосредственном подчинении руководителей соответствующих ведомств;
- внутриведомственный, возложенный на главных и старших бухгалтеров и финансовые отделы предприятий и организаций;
- общественный, осуществляемый профсоюзами и иными объединениями работников.

В ходе вневедомственных ревизий проверялась эффективность остальных видов контроля. Так, после проверок, проводимых КРУ Минфина СССР, ответственность за выявленные нарушения возлагалась как на непосредственных виновников, так и на внутриведомственных контролеров-ревизоров, главных бухгалтеров, руководителей финансовых служб предприятий за необеспечение надлежащего текущего контроля.

В советский период министерства на основе типовой инструкции разрабатывали и согласовывали с Минфином СССР отраслевые инструкции о порядке проведения комплексных ревизий (типовая инструкция последней раз была направлена письмом Минфином СССР от 14 сентября 1978 г. №85). Рассмотрим фрагмент этой инструкции для того, чтобы понять, что в СССР уделялось достаточно внимания развитию контрольно-ревизионной деятельности.

- «1.3. При проведении ревизий работники министерств, ведомств, объединений и хозяйственных организаций обязаны: строго руководствоваться законами СССР, указами Президиума Верховного Совета СССР, решениями Совета Министров СССР, нормативными актами министерств и ведомств; неуклонно соблюдать интересы государства; принимать меры к устранению нарушений государственной дисциплины, незаконного и непроизводительного расходования денежных средств и материальных ценностей, бесхозяйственности, расточительности, хищений государственных средств и представления недостоверной отчетности; быть объективными, оказывать практическую помощь ревизуемым предприятиям в улучшении их финансово-хозяйственной и производственной деятельности и обеспечении сохранности государственных средств.
- 1.4. Основными задачами комплексных ревизий являются всесторонняя проверка производственной и финансово-хозяйственной деятельности предприятий, выполнения ими установленных планов, соблюдения государственной дисциплины, сохранности денежных средств и материальных ценностей, достоверности отчетных данных, состояния бухгалтерского учета и внутриведомственного контроля.
- При осуществлении возложенных задач ревизии должны обеспечить: выявление и мобилизацию резервов производства, повышение его эффективности и качества работы; усиление режима экономии в использовании денежных средств и материальных ценностей: укрепление государственной дисциплины; выявление причин и условий, способствующих образованию потерь, недостач и совершению хищений; закрытие каналов хищения социалистической собственности; разработку в необходимых случаях предложений о пересмотре действующих норм,

расценок, тарифных ставок, цен и тарифов, а также об изменении отдельных нормативных актов министерств и ведомств (положений, инструкций)<sup>7</sup>

Аудит в его действительном смысле был не нужен. В то же время в условиях советской России контроль и ревизия получили значительное развитие как в научном, так и в практическом аспекте. Огромная заслуга советских ученых и практических работников состоит в том, что они независимо от своих западных коллег сформулировали основные закономерности, применимые к разным формам контроля вообще. Так, разработки советских ученых в области планирования, методологической и методической базы контроля и ревизии используются в ходе аудиторских проверок и по сегодняшний день.

Структурные преобразования в контрольной сфере произошли в середине 1980-х гг. в связи с перестройкой экономики. Именно в данный исторический период стали образовываться первые хозрасчетные группы при КРУ Минфина СССР. Впервые такая группа была образована в порядке эксперимента в Казахской ССР в соответствии с распоряжением Совета министров Казахской ССР от 17 марта 1988 г., и она насчитывала 10 штатных единиц. Накопленный опыт хозяйственной самостоятельности, а также достойный по тем временам уровень заработной платы послужили стимулом для распространения эксперимента по организации хозрасчетных контрольно-ревизионных групп и в других республиках бывшего СССР. В конце 1980-х гг. появилось новое понятие – «оказание ревизионных услуг».

Важным шагом в становлении российского аудита является учреждение акционерного общества «Инаудит». Необходимость его создания была вызвана ростом внешнеэкономической деятельности, а также созданием совместных предприятий. 13 января 1987 г. в целях развития торгово-экономического сотрудничества с зарубежными странами Совет Министров СССР принял постановление «О порядке создания на территории СССР и деятельности совместных предприятий с участием советских организаций и фирм капиталистических и развивающихся стран» (№49). Согласно п. 46 указанного постановления.

«...Проверка финансово-хозяйственной и коммерческой деятельности совместных предприятий осуществляется за плату советской хозрасчетной организацией»<sup>8</sup>.

Первая аудиторская фирма «Инаудит» была создана в соответствии с постановлением Совета министров СССР «О создании советской аудиторской организации» (от 8 сентября 1987 г. №1033-245) на базе Главного управления валютного контроля Министерства финансов СССР. Акционерами первой аудиторской организации явились:

- 55% – Министерство финансов СССР;
- 10% – Министерство внешней торговли СССР;
- по 5% – Госбанк СССР, ВТБ, всесоюзные объединения «Автоэкспорт», «Станкоимпорт», «Совфрахт», «Соврыбфлот» и др.

Вновь созданная аудиторская фирма специализировалась на проверке бухгалтерской отчетности совместных предприятий, а выдаваемые ею аудиторские за-

ключения использовались преимущественно иностранными инвесторами.

Отметим, что название фирмы дословно переводится на русский язык как «не-аудит». Действительно, аудиторская организация просуществовала до 1992 г., после чего распалась на множество других.

