

## 4.5. СРАВНИТЕЛЬНЫЕ ХАРАКТЕРИСТИКИ СУЩЕСТВУЮЩИХ СИСТЕМ КОНТРОЛЯ И АУДИТА

Чая В.Т., доктор экономических наук, профессор  
Московского государственного университета  
им. М.В. Ломоносова;

Гогия К.А., кандидат экономических наук, доцент  
Абхазского государственного университета

В статье проведен подробный сравнительный анализ существующих систем контроля и аудита как в Республике Абхазия, так и в других странах (Российская Федерация, США, Франция, Швеция, Белоруссия).

Подробно описаны и выявлены особенности становления и ведения контроля и аудита в различных странах. Выполнен обзор этапов развития контроля и аудита.

Исходя из действующей системы проведения контроля и аудита приведена характеристика особенностей финансового контроля и аудита в странах ближнего и дальнего зарубежья, рассмотрены особенности этой системы в Республике Абхазия в рамках характеристики основных понятий, касающихся изучаемого вопроса:

- аудиторская организация и осуществление ее деятельности в Республике Абхазия;
- аттестация и необходимые требования для ее прохождения в Республике Абхазия;
- лицензирование аудиторской деятельности согласно законодательству Республики Абхазия.

## 1. ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ И АУДИТ В РОССИИ

Основной урок истории аудита в Российской Федерации показывает, что полноценный аудит возможен только в экономически развитой стране. Три раза в РФ были предприняты попытки создать аудит, и все они не удались. Причинами были особенности экономического развития и столкновение взглядов различных профессиональных групп.

Первая попытка относится к концу XIX – началу XX вв. В стране происходил феноменальный экономический рост, возникало множество акционерных обществ, наблюдался огромный приток иностранных инвестиций [38]. Все это вызвало спрос на аудит и услуги присяжных бухгалтеров. Замечательный русский бухгалтер Ф.В. Езерский (1836-1916 гг.) выдвинул идею образования общества «сведших и благонадежных лиц». В 1891 г. такое общество, как корпорация присяжных счетоводов, сформировалось, но и тут возникла главная трудность: бухгалтеры, счетоводы и контролеры «уважают» те организации, которые признаются государством. Только через три года – 30 декабря 1894 г. – организаторы Института присяжных бухгалтеров добились принятия условных материалов в Министерстве финансов, в котором это дело и заглохло. Значительная часть счетных работников сделала вид, что в стране этого профессионального органа не существует, и предприняла контрпопытку. Так, 18 декабря 1894 г. на торжественном заседании Общества для распространения коммерческих знаний в день чествования памяти «первоучителя двойного счетоводства» Л. Пачоли почетным членом Общества И.Д. Гопфенгаузен (1832-1910 гг.) был сделан доклад об отсутствии аудита и о ненормальном положении бухгалтеров в России. После чего он обратился к обществу с предложением ходатайствовать перед правительством об учреждении Института бухгалтеров

и присяжных счетоводов, даже не упомянув, что такой уже существует более трех лет. К инициативе Гопфенгаузена, в отличие от инициативы Езерского, власти прислушались сочувственно, и во второй половине декабря 1896 г. в Совет Общества поступило от министра финансов предложение об образовании комиссии под председательством члена Совета П.П. Цитовича для разработки окончательного проекта положения об институте. Но этот проект провалился из-за отрицательного влияния консервативной прессы, которая утверждала, что в нашей стране заниматься созданием подобных институтов – значит нерационально тратить народные средства.

Вторая попытка относится к периоду, когда после социальных потрясений 1905 г. в стране возник конституционный строй. Экономика и коммерческое образование были вновь на подъеме. Бухгалтеры попытались в своей среде сами решить проблемы профессии и сформировать аудит. Новые люди все начали сначала. Главным действующим лицом стал русский бухгалтер Ф.И. Бельмер (1873-1945 гг.). Именно он вновь решительно заговорил об Институте. Поводом для этого послужило быстрое развитие промышленного и, следовательно, коммерческого образования. Если в 1896 г. в России было 13 коммерческих учебных заведений, а в 1901 г. – 88, то в 1909 г. таких заведений было 344; в 1910 г. число обучающихся составляло около 47 тыс. чел. [44]. Соответственно возросла и армия счетных работников. Однако существовавшее в то время законодательство наделяло бухгалтера целым рядом обязанностей, не предоставляя ему прав. Множество судебных процессов показало их бесправное положение. В 1909 г. Всероссийским съездом бухгалтеров был одобрен доклад Бельмера и изданы труды съезда, но многим участникам съезда показалось (трудно судить, справедливо или нет), что его роль слишком выпячивается, а труды других бухгалтеров должного отражения не получают. Начались взаимные обвинения, что парализовало дело создания российского аудита в самом начале. Так бесславно, не успев по-настоящему начаться, закончилась и эта попытка.

Интересно вспомнить, что в те далекие времена служило поводом к разномыслию. Так, большие сложности возникли по вопросу о возможности привлечения в число членов института иностранцев. Во всех проектах проводилась жесткая линия на то, что членами института могут быть только подданные Российской империи. Только проект Гопфенгаузена допускал участие иностранцев, но с оговорками. Они именовались временными членами института, не могли открывать счетные конторы и, что самое главное, не могли входить в совет института.

Далее, спорным был вопрос о квалификации профессиональных бухгалтеров. Все сходились в том, что члены института должны быть разделены по степени квалификации на три категории. Езерский, сохраняя три уровня, вводил, учитывая отечественную действительность, еще две группы:

- почетные члены, т.е. власть имущие (великие князья, министры, товарищи министра и академики);
- члены-соревнователи, т.е. это лица, никакого отношения к профессии не имеющие, но платящие членские взносы и оказывающие другие виды материального и духовного вспомоществования.

Все проекты устанавливали разные требования к переходу этих членов из класса в класс. Чтобы поступить

в первый класс, по Гопфенгаузену, человек должен был быть не моложе 18 лет и сдать экзамены по общеобразовательным предметам (русский язык и арифметика). Бельмер считал достаточным образование в объеме четырех классов и работу по специальности (которая подтверждалась справкой). Речи об экзамене не было. У Езерского проще – стаж не менее 3 мес. и обучение на курсах самого Езерского.

Второй класс предусматривал:

- у Гопфенгаузена минимальный стаж – 3 года и экзамены;
- у Бельмера – стаж 3 года и вместо экзамена представление письменного сочинения на заданную тему;
- у Езерского – стаж 2 года, знание учета в одной из отраслей народного хозяйства и курсы Езерского (экзаменов нет).

Третий класс: у Гопфенгаузена – минимальный стаж 5 лет в таких учреждениях, где они могли приобрести необходимые практические сведения для самостоятельной организации ведения счетоводства и отчетности хозяйства определенного типа, и сдача экзаменов. У Бельмера требовался стаж пять лет, образование не ниже среднего, написание и публичная защита двух письменных работ на заданные темы. У Езерского – стаж не менее пяти лет и курсы Езерского (экзамена нет). Особенностью подхода Езерского было то, что стаж мог быть сокращен для лиц, имеющих среднее образование, на 1/3, а для лиц с высшим образованием – на 2/3.

Для всех проектов характерно было то, что принимался во внимание стаж только предыдущего класса (ступени). Таким образом, чтобы достичь, скажем, третьей ступени у Езерского, нужно было уже к первой иметь 3 мес. стажа, ко второй – 2 года и к третьей – 5 лет. В итоге, становясь полноправным членом сообщества (института), претендент должен был иметь общий стаж минимум 7 лет и 3 месяца.

Авторы всех проектов понимали, что их коллеги очень не любят экзамены. И в каждом проекте предусматривались лазейки для тех, кто не может, не хочет или считает ниже своего достоинства сдавать экзамены. Например, Гопфенгаузен считал необходимым освободить:

- желающих вступить в члены 2-й и 1-й степени с разрешения главного совета по представлению окружного совета о том, что эти лица иным путем приобрели практические знания;
- лиц с высшим образованием, а также отличившихся своими научными трудами по счетоведению или долголетней бухгалтерской деятельностью с разрешения Министерства финансов.

Большие дискуссии вызвал и вопрос о нравственности людей нашей профессии и в связи с этим о порядке приема и исключения из института. Гопфенгаузен это требование формулировал достаточно четко: членами института не могут быть лица:

- объявленные несостоятельными должниками;
- подвергшиеся в соответствии с судебными приговорами лишению или ограничению прав состояния, а также священнослужители, лишенные духовного звания по приговору духовного суда;
- состоящие под следствием за преступления и проступки, влекущие за собой лишение или ограничение прав состояния, и те, которые, побывав под судом за такие преступления или проступки, не оправданы судебными приговорами;
- исключенные со службы по суду или из среды обществ и дворянских собраний по приговорам тех сословий, к которым они принадлежат.

Бельмер подчеркивал только профессиональный характер общества и искренне считал, что нравственные

аспекты надо оставить священнослужителям. Компромиссное решение предложил Езерский: нравственный ценз доказывается протоколом об избрании большинством голосов при закрытой баллотировке.

Права института формулировались достаточно широко, и тут противоречия не было:

- издание периодического органа – профессионального журнала;
- публикация трудов, учебников, наставлений и книг по счетоводству и отчетности;
- распространение профессиональных изданий;
- организация библиотек;
- проведение семинаров, конференций, устных и письменных консультаций;
- созыв профессиональных съездов;
- проведение конкурсов на «сочинения по коммерческим наукам»;
- помощь в подыскании работы членам института и предоставление пособий инвалидам и лицам пожилого возраста, не способным к работе, а также их вдовам (это должно было превратить институт в некое подобие профсоюза счетных работников).

В варианте Бельмера было еще одно очень важное уточнение о правах института – контроль за деятельностью членов через особо уполномоченных лиц.

Совершенно естественно, что каждый счетный работник должен был спросить себя: «Зачем мне все это нужно? Пойду я на курсы, сдам экзамены, вступлю в институт, получу билет – и за все должен платить. Будут меня вызывать на собрания, где вместо дела одни только разговоры. Что получат устроители, понятно: они за мои деньги установят себе хорошие дополнительные гонорары, будут ездить за границу, посещать банкеты, сытно есть и сладко пить. Но мне-то что от этого?».

Понимая проблему, Бельмер предпочитал на эти темы вообще не говорить. Гопфенгаузен проводил мысль, что только лицам высшей степени могут быть предоставлены права. И именно эти лица могут:

- занимать должности главных бухгалтеров в торговых промышленных акционерных обществах, банках, банкирских конторах, страховых и иных учреждениях, годовые отчеты и балансы которых представляются Министерству финансов;
- открывать бухгалтерские конторы;
- быть председателями или главными бухгалтерами конторских управлений;
- исполнять функции ревизоров;
- проводить экспертизы коммерческих предприятий.

Еще пространнее высказался Езерский: члены института 1-й категории имеют право занимать ответственные должности на всех предприятиях. При этом они должны проверять правильность счетов и отчетов, принимать на себя организацию и ведение счетоводства на различных предприятиях и в хозяйствах, проводить их контроль и ревизию, учреждать на свое имя для исполнения изложенных функций счетные конторы. Права, предоставляемые 1-й категории присяжных бухгалтеров, могут быть предоставлены членам института 3-й категории, но не иначе как в качестве помощников первых. Они не имеют права открывать счетные конторы и давать удостоверения о проверке отчетности. Члены института 3-й категории имеют право занимать лишь должности, не связанные с серьезной ответственностью.

