Концепция развития системы регулирования аудиторской деятельности

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, доктор экономических наук Городилов, Михаил Анатольевич

**Год:**

2009

**Автор научной работы:**

Городилов, Михаил Анатольевич

**Ученая cтепень:**

доктор экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Пермь

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

456

## Оглавление диссертации доктор экономических наук Городилов, Михаил Анатольевич

ВВЕДЕНИЕ.

ГЛАВА 1. СТАНОВЛЕНИЕ И РАЗВИТИЕ СИСТЕМЫ РЕГУЛИРОВАНИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИИ.

1.1. Система регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации на современном этапе: понятие и основное содержание.

1.2. Становление и развитие системы регулирования аудиторской деятельности в России.

1.3. Регулирование аудиторской деятельности в России на современном этапе: функционально-аналитический аспект.

1.4. Система регулирования аудиторской деятельности за рубежом: сравнительный аспект.

1.5. Основные этапы развития аудиторской деятельности: модификация отношений участников аудиторского рынка.

ГЛАВА 2. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ РЕГУЛИРОВАНИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ.

2.1. Обязательный аудит как инструмент обеспечения экономической безопасности государства.

2.2. Актуальные проблемы сохранения аудиторской тайны.

2.3. Актуальные вопросы обеспечения независимости вознаграждения аудитора от итогов проверки.

2.4. Оценка необходимости обязательного участия аудиторских организаций и аудиторов в саморегулируемых организациях.

ГЛАВА 3. ТЕОРЕТИЧЕСКОЕ ОБОБЩЕНИЕ ПРАКТИКИ ПРИМЕНЕНИЯ НОРМАТИВНЫХ АКТОВ, РЕГУЛИРУЮЩИХ АУДИТОРСКУЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ.

3.1. Общие основания для возникновения ответственности субъектов аудиторской деятельности.

3.2. Практика применения нормативных актов, регулирующих аудиторскую деятельность, в отношениях между субъектами аудиторского рынка.

3.3. Практика применения нормативных актов, регулирующих аудиторскую деятельность, в отношениях по исчислению и уплате налогов.

3.4. Тенденции развития практики применения нормативных актов в сфере регулирования аудиторской деятельности.

ГЛАВА 4. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ.

4.1. Законодательные основы регулирования аудиторской деятельности: систематизация и кодификация.

4.2. Развитие законодательных основ регулирования аудиторской деятельности

ГЛАВА 5. РАЗВИТИЕ НЕГОСУДАРСТВЕННЫХ ФОРМ РЕГУЛИРОВАНИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ.

5.1. Профессиональное регулирование аудиторской деятельности.

5.2. Общественное регулирование аудиторской деятельности.

5.3. Внутрифирменные стандарты как важнейший элемент системы регулирования аудиторской деятельности.

5.4. Основные направления совершенствования внутрифирменного регулирования аудиторской деятельности.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Концепция развития системы регулирования аудиторской деятельности"

Актуальность темы исследования. С момента возникновения аудита в России прошло чуть более двадцати лет. Это был первый и важный шаг на пути становления и развития негосударственной формы контроля.

В ряде публикаций встречаются высказывания о том, что процесс возникновения аудита в нашей стране носил стихийный, неуправляемый, неконтролируемый, непоследовательный характер. За эти два десятилетия российским экономистам пришлось перенимать опыт, накопленный западными коллегами за двухвековой период. В этом огромная заслуга российских ученых, представителей Министерства финансов России, представителей профессиональных и общественных аудиторских объединений, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. За относительно короткий промежуток времени удалось «с нуля» заложить теоретический фундамент новой науки, создать рынок аудиторских услуг, подготовить квалифицированных специалистов, разработать «правила игры» в форме нормативной базы, включая правила (стандарты), а также сформулировать положения для дальнейшего развития системы контроля качества.

С 01.01.2009 вступил в действие новый закон «Об аудиторской деятельности». Его принятие ознаменовало наступление новой эры в сфере регулирования аудиторской деятельности. Главная идея нового закона - постепенный и поэтапный переход от государственного регулирования к саморегулированию. Однако это не абсолютная и безвозвратная потеря государственного контроля и надзора за соответствующими сферами предпринимательской деятельности. Это комплекс мер, направленных на поэтапное и цивилизованное сокращение государственного вмешательства в экономику без ущерба для всех субъектов предпринимательской деятельности. Необходимость данных мер продиктована интересами российского общества, эволю-ционно вступившего в новую фазу экономического развития. Анализ положений нового закона в сравнении с предыдущим подтверждает эту мысль.

Правила (стандарты) утверждены. Но процесс их научного осмысления, интерпретации и практического применения еще только начался. Доказательством тому является теоретическое обобщение практики применения нормативных актов, связанного с взаимоотношениями субъектов аудита. Рассмотрение этого аспекта в динамике свидетельствует о повышении интенсивности применения регулирующих норм и формировании целостной системы регулирования аудиторской деятельности, состоящей из взаимосвязанных элементов, выполняющих строго определенные функции.

Не менее важным является вопрос о «кризисе доверия» пользователей финансовой отчетности к заключениям аудиторов. Проблема aggressive accounting существует не только за рубежом, она требует принятия срочных мер и в нашей стране. Развитие аудита в России, происходящее гигантскими темпами, - свидетельство того, что нам, как и западным коллегам, необходимо обеспечивать надлежащее качество аудиторских услуг. В противном случае волна разоблачений и судебных исков в данной сфере может «захлестнуть» российское общество и надолго подорвать доверие как к заключениям аудиторов, так и в целом к аудиту. В связи с этим, на основе результатов анализа и обобщения зарубежного опыта на научном уровне должны быть сформулированы рекомендации по изменению системы регулирующих норм, которые не позволили бы повторять ошибок зарубежных коллег.

Наиболее актуален вопрос о дальнейшем совершенствовании системы регулирования аудиторской деятельности в нашей стране. Неопределенность понятия «система регулирования аудиторской деятельности», нечеткость структуры указан

V ' ной системы, несогласованность функций, выполняемых участниками системы, наличие противоречий в принятых ими регулирующих актах - эти и другие проблемы заставляют искать научный подход к их решению. Автором сделана попытка исследовать эти проблемы и определить направления дальнейшего развития и совершенствования рассматриваемой системы с позиций функционально-аналитического подхода.

Степень разработанности проблемы. Важность проблемы развития системы регулирования аудиторской деятельности обусловила интерес, который проявляется к ней в научной литературе и в хозяйственной практике. Наибольший вклад в разработку проблем, связанных с совершенствованием контрольно-аудиторской деятельности, в разное время внесли отечественные исследователи: Р.А. Алборов, И.А. Бе-лобжецкий, Н.Т. Белуха, В.В. Бурцев, С.М. Бычкова, Н.Г. Гаджиев, О.В. Голосов, Е.М. Гутцайт, Ю.А. Данилевский, В.Б. Ивашкевич, А.Н. Кизилов, А.В. Крикунов, Н.Т. Лабынцев, В.Й. Лакис, Й.С. Мацкевичус, М.В. Мельник, С.В. Панкова, В.И. Подольский, Т.М. Рогуленко, В.В. Скобара, Г.А. Соловьев, А.Е. Суглобов, В.П.