Вместе с тем это был первый успешный опыт организации в условиях советской России аудиторской организации. Данная фирма была вне конкуренции.

Следующий этап в истории развития аудита в нашей стране связан с созданием первых аудиторских фирм (в полном смысле этого слова). В 1989-1991 гг. образовались аудиторские организации «Контакт» (руководитель: Шапигузов С.М.), «Руфаудит» (руководитель: Руф А.Л.) и др.

С начала 1990-х гг. начинается массовая экспансия международных аудиторских фирм в Россию. Так, к примеру, в январе 1990 г. образовано СП «Эрнст энд Янг Внешаудит».

29 марта 1991 г. образована Аудиторская палата СССР (председатель: д.э.н. проф. Палий В.Ф.)

В 1991 г. был разработан первый проект закона «Об аудиторской деятельности». Однако исторические события в России в 1990-х гг. отодвинули принятие законопроекта об аудите на 10 лет – до 2001 г.

Чем же обусловлено возникновение, становление и дальнейшее развитие аудита в России? Исторические причины образования аудита в нашей стране отличаются от общемировых тенденций. Появление и дальнейшее развитие аудита в России в 1980-1990-х гг. XX в. связывают с упразднением министерств, ведомств, государственного управления во многих областях. Исчез и ведомственный контроль, а также соответствующие им контрольно-ревизионные органы.

Считается, что именно в данный период времени объективно появилась необходимость организации альтернативного негосударственного контроля, поскольку в рыночной экономике влияние государства ограничено. Стихийно появляются первые аудиторские фирмы, в первую очередь специализирующиеся на проверке отчетности совместных предприятий (для удовлетворения информационной потребности иностранных инвесторов), налоговом аудите (для минимизации налоговых рисков в условиях становления налогового законодательства). В это время вообще нет никаких законодательных и нормативных документов по аудиту, не говоря уже о стандартах аудиторской деятельности.

В этих условиях выходит Указ Президента РФ от 22 декабря 1993 г. №2263 «Об аудиторской деятельности в РФ» [1], которым были утверждены Временные правила аудиторской деятельности в РФ. Именно данным указом была впервые определена нормативная база осуществления в России аудита как независимого вневедомственного финансового контроля.

Первые отечественные стандарты аудита были разработаны Комиссией по аудиторской деятельности (далее – Комиссия), действовавшей при Президенте РФ. (В настоящее время Комиссия упразднена<sup>9</sup>.) Законодательно роль разработанных и одобренных Комиссией стандартов (более 30) не была определена. По сути, их применение носило лишь рекомендательный характер, а нарушение указанных стандартов не могло привести к возникновению каких-либо мер ответственности.

<sup>7</sup> Отраслевая инструкция «О порядке проведения комплексных ревизий».

<sup>8</sup> «О порядке создания на территории СССР и деятельности совместных предприятий с участием советских организаций и фирм капиталистических и развивающихся стран».

<sup>9</sup> Указ Президента РФ №1360 от 26 ноября 2001 г. «Об изменении и признании утратившими силу некоторых актов Президента РФ».

В 2001 г. был принят Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» [2]. Это первый официальный документ, утверждённый на законодательном уровне, определивший понятие аудита, а также порядок его проведения в России с учетом отечественной практики деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов в течение первых 15 лет. Давая характеристику данному закону, необходимо отметить, что его основные положения были разработаны на основе международных стандартов.

Согласно Федеральному закону «Об аудиторской деятельности», в России разрабатываются и утверждаются федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности. Особенно подчеркивается статус данных стандартов: такие стандарты принимаются Правительством РФ. Первые шесть стандартов были утверждены постановлением Правительства РФ №696 от 23 сентября 2002 г. [3]. В настоящее время число официальных федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности составляет уже 31.

По официальной информации, опубликованной Советом по аудиторской деятельности на официальном сайте Минфина РФ, в дальнейший первоочередной пакет включены проекты следующих федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности:

- №32 «Использование аудитором работы эксперта»;
- №33 «Задания по обзорной проверке финансовой информации»;
- №34 «Аудит оценки по справедливой стоимости»;
- №35 «Контроль качества в аудиторских организациях, осуществляющих аудиторские и обзорные проверки финансовой информации, а также выполняющих иные задания, обеспечивающие уверенность, или оказывающих сопутствующие аудиту услуги».

В 2007 г. планировалось завершить формирование определенного к разработке первоочередного пакета из 39 стандартов, соответствующих международным стандартам аудита (МСА) [4]. Всего же планируется разработать 49 стандартов, соответствующих МСА.

В отличие от стандартов, одобренных Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ, федеральные правила (стандарты), утверждаемые Правительством РФ, обязательны для применения всеми субъектами рынка аудиторских услуг: как аудиторскими организациями (индивидуальными аудиторами), так и аудируемыми лицами, т.к. они приняты законодательно уполномоченным органом власти, прошли процедуру регистрации в Минюсте РФ, официально опубликованы.

Следует отметить особую важность Программы социально-экономического развития РФ на среднесрочную перспективу (2006-2008 гг.), утвержденную распоряжением Правительства РФ от 19 января 2006 г. №38-р (далее – Программа), которая в числе приоритетных направлений в сфере корпоративного управления предусматривает «формирование эффективной и прозрачной системы контроля и правоприменения, включая надзор за полнотой и содержанием раскрываемой бухгалтерской отчетности». Признавая существенным фактором для формирования рыночной экономики в России развитие аудита в соответствии с Международными стандартами, Программа предусматривает «дальнейшее совершенствование аудиторской деятельности, включая ужесточение требований к независимости аудиторов и строгому следованию ими нормам профессиональной этики, изменение системы аттестации аудиторов, усиление внешнего контроля за деятельностью аудиторских организаций и аудиторов, развитие саморегулирования в этой сфере».