Все это звучало хорошо, но было амбициозно и нереально. Ведь купец Тит Титыч выбирал себе счетовода, не обращая внимания на то, присяжный это сче-

товод или нет. Ему нужен был грамотный, квалифицированный, современный бухгалтер, понимающий отечественный и международный учет. Другими словами, ему требовался свой человек, который мог легко уйти от налогов, обмануть кредиторов и акционеров, выбить деньги у должников.

Третья попытка была предпринята в 1924 г. В экономике возрождались рыночные отношения и с ними – идеи 1894 и 1909 гг. В 1924 г. был создан Институт государственных бухгалтеров-экспертов (ИГБЭ) при Народном Комиссариате рабоче-крестьянской Инспекции (НКРКИ) СССР. Его задачи определялись как содействие правильной постановке в стране счетоводства, а также дача заключения по всякого рода вопросам счетоводства и отчетности по требованию государственных органов. Деятельность института носила замкнутый характер, поскольку весь накопленный в процессе работы материал представлялся в виде заключений и докладов в центральные бюро ИГБЭ, а затем скапливался в хранилищах. Соответственно все обнаруженные недочеты и достижения в области постановки счетоводства и отчетности не публиковались.

Для качественного выполнения экспертизы бухгалтер должен был иметь высокую квалификацию. Поэтому при зачислении в действительные члены ИГБЭ и в кандидаты необходимо было иметь надлежащий стаж работы по следующим видам счетоводства: бюджетному, промышленному, кооперативному, торговому, банковскому, сельскохозяйственному.

К 1928 г. институт и его сотрудники получили международное признание. Один из самых знаменитых бухгалтеров XX в. Р. Монтгомери (1872-1953 гг.), будучи избран президентом III Международного конгресса, пригласил представителей ИГБЭ для участия в разработке программы конгресса и в его работе. Институт направил на конгресс представительную делегацию. Это был пик развития общественного движения бухгалтеров в России. А уже в 1929 г. страна перешла к жесткому административно-командному регулированию, и люди даже забыли, что такое профессиональный аудит и зачем все это нужно.

Главная причина ликвидации профессиональной деятельности сводилась к тому, что экономика стала формироваться по жесткой административно-командной системе, и общество не ощущало настоятельной потребности ни в аудите, ни в профессиональных бухгалтерах.

- Во-первых, бухгалтеры, в массе своей, не очень желали, чтобы в их среде возник привилегированный класс лучших, они не хотели возникновения счетной аристократии.
- Во-вторых, предприниматели не хотели, чтобы кто-то чужой знакомился с их делами.
- В-третьих, управляющие фирм считали, что приглашать аудиторов и платить им за контроль безнравственно; но, если получив плату, аудитор формировал по отчетности клиента не то мнение, которое последний хотел, это воспринималось уже как вопиющая непорядочность.

Идея сдавать экзамены особенно унижала трудового человека, воспринималась «работниками пера и чернил» как еще одно оскорбление. И они делали свои выводы:

- уплата взносов в институт обделит их;
- подчинение членам института поработит их еще больше;
- многие, не попавшие в институт, потеряют работу.

С тех пор прошло сто лет, и, поскольку большое видится на расстоянии, очевидно, что та горстка энту-

зиастов, которая заботилась о судьбах профессии, была права. Их наработки, лежащие в библиотечной пыли, должны вскоре воскреснуть, а выраженные в них живые мысли – помочь тем, кто строит живой современный учет. Он стал возможен в результате отказа от социализма и развития рыночной экономики. Теперь вновь появилась необходимость в аудите, и он возник. В отличие от прежних попыток создать аудит «снизу» на этот раз аудит создали «сверху».

В 1987 г. первой российской аудиторской фирмой стала фирма «Инаудит» (она не могла считаться независимой, поскольку ее учредителями выступали Министерство финансов СССР – 55% уставного капитала и Министерство торговли СССР – 10% и т.д.). Ее деятельность заключалась:

- в проверке финансово-хозяйственной деятельности, получении и анализе всей необходимой документации;
- получении данных о деятельности проверяемых организаций от третьих лиц (Госбанка, иных кредитных учреждений, других связанных с ним организаций);
- учреждении своих представительств;
- поддержке профессиональных контактов с инофирмами;
- публикации отчетности как в России, так и за рубежом;
- в оказании консультационных услуг по постановке бухгалтерского учета и организации внутреннего контроля и т.д.

1990 г. – время формирования подлинного аудита. Принятие в этом году ряда законов позволило создать множество аудиторских фирм. Их учредительные документы предусматривали проведение проверок финансово-хозяйственной и коммерческой деятельности предприятий любых организационно-правовых форм и видов собственности с целью подтверждения достоверности и реальности их финансовой отчетности, предоставление консультаций по вопросам финансовой, правовой, хозяйственной и коммерческой деятельности. В то же время на рынке России появилась «большая шестерка».

В крупных городах России была создана система подготовки аудиторов; переведены и изданы учебники Адамса, Робертсона, Аренса и Лоббека, Монтгомери; разработаны методические пособия по соответствующим дисциплинам; открыты специальные кафедры, и повышена квалификация профессорско-преподавательского состава. Через подобную систему аттестации прошли в начале 1990-х гг. тысячи аудиторов. Этот опыт был учтен в 1995 г. после выхода постановления Правительства РФ от 6 мая 1994 г. №482, определяющего порядок аттестации аудиторов [2].

За последние годы в стране сложились и система аудита, и рынок, необходимый для ее деятельности.

Аудиторские фирмы, предлагающие свои услуги, можно разделить на три группы:

- несколько тысяч небольших отечественных фирм и индивидуальных аудиторов;
- несколько десятков российских фирм, каждая с числом специалистов свыше 30 чел.;
- «большая четверка» и несколько десятков других западных компаний.

Первая группа фирм возникла главным образом из-за желания бывших ревизоров, оставшихся безработными, найти применение своим силам и возникновения множества мелких предприятий, которые в той или иной степени нуждались в дешевом аудите и недорогих консультационных услугах. Эти фирмы часто были не в состоянии проводить работу на достаточно высоком уровне, и в них наблюдалась достаточно высокая текучесть кадров. Эти фирмы имеют свой сегмент

Таблица 1

**СРАВНЕНИЕ РОССИЙСКОГО И  
ЗАПАДНОГО ПОДХОДОВ К ПРОВЕДЕНИЮ  
АУДИТОРСКИХ ПРОВЕРОК**

рынка, так как специализируются на определенных видах дополнительных услуг (консультации по ведению учета, налогам, проблемам управления фирмой).

Вторая группа завоевывает в последнее время все более прочное положение на рынке. Более того, с 1995-1996 гг. российские фирмы начали теснить западные. В качестве примеров можно привести аудит Центрального банка РФ в 1997 г., аудит целевых займов Мирового банка (к концу 1997 г. их было около 20) и др. Иностранцы фирмы, признавая в данном случае приоритет отечественных, часто соглашались на роль субподрядчиков при российских фирмах. Причинами успеха российских фирм были знание отечественной специфики, фанатичность в работе и наличие необходимых связей.

Однако в последнее время опять наметилась тенденция вестернизации. И причина, как это ни парадоксально, связана с относительной стабилизацией на рынке. Сейчас уже не надо совершать чудес, а следует только разработать четкие алгоритмы проверки, как это делают западные фирмы, и строго им следовать. Российские фирмы, как правило, пренебрегают этим, хотя, если действовать по заранее разработанному шаблону, вероятность принятия правильного решения составит около 70%. Кроме того, и западные фирмы меняют свои подходы: кадровый потенциал у них теперь становится иным, и при выборе сотрудников они ориентируются не столько уже на знание иностранного языка, сколько на владение учетом и аудитом. Подход этих фирм также предполагает большую стабильность, т.е. работу без взлетов, но и без падений. Западные фирмы также начинают понимать преимущества российских специалистов и стараются теми или иными методами привлечь их к сотрудничеству. В качестве таких методов можно назвать давление со стороны фактических и потенциальных иностранных инвесторов на фирму-клиента с требованием привлечь хотя бы в качестве субподрядчика основной российской аудиторской фирмы западного аудитора с последующим вытеснением российской фирмы, а также настоятельные предложения со стороны банка или материнской фирмы, аудиторами которых являются иностранцы, о привлечении в качестве хотя бы второго аудитора западной компании.

Достоинства западных фирм очевидны: это известность торговой марки, крупные международные связи, международная аудиторская пресса, высокое качество услуг, соответствие международным стандартам. Вместе с тем, деятельность западных фирм на российском рынке подвергается критике:

- во-первых, за монополизацию, которая доходит до того, что западные фирмы обслуживают до 50% всего рынка аудиторских услуг;
- во-вторых, за пристрастность, в силу чего иностранный аудитор, проверяющий российскую фирму, которая работает на западном рынке, по тем или иным причинам может поставить своего российского клиента в менее благоприятные условия, чем те, в которых находится его иностранная фирма-конкурент.

Кроме того, можно говорить о некорректном выполнении своих обязательств западными фирмами на том основании, что большинство российских банков-банкротов были клиентами крупных западных аудиторов, давших положительное аудиторское заключение.

Сравнительный анализ российского и западного подходов к проведению аудиторских проверок позволяет получить следующую картину (табл. 1).

№	Критерий	Западный подход	Российский подход
1	Причины и порядок возникновения	Возник давно, естественно, «снизу» из потребностей хозяйственного оборота	Возник недавно, «сверху» путем правительственных распоряжений
2	Цель	Выявление истинной достоверности данных бухгалтерской отчетности	Строго соответствие данных отчетности требованиям нормативных документов
3	С кем непосредственно осуществляется контакт при проведении проверки	С администратором	С главным бухгалтером
4	Задача	Понимание бизнеса клиента; средство решения данной задачи – понимание отчетности	Понимание порядка, согласно которому составлена отчетность
5	Объект основного исследования	Баланс клиента	Отчет о прибылях и убытках
6	Главные пользователи	Собственники, инвесторы и кредиторы	Нередко в этом качестве выступает налоговая инспекция
7	Акцентирование внимания при проведении аудита	Проверка статей баланса и отчета о прибылях и убытках, т.е. сальдо рассматривается как основа финансового положения клиента	Проверка самих хозяйственных операций, т.е. оборотов по счетам учета рассматриваются как основа финансового положения клиента
8	Влияние методологии и учетной политики	Основной упор делается на анализе методологии и учетной политики	Методология и учетная политика рассматриваются в связи с формами первичных документов и учетных регистров
9	Значение статей отчетности	Рассматриваются в зависимости от отрасли хозяйства и типа предприятия	Рассматриваются в зависимости от возможностей изъятия активов: чем легче изъятие, тем существеннее актив
10	Существенность	Соотносится со всей отчетностью, что автоматически заставляет аудитора анализировать статьи отчетности	Соотносится с каждой статьей отчетности, в результате чего несущественные статьи могут быть не проверены
11	Выборочный метод	Рассматривается как достоинство проверки, поскольку он более экономичен и точен	Рассматривается как неизбежный минус проверки, поскольку он недостаточно точен
12	Внутренний контроль	Применяется только тогда, когда имеются основания предполагать его высокую эффективность	Или вообще не применяется, или применяется во всех случаях
13	Проведение инвентаризации во время аудита	Обязательно	Необязательно
14	Применение аудиторских стандартов	Принимаются как непреложное условие для выполнения работ	На практике рассматриваются как рекомендации

Несмотря на отмеченные различия, следует понимать, что создание одинаковых условий для конкуренции российских и западных фирм является непреложным условием ведения бизнеса. Это условие может предполагать применение следующих мер:

- доступ отечественным фирмам к работе по международным проектам;
- ограничение доли иностранных инвесторов в уставных капиталах создаваемых организаций;
- лимитирование деятельности иностранных специалистов в составе международных аудиторских фирм и установление в качестве требования введения в число учредителей (совладельцев) иностранных фирм большинства российских граждан (как это сделано во многих странах).