Суйц, A.A. Терехов, М.А. Терехов, А.Д. Шеремет, Т.Г. Шешукова, JI.3. Шнейдман, С.О. Шохин и др.

В целях разработки и углубления теоретических и организационно-методических основ аудита весьма полезен зарубежный опыт, представленный в работах А. Аренса, Ф.Л. Дефлиза, Г.Р. Дженика, JI. Конрат, Дж.К. Лоббека, Р. Монтгомери, В.М.О. О'Рейли, Д. Робертсона, М.Б. Хирша и др.

Тем не менее, система регулирования аудиторской деятельности с учетом содержания нового закона «Об аудиторской деятельности», а также применения стандартов аудиторской деятельности изучена в научной литературе еще в недостаточной степени. Среди ученых отсутствует единство взглядов по поводу названия системы, определения ее иерархических уровней, а также наполнения регулирующими актами. Остается невыясненным вопрос о разграничении регулирующих функций, осуществляемых участниками системы. Это приводит к тому, что при разработке регулирующих актов не учитываются концептуальные вопросы, связанные с теоретическими основами аудита.

При теоретическом обосновании разрабатываемых актов в сфере регулирования отношений по поводу оказания аудиторских услуг не в полной мере учитывается опыт зарубежных стран, в том числе стран - республик бывшего СССР. Отсутствует всесторонний научный анализ и теоретическое обобщение практики применения нормативных актов в исследуемой сфере. При разработке положений, регламентирующих функции регуляторов на рынке аудиторских услуг, вне поля зрения законодателей оказывается эффект увеличения масштаба регулирующих норм и, как следствие, не акцентируется необходимость их систематизации, кодификации; недостаточное внимание уделяется подсистеме внутрифирменного регулирования аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. Не всегда всесторонне и глубоко анализируются современные тенденции развития аудиторской деятельности в мире, влияющие и на отечественный аудиторский рынок. Эти и другие вопросы не нашли отражения в литературе, посвященной проблемам контроля и аудита.

Все это вносит элементы нестабильности в действующую систему регулирования аудиторской деятельности: противоречащие друг другу функции регуляторов, не выявленные научными исследователями, приводят к излишнему усложнению отношений участников аудиторского рынка и являются препятствием для дальнейшего развития системы. Сама система к настоящему времени оказалась чрезмерно усложненной, несовершенной для адекватного восприятия. Это также обусловливает необходимость проведения научных исследований в указанной сфере.

Цель и задачи диссертационного исследования. Цель диссертационной работы состоит в функционально-аналитическом представлении и обобщении теоретических основ существующей в России системы регулирования аудиторской деятельности, а также определении направлений ее дальнейшего развития и совершенствования.

В рамках поставленной цели выделено пять блоков подцелей, включающих соответствующие задачи исследования.

Подцель 1 - разработать теоретические основы системы регулирования аудиторской деятельности с учетом анализа специальной литературы, а также динамики изменения регулирующих норм в рассматриваемой сфере.

Достижение данной подцели потребовало постановки и решения следующих основных задач:

- определение понятия «система регулирования аудиторской деятельности», а также разработка ее структуры с учетом анализа специальной литературы по данному вопросу;

- рассмотрение основных этапов и выявление преобладающих тенденций развития системы регулирования аудиторской деятельности в нашей стране с учетом модификации отношений участников аудиторского рынка и необходимости сближения с международными стандартами (динамический аспект проблемы); изучение и критическое переосмысление функций, осуществляемых различными регуляторами на рынке аудиторских услуг, в рамках существующей системы (функционально-аналитический аспект проблемы); анализ мировых тенденций регулирования аудиторской деятельности в ряде стран дальнего и ближнего зарубежья с целью прогнозирования дальнейшего развития отношений на рынке аудиторских услуг в России.

Подцель 2 — определить концептуальные основы регулирования аудиторской деятельности с учетом их последующего применения для развития системы регулирования аудиторской деятельности.

Достижение данной подцели потребовало постановки и решения следующих основных задач:

- обоснование обязательного аудита как инструмента, обеспечивающего экономическую безопасность государства;

- выявление актуальных проблем сохранения аудиторской тайны;

- рассмотрение актуальных вопросов обеспечения независимости аудитора;

- оценка необходимости обязательного участия аудиторских организаций и аудиторов в саморегулируемых организациях.

Подцель 3 - представить теоретическое обобщение практики применения нормативных актов, регулирующих аудиторскую деятельность, с целью дальнейшего совершенствования рассматриваемой системы.

Достижение данной подцели потребовало постановки и решения следующих основных задач:

- определение общих оснований для возникновения ответственности субъектов аудиторской деятельности;

- критическое осмысление практики применения нормативных актов, регулирующих аудиторскую деятельность, в отношениях по договору оказания аудиторI ских услуг; ' :

- изучение практики применения нормативных актов, регулирующих аудиторскую деятельность, в отношениях по исчислению и уплате налогов;

- выявление тенденций развития практики применения нормативных актов в исследуемой сфере.

Подцель 4 - определить главные направления совершенствования подсистемы государственного регулирования аудиторской деятельности.

Достижение данной подцели потребовало постановки и решения следующих основных задач:

- обоснование необходимости систематизации законодательства, регулирующего аудиторскую деятельность;

- разработка нового кодифицированного акта — Аудиторского кодекса, определение его структуры и содержания;

- развитие законодательных основ регулирования аудиторской деятельности.

Подцель 5 - выделить приоритетные направления развития подсистем негосударственного регулирования аудиторской деятельности.

Достижение данной подцели потребовало постановки и решения следующих основных задач:

- развитие профессионального регулирования аудиторской деятельности; совершенствование общественного регулирования аудиторской деятельности; установление роли внутрифирменного регулирования аудиторской деятельности как важнейшей подсистемы, отражающей направления ее развития.

Объектом исследования является аудиторская деятельность, осуществляемая аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами.

Предметом исследования является комплекс теоретических, методических и организационных аспектов совершенствования и развития системы регулирования аудиторской деятельности в нашей стране.

Методология и методика исследования. Теоретической и методологической основой исследования послужили труды ведущих отечественных и зарубежных ученых-экономистов в сфере контроля, учета и анализа хозяйственной деятельности,

Л\* законодательные и нормативные акты Российской Федерации, зарубежных стран,' аналитические данные Министерства финансов РФ, нормативно-справочные материалы, специальная литература, внутренние стандарты аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, данные оперативного, бухгалтерского и статистического учета и отчетности, методические материалы по проведению аудиторских проверок, ревизий, аналитические и информационные материалы, опубликованные в российской и зарубежной периодической печати и представленные в компьютерной сети Internet, практика применения нормативных актов, регулирующих аудиторскую деятельность, выраженная в постановлениях суда.