Существующая система нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности, а также необходимые комментарии представлены в табл. 1. (Необходимо отметить, что в указанной таблице нашли отражение лишь наиболее важные, по мнению автора, документы.)

Тенденция развития нормативно-правовой базы аудиторской деятельности в РФ свидетельствует об ее дальнейшем совершенствовании в направлении максимального приближения к МСА.

Таблица 1

### СТРУКТУРА ДЕЙСТВУЮЩЕЙ СИСТЕМЫ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИИ

Наименование уровня	Перечень нормативных актов, действующих в России	Примечание
<b>I. Документы, принимаемые Советом по международным стандартам аудита и гарантии достоверности (International auditing and assurance standards board (IAASB)) Международной федерации бухгалтеров</b>		
В том числе: <ul style="list-style-type: none"> <li>• международные стандарты контроля качества (ISQCs);</li> <li>• международные стандарты аудита (ISAs);</li> <li>• международные стандарты обзорных проверок (ISREs);</li> <li>• международные стандарты по заданиям, обеспечивающим уверенность (ISAES);</li> <li>• международные стандарты по сопутствующим услугам (ISRSs) и др.</li> </ul>	Не имеют юридической силы в РФ	Указанные документы, хотя и не имеют юридической силы, тем не менее играют особенно важную роль в становлении и развитии норм и правил российского аудита. В ряде зарубежных стран указанные документы имеют высшую юридическую силу в сфере регулирования аудита. Цель разработки международных стандартов состоит в обеспечении единообразия аудиторской практики и сопутствующих услуг во всем мире. При этом признается необходимым, что с учетом национальной специфики в границах каждой страны должно осуществляться локальное регулирование международных нормативов (в форме национальных нормативов или положений, издаваемых законодательными или профессиональными органами). Поэтому, по мнению автора, указанные документы занимают самую высшую строчку в «рейтинге» нормативных актов

Наименование уровня	Перечень нормативных актов, действующих в России	Примечание
<b>II. Национальные законодательные и иные акты</b>		
1. Законы, действующие на территории РФ	1.1. Конституция РФ. 1.2. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности». 1.3. Иные федеральные законы: 1.3.1. «О банках и банковской деятельности» (от 2 декабря 1990 г. №395-1); 1.3.2. «О рынке ценных бумаг» (от 22 апреля 1996 г. №39-ФЗ); 1.3.3. «Об инвестиционных фондах» (от 29 ноября 2001 г. №156-ФЗ); 1.3.4. «Об обществах с ограниченной ответственностью» (от 8 февраля 1998 г. №14-ФЗ); 1.3.5. «Об акционерных обществах» (от 26 декабря 1995 г. №208-ФЗ); 1.3.6. «О негосударственных пенсионных фондах» (от 7 мая 1998 г. №75-ФЗ); 1.3.7. «О Счетной палате РФ» (от 11 января 1995 г. №4-ФЗ); 1.3.8. «О жилищных накопительных кооперативах» (от 30 декабря 2004 г. №215-ФЗ); 1.3.9. Гражданский кодекс РФ; 1.3.10. Налоговый кодекс РФ; 1.3.11. Уголовный кодекс РФ	Влияние Основного закона на аудиторскую деятельность раскрыто в документах Конституционного суда РФ №4-П от 1 апреля 2003 г., №54-О от 2 марта 2006 г., №1-П от 23 января 2007 г. Данный закон имеет приоритетную юридическую силу над остальными федеральными законами
2. Иные нормативные акты, действующие на территории РФ	2.1. Указы Президента РФ. 2.2. Постановления Правительства РФ, в т.ч.: 2.2.1. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности. 2.2.2. Иные постановления: 2.2.2.1. «О лицензировании аудиторской деятельности» (от 29 марта 2002 г. №190). 2.2.2.2. «О мерах по обеспечению проведения обязательного аудита» (от 30 ноября 2005 г. №706). 2.2.2.3. «О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в РФ» (от 6 февраля 2002 г. №80). 2.3. Законы субъектов РФ. 2.4. Нормативные акты министерств, ведомств: 2.4.1. «Об утверждении временного положения о порядке аккредитации профессиональных аудиторских объединений при Министерстве финансов РФ» (приказ Минфина РФ от 29 апреля 2002 г. №38н); 2.4.2. «О Совете по аудиторской деятельности при Министерстве финансов РФ» (приказ Минфина РФ от 3 июня 2002 г. №47н); 2.4.3. «Об утверждении формы бланка лицензии на осуществление аудиторской деятельности» (приказ Минфина РФ от 1 апреля 2002 г. №26н)	Разработаны на основе Международных стандартов аудита (ISAs)
3. Внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности, действующие в профессиональных аудиторских объединениях	-	Каждое профессиональное аудиторское объединение в России имеет свои стандарты в области этики, а также свод правил по осуществлению проверок по контролю качества в аудиторских организациях и у индивидуальных аудиторов, являющихся членами указанных объединений
4. Правила (стандарты) аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов	-	Указанные документы регламентируют следующие вопросы: • правила внутреннего контроля качества; • методика расчета уровня существенности и аудиторского риска; • методики проверок и др.
5. Акты ненормативного характера	5.1. Кодекс этики аудиторов России (одобрен Советом по аудиторской деятельности Минфина РФ 31 мая 2007 г., протокол №56).	-