По факту регистрации инофирмы являются российскими юридическими лицами, но по структуре собственности практически все они – фирмы со 100%-м (или чуть меньшим) иностранным капиталом. Кроме того, по сути, всегда учредители – иностранные фирмы зарегистрированы в оффшорных зонах, что дает возможность вывоза из РФ капитала (дивидендов, прибыли).

Однако действующая система аудита имеет, особенно на практике, ряд существенных недостатков, связанных в основном с неподготовленностью:

- общества, члены которого часто не понимают что такое аудит и кто такие аудиторы. В сущности, мало кто из тех лиц, которые покупают акции и / или облигации, интересуется финансовой отчетностью фирм, ценные бумаги которых они приобретают;
- администраторов, которые в лучшем случае видят роль аудитора в создании гарантированной защиты от действий налоговой инспекции, в худшем – в попытке придать статус налоговых инспекций самим аудиторским фирмам;
- бухгалтеров, которые полагают, что аудитор – это консультант по трудным вопросам.

Трудности возникают и в среде самих аудиторов, поскольку из-за взаимной конкуренции пока остаются неудачными попытки организации их профессиональных объединений.

В части организации и функционирования аудита в РФ на современном этапе, хочется отметить следующее.

В РФ выбрана модель с сильным государственным регулированием. Законодательно определены все важнейшие элементы системы регулирования: сущность и цели аудита, субъекты аудита, их права, обязанности и ответственность; сформулированы критерии обязательного аудита и др. Аттестация аудиторов и лицензирование аудиторской деятельности, утверждение правил (стандартов) в соответствии с законом отнесены к компетенции государственных органов [1].

Функции федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности закреплены за Министерством финансов РФ (Минфин РФ) и включают:

- издание в пределах своей компетенции нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность;
- организацию разработки и представление на утверждение Правительству РФ федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности;
- контроль за соблюдением аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности;
- организацию в установленном законодательством РФ порядке системы аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в РФ, лицензирование аудиторской деятельности;

- организацию системы надзора за соблюдением аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами лицензионных требований и условий;
- определение объема и разработку порядка представления уполномоченному федеральному органу отчетности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов;
- ведение государственных реестров аттестованных аудиторов аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, профессиональных аудиторских объединений и учебно-методических центров в соответствии с положением о ведении реестров, утверждаемым уполномоченным федеральным органом, а также предоставление информации, содержащейся в реестрах, всем заинтересованным лицам;
- аккредитацию профессиональных аудиторских объединений [4].

Для реализации этих функций приняты соответствующие нормативные документы.

В целях учета мнения профессиональных участников аудиторского рынка предусмотрена деятельность Совета по аудиторской деятельности при Минфине РФ, который:

- принимает участие в подготовке и предварительном рассмотрении основных документов аудиторской деятельности и проектов решений уполномоченного федерального органа;
- разрабатывает федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, периодически их пересматривает и выносит на рассмотрение уполномоченным федеральным органом;
- рассматривает обращения и ходатайства аккредитованных профессиональных аудиторских объединений и вносит соответствующие рекомендации на рассмотрение уполномоченным федеральным органом;
- осуществляет иные функции согласно положению о Совете по аудиторской деятельности [6].

Аккредитованное профессиональное аудиторское объединение – саморегулируемое объединение аудиторов, индивидуальных аудиторов, аудиторских организаций, созданное в соответствии с законодательством РФ в целях обеспечения условий аудиторской деятельности своих членов и защиты их интересов, действующее на некоммерческой основе, устанавливающее обязательные для своих членов внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности и профессиональной этики, осуществляющее систематический контроль за их соблюдением, получившее аккредитацию в уполномоченном федеральном органе.

Аккредитованные профессиональные аудиторские объединения имеют право:

- участвовать в аттестации на право осуществления аудиторской деятельности, проводимой уполномоченным федеральным органом;
- в соответствии с квалификационными требованиями уполномоченного федерального органа разрабатывать учебные программы и планы, осуществлять профессиональную подготовку аудиторов;
- самостоятельно или по поручению уполномоченного федерального органа проводить проверки качества работы аудиторских организаций или индивидуальных аудиторов, являющихся их членами;
- по итогам проведенных проверок применять меры воздействия к виновным лицам и (или) обращаться в уполномоченный федеральный орган с мотивированным ходатайством о наложении взыскания на таких лиц;
- ходатайствовать перед уполномоченным федеральным органом о выдаче претендентам квалификационных аттестатов аудитора, а также о приостановлении действия и аннулировании квалификационного аттестата аудитора в отношении своих членов;

- ходатайствовать перед уполномоченным федеральным органом о выдаче, приостановлении действия и аннулировании лицензии в отношении своих членов;
- обращаться в Совет по аудиторской деятельности с предложениями по регулированию аудиторской деятельности;
- содействовать развитию профессии аудитора и повышению эффективности аудиторской деятельности в РФ;
- защищать профессиональные интересы аудиторов в органах государственной власти РФ и субъектов РФ, судах и правоохранительных органах;
- разрабатывать и издавать литературу и периодические издания по аудиту и сопутствующим ему услугам;
- представлять интересы аудиторов в международных профессиональных организациях аудиторов;
- осуществлять иные функции, определенные уполномоченным федеральным органом [31].

Принятую в РФ модель государственного регулирования с 2010 г. предполагается трансформировать в саморегулируемую модель. Вопрос о сокращении сферы и функций государства в регулировании аудиторской деятельности достаточно актуален для РФ. Однако многие аспекты этой проблемы воспринимаются аудиторским сообществом неоднозначно.

Прежде всего речь идет о профессиональной этике аудитора. Этические принципы аудита определены как основополагающие в международных и национальных стандартах, сформулированы и раскрыты в кодексе профессиональной этики. На практике в настоящее время контроль за их соблюдением реализуется слабо. Рост доверия к результатам аудита связан не только с профессиональной компетентностью аудиторов, повышением качества их работы, но и с безупречной репутацией. Вместе с тем нередки случаи неэтичного поведения конкурирующих аудиторских фирм в борьбе за клиента [21].

Важны также вопросы, связанные с аттестацией аудиторов и повышением их квалификации. Существующая система аттестации основана на соблюдении определенных требований к претендентам (образование, стаж и опыт работы и др.) и проверки знаний по значительному кругу вопросов. При этом ведущую роль должно играть содержание самой аттестации [16].

## 2. ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ И АУДИТ В СТРАНАХ БЛИЖНЕГО И ДАЛЬНЕГО ЗАРУБЕЖЬЯ

Международная теория и практика аудита как развитого института правовой экономики складывались в условиях серьезной конкурентной борьбы, сопровождавшейся множеством исследований и широких публичных обсуждений их результатов. В итоге к настоящему времени создана прочная международная правовая основа аудита, подробно разработаны формы его организации, издаются и постоянно пополняются обширные методические материалы для аудиторов. В них определены и классифицированы основные понятия, термины, категории аудиторской деятельности [35].

Современный аудит, особенно на Западе, – это аудит, основанный на риске. При этом используются положительные стороны не только подтврждающего, а также системно-ориентированного аудита, но и аудита, преимущественно основанного на статистических либо нестатистических выборочных исследованиях [19].

В мировой практике можно выделить две концепции регулирования аудиторской деятельности.

Одна из этих концепций развита в англоязычных странах (США, Великобритания), где аудиторская деятельность в некотором виде саморегулируется. Аудит в этих странах ориентирован в основном на потребности акционеров, инвесторов, кредиторов и других хозяйствующих субъектов и регулируется преимущественно общественными аудиторскими объединениями [11].

Вторая концепция получила распространение в таких европейских странах, как Австрия, Испания, Франция, Германия. В них аудиторская деятельность строго регламентируется централизованными органами, на которые фактически возлагаются функции государственного контроля за аудиторской деятельностью [43].

Рассмотрим эти системы на примере США, Франции, Швеции, Белоруссии.

### 2.1. Опыт США

В США аудиторское дело возникло под влиянием британской практики аудита. Главное отличие здесь состоит именно в присутствии негосударственного регулирования аудиторской деятельности. Когда английские железнодорожники, страховые компании и другие инвесторы отправились в Северную Америку, вместе с ними поехали и независимые аудиторы для защиты интересов крупных английских кредиторов. До начала XX в. в США аудит основывался на английской модели, предусматривающей детальные исследования данных, относящихся к балансу [12].

В 1886 г. в США был принят первый закон о присяжных бухгалтерях, давший начало процессу образования аудиторских фирм. В 1887 г. была образована Ассоциация аудиторов Америки, а в 1896 г. в штате Нью-Йорк законодательным путем была регламентирована аудиторская деятельность. В частности, должность аудитора мог занимать дипломированный бухгалтер, успешно сдавший экзамен по специальности в Нью-Йоркском университете и получивший специальную лицензию на право заниматься аудиторской деятельностью [10].

Американский аудит в связи со сверхвысокими темпами развития американского бизнеса конца XIX в. – начала XX в. нуждался в быстрых проверках, а следовательно, в прогрессивных технологиях аудита [20]. Американские аудиторы стали применять тестовый аудит, сбор свидетельств о деятельности фирм – партнеров по бизнесу с целью проверки операций. Учитывая интересы инвесторов, они стали уделять больше внимания оценке актива и пассива. Все эти новшества отражали расширение задач аудита, который не ограничивался больше проверкой канцелярской точности. В США развивался независимый аудит в современном смысле слова, необходимость его диктовалась в значительной мере спросом кредиторов, особенно банков, на надежную финансовую информацию, на основе которой они могли принимать решения о предоставлении кредита. Спрос кредиторов, главным образом банков, привел к расширению задач аудита и разработке новых методов аудита и подходов к стандартизации.

В настоящее время в США функционируют профессиональные негосударственные аудиторские организации двух типов. Один из них представлен на общенациональном, федеральном уровне и называется Американским институтом дипломированных присяжных бухгалтеров (возник в 1887 г.) [39]. Существуют также профессиональные аудиторские организации на уровне отдельных штатов, которые называются обще-

ствами дипломированных общественных бухгалтеров (рис. 1).



Рис. 1. Профессиональные аудиторские организации в США

С одной стороны, можно отметить, что саморегулирование способствует постоянному совершенствованию профессии, так как, для того чтобы привлечь в свои ряды как можно больше аудиторских фирм, необходимо повышать свою репутацию, что неизменно скажется на росте качества работы, развитии саморегулируемой организации и т.п. При этом важно, что стандарты аудиторской деятельности разрабатываются негосударственными органами, которые при всем желании не могут знать все тонкости работы аудитора и учесть их в стандартах и положениях.

С другой стороны, ряд скандалов, связанных с крупнейшими субъектами экономической сферы США, показал, что в системе абсолютного саморегулирования существуют явные недостатки. Проверка деятельности аудиторских фирм повлекла цепочку банкротств [20].

В целях оценки контроля качества работы аудиторов Департамент финансового консультирования аудиторской компании Deloitte (Deloitte financial advisory service) провел онлайн-исследование методов, применяемых американскими компаниями для борьбы с финансовым мошенничеством. Согласно их выводам, несмотря на ужесточение регулирующего законодательства, последовавшего за чередой корпоративных скандалов, подход коммерческих организаций остается весьма формальным. 75% из них подтвердили наличие программ, позволяющих фиксировать и предотвращать факты корпоративного мошенничества, однако лишь 13% имеют полноценные группы реагирования, способные проводить внутрикорпоративные расследования всех таких случаев. Интернет-опрос проводился среди 500 представителей компаний, включая менеджеров высшего звена. Исследование затронуло преимущественно энергетические, производственные и финансовые фирмы.