Теоретические исследования базировались на современной методологии контроля, аудита и анализа, основанной на применении метода восхождения от абстрактного к конкретному, который дополнялся логическим анализом рассматриваемых вопросов. Расчеты выполнены на персональном компьютере с использованием электронных таблиц Microsoft Excel.

В качестве инструментария исследований применялись общенаучные методы познания: наблюдения, абстрагирования, дедукции и индукции, сравнительного анализа, группировки данных, обобщения теоретического и фактического материала. Положения и выводы, сформулированные в диссертации, основаны на критическом осмыслении действующих законодательных и других нормативных актов по аудиту и накопленного опыта работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, аудируемых лиц, государственных контрольно-ревизионных служб, а также подразделений внутреннего аудита.

Область исследования. Содержание работы отвечает областям исследования, обозначенным в разделе 2 «Контроль и аудит финансово-хозяйственной деятельности» специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» паспорта специальностей ВАК РФ (экономические науки): п. 2.1 «Методология и технология аудита», п. 2.2 «Базовые принципы проведения бухгалтерской экспертизы», п. 2.4 «Методология разработки программ аудита и плана проверок», п. 2.5 «Аудиторское и контрольно-статистическое тестирование систем внутреннего контроля».

Научная новизна исследования заключается в разработке теоретических и методических положений по совершенствованию и развитию системы регулирования аудиторской деятельности, соответствующей современным рыночным условиям, на основе анализа ее исторического развития и действующей практики. В процессе исследования достигнуты и выносятся на защиту следующие наиболее существенные научные результаты, разработанные лично автором:

- уточнено теоретико-методологическое содержание понятия «система регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации» для целей аудита, выступающее как альтернативное содержанию понятия «система нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности» в экономико-правовых отношениях и отличающееся от нее многоуровневым иерархическим строением и выделением элементов государственного, профессионального, общественного и внутрифирменного регулирования, а также учитывающее необходимость сближения отечественной аудиторской деятельности с международными стандартами;

- на основе комплексного анализа функций, выполняемых на всех уровнях системы регулирования аудиторской деятельности (государственное, профессиональное, общественное, внутрифирменное), выявлены выраженные несоответствия, ограничивающие адекватное функционирование рассматриваемой системы. Перераспределены и дополнены функции, выполняемые элементами системы регулирования аудиторской деятельности на рынке аудиторских услуг, что позволит удовлетворять новые потребности субъектов аудиторского рынка, основанного на саморегулировании;

- выявлены ключевые направления развития базовых принципов аудиторской деятельности (обязательный аудит, аудиторская тайна, независимость аудиторов) в процессе перехода от форм и методов преимущественно государственного регулирования субъектов аудиторского рынка к их саморегулированию;

- сформулированы ключевые тенденции развития взаимоотношений субъектов на рынке аудиторских услуг, основу которых составляют прогрессирующая динамика применения регулирующих норм, а также качественное изменение характера отношений участников аудиторского рынка, порождаемое интенсификацией использования системы регулирующих норм;

- доказана необходимость систематизации законодательства, регулирующего аудиторскую деятельность. Теоретически обоснован и предложен новый регулирующий акт - Аудиторский кодекс, в рамках которого разработаны его структура и основные положения, отвечающие современным требованиям, предъявляемым к системе регулирования аудиторской деятельности; определено место кодекса в иерархии регулирующих норм. Это в совокупности обусловливает необходимость развития подсистемы государственного регулирования аудиторской деятельности;

- сформулирован подход к разработке организационно-методического инструментария развития подсистем негосударственного регулирования аудиторской деятельности (профессионального, общественного, внутрифирменного) в рамках ее современной концепции.

Теоретическая значимость работы заключается в том, что ее основные положения расширяют теоретико-методологические и концептуальные представления о системе регулирования аудиторской деятельности.

Практическое значение диссертационного исследования состоит в применении разработанных автором предложений по совершенствованию действующей в России системы регулирования аудиторской деятельности, а также развитию ее подсистем — государственного, профессионального, общественного и внутрифирменного регулирования.

Результаты, полученные в ходе исследования, могут быть реализованы в деятельности законодательных, исполнительных органов власти в части развития законодательных и иных актов, регулирующих аудиторскую деятельность; аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов при решении вопросов доработки внутрифирменных стандартов. Предложения, сформулированные в результате проведения настоящего исследования, официально направлены в Департамент регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Министерства финансов РФ, Совет по аудиторской деятельности при Министерстве финансов РФ, Комитет по финансовым рынкам и денежному обращению Совета Федерации Федерального Собрания РФ, а также в Совет по кодификации и совершенствованию гражданского законодательства при Президенте РФ.

Апробация результатов диссертационного исследования. Разработанные в диссертации положения и рекомендации использованы в контрольно-учетной деятельности управления по методологии планирования, учета и экономического анализа ООО «Пермский инженерно-технический центр «Геофизика»; профессиональной деятельности аудиторской организации ООО «Урал-Аудит» (г. Пермь) в ходе совершенствования внутрифирменных стандартов.

Основные теоретические положения диссертации нашли применение в преподавании дисциплин «Международные стандарты аудита», «Контроль и ревизия», «Аудит», «Система сбалансированных показателей как основа информационно-аналитического обеспечения управления» для студентов экономических специальностей (080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», 080105 «Финансы и кредит») в ГОУ ВПО«Пермский государственный университет» на основе учебных пособий по теме диссертации (всего опубликовано 6 учебных пособий общим объемом 51,5 печ.л., в том числе авторских — 29,2 печ.л.).

По теме диссертации в 2003 г. получен грант Президента РФ на проведение научных исследований (МК-2061.2004.6).

Основные положения, теоретические выводы и практические рекомендации, сформулированные в диссертации, опубликованы, сообщены и получили одобрение на Международной научно-практической конференции «Развитие экономики в трансформационный период: глобальный и национальный аспекты» (г. Днепропетровск, 2005); на российских научно-практических конференциях: «Дктуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа, аудита, налогообложения и статистики» (г. Ростов-на-Дону, 2009), «Бухгалтерский учет, налогообложение, анализ, аудит: теория и практика» (г. Пермь, 2001), «Бухгалтерский учет, анализ, аудит, налогообложение и коммерческий расчет: теория и практика» (г. Пермь, 2002), «Теория и методика профессионального образования» (г. Пермь, 2003), «Бухгалтерский учет, анализ, аудит и коммерческий расчет: теория и практика» (г. Пермь, 2003), «Бухгалтерский учет, экономический анализ, аудит, налогообложение, коммерческий расчет: теория и практика» (г. Пермь, 2005), «Бухгалтерский учет, экономический анализ, аудит, налогообложение, коммерческий расчет: теория и практика в условиях применения современных информационно-коммуникационных технологий» (г. Пермь, 2006), «Бухгалтерский учет, экономический анализ, аудит, налогообложение, коммерческий расчет: теория и практика в условиях применения современных информационно-коммуникационных технологий» (г. Пермь, 2008), «Бухгалтерский учет, анализ, аудит, коммерческий расчет: теория и практика в условиях применения современных информационно-коммуникационных технологий» (г. Пермь, 2009); на региональных научно-практических конференциях и форумах: «Бухгалтерский учег, экономический анализ, аудит: исследования, практика и теория» (г. Пермь, 2000), «Экономическая кибернетика: методы и средства эффективного управления» (г. Пермь, 2000), II Уральском профессиональном налоговом форуме (г. Екатеринбург, 2004), V Уральском профессиональном налоговом форуме (г. Екатеринбург, 2005), VII Уральском профессиональном налоговом форуме (г. Екатеринбург, 2006), XV Уральском профессиональном налоговом форуме (г. Екатеринбург, 2009).