### 3. РАЗВИТИЕ СИСТЕМЫ КАЧЕСТВА АУДИТА В РОССИИ

В современной научной литературе, посвященной проблемам аудиторской деятельности, довольно часто встречается понятие «качество аудита» и формулируется вывод о необходимости его непрерывного контроля. Между тем авторы многих изданий употребляют данное понятие как аксиому, не давая в достаточной степени четкого и однозначного ответа на вопрос: а что же все-таки считать качественным аудитом, при каких обстоятельствах можно говорить о нарушениях принципов аудита, т.е. с помощью каких критериев возможно произвести оценку качества аудиторской проверки?

Так, к примеру, Терехов А.А. выделяет риск нарушения качества аудита и определяет его как вероятность того, что некоторые аудиторские проверки могут оказаться несостоятельными. При этом основная причина несоответствия выполненной работы общепринятым стандартам аудита, по его мнению, сводится к небрежности аудиторов [5, с. 190, 323].

Заслуживает не только научного, но и практического интереса определение контроля качества аудита, приведенное Шереметом А.Д. и Суйцом В.П. По их мнению, данное понятие означает совокупность методик и процедур, принятых «аудиторской организацией для того, чтобы ее руководство получило разумную уверенность в том, что в ходе всех аудиторских проверок, проводимых этой организацией, выполняются требования правил (стандартов) аудиторской деятельности и других нормативных актов, регулирующих аудиторскую деятельность в Российской Федерации» [6, с. 389]. В то же время рассматриваемая трактовка не является полной, поскольку охватывает лишь внутренний контроль качества аудита, проводимый силами самих аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, в то время как внешний контроль со стороны уполномоченных государственных органов, профессиональных аудиторских объединений оказался вне рассмотрения.

Точка зрения Панковой С.В. [7, с. 231-235] базируется на современном представлении о качестве, сформулированном Международной организацией по стандартизации (ИСО), и состоит в том, что степень качества зависит от уровня удовлетворения запросов потребителей (физических и юридических лиц, общества в целом). При этом качество аудита представляет собой не что иное, как «обобщенный эффект аудиторской проверки, выраженный в степени соответствия мнения аудитора потребностям заинтересованных пользователей в объективной информации, содержащейся в финансовой отчетности аудируемого лица».

Как известно, пользователи информации, содержащейся в финансовой отчетности аудируемого лица, подразделяются на две группы (табл. 2): внутренние и внешние.

В то же время определение качества, ориентированное на удовлетворении запросов потребителей, имеет внутреннее противоречие, которое состоит в том, что невозможно удовлетворить в одинаковой степени запросы сразу всех потребителей. Применительно к аудиту полная и объективная информация о финансовом состоянии организации и результатах ее финансово-хозяйственной деятельности, полезная для инвесторов – участников фондового рынка, не всегда предпочти-

тельна для исполнительного руководства организации. Конфликт интересов различных пользователей информации, содержащейся в финансовой отчетности, исторически не раз приводил к возникновению такого явления, как агрессивный бухгалтерский учет (*aggressive accounting*) (подробнее см. в первом разделе).

Таблица 2

#### ВНЕШНИЕ И ВНУТРЕННИЕ ПОЛЬЗОВАТЕЛИ ИНФОРМАЦИИ, СОДЕРЖАЩЕЙСЯ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ АУДИРУЕМЫХ ЛИЦ

Внешние пользователи	Внутренние пользователи
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Поставщики и подрядчики;</li> <li>• покупатели и заказчики;</li> <li>• кредитные организации;</li> <li>• прочие кредиторы (заимодавцы, вкладчики, держатели ценных бумаг);</li> <li>• спонсоры;</li> <li>• инвесторы;</li> <li>• аудиторские организации (аудиторы);</li> <li>• актуарии и биржевые специалисты;</li> <li>• органы статистики;</li> <li>• профессиональные союзы;</li> <li>• средства массовой информации;</li> <li>• государственные и иные официальные органы (лицензирующие, судебные, налоговые органы и др.)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Учредители, участники, собственники;</li> <li>• исполнительный орган;</li> <li>• управленческий персонал;</li> <li>• внутренние аудиторы;</li> <li>• другие работники</li> </ul>

В связи с этим понятие качества аудита на сегодняшний день является не только проблемным на практике, но и широко обсуждаемым в теории контроля и аудита. Почти в каждом издании, посвященном аудиту, встает вопрос о качестве или, иными словами, об эффективности проведенной проверки. Действительно, в чем состоит эффективность такого контроля? В сумме вскрытых нарушений? Это один подход. В числе должностных лиц, привлеченных по итогам проверки к дисциплинарной, материальной или уголовной ответственности? Это другой подход. В разработке мер по экономии материалов, повышению производительности труда? Это третий подход. Наконец, в психологическом воздействии на работников организации, если они будут осознавать, что в будущем их обязательно проверят, и они, вероятно, уже не совершат хищение вверенного им имущества или более добросовестно отнесутся к исполнению своих обязанностей? Это четвертый подход. И это лишь некоторые из предлагаемых в научной литературе способов оценки качества или, как говорят, эффективности работы проверяющих.