Среди результатов опроса выделяются следующие:

- почти 60% отметили, что, по их данным, число внутренних и внешних расследований, связанных с финансовой отчетностью, возрастет на протяжении двух следующих лет;

- 46% признались, что им пришлось ответить на прямые запросы со стороны Комиссии по ценным бумагам и биржам (Securities and exchange commission, SEC) или Министерства юстиции США (Department of justice, DOJ);
- практически 36% респондентов, которые осуществляли внутрикорпоративные расследования, сообщили, что эти расследования оказались безрезультатными: не было выявлено никаких аномалий с финансовой отчетностью [37].

Компании постепенно начинают осознавать всю важность этой стороны их профессиональной деятельности и уделяют ей все больше внимания. Для повышения уровня качества предполагается проводить такие проверки регулярно и создать универсальные программы контроля. Однако до того немало времени должно быть затрачено на теоретические исследования и апробирование. Таким образом, очевидно, что абсолютное саморегулирование не является лучшим методом контроля качества аудиторской деятельности [8].

Недавно Американский институт сертифицированных общественных бухгалтеров (American institute of certified public accountants, AICPA) и еще восемь публичных аудиторских компаний объявили о создании новой организации – Центра качества аудита (the Center for audit quality, CAQ) с целью оказания помощи инвесторам в условиях глобализации финансовых рынков и усложнения финансовой системы. Общее направление работы Центра будет заключаться в повышении доверия аудиторской деятельности в США за счет повышения его качества. Это планируется осуществлять путем внесения конструктивных предложений, касающихся основополагающих ценностей аудиторской профессии, таких как честность, объективность, доверие. Центр качества аудита выступит связующим звеном между аудиторскими компаниями и ключевыми фигурами корпоративного сектора и инвесторами – целью «переговоров» станет обсуждение наиболее важных для функционирования рынков капитала вопросов. Подобные дискуссии планируется проводить на регулярной основе [33].

Членство в новой организации является открытым для всех аудиторских компаний, зарегистрированных в совете по надзору за учетом в публичных компаниях (Public company accounting oversight board, PCAOB) [39].

Управление центром будет осуществлять совет, в состав которого войдут исполнительный директор AICPA, исполнительные директора шести крупнейших аудиторских компаний и еще двух аудиторских фирм, не имеющих постоянного членства, а также наиболее значимые фигуры американской деловой общественности (инвесторы и главы коммерческих структур) [19].

Таким образом, в США пришли к мнению о необходимости существования (функционирования) единого центра контроля качества за аудиторской деятельностью.

## 2.2. Опыт Франции

Система регулирования бухгалтерского учета и аудита во Франции существенно отличается от англосаксонской модели. Фундаментом системы учета и аудита во Франции служит Коммерческий кодекс [13], законодательно закрепляющий необходимость ведения бухгалтерского учета и представления отчетности. Ключевым звеном этой системы является Национальный бухгалтерский кодекс (аналог стандартов) [13]. Этот основополагающий документ содержит более 400 страниц и включает единый план счетов бухгалтерского учета.

Во Франции имеются две основные организации, занимающиеся аудиторской деятельностью в стране: Палата экспертов-бухгалтеров [32] и Национальная компания комиссаров по счетам [20].

Палата бухгалтеров-экспертов и аттестованных бухгалтеров [6] была создана в 1942 г. Спустя три года деятельность палаты была регламентирована правительственным декретом. Сейчас палата находится под опекой министра экономики и финансов.

Национальная компания комиссаров по счетам регулирует аудиторскую деятельность и объединяет аудиторов и аудиторские фирмы в регионах. Аудиторы и аудиторские фирмы Франции свои членские взносы перечисляют региональным отделениям, а региональные отделения – Национальной компании комиссаров по счетам. Все эти и другие требования во Франции закреплены законодательно и являются обязательными для выполнения [42].

Основное отличие между бухгалтерами и комиссарами по счетам заключается в том, что первые приглашаются для проведения проверок бухгалтерского учета и отчетности в акционерных обществах, вторые назначаются в обязательном порядке согласно существующему законодательству об акционерных обществах. Комиссары по счетам осуществляют наиболее ответственные проверки, профессия эксперта-бухгалтера не столь строго регламентируется правительственными органами.

Кроме названных организаций с 1 августа 2003 г. действует Высший совет по аудиту. Он является независимым административным органом при министре юстиции и решает следующие задачи:

- определяет и пропагандирует принципы профессиональной практики и профессионального поведения аудитора;
- выдает заключения в отношении норм профессиональной деятельности, выработанных Национальной компанией аудиторов перед их утверждением министром юстиции;
- следит за тем, чтобы аудитор, которому поручена проверка той или иной компании, не выступал одновременно в качестве консультанта этой компании;
- определяет направления, рамки и формы периодических контрольных работ аудиторов и следит за правильным осуществлением таких проверок;
- устанавливает и поддерживает хорошие отношения с другими государственными органами, которые выполняют аналогичные функции [40].

Программа проведения проверок качества аудита разработана наблюдательным органом Высшего совета аудиторов в лице комитета контроля качества.

При проведении проверки качества аудиторской деятельности во Франции применяются два подхода. В соответствии с «горизонтальным» подходом проверяются все профессиональные аудиторы и все виды аудиторских заданий. «Вертикальный» подход предусматривает аудиторские проверки общественно значимых компаний; одновременно осуществляется проверка применяемых аудиторами процедур.

Контроль качества аудита (надзор, представление отчетности, инспектирование) осуществляется на национальном или региональном уровне. При этом действия Высшего совета аудиторов координируются с действиями региональных институтов, которые отвечают за следующие мероприятия в течение того же периода:

- проверку качества других обязательных аудиторских проверок, которые проводятся аудиторами компаний, зарегистрированных на бирже, или общественно значимых компаний;

- проверку правильности применения процедур и стандартов аудита другими дипломированными аудиторами, которые работают в проверяемой аудиторской организации (или ее подразделениях);
- организацию горизонтальной проверки других дипломированных аудиторов, которые работают в данной аудиторской организации.

Кроме того, на национальном уровне действуют комитет, занимающийся ведением списка лиц, допущенных к выполнению аудиторских обязанностей, дисциплинарная палата и контрольные органы, осуществляющие надзор над деятельностью Высшего совета. На региональном уровне создаются департаментские советы, департаментские дисциплинарные палаты и органы контроля за деятельностью департаментских советов. Следует отметить, что в состав контрольных органов входят правительственные комиссары, назначаемые Министерством экономики и финансов [12].

Усиление роли государства в регулировании аудиторской деятельности проявилось еще и в том, что был создан совет по финансовой безопасности в составе 12 чел.:

- три представителя Министерства юстиции;
- один – Министерства экономики и финансов;
- один – президент фондовой биржи;
- один – профессор университета;
- три аудитора, в том числе два – с опытом аудита госкомпаний;
- три специалиста в сфере образовательной деятельности.

Такой надзорный орган решает все проблемные вопросы, возникающие в развитии аудита, в отношениях между аудиторами и собственниками, а также осуществляет дисциплинарную функцию вплоть до отзыва лицензий.

Таким образом, систему контроля аудиторской деятельности можно охарактеризовать как довольно строгую и четкую именно со стороны государства. Французская модель, в частности, включает:

- определение целей и задач профессиональной организации, в том числе ее основных характеристик, начиная с правомочности аудиторской профессии и заканчивая внутренними правилами деятельности;
- разработку общих положений, норм и правил контроля качества, организационной структуры;
- создание региональных отделений;
- постановку задач в деятельности региональных и национальных советов с их полномочиями, комитетов и рабочих групп;
- определение источников финансирования;
- установление регламента страхования [36].

### 2.3. Шведский опыт

Аудит в Швеции существует уже более 100 лет. Новый закон об аудиторах был принят риксдагом Швеции 18 мая 1995 г., а 1 июня 1995 г. правительством Швеции были приняты два весьма важных документа:

- «Постановление об аудиторах» [16], которое содержит подробные положения для применения закона об аудиторах;
- «Постановление с инструкцией Комиссии по аудиторской деятельности (КАД)» [39].

Закон об аудиторах содержит предписания относительно аттестации и лицензирования утвержденных и уполномоченных аудиторов, регистрации аудиторских фирм, деятельности аудиторов и аудиторских фирм, а также надзоре и дисциплинарных мерах.

Согласно данному закону, под аудитором понимается утвержденный или уполномоченный аудитор.

Утвержденный аудитор должен:



- осуществлять аудиторскую деятельность на профессиональном уровне;
- проживать в Швеции или другом государстве Европейского экономического сообщества;
- не находиться в состоянии банкротства, не иметь запрета на хозяйственную деятельность, не находиться под опекой согласно кодексу о семье, не иметь запрета на осуществление консультативной деятельности согласно закону о запрете на профессиональную консультативную деятельность в некоторых случаях или иметь другие соответствующие ограничения деятельности в другом государстве;
- сдать экзамен на аудитора в Комиссии по аудиторской деятельности;
- быть честным и в остальном подходящим для осуществления аудиторской деятельности.

Под уполномоченным аудитором понимается аудитор, который отвечает требованиям утвержденного аудитора, а также сдал экзамен на аудитора высшей категории в Комиссии по аудиторской деятельности.

Аудиторская фирма – товарищество с солидарной ответственностью или акционерное общество, зарегистрированное в соответствии с законодательством страны, которое:

- осуществляет аудиторскую деятельность;
- отвечает особым требованиям, изложенным ниже;
- не находится в состоянии банкротства или ликвидации.

Для регистрации товарищества с солидарной ответственностью из его учредительного договора должно следовать, что:

- деятельность компании не включает иного, нежели профессиональный аудит и совместимая с ним деятельность;
- члены товарищества являются утвержденными или уполномоченными аудиторами (при наличии особых обстоятельств Комиссия по аудиторской деятельности может сделать исключение из этого требования).

В уставе аудиторской фирмы в виде акционерного общества должно быть записано, что:

- деятельность компании не включает иного, нежели профессиональный аудит и совместимая с ним деятельность;
- минимум три четверти членов правления и минимум три четверти их заместителей, а также исполнительный директор должны быть утвержденными или уполномоченными аудиторами;
- правление правомочно принимать решения лишь тогда, когда присутствующие утвержденные или уполномоченные аудиторы вместе представляют большинство голосов на собрании.

Кроме того, для регистрации требуется, чтобы минимум три четверти акций с минимум тремя четвертями голосов принадлежали утвержденным или уполномоченным аудиторам, а остальные акции принадлежали лицам, работающим в компании. Большинство членов правления и их заместителей должны быть утвержденными или уполномоченными аудиторами и более половины акций и голосов должны принадлежать утвержденным или уполномоченным аудиторам.

При выполнении каждого рабочего задания по проведению аудиторской проверки аудиторская фирма назначает ответственного из числа работающих в ней аудиторов, который должен быть уполномоченным аудитором, если это необходимо для выполнения предписания в законе или другом законодательном акте о назначении такового, а в других случаях – утвержденным или уполномоченным аудитором. Фирма обязана без промедления поставить в известность заказчика о том, кто является ответственным.

Аудиторское заключение подписывает ответственный за проведение аудита. Если заключение подписывают несколько аудиторов, то необходимо указать, кто из них является ответственным.

Утвержденные и уполномоченные аудиторы осуществляют свою деятельность на основании аттестатов, полученных ими после серии обучения и сдачи экзаменов. Аттестат утвержденного и уполномоченного аудитора, а также регистрационное свидетельство действительны в течение пяти лет. Правительство или Комиссия по аудиторской деятельности могут сообщить более подробные предписания относительно аттестации на утвержденного и уполномоченного аудитора и регистрации, а также об условиях аудиторской деятельности [17].