Публикации результатов исследования. По тематике диссертации издано 45 научных работ общим объемом 61,6 печ.л., в том числе авторских — 60,0 печ.л., из них две монографии объемом 38,1 печ.л., 13 статей, опубликованных в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, рекомендованных ВАК России.

Объем и структура работы. Предмет исследования, его цель и задачи определили структуру диссертации, состоящей из введения, пяти глав, заключения, списка использованной литературы (169 источников) и 4 приложений. Основное содержание изложено на 386 страницах (без учета приложений), включает 21 таблицу и 17 рисунков.

Во введении обоснована актуальность исследуемой проблемы, степень ее изученности, изложены цели и задачи, определены объект и предмет исследования и его методологические основы, отражены элементы научной новизны, практической значимости и сведения об апробации результатов работы.

В первой главе — «Методология формирования системы регулирования аудиторской деятельности в России» — разработаны теоретические основы системы регулирования аудиторской деятельности с учетом результатов анализа специальной литературы, а также динамики развития регулирующих норм в рассматриваемой сфере, определено понятие «система регулирования аудиторской деятельности», разработана ее структура, рассмотрены основные этапы и выявлены преобладающие тенденции развития системы регулирования аудиторской деятельности с учетом модификации отношений участников аудиторского рынка и необходимости сближения российской системы с международными стандартами.

Во второй главе — «Концептуальные основы регулирования аудиторской деятельности» — определены фундаментальные основы регулирования аудиторской деятельности с целью их последующего применения для развития рассматриваемой системы, обоснован феномен обязательного аудита как инструмента, обеспечивающего экономическую безопасность государства, выявлены актуальные проблемы сохранения аудиторской тайны, рассмотрен принцип независимости аудитора, дана оценка необходимости обязательного участия аудиторских организаций и аудиторов в саморегулируемых организациях.

В третьей главе — «Теоретическое обобщение практики применения нормативных актов, регулирующих аудиторскую деятельность» — представлено теоретическое обобщение практики применения нормативных актов, регулирующих аудиторскую деятельность, с целью дальнейшего совершенствования рассматриваемой сис-/ темы, определены общие основания для возникновения ответственности субъектов аудиторской деятельности, критически проанализирована практика применения нормативных актов, регулирующих аудиторскую деятельность, в отношениях по договору оказания аудиторских услуг и в отношениях по исчислению и уплате налогов, выявлены тенденции развития практики применения нормативных актов в исследуемой сфере.

В четвертой главе — «Совершенствование государственного регулирования аудиторской деятельности» — обоснована необходимость систематизации законодательства, регулирующего аудиторскую деятельность, представлены предложения по разработке нового кодифицированного акта — Аудиторского кодекса, определены его структура и содержание, изложены основные направления развития законодательных основ регулирования аудиторской деятельности.

В пятой главе - «Негосударственные формы регулирования аудиторской деятельности» — выделены приоритетные направления развития подсистем негосударственного регулирования аудиторской деятельности (профессионального, общественного, внутрифирменного).

В заключении диссертационной работы сформулированы основные выводы, вытекающие из проведенного исследования, и предложения по развитию и совершенствованию системы регулирования аудиторской деятельности.

Работа выполнена на кафедре учета, аудита и экономического анализа Пермского государственного университета.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Городилов, Михаил Анатольевич

Выводы по главе V

1. Профессиональное регулирование аудиторской деятельности осуществляется саморегулируемыми организациями аудиторов. Вступление в силу Нового закона ознаменовало переход к новой модели регулирования отношений на рынке аудиторских услуг, основанной на принципах саморегулирования. Новая модель регулирования участников аудиторского рынка не лишена недостатков, среди которых можно выделить неограниченные полномочия профессиональных объединений по привлечению подчиненных им аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов к ответственности за нарушения актов в сфере регулирования аудита. Не урегулированы вопросы признания расходов в виде уплаченных взносов для целей исчисления налоговой базы по налогу на прибыль, единого налога при применении упрощенной системы налогообложения.

2. Анализ Нового закона «Об аудиторской деятельности» позволил установить то, что значительная роль в процессе регулирования аудиторской деятельности принадлежит не только государственным органам и профессиональным объединениям, но и общественной организации — Совету по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе. Данный орган, созданный «в целях обеспечения общественных интересов», выполняет важные регулирующие функции: рассматривает вопросы государственной политики в сфере аудиторской деятельности; рассматривает проекты федеральных стандартов аудиторской деятельности и иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, и рекомендует их к утверждению уполномоченным федеральным органом; одобряет порядок разработки проектов федеральных стандартов аудиторской деятельности, а также Кодекс профессиональной этики аудиторов. Вместе с тем указанный орган функционально ограничен вопросами одобрения федеральных стандартов аудиторской деятельности и тем самым лишен активной роли регулятора отношений на рынке аудиторских услуг на федеральном уровне.

3. Исследование научной и специальной литературы показало недостаточную степень проработанности организационно-методологических аспектов внутрифирменного регулирования аудиторской деятельности.

Стандарт, регламентирующий требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций, принятый еще в 1999 г., в отдельных аспектах не соответствует современной концепции аудита, а также действующему Закону «Об аудиторской деятельности» (в частности, из-за существующих различий в употребляемой терминологии).

Правомерность положений, закрепленных в стандарте 1999 г., у диссертанта вызвала сомнения ввиду неясности его статуса (в числе стандартов, одобренных Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ). Вместе с тем изложенный выше документ определяет существенные положения с точки зрения теоретико-методологических аспектов рассматриваемой проблемы, которые были рассмотрены в работе: во-первых, регламентировано понятие «внутренние стандарты аудиторской организации», под которыми понимаются «внутрифирменные . документы, детализирующие и регламентирующие единые требования к осуществлению и оформлению аудита, принятые и утвержденные аудиторской организацией с целью обеспечения эффективности практической работы и ее адекватности требованиям правил (стандартов) аудиторской деятельности»; во-вторых, установлена обязанность аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов сформировать пакет внутренних стандартов, отражающий ее собственный подход к проводимым проверкам и составляемым заключениям; при этом наличие системы внутренних стандартов и ее методологического сопровождения оценено как необходимое условие для признания профессионализма деятельности аудиторских организаций; в-третьих, определено, что внутренние стандарты должны содержать конкретные (практические) рекомендации, определяющие четкий порядок действий аудиторов; в-четвертых, показана эффективность внедрения указанных стандартов в практику работы аудиторских организаций в виде уменьшения трудоемкости выполняемых работ с помощью системы рабочих документов — таблиц, вопросников, др. документов технического характера, что имеет уже не только прикладное, но и важное научно-теоретическое значение; в-пятых, сформулировано значение внутренних стандартов для формирования общей системы организационно-распорядительных документов и внутреннего контроля аудиторской организации; в-шестых, предложены принципы разработки стандартов (структура, порядок разработки и утверждения и др.).