Заметим, что абсолютная степень качества теоретически возможна, но на практике – это иллюзия. Полное (совершенное, безусловное) качество аудита связано с бесконечным увеличением трудозатрат и удорожанием стоимости проверки. Абсолютно качественная проверка «бесценна», да и есть ли практическая необходимость в ее результатах, если есть необходимость выявления лишь тех искажений, которые носят существенный характер? В связи с этим можно ли согласиться с мнением Преснякова С., утверждающего, что «качество аудита есть тождественность мнения аудитора о мере искажений бухгалтерской отчетности и меры ее фактических искажений. То есть если аудитор дал заключение, что отчетность достоверна (недостоверна), и никто не доказал иного, значит, аудит проведен качественно»<sup>10</sup>? Вряд ли. На наш взгляд, данное определение ошибочно из-за

<sup>10</sup> Пресняков С. К вопросу о качестве аудита // Экономика и жизнь: Бухгалтерское приложение. – 2005. – №34.



того, что вскрыть абсолютно все без исключения искажения в принципе невозможно. Нет тождественности – нет качества. Но это не так.

Выявив многообразие научных определений анализируемому понятию, обратимся к действующим нормативным актам.

Постановлением Правительства РФ №405 от 4 июля 2003 г. внесены дополнения в федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности. Самым важным нововведением, на наш взгляд, стал стандарт №7 «Внутренний контроль качества аудита», разработанный на основе международного стандарта-аналога №220 «Контроль качества работы в аудите»<sup>11</sup>. Остановимся на содержании нового стандарта подробнее.

1. Данным стандартом впервые на нормативно-правовом уровне введено понятие качества аудита. Это важно, поскольку при рассмотрении споров между аудиторами и их клиентами относительно качества проведенной проверки (во внесудебном порядке или в арбитражном суде) всегда необходимо установить, насколько добросовестно аудитором исполнены его обязательства.

Трактовка понятия качества аудита, предложенная отечественным стандартом (п. 4), вызывает не только научный интерес. Исходя из анализа стандарта, можно увидеть, что по существу под качественным аудитом понимается именно такой аудит, который проведен «в соответствии с федеральными законами, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности, действующими в профессиональных аудиторских объединениях..., либо в соответствии с иными документами». (Ср.: в соответствии с МСА №220 под качественным аудитом понимается такой аудит, который проведен в соответствии с Международными стандартами аудита.)

На сегодняшний день в законе [2] закреплена и формируется система нормативного регулирования аудита в России (подробнее см. второй раздел), которая включает в себя следующие важнейшие уровни:

- законодательный уровень (Конституция Российской Федерации, Федеральный закон «Об аудиторской деятельности», иные федеральные законы), а также указы Президента Российской Федерации, постановления Правительства Российской Федерации и, в ряде случаев, – законы субъектов Российской Федерации;
- федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности;
- внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности, действующие в профессиональных аудиторских объединениях;
- правила (стандарты) аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Таким образом, в соответствии с новым стандартом, соблюдение при проведении аудита всех нормативных актов, предусмотренных системой нормативного регу-

лирования аудита в России, по существу и будет свидетельствовать о качественном проведении проверки. Обратим внимание на это положение: достаточно доказать, что при проведении проверки аудитором нарушено хотя бы одно (!) из обязательных нормативных требований, и уже можно говорить о том, что качество аудита не соответствует надлежащему уровню.

Однако на практике неизбежно возникает противоречие между неукоснительным соблюдением требований стандартов и связанным с этим резким увеличением трудозатрат аудиторов и, как следствие, стоимости аудиторских услуг, что в условиях жесточайшей конкуренции служит негативным фактором для добросовестных аудиторов. Именно поэтому новый стандарт предлагает трехуровневую систему контроля качества аудита:

- контроль со стороны уполномоченного федерального органа исполнительной власти, осуществляющего государственное регулирование аудиторской деятельности;
- контроль, осуществляемый профессиональными аудиторскими объединениями;
- контроль качества аудита, осуществляемый самими аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами.

По мнению автора, данный перечень не является полным, поскольку не охватывает контроль качества, осуществляемый арбитражными судами в ходе рассмотрения дел, связанных с некачественным проведением аудиторских проверок.

Первые два уровня, обозначенные в стандарте, образуют внешний контроль качества аудита, в то время как третий уровень принято называть внутренним.

Контроль со стороны уполномоченного федерального органа исполнительной власти, осуществляющего государственное регулирование аудиторской деятельности, нерезультативен по причине ограниченных возможностей соответствующего официального ведомства. Поэтому задача по осуществлению внешнего контроля качества аудита, как правило, делегируется профессиональным аудиторским объединениям.

По официальным данным Совета по аудиторской деятельности при Минфине РФ ([www1.minfin.ru](http://www1.minfin.ru)), по состоянию на 31 декабря 2006 г. при Минфине РФ были аккредитованы следующие профессиональные аудиторские объединения:

- Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (ИПБР),
- Аудиторская палата России (АПР);
- Московская аудиторская палата (МоАП);
- Российская коллегия аудиторов (РКА);
- Национальная федерация консультантов и аудиторов (НФКА);
- Институт профессиональных аудиторов России (ИПАР).

В 2007 г. аккредитация НФКА была аннулирована в связи с присоединением данного аудиторского объединения к РКА.