Осуществляя аудиторскую деятельность в Швеции, аудитор должен выполнять обязанности тщательно и с соблюдением аудиторской этики, в том числе относительно беспристрастности. Если существует некое особое обстоятельство, которое может вызвать сомнения в беспристрастности или независимости аудитора, то он должен отказаться от выполнения задания [11].

Комиссия по аудиторской деятельности по заявлению от аудитора или аудиторской фирмы должна заранее сообщить о том, в какой степени деятельность фирмы или аудитора совместима с требованием закона об аудиторах.

Аудитор может осуществлять аудиторскую деятельность лишь как отдельный предприниматель, или в товариществе с солидарной ответственностью, или в акционерном обществе, которое не осуществляет иной деятельности, чем та, которая совместима с профессиональной деятельностью аудитора.

Комиссия по аудиторской деятельности может разрешить аудитору, работающему в Швеции, осуществлять аудиторскую деятельность в другом государстве Европейского экономического сообщества [22].

Необходимо отметить, что аудитор не может использовать сведения, полученные им в процессе осуществления профессиональной деятельности, для собственной выгоды или в ущерб (на пользу) другого лица. Он не имеет также права без разрешения заказчика разглашать эти сведения. Более того, он должен позаботиться о том, чтобы и его помощник соблюдал эти правила [14].

Большое внимание в стране уделяется вопросам страхования аудиторской деятельности. Например, аудиторы и аудиторские фирмы должны заключать соглашение о страховании или оставлять в Комиссии по аудиторской деятельности залог под обязательство возмещения убытков, которые аудитор или аудиторская фирма могут понести в своей аудиторской деятельности (при наличии особых обстоятельств Комиссия по аудиторской деятельности может сделать исключение из этого требования).

Комиссия по аудиторской деятельности осуществляет надзор за аудиторами и аудиторскими фирмами. Так, последние обязаны предоставлять Комиссии возможность при осуществлении ею надзора проверять аудиторские отчеты, акты, бухгалтерские книги и другие сведения, необходимые для осуществления надзора. Налоговая служба взаимодействует с аудиторами и должна поставить в известность Комиссию по аудиторской деятельности об обстоятельствах в деятельности аудитора или аудиторской фирмы, заслуживающих ее внимания.

Если аудитор преднамеренно совершает ошибку в своей деятельности, поступает нечестно или не платит обязательный ежегодный взнос, то его лицензия утвержденного или уполномоченного аудитора аннулируется. Если аудитор иным образом пренебрегает своими обязанностями аудитора, то ему делается предупреждение. В случае, когда замечания Комиссии недостаточно или имеются явно отягчающие обстоятельства, его лицензия утвержденного или уполномоченного аудитора также может быть аннулирована.

Если встает вопрос об аннулировании лицензии, предупреждении или замечании, то аудитору должна быть предоставлена возможность в письменном виде дать объяснение обстоятельств дела. Предупреждение или замечание не могут быть сделаны, если то, в чем обвиняется аудитор, имело место более чем за пять лет до того, как аудитор получил извещение по делу [34].

В случае возникновения какого-либо обстоятельства, создающего препятствие для получения им аттестата утвержденного или уполномоченного аудитора, аудитор должен немедленно сообщить об этом в Комиссию по аудиторской деятельности. Вопрос об аттестации утвержденного или уполномоченного аудитора должен в таком случае быть пересмотрен [41].

Если аудиторская фирма вступает в период ликвидации, оказывается в состоянии банкротства или у фирмы появляется какое-то иное обстоятельство, которое создает препятствие для регистрации, она должна немедленно сообщить об этом в Комиссию по аудиторской деятельности; регистрация в таком случае должна быть пересмотрена.

Согласно закону решение Комиссии по аудиторской деятельности может быть обжаловано в административном суде. Решение в отношении квалификационного экзамена или специальной проверки на профессиональную пригодность не может быть обжаловано. При подаче апелляции в административный суд второй инстанции необходимо иметь разрешение на рассмотрение вопроса.

Если Комиссия по аудиторской деятельности не сообщила своего решения в связи с поданным заявлением о получении аттестата утвержденного или уполномоченного аудитора или регистрационного свидетельства в течение четырех месяцев после подачи данного заявления, претендент может обратиться в административный суд второй инстанции с требованием объяснить причину излишней задержки дела. Если Комиссия не сообщила своего решения в течение месяца с момента дачи такого объяснения, это должно означать, что заявление отклонено.

Если аудитор незаконно выдает себя за утвержденного или уполномоченного аудитора, он приговаривается к штрафу в соответствии с действующим в Швеции законодательством.

Комиссия по аудиторской деятельности с помощью автоматической обработки данных составляет реестр аудиторов и аудиторских фирм, который используется для сводного реестра и информации об аудиторах и аудиторских фирмах, а также для составления аттестатов и выписок из реестра.

Реестр должен содержать:

- фамилии, имена, личные номера или, если таковые отсутствуют, даты рождения и почтовые адреса аудиторов;
- название аудиторской фирмы, ее организационный номер и почтовый адрес;

- фамилии, имена и почтовые адреса членов руководства аудиторской фирмы;
- фамилии, имена и почтовые адреса акционеров или других владельцев аудиторской фирмы [3].

После сообщения Комиссией по аудиторской деятельности решения об аннулировании аттестата утвержденного, уполномоченного аудитора или регистрации данные об аудиторе или аудиторской фирме должны быть изъяты из реестра после того, как решение получило силу закона.

Комиссия по аудиторской деятельности должна предоставлять те сведения и выдавать те свидетельства о правомочности, профессиональной деятельности или соответствующих условиях, которые запрашивают официальные ведомства и организации других государств Европейского экономического сообщества.

Если утвержденный или уполномоченный аудитор, который прошел проверку на профессиональную пригодность в Швеции, имеет соответствующий аттестат в другой стране Европейского экономического сообщества, то Комиссия по аудиторской деятельности должна уведомить официальное ведомство или организацию этой страны в случае принятия решения об аннулировании аттестата или о предупреждении. Такое уведомление должно быть сделано после того, как решение приняло силу закона.

## 2.4. Аудит в Республике Беларусь

В Республике Беларусь аудиторское движение началось в 1991 г., когда постановлением Совета министров Белорусской ССР от 30 сентября 1991 г. было утверждено Временное положение об аудиторской деятельности в Республике Беларусь [7], в котором были намечены основы аудиторского движения и их правовое регулирование.

Постановлением Совета министров Республики Беларусь от 17 августа 1992 г. №506 «Об образовании Аудиторской палаты при Совете Министров Республики Беларусь» [30] была образована Аудиторская палата при Совете министров Республики Беларусь, на которую была возложена организация системы услуг за соблюдением установленного порядка осуществления финансовых и хозяйственных операций, правильности отражения их в оперативном и бухгалтерском учете, достоверности отчетов и балансов, а также ставилась задача оказания практической помощи в постановке учета и анализа финансово-хозяйственной деятельности субъектов хозяйствования. На Аудиторскую палату была возложена обязанность подготовки аудиторов, для чего был создан «Белаудитучецентр» при Белорусском государственном экономическом университете.

Аудиторская палата занималась также созданием аудиторских организаций, аттестацией, выдачей лицензий на занятие этим видом деятельности.

Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 14 марта 1994 г. «О совершенствовании структуры органов государственного управления Республики Беларусь и сокращении расходов на их содержание» [27] Аудиторская палата при Совете министров Республики Беларусь была преобразована в Аудиторскую палату Республики Беларусь на принципах самоуправления и самофинансирования.

Постановлением Совета министров Республики Беларусь от 16 июня 1994 г. «О совершенствовании в Республике Беларусь государственного регулирования

аудиторской деятельности и контроля за ней» [26]. Совет министров возложил на Аудиторскую палату функции государственного регулирования аудиторской деятельности и контроль за ней. Этим же постановлением утверждено Положение о порядке государственного регулирования и контроля за аудиторской деятельностью в Республике Беларусь.

8 ноября 1994 г. на Сессии Верховного Совета был принят Закон Республики Беларусь №3373-XII «Об аудиторской деятельности» [28], который был введен в действие 7 декабря 1994 г. Закон определял:

- правовые основы осуществления аудиторской деятельности на территории Республики Беларусь;
- основные правила и порядок ее проведения;
- регулирование отношений, возникающих между предприятиями, учреждениями, организациями, осуществляющими самостоятельную финансово-хозяйственную деятельность, независимо от форм собственности и видов деятельности, государственными органами, отдельными гражданами, аудиторами и аудиторскими организациями.

Декретом президента Республики Беларусь «О некоторых мерах по совершенствованию государственного регулирования аудиторской деятельностью и контролю за ее осуществлением в Республике Беларусь» от 28 августа 1999 г. №30 [25] были внесены кардинальные изменения в организацию аудиторской деятельности в республике. В соответствии с указанным декретом осуществление методологического руководства аудитом, контроль за деятельностью аудиторов, осуществляющих деятельность в качестве индивидуального предпринимателя, и аудиторских организаций, выполнение функций по лицензированию аудиторской деятельности, а также по ведению государственного реестра аудиторов и аудиторских организаций был возложен на Министерство финансов республики.

Принятый декрет усиливает влияние государства на деятельность аудиторов и контроль над ее осуществлением. В соответствии с ним Совет министров Республики Беларусь принял постановление «О государственном регулировании аудиторской деятельности» №1862 от 30 ноября 1999 г. [24], направленное на приведение решений правительства в соответствие с указанным декретом.

Данным постановлением утверждено Положение о порядке государственного регулирования аудиторской деятельности и контроля за ее осуществлением в Республике Беларусь, а также внесены изменения и дополнения в перечень видов деятельности, на осуществление которых требуется специальное разрешение (лицензия), и органов, выдающих эти разрешения (лицензии). Важным моментом этого положения является также рассмотрение порядка аннулирования лицензии. Следует также отметить, что контроль за выполнением аудиторами и аудиторскими организациями порядка осуществления аудиторской деятельности исполняет созданное в соответствии с постановлением Совета министров Республики Беларусь от 8 октября 1999 г. №1558 [23] в структуре Министерства финансов Главное управление аудита.

## 2.5. Система контроля и аудита в Республике Абхазия

В Республике Абхазия аудиторская деятельность регламентирована Законом Республики Абхазия «Об аудиторской деятельности» от 6 февраля 2009 г. №2293-с-IV, в которой определены организация аудиторской деятельности в Республике Абхазия, правовые и эко-

номические основы ее осуществления, функции, права и обязанности аудиторов и предусмотрены создание системы независимого финансового контроля.

Так, согласно ст. 3 аудитором является физическое лицо, отвечающее квалификационным требованиям, установленным центральным органом государственного управления (далее – уполномоченный орган), осуществляющим государственное регулирование аудиторской деятельности, и имеющее квалификационный аттестат аудитора. Аудитор вправе осуществлять аудиторскую деятельность в качестве работника аудиторской организации или в качестве лица, привлекаемого аудиторской организацией к работе на основании гражданско-правового договора. Аудитор осуществляет аудиторскую деятельность только в составе одной аудиторской организации и может быть участником (учредителем) только одной аудиторской организации.

Аудитор в период осуществления своей профессиональной деятельности не вправе состоять на государственной службе и заниматься другой оплачиваемой деятельностью, кроме научной, преподавательской и иной творческой деятельности. Аудитором не может быть лицо, имеющее судимость за экономические преступления, которая не погашена или не снята в установленном законом порядке.