Значимая роль в процессе разработки и поддержании в актуальном состоянии внутренних стандартов отводится созданию методик аудита, поскольку именно этот аспект особенно важен для развития аудита как науки.

К сожалению, в составе федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, утвержденных Правительством РФ, указанный документ (в новой редакции) не нашел своего отражения. Новый закон «Об аудиторской деятельности» также исключил указанный элемент из системы регулирования аудиторской деятельности. Вместе с тем, положения, закрепленные в указанном стандарте, по-прежнему актуальны и на сегодняшний день (особенно в связи с возросшими требованиями к качеству аудита). По мнению диссертанта, необходима актуализация указанного документа и принятие его в новой редакции, включив его в общую систему регулирования аудиторской деятельности.

4. По-прежнему в научной литературе нерешенным остается вопрос о разграничении сфер регламентации отдельных сфер аудиторской деятельности различными группами нормативных документов: федеральными стандартами, стандартами саморегулируемых организаций аудиторов и внутрифирменными стандартами. А это представляет огромную важность при принятии решения об определении их статуса и необходимости восстановления их места в законе, регулирующем аудиторскую деятельность. (На сегодняшний день этот вопрос не урегулирован как в научных исследованиях, так и на законодательном уровне.)

Исследователями не найден ответ и на следующий вопрос: каковы должны быть внутрифирменные стандарты по объему и содержанию? Диссертантом выделены два подхода к разработке стандартов:

- «расширительный» — при котором за основу для разработки внутрифирменных стандартов берутся федеральные стандарты аудиторской деятельности и стандарты саморегулируемых организаций аудиторов, содержание которых «расширяется» (наполняется) регламентами, инструкциями, применимыми к деятельности конкретных организаций. Преимущества: возможность использования положений различных стандартов в их взаимосвязи (системе); внутрифирменные стандарты становятся практическим руководством по применению стандартов, имеющих большую силу. Недостатки: существенно возросший объем внутрифирменных стандартов, а также необходимость их постоянной актуализации;

- «дополнительный» — при котором содержание внутрифирменных стандартов развивает (дополняет) положения, закрепленные в стандартах более высокого уровня. Преимущество: это менее трудоемкий и более экономичный вариант. Недостатки: «оторванность» внутренних инструкций от иных нормативных актов; возникновение пробелов, неурегулированных «на стыке» различных стандартов.

Какой подход выбрать — решается в каждой аудиторской организации индивидуально исходя из ее масштаба, организационной структуры, сферы деятельности и т.д.

5. При разработке внутрифирменных стандартов автором предложены современные методики, базирующиеся на знании экономических законов и моделей (аудиторская выборка, экстраполяция и т.д.) с применением информационных технологий для автоматизированной обработки данных систем бухгалтерского учета аудируемых лиц. Используя богатейший опыт, накопленный и обобщенный учеными еще в советское время, а также отечественными и зарубежными специалистами на современном этапе, диссертантом предложены рекомендации по развитию системы внутрифирменных стандартов применительно к конкретным областям аудита: планирование, аудиторская выборка, применение аналитических процедур, обобщение и оформление рабочей документации, привлечение экспертов и координация группы проверяющих. По мнению диссертанта, в развитии теоретико-методологических аспектов внутрифирменного регулирования аудиторской деятельности важно использовать знания не только из теории аудита, но и из смежных областей: логического анализа, теории вероятностей, психологии, криминологии, актуарных расчетов и т.д., что может послужить отправной точкой для дальнейших исследований.

349

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Основные научные результаты, полученные в ходе диссертационной работы, состоят в следующем.

1. Несмотря на то, что понятие «система регулирования аудиторской деятельности» (в различных вариациях) упоминается в специальной литературе достаточно часто, определение данного понятия не нашло в ней своего отражения. Действующее российское законодательство также не раскрывает понятие «система регулирования аудиторской деятельности», не определяет ее структуру.

2. Особенностью регулирования аудиторской деятельности является то, что данные функции выполняются не только государственными органами власти (в первую очередь исполнительной в лице Министерства финансов РФ), но и негосударственными институтами. Последние состоят из профессиональных объединений (саморегулируемых организаций аудиторов, т.е. негосударственных некоммерческих организаций, созданных на условиях членства в целях обеспечения условий осуществления аудиторской деятельности), общественной организации (Совета по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе), а также самих аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, разрабатывающих внутрифирменные стандарты.

3. С учетом системного анализа законодательства, научной литературы по данному вопросу определено понятие «система регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации». По мнению диссертанта, указанное понятие означает совокупность взаимосвязанных функций, осуществляемых государственными органами власти, негосударственными профессиональными и общественными объединениями, а также аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами по принятию в пределах своей компетенции нормативных актов, касающихся вопросов взаимоотношений субъектов по поводу оказания аудиторских услуг.

Данное определение сочетает в себе основные признаки анализируемого понятия: система («совокупность взаимосвязанных функций.»), регулирование («по принятию. актов.»), «аудиторская деятельность» («.оказания аудиторских услуг»), При этом под аудиторскими услугами следует понимать собственно аудиторские, сопутствующие аудиту и прочие, связанные с аудиторской деятельностью, услуги, поскольку именно такой подход нашел свое отражение в Новом законе «Об аудиторской деятельности».

4. С учетом принятого и введенного с 01.01.2009 нового закона «Об аудиторской деятельности» разработана актуальная структура системы регулирования аудиторской деятельности в России, состоящая из пяти уровней: законы, действующие на территории РФ; иные нормативные правовые акты, действующие на территории РФ; стандарты саморегулируемой организации аудиторов; Кодекс профессиональной этики аудиторов; иные документы (правила (стандарты) аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов).

5. В ходе исследования установлено, что действующий в России порядок адаптации международных нормативов в форме национальных стандартов не лишен существенных недостатков. Так, первоисточник международных стандартов, выполненный на английском языке, не имеет легитимной силы на территории России. А любой перевод, с какой бы тщательностью не был выполнен, не совершенен. Отечественная система разработки, согласования, утверждения и введения в действие федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности зачастую «отстает» от международных стандартов-аналогов. С учетом необходимости применения стан-, г\* дартов на практике существующий порядок вызывает опасения, поскольку допускает иное толкование норм и принципов аудита, отличное от общепризнанного.