В 2006 г. в рамках системы внешнего контроля качества работы проведено 514 проверок в отношении аудиторских организаций, и лишь одна проверка индивидуального аудитора. Степень охвата проверками, согласно экспертным данным Совета по аудиторской деятельности при Минфине РФ, составила 11-13% всех аудиторских организаций, фактически ведущих аудиторскую деятельность в РФ, или 16% аудиторских организаций, являющихся членами аудиторских объединений [8]. Эффективность данного вида контроля качества работы аудиторов подтверждается также и характером выявленных нарушений:

<sup>11</sup> В настоящее время применяются Международный стандарт аудита №220R «Контроль качества для аудитов исторической финансовой информации», а также Международный стандарт по контролю качества №1 «Контроль качества для фирм, которые проводят аудиты и обзорные проверки исторической финансовой информации, а также другие задания, обеспечивающие уверенность и связанные с сопутствующими услугами». В то же время федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности №7 «Внутренний контроль качества аудита» разработан на основе стандарта №220 «Контроль качества работы в аудите». Последний в настоящее время уже не действует. См., к примеру: Сквирская Е.Л. Новое в Международных стандартах аудита: контроль качества аудита // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2006. – №6.

- низкое качество рабочей документации аудиторов, не позволяющее составить представление об обоснованности профессиональных суждений, выводов и заключений;
- отсутствие или недостаточность альтернативных аудиторских процедур при неполучении ответов на запрос о внешнем подтверждении, а также оставление без должного рассмотрения неурегулированных расхождений в данных аудируемого лица и данных внешнего подтверждения;
- отсутствие или недостаточность аудиторских процедур в отношении применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица, несмотря на наличие таких фактов, как убытки на протяжении ряда лет, отрицательная величина оборотного капитала, существенные непогашенные долги, падающий объем или отсутствие перспектив наращивания объема продаж товаров, продукции, работ, услуг;
- непредставительность аудиторской выборки, принятой при проверке статей доходов и расходов;
- неадекватность принятого уровня существенности и др.

2. Новым стандартом определены общие требования к системе внутреннего контроля качества аудита. Среди них важнейшими являются следующие:

- соблюдение этических принципов аудита (в первую очередь независимости);
- текущий контроль за работой ассистентов аудитора;
- получение консультаций от экспертов, обладающих специальными знаниями, и др.

3. П. 11 стандарта особо подчеркивается, что аудиторы и ассистенты аудитора, которым поручается работа, должны получать от руководителя аудиторской проверки однозначные указания о проведении ими соответствующих аудиторских процедур. Таким образом можно убедиться в том, что в рамках аудиторской организации всю полноту ответственности за надлежащую организацию и проведение проверки несет руководитель проверки. Он должен довести до сведения подчиненных ему сотрудников конкретный перечень аудиторских процедур таким образом, чтобы у них не осталось ни тени сомнения по поводу того, что и как необходимо делать, он также должен и постоянно контролировать выполнение порученных им заданий.

4. Данным стандартом впервые очерчено обязательное требование по проведению последующего контроля за работой ассистентов аудитора. Это могут осуществлять его же коллеги, что достаточно часто встречается на практике, на добровольной основе, в форме методической помощи, консультаций, разъяснений, широких обсуждений, семинаров, дискуссий и т.п. Контроль за работой ассистентов должен осуществлять также и руководитель аудиторской организации либо специально созданное для этих целей подразделение, о котором неоднократно упоминается в новом стандарте, и представляющее собой, по существу, отдел (или группу) внутреннего контроля качества аудита. Это своеобразный «внутренний аудит» по отношению к аудиторам или «ревизор над ревизором». Экономическая выгода от создания таких подразделений может быть ощутима только для крупных аудиторских компаний, а для средних и небольших организаций этот вопрос еще не изучен и требует детальной проработки. В настоящее время понятно лишь одно: указанная мера в совокупности с иными нововведениями неизбежно приведет к удорожанию стоимости аудиторских услуг.

5. Данным стандартом впервые введена процедура ротации, но не самих аудиторских организаций, как это делается, к примеру, в США (см. первый раздел), а лишь руководителя проверки и ведущих аудиторов один раз в семь лет.

Несмотря на множество спорных положений, требующих осмысления, новое федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, утвержденное в 2003 г., имеет очень важное теоретическое и прикладное значение, так как на официальном, нормативно-правовом уровне впервые установлено критерии качества аудита.

Согласно действующему законодательству [2], аудит относится к предпринимательской деятельности. Любой предприниматель несет ответственность за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств, предусмотренных условиями заключенного договора. Соответственно, аудитор несет гражданско-правовую ответственность перед клиентом за проведение некавалифицированной (точнее – некачественной) проверки, в результате которой клиент понес убытки.

Практика привлечения аудиторов к ответственности на Западе обширна. Действительно, при выполнении своих функций аудитор должен отвечать за все аспекты своей деятельности. В первую очередь, он несет ответственность за качество выполнения функции засвидетельствования («общественный интерес»), снижения информационного риска для внешних и внутренних пользователей финансовой отчетности и иных сопутствующих аудиту услуг.

Основным документом, который регламентирует отношения между аудитором и клиентом, является договор возмездного оказания услуг. Рассмотрим требования, предъявляемые к содержанию такого договора.

Во-первых, в договоре оказания аудиторских услуг должен быть определен перечень существенных условий. Существенные условия определены в постановлении Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 6 марта 2001 г. №3258/00: существенными являются условия о предмете договора; условия, которые названы в законе или иных правовых актах как существенные или необходимые для договоров данного вида; а также все те условия, относительно которых по заявлению одной из сторон должно быть достигнуто соглашение.