Аудиторская организация – коммерческая организация, осуществляющая аудиторские проверки и оказывающая сопутствующие аудиту услуги.

Аудиторская организация осуществляет свою деятельность по проведению аудита после получения лицензии и может быть создана в организационно – правовой форме общества с ограниченной ответственностью или закрытого акционерного общества. Минимальный размер оплаченного уставного капитала, сформированного за счет денежных средств, на день подачи организацией документов для получения лицензии на осуществление аудиторской деятельности, должен быть не менее 5 000 минимальных размеров оплаты труда. Минимальный размер оплаченного уставного капитала, сформированного за счет денежных средств, на день подачи организацией документов для получения лицензии на осуществление аудиторской деятельности, учредителем которой является иностранная аудиторская организация, должен быть не менее 10 тыс. минимальных размеров оплаты труда. Также не менее, 30% аудиторов, состоящих в штате аудиторской организации, должны составлять граждане Республики Абхазия, постоянно проживающие на территории Республики Абхазия, а в случае, если руководителем аудиторской организации является иностранный гражданин, – не менее 70%.

Иностранные аудиторские организации могут осуществлять аудиторскую деятельность в Республике Абхазия только при образовании ими соответствующих аудиторских организаций-резидентов Республики Абхазия. Иностранная организация признается аудиторской, если ее статус подтверждается компетентным органом государства, резидентом которой она является, в качестве аудиторской организации.

В штате аудиторской организации должно состоять не менее трех аудиторов. В уставном капитале аудиторской организации доля, принадлежащая аудиторам и (или) иностранным аудиторским организациям должна составлять 100%.

Руководитель аудиторской организации обязан иметь квалификационный аттестат аудитора. Руководителем аудиторской организации не может быть аудитор, возглавлявший аудиторскую организацию у которой в соответствии с законодательством Республики Абхазии была отозвана лицензия, с даты вынесения решения об отзыве лицензии в течение трех лет.

Аудиторская организация, осуществляющая аудиторскую деятельность на территории Республики Абхазия, не может быть участником (учредителем) другой аудиторской организации-резидента Республики Абхазия.

В случае создания филиала аудиторской организации на территории Республики Абхазия руководитель филиала обязан иметь квалификационный аттестат аудитора.

Аудиторским организациям запрещается заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания сопутствующих ему услуг.

Организация, для которой аудиторская деятельность согласно уставу не является ее сферой деятельности, не может использовать в своем наименовании слово «аудиторская», а также производные слова от слова «аудит».

Также в Законе Республике Абхазия дано определение обязательного аудита и в каких случаях он осуществляется. Обязательный аудит осуществляется в случаях, если:

- организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества;
- организация является кредитной организацией, страховой организацией или обществом взаимного страхования, инвестиционным фондом, государственным внебюджетным фондом, источником образования средств которого являются предусмотренные законодательством Республики Абхазия обязательные отчисления, производимые физическими и юридическими лицами, фондом, источниками образования средств которого являются добровольные отчисления физических и юридических лиц;
- организация, в уставном капитале которой имеется доля, принадлежащая иностранным физическим или юридическим лицам;
- организация является унитарным предприятием, основанным на праве хозяйственного ведения. При проведении обязательного аудита унитарных предприятий, заключение договоров оказания аудиторских услуг должно осуществляться по итогам проведенного уполномоченного органа открытого конкурса. Порядок проведения таких конкурсов утверждается Кабинетом министров Республики Абхазия, если иное не установлено законом;
- обязательный аудит в отношении этих организаций предусмотрен законом.

Аудиторская проверка аудируемых лиц, в бухгалтерской (финансовой) документации которых содержатся сведения, составляющие государственную тайну, может производиться только аудиторскими организациями, в уставном капитале которых отсутствует доля, принадлежащая аудиторам – иностранным гражданам и (или) иностранным аудиторским организациям, и которые имеют доступ к сведениям, составляющим государственную тайну, полученный в порядке, установленном законодательством Республики Абхазия.

Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности (далее – аттестация) осуществляется в форме квалификационного экзамена, который в целях обеспечения единых требований и подходов производится аттестационной комиссией, определяемой уполномоченным органом. Порядок деятельности аттеста-

ционной комиссии определяется уполномоченным органом. Председатель аттестационной комиссии избирается большинством голосов от общего числа членов аттестационной комиссии. Лицам, успешно сдавшим квалификационный экзамен, выдается квалификационный аттестат аудитора. Квалификационный аттестат аудитора по видам аудита (общий аудит, банковский аудит, страховой аудит) выдается без ограничения срока его действия.

Обязательными требованиями к претендентам на получение квалификационного аттестата аудитора являются:

- наличие документа о высшем экономическом и (или) юридическом образовании, полученном в учреждениях высшего профессионального образования Республики Абхазия, имеющих государственную аккредитацию, либо наличие документа о высшем экономическом и (или) юридическом образовании, полученном в образовательном учреждении иностранного государства, и свидетельства об эквивалентности указанного документа абхазскому документу государственного образца о высшем экономическом или юридическом образовании;
- наличие стажа работы не менее трех лет из последних пяти в экономической, финансовой, контрольно-ревизионной и правовой сферах или в области научно-преподавательской деятельности по бухгалтерскому учету и аудиту в высших учебных заведениях.

Каждый аудитор, имеющий квалификационный аттестат, обязан в течение каждого календарного года, начиная с года, следующего за годом получения аттестата, проходить обучение по программам повышения квалификации, утверждаемым уполномоченным органом. Обучение по программам повышения квалификации аудиторов осуществляется лицами, имеющими лицензию на осуществление образовательной деятельности (учреждениями, имеющими государственную аккредитацию).

Квалификационный аттестат аудитора аннулируется в случаях, если:

- установлен факт получения квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов;
- вступил в законную силу приговор суда за совершение экономических преступлений;
- установлен факт несоблюдения требований ст. 8 и 12 Закона РА «Об аудиторской деятельности» от 6 февраля 2009 года;
- установлен факт систематического нарушения аудитором при проведении аудита требований, установленных законодательством Республики Абхазия или государственными стандартами аудиторской деятельности;
- установлен факт подписания аудитором аудиторского заключения без проведения аудиторской проверки, либо аудиторского заключения, признанного в установленном порядке заведомо ложным;
- установлен факт, что в течение двух календарных лет подряд аудитор не осуществляет аудиторскую деятельность;
- аудитор нарушает требование о прохождении обучения по программам повышения квалификации, установленное Законом РА «Об аудиторской деятельности» от 6 февраля 2009 года [28].

Решение об аннулировании квалификационного аттестата аудитора принимается уполномоченным органом. Уполномоченный орган выносит мотивированное решение об аннулировании квалификационного аттестата аудитора.

Лицо, квалификационный аттестат которого аннулирован, вправе обжаловать решение уполномоченного органа об аннулировании квалификационного аттестата аудитора в суд в течение трех месяцев со дня полу-

чения решения об аннулировании квалификационного аттестата аудитора.

Лицензирование аудиторской деятельности, в том числе порядок выдачи, приостановления и аннулирования лицензии, осуществляется в соответствии с законодательством Республики Абхазия о лицензировании отдельных видов деятельности.

Датой получения аудиторской организацией лицензии на осуществление аудиторской деятельности считается дата принятия решения о выдаче соответствующей лицензии.

Если в соответствии с законодательством Республики Абхазия оказание отдельных видов сопутствующих аудиту услуг требует получения соответствующей лицензии, аудиторские организации не вправе оказывать такие услуги без получения соответствующей лицензии.

Функции органа государственного регулирования аудиторской деятельности осуществляет центральный орган государственного управления, определяемый Кабинетом министров Республики Абхазия. Положение об уполномоченном органе утверждается Кабинетом министров Республики Абхазия.

Основными функциями уполномоченного органа являются:

- выработка государственной политики в сфере аудиторской деятельности;
- издание в пределах своей компетенции нормативно-правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность;
- организация разработки и представление на утверждение Кабинету министров Республики Абхазия государственных стандартов аудиторской деятельности;
- организация в установленном законодательством Республики Абхазия порядке системы аттестации;
- обучение и повышение квалификации аудиторов в Республике Абхазия, лицензирование аудиторской деятельности;
- организация системы надзора за соблюдением аудиторскими организациями лицензионных требований и условий;
- проведение открытых конкурсов на заключение договоров оказания аудиторских услуг при проведении обязательного аудита унитарных предприятий;
- контроль за соблюдением аудиторскими организациями государственных стандартов аудиторской деятельности;
- определение объема и разработка порядка представления уполномоченному органу отчетности аудиторских организаций;
- ведение государственных реестров аттестованных аудиторов аудиторских организаций и учебно-методических центров в соответствии с положением о ведении реестров, утверждаемым уполномоченным органом, а также предоставление информации, содержащейся в реестрах, всем заинтересованным лицам;
- иные предусмотренные законом функции.

В целях обеспечения общественных интересов в ходе осуществления аудиторской деятельности создается совет по аудиторской деятельности при уполномоченном органе. Положение о совете по аудиторской деятельности утверждается руководителем уполномоченного органа.

Совет по аудиторской деятельности:

- принимает участие в подготовке и предварительном рассмотрении основных документов аудиторской деятельности и проектов решений уполномоченного органа, обсуждает вопросы государственной политики в сфере аудиторской деятельности;
- разрабатывает проекты государственных стандартов аудиторской деятельности и выносит на рассмотрение уполномоченного органом;
- осуществляет иные функции в соответствии с положением о совете по аудиторской деятельности.

Члены совета по аудиторской деятельности утверждаются руководителем уполномоченного органа по представлению центральных органов государственного управления, Национального банка Республики Абхазия, научных организаций и высших учебных заведений. В состав совета по аудиторской деятельности включаются представители уполномоченного органа, центральных органов государственного управления осуществляющих регулирование профессиональной деятельности организаций, подлежащих обязательному аудиту, Национального банка Республики Абхазия и пользователей аудиторских услуг.

Законом Республики Абхазия «Об аудиторской деятельности» определены также полномочия Союзов и ассоциаций аудиторских организаций. Так, аудиторские организации могут создавать союзы и ассоциации, не преследующие цели извлечения прибыли, для защиты и представления интересов своих членов, координации их деятельности, развития межрегиональных и международных связей, удовлетворения научных, информационных и профессиональных интересов, выработки рекомендаций по осуществлению аудиторской деятельности и решению иных совместных задач аудиторских организаций.

Союзам и ассоциациям аудиторских организаций запрещается осуществление аудиторской деятельности.

Аудиторские организации, аудиторы, аудируемые лица и лица, подлежащие обязательному аудиту, несут уголовную, административную и гражданско-правовую ответственность в соответствии с законодательством Республики Абхазия и Законом РА «Об аудиторской деятельности» от 6 февраля 2009 года.

Воздействие в какой бы то ни было форме на аудиторскую организацию, а также на аудиторов с целью воспрепятствования осуществлению независимой аудиторской проверки влечет ответственность в соответствии с законодательством Республики Абхазия.

Споры, возникающие между аудиторскими организациями, аудиторами, между ними и аудируемыми лицами, а также между аудиторскими организациями, аудиторами и уполномоченным органом разрешаются в порядке, установленном законодательством Республики Абхазия.

По данным Управления государственной статистики Республики Абхазия, по состоянию на 1 января 2011 г. зарегистрировано 38 предприятий и организаций с заявленным видом деятельности «аудит».

Зарегистрированные в Республики Абхазия организации с заявлением видом деятельности «аудит» на 1 января 2011 г. можно найти в табл. 2.