6. По мнению автора, Международные стандарты аудита должны занимать самую высшую строчку в «рейтинге» нормативных актов. Для этого рекомендуется выполнить ряд обязательных условий: их применение должно быть предусмотрено международным договором (соглашением), заключенным от имени России уполномоченным органом; сам договор (соглашение) должен быть ратифицирован в форме федерального закона; текст договора (соглашения) должен быть официально переведен на государственный (русский) язык. Предлагаемый подход, при котором документы, принимаемые Советом по международным стандартам аудита и гарантии достоверности Международной федерации бухгалтеров, были бы предусмотрены международным договором, принимаемым Российской Федерацией, решил бы проблему интерпретации и актуализации стандартов, поскольку при любых несоответствиях применялись бы положения международных стандартов. В этом случае международные стандарты аудита стали бы неотъемлемой частью системы регулирования аудиторской деятельности в нашей стране. Это позволит существенно упростить систему регулирования аудиторской деятельности России, уменьшив объем федеральных стандартов аудиторской деятельности, а также в максимальной степени приблизить отечественную систему регулирования аудиторской деятельности к международным стандартам. При таком подходе федеральные стандарты аудиторской деятельности будут регулировать только те вопросы, которые актуальны лишь для участников российского рынка аудиторских услуг и (или) не урегулированы международными стандартами.

7. Анализ основных изменений в сфере государственного регулирования аудиторской деятельности выявил тенденцию возрастающего объема требований к аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам. Современный исторический этап развития аудита характеризуется реализацией общегосударственной концепции перехода на саморегулирование. В связи с этим автором работы предложен новый термин «норма управляемости» применительно к анализируемой сфере, с помощью которого обусловлена необходимость предпринимаемых государством мер в связи с существенным увеличением количества «игроков» на российском рынке аудиторских и сопутствующих аудиту услуг.

8. С позиции теории и методологии аудита дана оценка наиболее существенным трансформациям законодательства об аудиторской деятельности. Диссертантом выявлено, что новым законом четко разграничены понятия «аудиторская деятельность» и «аудит»; существенно расширен объем требований к аудиторским организациям, аудиторам; изменен подход законодателя в отношении субъектов рынка аудиторских услуг, которые могут проводить обязательные ежегодные аудиторские проверки; введен перечень сведений и документов, не составляющих аудиторскую тайну, а также новый механизм ее раскрытия; включены новые положения о применении по отношению к аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам мер дисциплинарного воздействия. Анализ нововведений позволил диссертанту сформировать концептуальный подход к происшедшим изменениям законодательства, выявить и проанализировать новые функции, осуществляемые регулирующими органами различных уровней (государственное, профессиональное, общественное, внутрифирменное регулирование) с 2009 г.

9. Анализ функций регулирования аудиторской деятельности выявил, что действующим законом «Об аудиторской деятельности» подсистема государственного регулирования необоснованно ограничена деятельностью лишь одного органа исполнительной власти в лице уполномоченного федерального органа — Министерства финансов РФ. Диссертантом сделан вывод о том, что в указанную сферу необходимо было бы включить деятельность также и иных органов власти (законодательных, исполнительных, судебных), принимающих законодательные и иные нормативные акты: законы, действующие на территории РФ, указы Президента РФ, постановления Правительства РФ, законы субъектов РФ и др. В ходе сравнительного анализа функций Министерства финансов РФ, закрепленных в законе «Об аудиторской деятельности» и Положении о главном финансовом ведомстве, установлено, что законом не предоставлено уполномоченному федеральному органу право принятия порядка ведения государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов, в то время как соответствующая функция вменена ему Положением о Министерстве финансов РФ. В связи с этим рекомендовано устранить данное несоответствие, внеся соответствующие поправки в законодательство.

10. Согласно новым правилам саморегулируемые организации аудиторов (далее — СРОА) разрабатывают не только стандарты и правила профессиональной деятельности, действующие в указанных объединениях. Новый закон наделил СРОА функциями по разработке проектов федеральных стандартов аудиторской деятельности. По мнению диссертанта, данная функция для СРОА является избыточной, т.к. на сегодняшний день в России уже действует шесть некоммерческих организаций, претендующих на получение статуса СРОА, при этом закон допускает возможность появления новых. Не урегулирован вопрос о том, какому именно СРОА будет предоставлено преимущественное право подготовки важнейших документов — стандартов, обязательных для применения всеми участниками аудиторского рынка. Обоснованность данного вывода подтверждена на примере сравнительного анализа норм, регулирующих оценочную деятельность, которая по характеру наиболее близка к аудиторской. Так, ФЗ «Об оценочной деятельности в РФ» принципиально разграничивает функции по регулированию оценочной деятельности и разработке стандартов оценки разных уровней. При этом федеральные стандарты разрабатываются Национальным советом по оценочной деятельности, который формируется и действует на коллегиальной основе из состава всех саморегулируемых организаций оценщиков. По аналогии, таким коллегиальным органом в сфере регулирования аудиторской деятельности является Совет по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе, выполняющий роль общественного регулятора, который, по мнению диссертанта, и должен осуществлять функции по разработке проектов федеральных стандартов аудиторской деятельности. СРОА должны разрабатывать только те стандарты, которые будут действительны непосредственно для участников соответствующих объединений.

11. Функции внутрифирменного регулирования аудиторской деятельности с 01.01.2009 не предусмотрены новым законом «Об аудиторской деятельности». И это несмотря на то, что в Федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности зачастую упоминаются внутренние правила (стандарты), применяемые аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами. Более того, в аудиторских заключениях, выдаваемых ими по итогам проверок, должна содержаться ссылка на эти стандарты. Учитывая значимость внутрифирменного регулирования аудиторской деятельности (особенно на стадии планирования работы и оформления рабочей документации), по мнению диссертанта, было бы правильным восстановить эти положения в новом законе «Об аудиторской деятельности». Именно поэтому вопросам внутрифирменного регулирования аудиторской деятельности отводится значительное место в диссертационной работе (в гл. 5).

12. Анализ современного опыта регулирования аудиторской деятельности стран дальнего зарубежья (на примере США и стран Западной Европы) позволил сделать вывод о том, что возникновение новых явлений и тенденций («управление доходами», «агрессивный бухгалтерский учет») послужили основными причинами видоизменения функций регулирующих органов и существенного ужесточения самих регулирующих норм. Появление международных стандартов-аналогов, детально регламентирующих качество аудита и сопутствующих услуг, обусловлено реакцией профессионального сообщества на «кризис доверия» пользователей к финансовой отчетности и заключениям аудиторов. Принятые в 2008 г. в России стандарты № 34 и 7 (в новой редакции) соответствуют международным аналогам и представляют собой подробное внутреннее руководство по качеству, адресованное аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам. В связи с введением в России подо бных норм можно полагать, что наша страна в определенной степени смогла учесть негативный опыт коллег и принять меры регулирующего характера по недопущению аналогичных тенденций в будущем. Так, анализ нормативных актов, принятых за период 2002-2009 гг. в России, показал существенное ужесточение требований к аудиторским организациям и аудиторам со стороны регулирующих органов. В связи с этим можно наблюдать частичное смещение акцента в системе регулирования аудиторской деятельности в сторону ревизии и возникновение «ревизионного» аудита.