Итак, законодателем, в частности, в Гражданском кодексе РФ, установлено, что существенными условиями договора оказания услуг являются предмет договора, сроки начала и окончания услуг.

Согласно п. 1 ст. 779 ГК РФ, в договоре на оказание услуг под услугами понимается совершение определенных действий или деятельности, которые не приводят к созданию результата в материальной форме.

Применительно к рассмотрению предмета договора возмездного оказания аудиторских услуг правовые особенности заключаются в следующем.

Во-вторых, отличительным признаком договоров возмездного оказания аудиторских услуг от группы договоров подрядного характера является то, что при оказании услуг результат является неосвязаемым, т.е. не происходит материального воплощения. В нашем случае это выражение мнения аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ, а также предоставление сопутствующих аудиту услуг.

Необходимость точного определения предмета в договорах возмездного оказания услуг подтверждает п. 1 информационного письма Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 29 сентября 1999 г. №48 «О некоторых вопросах судебной практики, возникающих при рассмотрении споров, связанных с договорами на оказание правовых услуг». Указанное письмо обязывает суды исходить из того, что договор на оказание правовых услуг (который также подпадает под действие п. 39 ГК РФ) может считаться заключенным, если в нем установлены определенные действия, которые обязан совершить исполнитель, либо указана определенная деятельность, которую он обязан осуществить.

Исходя из этого целесообразно указывать в договоре проверяемый период деятельности, объем работ, перечень испрашиваемых документов.

В-третьих, применительно к сфере нормативно-правового регулирования аудита установлено дополнительное существенное условие договора оказания аудиторских ус-

луг, не характерное для других договоров данного вида: порядок выплаты и размер денежного вознаграждения [3, ст. 12].

Таким образом, существенными условиями договора оказания аудиторских услуг являются:

- предмет договора;
- сроки начала и окончания услуг;
- порядок выплаты и размер денежного вознаграждения.

Часто на практике возникает спорная ситуация, при которой аудиторская проверка осуществлена, однако в результате последующей проверки, проведенной налоговым органом, выявляется занижение сумм уплаченных в бюджет налогов (сборов) и принимается решение о привлечении аудируемого лица к налоговой ответственности за неуплату (неполную уплату) налогов (сборов). Вслед за этим встает вопрос: какова ответственность аудитора перед клиентом?

Обратимся к положениям ч. 2 Гражданского кодекса РФ [9]. Исполнитель несет ответственность за ненадлежащее качество услуг (указанная ситуация носит название «ненадлежащее исполнение обязательств по договору»), и в том случае, если качество услуг не будет соответствовать необходимому уровню, заказчик вправе по своему выбору требовать от исполнителя:

- безвозмездного устранения недостатков в разумный срок;
- соразмерного уменьшения установленной за работу цены;
- возмещения своих расходов на устранение недостатков, когда право заказчика устранять их предусмотрено договором.

Однако применение гражданского законодательства в сфере регулирования аудиторской деятельности не ограничивается только нормами Гражданского кодекса РФ. Вспомним положения действующего законодательства о бухгалтерском учете, аудите, международных и отечественных стандартов аудиторской деятельности. В первую очередь, ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета в организации возлагается на руководителя и главного бухгалтера (именно указанные лица подписывают все формы финансовой отчетности). Вторых, согласно стандартам, любая проверка носит выборочный характер, что неизбежно приводит к появлению аудиторского риска. Можно ли в принципе в данных условиях говорить о какой-либо ответственности аудиторов?

Решение данного вопроса имеет важное значение как для аудитора, так и для клиента и зависит от того, окажется ли способен клиент доказать:

- факт небрежности аудитора;
- наличие действительных убытков;
- существование причинно-следственной связи между фактом небрежности аудитора и убытками, которые возникли вследствие некачественного проведения аудиторской проверки.

В нашей стране ввиду того, что продолжительное время система нормативного регулирования аудиторской деятельности находилась в стадии формирования, была несовершенной и позволяла избегать ответственности, то и подобные ситуации происходили достаточно редко.

## Литература

1. Об аудиторской деятельности в РФ: Указ Президента РФ от 22 декабря 1993 г. №2263 // Российская газета. – 1993. – 29 декабря<sup>12</sup>.
2. Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 7 августа 2001 г. №119-ФЗ // Российская газета. – 2001. – 9 августа (с изм. и доп.).
3. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности: постановление Правительства РФ

- от 23 сентября 2002 г. №696 // Собрание законодательства РФ. – 2002. – 30 сентября (с изм. и доп.).
4. Крикунов А.В. Поиск оптимальных путей развития аудиторской профессии // www1.minfin.ru.
5. Терехов А.А. Аудит: законодательные решения. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 608 с.
6. Шеремет А.Д., Суиц В.П. Аудит: Учебник. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2003. – 410 с.
7. Панкова С.В., Панкова Н.И. Международные стандарты аудита: Учебник. – М.: Магистр, 2008. – 287 с.
8. Контроль качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов: Отчет Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Министерства финансов РФ за 2006 г. // www1.minfin.ru.
9. Гражданский кодекс РФ. Ч. 2 от 26 января 1996 г. №14-ФЗ // Российская газета. – 1996. – 6-10 февраля (с изм. и доп.).