Таблица 2

**АУДИТОРСКИЕ ОРГАНИЗАЦИИ  
РЕСПУБЛИКИ АБХАЗИЯ**

№	Организация	Дата регистрации
1	Предприятие «АБХАЗАУДИТ»	30 мая 1994 г.
2	Центр содействия развитию предпринимательской деятельности в Республике Абхазия	30 июня 1994 г.
3	ЗАО «Золотая Анакопия»	22 июля 1994 г.
4	Республиканский бизнес-центр г.Сухум	1 мая 1995 г.
5	ООО «Консаудит»	26 июня 1995 г.
6	ТОО «Молодые экономисты»	26 января 1996 г.
7	ЗАО «Э.Д. Энтерпрайз»	8 октября 1997 г.

№	Организация	Дата регистрации
8	ООО «Южная телефонная компания ГАГРА»	28 мая 2002 г.
9	ООО «БАГРАТ-2003»	17 сентября 2003 г.
10	ООО «Аудитор»	12 января 2004 г.
11	СП ООО «Сухум-аудит»	2 апреля 2004 г.
12	ООО «Альянс»	3 декабря 2004 г.
13	ООО «Айнарик»	8 апреля 2005 г.
14	ООО «Амал»	3 июня 2005 г.
15	ООО «Самшит-2005»	12 июля 2005 г.
16	ООО «Джугдар»	3 августа 2005 г.
17	Сухумский филиал ООО «Аудит-Исток»	28 ноября 2005 г.
18	ООО «Инвестиционная компания «Гагра»	21 ноября 2006 г.
19	ООО «Консул»	20 апреля 2007 г.
20	ООО «Абхаз-Консалтинг»	12 июня 2007 г.
21	ООО «Багсан»	21 августа 2007 г.
22	ООО СП «Ах Ра»	20 сентября 2007 г.
23	ООО «Аудит-Консалт»	13 ноября 2007 г.
24	ООО СП «Атон»	2 марта 2008 г.
25	ООО «Бека-С»	3 марта 2008 г.
26	ООО СП «Национальное агентство оценки и консалтинга»	12 июня 2008 г.
27	ООО «Консалтинговая группа «Статус»	8 июля 2008 г.
28	ООО «Аудит-Исток»	3 декабря 2008 г.
29	Союз промышленников и предпринимателей Абхазии	9 января 2009 г.
30	ООО «АБК»	20 января 2009 г.
31	ООО СП «Народная Абхазия»	5 февраля 2009 г.
32	ООО «Гагра-Эксперт»	15 июля 2009 г.
33	ООО «Первая оценочная компания»	15 июля 2009 г.
34	ООО СП «Премиум плюс»	6 ноября 2009 г.
35	ООО «ГА-РА-Новые Технологии»	25 декабря 2009 г.
36	ООО «Финанс-Групп»	5 апреля 2010 г.
37	ООО СП «ЛВВ-строй»	26 июля 2010 г.
38	ООО «Гагра-аудит»	12 августа 2010 г.

## Литература

- Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 дек. 2008 г. №307-ФЗ (в ред. федер. закона от 1 июля 2010 г. №136-ФЗ). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
- Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности в РФ [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 6 мая 1994 г. №482. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
- Аудит [Текст] : учеб. / под ред. В.И. Подольского. – 2-е изд., перераб – М. : Экономистъ, 2007.
- Булгакова Л.И. Аудит в России: механизм правового регулирования [Текст] / Л.И. Булгакова. – М. : Волтерс Клувер, 2005.
- Бычкова С.М. Аудит для руководителей и бухгалтеров [Текст] / С.М. Бычкова. – М. : ИНФРА-М, 2006.
- Возникновение и становление аудита во Франции [Электронный ресурс]. URL: [http://knowledge.allbest.ru/audit/2c0b65625a3bc68b5c43b89421216d27\\_0.html](http://knowledge.allbest.ru/audit/2c0b65625a3bc68b5c43b89421216d27_0.html)
- Временное положение об аудиторской деятельности в Республике Беларусь [Электронный ресурс] : постановление Совета министров Республики Беларусь от 30 сент. 1991 г. №367. Режим доступа: <http://www.by.spinform.ru/>
- Гарант [Электронный ресурс] : справочно-правовая система. – Режим доступа: [http://otherreferats.allbest.ru/audit/00089107\\_0.html](http://otherreferats.allbest.ru/audit/00089107_0.html)
- Галузина С.М. Международный учет и аудит [Текст] / С.М. Галузина. – СПб. : Питер, 2006.
- Горина А.А., Ангелина И.А. Особенности развития аудита в США [Электронный ресурс] / А.А. Горина, И.А. Ангелина ;

- Донецкий национальный ун-т экономики и торговли им. М.И. Туган-Барановского. URL: <http://intkonf.org/gorina-aa-angelina-ia-osobnosti-razvitiya-audita-v-ssha/>.
- Диагностика методологии международных систем бухгалтерского учета [Электронный ресурс]. URL: <http://allydota.ru/item/items4737548.html>
  - Жарылгасова Б.Т. Международные стандарты аудита [Текст] : учеб. пособие / Б.Т. Жарылгасова, А.Е. Суглобов. – 3-е изд., стер. – М. : КНОРУС, 2007.
  - Захватаев В. Коммерческий кодекс Франции [Текст] / В. Захватаев. – М., 2008. – 1272 с.
  - Зевайкина А.Н. Регулирование аудиторской деятельности за рубежом [Электронный ресурс] / А.Н. Зевайкина // Аудитор. – №7. URL: [http://www.roche-duffay.ru/article-№7\\_s/swedish\\_holdings.htm](http://www.roche-duffay.ru/article-№7_s/swedish_holdings.htm)
  - История возникновения американского аудита: организация внешнего контроля качества аудита [Электронный ресурс]. URL: [http://window.edu.ru/window/library/pdf2txt?p\\_id=45013&p\\_page=4](http://window.edu.ru/window/library/pdf2txt?p_id=45013&p_page=4).
  - Кочинев Ю.Ю. Аудит. Теория. Организация. Документация [Текст] / Ю.Ю. Кочинев. – СПб. : Питер, 2006.
  - Лабынцев Н.Т. Шведский опыт подготовки кадров в области аудиторской деятельности [Электронный ресурс] / Н.Т. Лабынцев // Аудиторские ведомости. – 2002. – №7. – С. 11-15. URL: <http://www.fin-buh.ru/text/76317-1.html>
  - Лабынцев Н.Т. Шведский опыт организации аудиторской деятельности [Текст] / Н.Т. Лабынцев // Аудитор. – 2002. – №4.
  - Международные стандарты аудита [Текст] : учеб. пособие / Соколова Е.С., Ситнов А.А. и др. – М. : МФПА, 2004.
  - Никольская Ю.П. Аудит [Электронный ресурс] / Ю.П. Никольская, Е.М. Мерзлякина. – Ч. 1. – М. : Московский гос. ун-т печати. URL: <http://www.hi-edu.ru/x-books/xbook086/01/part-002.htm>.
  - Нитецкий В.В. Правовые основы независимой аудиторской деятельности [Текст] / В.В. Нитецкий // Аудиторские ведомости. – 1997. – №3.
  - Ножкина Т.В. Международный аудит [Текст] : учеб. пособие / Т.В. Ножкина. – Петропавловск-Камчатский : КамчатГТУ, 2007.
  - О внесении дополнений в постановление Совета Министров Республики Беларусь от 11 апр. 1997 г. №334 [Электронный ресурс] : постановление Совета министров Республики Беларусь от 8 октября 1999 г. №1558. Режим доступа: <http://www.by.spinform.ru/>.
  - О государственном регулировании аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : постановление Совета министров Республики Беларусь от 30 нояб. 1999 г. №1862. Режим доступа: <http://www.by.spinform.ru/>
  - О некоторых мерах по совершенствованию государственного регулирования аудиторской деятельностью и контролю за ее осуществлением в Республике Беларусь [Электронный ресурс] : декрет Президента Республики Беларусь от 28 авг. 1999 г. №30. Режим доступа: <http://www.by.spinform.ru/>
  - О совершенствовании в Республике Беларусь государственного регулирования аудиторской деятельности и контроля за ней [Электронный ресурс] : постановление Совета министров Республики Беларусь от 16 июня 1994 г. Режим доступа: <http://www.by.spinform.ru/>
  - О совершенствовании структуры органов государственного управления Республики Беларусь и сокращении расходов на их содержание [Электронный ресурс] : постановление Совета министров Республики Беларусь от 14 марта 1994 г. Режим доступа: <http://www.by.spinform.ru/>
  - Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : закон Республики Абхазия от 6 февр. 2009 г. №2293-с-IV. Режим доступа: <http://www.abhasia1.ru/low.asp>.
  - Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : закон Республики Беларусь от 8 нояб. 1994 г. №3373-XII. Режим доступа: <http://www.by.spinform.ru/>
  - Об образовании Аудиторской палаты при Совете Министров Республики Беларусь [Электронный ресурс] : постановление Совета министров Республики Беларусь от 17 авг. 1992 г. №506. Режим доступа: <http://www.by.spinform.ru/>

31. Подольский В.И. и др. Аудит [Текст] : учеб. / В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, А.А. Савин. – 2-е изд. – М. : ЮНИТИ, 2007.
32. Поленова С.Н. Организационные особенности системы бухгалтерского учета Франции [Текст] / С.Н. Поленова // Финансовый менеджмент. – 2004. – №5.
33. Результаты исследований корпоративных мошенничеств опубликованы в США [Электронный ресурс]. URL: [http://hghltd.yandex.net/yandbtm?fmode=inject&url=http%3A%2F%2Fwww.argued.ru%2Fnews%2Fnews\\_0](http://hghltd.yandex.net/yandbtm?fmode=inject&url=http%3A%2F%2Fwww.argued.ru%2Fnews%2Fnews_0).
34. Субъекты рынка аудиторских услуг [Электронный ресурс]. URL: [http://www.pravo.vuzlib.net/book\\_z994\\_page\\_96.html](http://www.pravo.vuzlib.net/book_z994_page_96.html)
35. Суворова С.П. и др. Международные стандарты аудита [Текст] / С.П. Суворова, Н.В. Парушина, Е.В. Галкина. – М. : Форум, ИНФРА-М, 2007.
36. Суглова А.Е. Контроль качества работы в аудите в соответствии с МСА [Текст] / А.Е. Суглова // Аудит. – 2005. – №6.
37. Суйц В.П. и др. Аудит: общий, банковский, страховой [Текст] : учеб. / В.П. Суйц, А.Н. Ахметбеков, Т.А. Дубровина. – М. : ИНФРА-М, 2001.
38. Тэйлор А. Дж. Борьба за господство в Европе. 1848 – 1918 гг. [Текст] / А. Дж. Тэйлор. – М. : Иностранная литература, 1958.
39. Усач Б.Ф. Аудит [Текст] : навчальний посібник / Б.Ф. Усач. – Киев : Знання, 2004.
40. Финансовое право зарубежных стран [Текст] : исследования, рефераты, законодательные акты / под ред. А.Н. Козырина, А.А. Ялбулганова, Ю.А. Афанасьевой. – М. : Готика, 2005.
41. Хоружий Л.И. Подготовка и аттестация бухгалтерско-аудиторских кадров: проблемы и пути их решения [Текст] / Л.И. Хоружий // Аудиторские ведомости. – 2002. – №3.
42. Шахматьев А.А. Счетные палаты во Франции [Текст] : краткий реферативный обзор книги Raynaud, Jean. Les chambres regionales des comptes. Que sais-je. №2178. Paris, 1984.
43. Шешукова Т. Г. Аудит: теория и практика применения международных стандартов [Текст] : учеб. пособие / Т.Г. Шешукова, М.А. Городилов. – М. : Финансы и статистика, 2005.
44. Энциклопедический словарь [Текст]. – Т. 24. – М. : Т-во «Бр. А. и И. Гранат и Ко», 1924.
45. American institute of certified public accountants. URL: [http://en.wikipedia.org/wiki/American\\_Institute\\_of\\_Certified\\_Public\\_Accountants](http://en.wikipedia.org/wiki/American_Institute_of_Certified_Public_Accountants)

**Ключевые слова**

Контроль; аудит; аудиторская организация; аттестация; лицензирование; учетная политика; внутренний контроль; концепция; финансовый контроль; бухгалтерский учет; страхование аудиторской деятельности; аудиторская деятельность.