13. В ходе анализа основных законодательных актов, регулирующих аудиторскую деятельность в ряде стран-республик бывшего СССР, установлено следующее:

13.1. по сравнению с остальными странами, Россия характеризуется более поздним формированием системы законодательного регулирования аудиторской деятельности. Это, несомненно, явилось фактором, сдерживающим практику применения норм, регулирующих аудиторскую деятельность (см. гл. 3) и послужило причиной реализации ограниченного объема функций со стороны регулирующих органов в 90-х гг. прошлого века;

13.2. с 2009 г. Россия, одна из первых стран-республик бывшего СССР, кардинально изменила систему регулирования в рассматриваемой сфере, передав большую часть функций саморегулируемым организациям;

13.3. законодательство об аудиторской деятельности стран — республик бывшего СССР, в отличие от России, содержит классификацию видов аудиторских услуг, а также предусматривает приоритет международных договоров над национальными актами в области аудиторской деятельности, что также доказывает необходимость предложенных диссертантом мер по совершенствованию системы регулирования аудиторской деятельности путем закрепления принципа приоритетного прямого действия международных стандартов;

13.4. законодательство многих стран не ограничивает перечень существенных условий договора об оказании аудиторских услуг положениями о порядке выплаты и размере денежного вознаграждения, а также сроках оказания услуг. По мнению диссертанта, данный перечень должен быть дополнен иными условиями с учетом специфики оказания аудиторских услуг для обеспечения полноты реализации функций аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов;

13.5. отдельные аспекты регулирования аудиторской деятельности в странах — республиках бывшего СССР предлагается использовать и в России:

- ограничить возможность осуществления работы физическим лицом - аудитором в одной аудиторской организации;

- учитывая общественно-экономическую значимость отдельных категорий хозяйствующих субъектов — аудируемых лиц, обязательный ежегодный аудит определить для пользователей недр, а также юридических лиц, заключающих контракты на осуществление инвестиций, предусматривающие различные льготы;

- учитывая публичный статус деятельности арбитражных управляющих, подтвержденный решением высшей судебной инстанции, возбуждение производства по делу о банкротстве считать основанием для назначения обязательной аудиторской проверки;

- определить федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий государственное регулирование аудиторской деятельности в лице Министерства финансов РФ, уполномоченным представлять интересы в международных организациях по вопросам аудиторской деятельности (в качестве альтернативы, такие функции могут быть возложены на общественный орган — Совет по аудиторской деятельности);

- учитывая возросший объем требований к аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам, предоставить им право на стадии разработки общего плана и программы аудита проводить предварительное ознакомление с учредительными документами, а также документами бухгалтерского учета и финансовой отчетности хозяйствующего субъекта;

- ввести законоположение об ответственности хозяйствующих субъектов за уклонение от обязательной ежегодной аудиторской проверки;

- с целью обозначения более четкой «границы ответственности» аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов за результаты работы определить в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» понятие и критерии оценки уровня существенности.

14. Проанализировав функции по осуществлению обязательного аудита как инструмента, обеспечивающего экономическую безопасность государства, было установлено, что на протяжении 2001-2008 гг. на законодательном уровне была закреплена концепция, согласно которой он мог проводиться исключительно аудиторскими организациями. Индивидуальные аудиторы, не имея возможности по осуществлению аудита общественно значимых хозяйствующих субъектов, оказались исключены из данного сегмента рынка. И хотя справедливость данного законоположения была подвергнута критике представителями научного сообщества и аудиторской профессии, верность данного утверждения и его соответствие Основному закону было подтверждено высшей судебной инстанцией. В обоснование своих выводов ею было указано на то, что «обеспечивая реализацию конституционного права на информацию в сфере предпринимательской деятельности и экономики, основанной на принципах . равенства сторон и договорных отношениях, конкуренции и риске, бухгалтерский учет является одной из . гарантий единого рынка, единства экономического пространства.». В связи с этим вопросы обеспечения экономической безопасности государства, необходимости наличия достоверной бухгалтерской отчетности общественно значимых хозяйствующих субъектов и гарантирования высокого качества аудиторских услуг, которые на тот момент времени могли быть предоставлены исключительно аудиторскими организациями, имеющими в штате аттестованных специалистов и будучи обязанными страховать свою профессиональную ответственность, стали ключевыми аргументами в пользу принятого решения об оставлении спорного законоположения в силе.

15. Новый закон об аудиторской деятельности с 2009 г. в отдельных случаях допустил индивидуальных аудиторов на рынок ежегодного обязательного аудита общественно значимых хозяйствующих субъектов. Обоснованность нововведений была критически оценена диссертантом, и по результатам анализа сделан вывод об отсутствии противоречий между ранее утвержденным законоположением и новой концепцией. Так, расширив присутствие индивидуальных аудиторов на рынке собственно аудиторских и сопутствующих аудиту услуг, законодатель предложил принципиально новую систему функций по контролю, осуществляемых регуляторами (в первую очередь, на профессиональном уровне — СРОА) в отношении индивидуальных аудиторов. Кроме того, существенно — как в количественном, так и в качественном аспектах возросли требования и к самим индивидуальным аудиторам. Стали предъявляться более жесткие требования к качеству их текущей работы, а также оформлению итоговой документации в форме аудиторских заключений. Все вышеизложенное позволило диссертанту на теоретико-методологическом уровне подтвердить обоснованность принятых государством мер, направленных на развитие конкуренции на рынке аудиторских услуг путем допуска на него индивидуальных аудиторов в форме участия последних в обязательных аудиторских проверках. Эти меры оказались актуальными в условиях кризиса и послужили инструментом, способным оптимизировать затраты хозяйствующих субъектов на услуги независимых аудиторов. Вместе с тем высказано опасение, что новая концепция создает риск необеспечения со стороны индивидуальных аудиторов качества аудита на приемлемом уровне. Однако, охарактеризовав текущее состояние, оценив степень зрелости современного аудиторского рынка, представленного не только аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами и их клиентами, но и внешними по отношению к ним регуляторами (государственными, профессиональными, общественными), данный риск оценен диссертантом на минимальном уровне.

16. В ходе диссертационного исследования на концептуальном уровне проанализировано понятие «аудиторская тайна», в результате чего выявлена проблема ее сохранения в рамках существующей системы регулирования аудиторской деятельности. Так, с одной стороны, аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны обеспечивать в тайне любые сведения о клиентах, ставшие им известными в ходе оказания аудиторских и сопутствующих аудиту услуг; с другой стороны, закон возлагает на них функции по обязательному представлению такой информации в предельно сжатые сроки уполномоченным государственным органам в случаях, когда существуют обстоятельства, которые прямо, либо предположительно (!) свидетельствуют о наличии признаков недобросовестных действий со стороны руководствааудируемого лица и тем самым могут угрожать экономической безопасности государства. Данная неясность существует не только в законодательстве, но и в федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности. Выдвинут тезис о необходимости более четкого нормативного закрепления границ ответственности и полномочий аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов по предоставлениюинформации, составляющей аудиторскую тайну.