*Городилов Михаил Анатольевич*

## РЕЦЕНЗИЯ

В настоящее время одной из наиболее актуальных проблем для российского общества является экономический рост. Особая роль при этом принадлежит аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам, которые в современных условиях выполняют социально значимую функцию засвидетельствования достоверности финансовой отчетности аудируемых лиц и снижения уровня информационного риска. Ответители финансовой отчетности (акционеры, кредиторы и др.) лишены возможности самостоятельного изучения и проверки достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности хозяйствующих субъектов, так как, как правило, не имеют доступа к бухгалтерским записям, что обуславливает необходимость привлечения независимых экспертов – аудиторов. Еще большую значимость в процессе взаимоотношений субъектов аудита занимают вопросы обеспечения надлежащего качества работы. С этих позиций актуальность темы исследования сомнений не вызывает.

Научная новизна представленной работы вызвана тем, что автором впервые сделан системный анализ существующей системы нормативного регулирования в России, проведен сравнительный анализ зарубежных и отечественных законодательных и иных нормативных актов в исследуемой сфере, а также исторический анализ возникновения и становления аудита в нашей стране, затронуты аспекты новейшей истории, предпосылки и причины возникновения кризиса аудита. Наиболее важным с научной стороны, на наш взгляд, является исследование проблемы качества аудита и предложенные автором методы его обеспечения.

Практическая значимость исследования обусловлена тем, что основные результаты работы могут представлять интерес для законодательных инициатив в сфере негосударственного финансового контроля, а также исполнительных и судебных органов власти при рассмотрении вопросов, связанных с надлежащим качеством аудиторских услуг.

Работа выполнена на профессиональном уровне, с соблюдением всех требований к ее оформлению. Автором накоплен и проработан огромный массив информации, изучены труды отечественных и зарубежных ученых по исследуемой проблеме. В ходе выполнения работы автор показал умение работать с литературными источниками, нормативными актами, наличие навыков исследовательского мышления.

Несмотря на то, что автором были затронуты и решены очень важные вопросы общественно-политического регулирования аудиторской деятельности, необходимо отметить, что работа не лишена недостатков. На наш взгляд, в работе недостаточно полно раскрыт вопрос обеспечения качества аудита применительно к российским условиям, так как основной акцент был сделан применительно к опыту зарубежных стран. В качестве рекомендации хотелось бы отметить, что дальнейшее исследование проблемы должно включать также и эти аспекты, и только в этом случае можно говорить о полном и всестороннем анализе проблемы. Однако отмеченный пункт не является принципиальным и не может рассматриваться в качестве препятствия для публикации исследования.

Структура, содержание и выводы работы позволяют констатировать, что исследование, проведенное Городиловым М.А., является актуальным, имеющим научную новизну и практическую значимость. В связи с этим подготовленная работа, на наш взгляд, может быть опубликована в журнале «Аудит и финансовый анализ».

*Шешукова Т.Г., д.э.н., профессор, академик МАН ВШ, заведующая кафедрой учета, аудита и экономического анализа Пермского государственного университета*

<sup>12</sup> Утратил силу в связи с изданием Указа Президента РФ от 13 декабря 2001 г. №1459.

## 4. GENERAL AUDIT

### 4.1. LEGAL REGULATION OF AUDIT IN RUSSIA AND FOREIGN COUNTRIES: COMPARATIVE ANALYSIS

M.A. Gorodilov, the Senior Lecturer of Chair of the  
Registration, Audit and Economic Analysis

The article focuses at actual audit problems connected with the development of the legal regulation system in foreign countries and Russia at latest time. The newest period of world history of audit is considered. It is marked, that the most important problem in considered area is necessity of maintenance of appropriate quality of audit. Violation of professional principles and standards leads to occurrence of such phenomenon as «crisis of audit». The reasons of occurrence of the given phenomenon are considered, and also recommendations on prevention of a wide circulation of the given phenomenon in our country are given. The research has not only scientific, but also practical interest.

#### Literature

10. About auditor activity in the Russian Federation: the Decree of the President of the Russian Federation from December, 22nd, 1993 №2263 // the Russian newspaper. – 1993. – on December, 29th.
11. About auditor activity: the Federal act from August, 7th, 2001 №119-ФЗ // the Russian newspaper. – 2001. – on August, 9th (with modifications and addition).
12. About the assertion of federal rules (standards) of auditor activity: the governmental order of the Russian Federation from September, 23rd, 2002 №696 // the Convention of the legislation of the Russian Federation. – 2002. – on September, 30th (with modifications and addition).
13. A.B. Shouters. Search of optimal paths of development of an auditor trade//www1.minfin.ru.
14. A.A.Terekhov. Audit: legislative solutions. – M: the Finance and statistics, 2003. – 608 p.
15. A.D.Sheremet, V.P.Sujts. Audit: the Textbook. – 4 Issuing., the reslave. And доп. – M: INFRA TH, 2003. – 410 with.
16. S.V.pankova, N.I.pankova. The international standards of audit: the Textbook. – M: the Master, 2008. – 287 p.
17. Quality control of operation of the auditor organisations and individual auditors: the Report of Department of regulating of the state financial control, auditor activity, book keeping and the reporting of Treasury of the Russian Federation for 2006//www1.minfin.ru.
18. The Civil code of the Russian Federation. Part 2 from January, 26th, 1996 №14-ФЗ // the Russian newspaper. – 1996. – on February, 6-10th (with modifications and addition).