*Чая Владимир Тигранович*

*Гогия Кама Алексеевна*

**РЕЦЕНЗИЯ**

В статье проведен подробный сравнительный анализ существующих систем контроля и аудита как в Республике Абхазия, так и в других странах (Российская Федерация, США, Франция, Швеция, Белоруссия).

Важной особенностью работы является подробное описание и выявление особенностей становления и ведения контроля и аудита в различных странах. Выполнен обзор этапов развития контроля и аудита.

Приводя характеристику особенностей финансового контроля и аудита в странах ближнего и дальнего зарубежья, исходя из действующей системы проведения контроля и аудита, автор предложил рассмотреть особенности этой системы в Республике Абхазия в рамках характеристики основных понятий, касающихся изучаемого вопроса:

- аудиторская организация и осуществление ее деятельности в Республике Абхазия;
- аттестация и необходимые требования для ее прохождения в Республике Абхазия;
- лицензирование аудиторской деятельности согласно законодательству Республики Абхазия.

Разбор данных понятий помогло автору всецело представить картину, полученную в результате развития и модернизации системы фи-

нансового контроля и аудита в Республике Абхазия, на которую повлиял опыт стран ближнего и дальнего зарубежья, особенно РФ.

Статья соответствует требованиям, предъявленным научным публикациям, и рекомендуется к печати.

*Суйц В.П., д.э.н., профессор, заместитель заведующего кафедрой учета, анализа и аудита по научной работе Экономического факультета Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова*

**4.5. COMPARATIVE CHARACTERISTICS OF EXISTING CONTROL AND AUDIT SYSTEMS**

V.T. Chaya, Doctor of the Economic Sciences, Professor of the Moscow State University of M.V. Lomonosova;  
K.A. Gogiya, Candidate of the Economic Sciences, Assistant Professor of the Abkhazian State University

The article studies the detailed comparative analysis of existing control and audit systems in the Republic of Abkhazia and other countries (the Russian Federation, the USA, France, Sweden and the Republic of Belarus).

The most important feature of this research is the detailed description and exposure of the special features of book-keeping and audit formation periods in various countries. It should be noted that the review of the control and audit development periods is done by the author.

First, K. A. Gogia starts from revealing the main characteristics of financial control and audit in the countries of the near abroad and the far abroad. Then she decides to pass on to the next point of the research which is connected with the special features of the control and audit in the Republic of Abkhazia. Besides, the author mentions that the Abkhazian systems of control and audit are totally influenced by the systems of foreign countries, especially by the Russian systems which are too close to them. Consequently, we can say that the goal of this scientific article is to find out the special features of Abkhazian control and audit systems via their development in foreign countries. And in order to attain this goal K.A. Gogia goes on to study the main notions of these very systems:

- auditing firm and its operation in the Republic of Abkhazia;
- attestation (qualifying evaluation) and the main requests for its passing in the Republic of Abkhazia;
- licensing of auditing activities according to the Abkhazian legislation.

To sum it up, these notions investigation is done to present the current situation of the development and modernization of the financial control and audit systems in the Republic of Abkhazia.

**Literature**

1. Taylor A.J. Struggle for domination in Europe. 1848 – 1918 Moscow: Foreign literature, 1958.
2. The encyclopedic dictionary of the partnership «Br. A and I. Granat and Co», Moscow, v. 24, p. 613.
3. The governmental orders of the Russian Federation from May, 6th, 1994 №482 «About the statement of standard documents on regulations of auditor activity in the Russian Federation», <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=22885>
4. The federal law from 30.12.08 N 307-FZ «About auditor activity (as worded by: The federal law from 7/1/2010 N 136-FZ), <http://mvf.klerk.ru/zakon/307fz.htm>., Union of Right Forces «Guarantor», 2011.
5. L.I. Bulgakov. Audit in Russia: the mechanism of legal regulation. – Moscow: Volters Kluver, 2005.
6. S.M. Bichkova. Audit for administrator and accountants. – Moscow: Infra Th, 2006.

7. V.I. Podolskiy, G.B. Polyak, A.A.Savin, etc. Audit. Textbook. - second edition. – Moscow: Uniti, 2007.
8. V.V. Nitetskiy. Legal bases of independent auditor activity // Auditor sheets. 1997. №3
9. U.U. Kochinev. Audit. Theory. Organization. The documentation. – SPb: Peter, 2006
10. Suvorova S.P., Parushina N.V., Galkina E.V., Moscow: IDES «FORUM»: INFRA TH, 2007
11. E.S. Sokolova, A.A. Sitnov. International standards of audit. – Manual<sup>1</sup>: MFPA, 2004.
12. MCA 530 «Auditor sample», MCA 330 «Auditor procedures on the estimated risks».
13. T.G. Sheshukova, M.A. Gorodilov. Audit: theory and practice of application of the international standards: tutorial. – Moscow: Finance and Statistics, 2005(MCA 530 «Auditor sample», MCA 330 «Auditor procedures on the estimated risks»).
14. B.T. Zharylgasova, A.E. Suglobov. International audit standards. – manual, 3 edition. – Moscow: KNORUS – 2007.
15. A.A. Gorina, I.A. Angelina. Feature of audit development in the USA, Tugan-Baranovsky Donetsk national university of economy and trade , <http://intkonf.org/gorina-aa-angelina-ia-osobennosti-razvitiya-audita-v-ssha/>
16. U.P. Nikolskaja, E.M. Merzlikina. Audit, Part 1, manual, Moscow state press university, <http://www.hi-edu.ru/x-books/xbook086/01/part-002.htm> 16Usach B.F. Audit.- K: Snaniya, 2004.
17. Nikolskaja U.P., Merzlikina E.M. Audit, Part 1, manual, Moscow state press university, <http://www.hi-edu.ru/e-books/xbook086/01/part-002.htm>
18. V.P. Suyts, A.N. Ahmetbekov, T.A. Dubrovina. Audit: bank, insurance, textbook. – Moscow: INFRA TH, 2001.
19. Legal reference system «Guarant», [http://otherreferats.allbest.ru/audit/00089107\\_0.html](http://otherreferats.allbest.ru/audit/00089107_0.html)
20. Results of corporate fraud researches published in the USA, [http://hghltd.yandex.net/yandbtm?fmode=inject&url=http%3A%2F%2Fwww.argued.ru%2Fnews%2Fnews\\_=0](http://hghltd.yandex.net/yandbtm?fmode=inject&url=http%3A%2F%2Fwww.argued.ru%2Fnews%2Fnews_=0).
21. History of the American audit origin: organization of external audit quality assurance, [http://window.edu.ru/window/library/pdf2bxt?p\\_id=45013&p\\_page=4](http://window.edu.ru/window/library/pdf2bxt?p_id=45013&p_page=4)
22. International standards of audit, <http://5ballov.qip.ru/referats/preview/100924/4>
23. American Institute of Certified Public Accountants, [http://en.wikipedia.org/wiki/American\\_Institute\\_of\\_Certified\\_Public\\_Accountants](http://en.wikipedia.org/wiki/American_Institute_of_Certified_Public_Accountants)
24. V. Zahvatayev. Commercial code of France, Moscow: 2008
25. S.N. Polenova. Organizational features of accounting system in France, magazine “Financial management №5”, 2004
26. U.P. Nikolskaya. Merzlikina E.M. Audit. part 1: manual- Moscow: Publishing house MGUP, 2000
27. Audit formation in France [http://knowledge.allbest.ru/audit/2c0b65625a3bc68b5c43b89421216d27\\_0.html](http://knowledge.allbest.ru/audit/2c0b65625a3bc68b5c43b89421216d27_0.html)
28. Shahmatayev A.A. Accounts chambers in France: brief abstract review of book «Les chambres regionales des comptes. Que sais-je» by Raynaud, Jean – Paris, 1984.
29. Financial right of foreign countries: researches, abstracts, acts / edited by A.N. Kozyrina, A.A. Jalbulganova, J.A. Afanasevoj. – Moscow: Gothic, 2005.
30. B.T. Zharylgasova, A.E. Suglova. International standards of audit, tutorial: KNORUS, 2007.
31. A.E. Suglova. Quality assurance of audit work according to MCA / Audit. 2005. №6.
32. S.M. Galusina. International accountancy and audit. SPb.: Peter, 2006.
33. N.T. Labincev. Swedish experience of professional training in the field of auditor activity // Auditor sheets. №7. 2002. p. 11-15, <http://www.fin-buh.ru/text/76317-1.html>
34. N.T. Labincev. Swedish experience of the auditor activity organization. – 2002. – №4.
35. Diagnostics of methodology of the international systems of accounting, <http://allydota.ru/item/items4737548.html>
36. T.V. Nozhkina. International audit, manual – Petropavlovsk-Kamchatskij: KamchatGTU, 2007.
37. A.N. Zevajkina. Regulation of auditor activity in foreign countries. Magazine «Auditor» №7-2005.
38. [http://www.roche-duffay.ru/articles/swedish\\_holdings.htm](http://www.roche-duffay.ru/articles/swedish_holdings.htm)
39. Subjects of the auditor services market. [http://www.pravo.vuzlib.net/book\\_z994\\_page\\_96.html](http://www.pravo.vuzlib.net/book_z994_page_96.html)
40. L.I. Horujiy. Preparation and certification of auditors and accountants: problems and ways of their solving//Auditor sheets, – 2002, – №3//Basic requirements to experts of audit//
41. Audit: textbook – edited by V.I. Podolsky, second edition, Moscow: Ekonomist, 2007.
42. The decree of the Byelorussian Council of Ministers from September, 30th, 1991 №367 «Time position about auditor activity in Byelorussia».
43. The decree of the Byelorussian Council of ministers from August, 17th, 1992 №506 «About formation of Auditor Chamber at the Byelorussian Council of ministers».
44. The decree of the Byelorussian Council of Ministers from March, 14th, 1994 «About perfection of the Byelorussian state structure and reduction of expenses on their maintenance».
45. The decree of the Byelorussian Council of ministers from June, 16th, 1994 «About perfection of the Byelorussian state regulation of auditor activity and control over it».
46. The law of Byelorussia from November, 8th, 1994 №3373-XII «About auditor activity».
47. The decree of the President of Byelorussia from 8/28/1999 №30 «About some measures on perfection of state regulation by auditor activity and control over its realization in Byelorussia».
48. The decree of the Byelorussian Council of ministers from 11/30/1999 №1862 «About auditor».
49. The decree of the Byelorussian Council of ministers from 10/8/1999 №1558 «About entering of additions into the decree of the Byelorussian Council of ministers from April, 11th, 1997 №334
50. The Republic of Abkhazia law «About auditor activity» from February, 6th 2009. №2293-c-IV
51. Indices of the state management statistics of the Republic of Abkhazia

## Keywords

Control; audit; auditing firm; attestation (qualifying evaluation); licensing; accounting policy; internal control; concept; financial control; accounting; insurance of auditing activities; auditing activities.