17. Анализ современных модификаций в сфере законодательного регулирования аудиторской деятельности позволил выявить изменение концептуального подхода в отношении аудиторской тайны. С 2009 г. аудиторская тайна перестала быть неограниченной, универсальной, и допускается возможность ее раскрытия в установленных законом случаях и порядке. Так, из сферы аудиторской тайны исчезло положение о величине оплаты аудиторских услуг и др. Целесообразность предложенных законодателем мер оценена диссертантом с позиции теории аудита, в частности — системного представления о роли аудитора в обществе и необходимости соблюдения принципа конфиденциальности как атрибутов аудиторской профессии. Сделан вывод о том, что новый подход позволит в определенной степени повысить степень ответственности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, уменьшив негативное влияние принципа «платности» аудиторской проверки как фактора, снижающего степень независимости, качества аудиторских услуг и уровень доверия пользователей бухгалтерской отчетности к заключениям аудиторов.

18. В рамках настоящего исследования выявлена особенность конструкции договора возмездного оказания услуг, включая аудиторские, а также сопутствующих аудиту услуг, которая заключается в том, что исполнитель должен быть нацелен на совершение определенных действий или осуществление определенной деятельности, при этом оплата за оказанные исполнителем услуги не может зависеть от предполагаемого результата. Данный постулат сформулирован и обоснован в теории аудита впервые, и с помощью него подтверждена правомерность соответствующих законоположений. Закрепление с 2009 г. в системе законодательного регулирования аудиторской деятельности нового понятия «конфликт интересов» позволило усилить данную концепцию применительно к системе взаимоотношений аудиторов и ихклиентов.

19. Процесс реформирования законодательства в сфере аудиторской деятельности предусматривает с 01.01.2009 смещение акцента от государственных форм воздействия к профессиональному регулированию через саморегулируемые организации. С 01.01.2010 отменяется лицензирование аудиторской деятельности, и до указанного срока (т.н. переходного периода) каждая аудиторская организация и индивидуальный аудитор должны решить для себя вопрос о членстве в одной из СРОА. На основе сравнительного анализа функций в сфере обязательного и инициативного аудита, а также сопутствующих аудиту и прочих, связанных с аудиторской деятельностью услуг, диссертантом подвергнуто критике безусловное положение, закрепленное в законодательстве, обязывающее аудиторские организации и индивидуальных аудиторов во всех случаях вступать в СРОА. На основе системного подхода к изучению данного явления в совокупности с теоретико-методологическими основами обязательного аудита, сформулированными в научной литературе, диссертантом сделан вывод об абсолютной справедливости данного подхода лишь для случаев проведения проверок в отношении общественно значимых хозяйствующих субъектов, ежегодный обязательный аудит которых предусмотрен законом. В остальных случаях (инициативный аудит, сопутствующие аудиту и прочие, связанные с аудиторской деятельностью услуги) такое положение, по мнению диссертанта, не является аксиоматичным и требует уточнения.

20. Вопросы практического применения актов, образующих систему регулирования аудиторской деятельности, в научной литературе не систематизированы. Вместе с тем именно на практике происходит проверка правильности познания сущности общественно-экономических явлений и наших выводов о законах, управляющих этими явлениями, выявляется истинность наших знаний об объективной реальности. Практическая деятельность связана с возникновением множества фактов применения к участникам аудиторской деятельности мер ответственности за нарушение законодательных, иных актов, а также условий договоров по вопросам регулирования отношений между ними. В ходе урегулирования споров выявляется множество пробелов, противоречий в самой системе регулирования аудиторской деятельности, и данные проблемы имеют не только прикладное, но и глубокое теоретико-познавательное значение. Диссертантом был проведен всесторонний анализ документов, свидетельствующих о возникновении споров между хозяйствующими субъектами (в отдельных случаях — с участием представителей государственных органов), выраженных в решениях суда, в результате чего уточнены отдельные теоретические аспекты системы регулирования аудиторской деятельности в России.

Стремительное развитие статистики споров по делам в сфере регулирования отношений между субъектами аудиторской деятельности, наблюдаемое в последние годы, закономерно связывается с новым этапом регулирования аудита, когда законы и положения стали не просто «читать», а еще и «понимать», интерпретировать их внутреннее содержание, используя при этом знания из теории, методологии и стандартов аудита (включая международные).

21. В ходе исследования установлено, что для правильного урегулирования конфликтной ситуации между аудитором, клиентом и (или) третьими лицами необходимо принципиально разграничивать факты, свидетельствующие о предпринимательской несостоятельности, и виновные действия самого аудитора. Данная закономерность, обнаруженная и сформулированная зарубежными учеными, была проверена диссертантом на примере российской практики. В ходе исследования удалось установить, что сложность, как правило, возникает в том случае, когда пользователи финансовой отчетности (кредиторы, займодавцы, инвесторы), понесшие убытки, стремятся их компенсировать из любого источника вне зависимости от того, кто на самом деле виноват. В этом случае происходит подмена понятий: предпринимательскуюнесостоятельность бизнеса пытаются выдать за несостоятельность аудита. В последнем случае на аудиторскую организацию (индивидуального аудитора) пытаются возложить всю полноту ответственности за любые недостатки в финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица. Особенно это характерно для тех случаев, когда в представленных аудиторских заключениях до этого утверждалось, что финансовая отчетность верно и объективно отражает реальное состояние дел. Иногда аудиторам удается избегать ответственности. Тем не менее, статистика спр-ров показывает, что за период с 1998 г. по 2008 г. только 30 % дел выиграно аудиторскими организациями (индивидуальными аудиторами), в то время как более 60 % — их клиентами.

22. Об изменении самосознания участников отношений в сфере оказания аудиторских услуг свидетельствует факт того, что в обоснование своей позиции представители сторон стали использовать федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, что подтверждено статистическими данными (до 2003 г. таких случаев не выявлено; с 2003 по 2008 г. установлено 20 случаев). Это еще раз доказывает значимость стандартов аудита, утвержденных Правительством РФ в 2002-2008 гг., которые, в отличие от ранее принятых стандартов, одобренных Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ, имеют глубокую теоретическую проработку, в большей части соответствуют международным стандартам и носят нормативный характер, обязательный для применения всеми участниками. Сделан вывод о том, что в истории аудита началась новая эпоха активного применения аудиторских норм в повседневной практике профессионального сообщества бухгалтеров, аудиторов и иных заинтересованных лиц, что характеризует существующую систему регулирования аудиторской деятельности в России как зрелую. Об этом же свидетельствует экономико-математическая модель, построенная диссертантом на основе статистических данных за 1998-2008 гг. в исследуемой сфере. Так, с помощью анализа статистических данных выявлена тенденция нелинейного прогрессирующего увеличения количества судебных прецедентов в исследуемой сфере. По прогнозам автора, общая сумма исковых требований в сфере аудита к 2013 г. превысит 66 млн р.

23. Диссертантом предложено классифицировать споры, возникшие между участниками отношений в сфере оказания аудиторских услуг, на две группы в зависимости от того, в какой предметной области возникают конфликтные ситуации: в отношениях между субъектами аудиторского рынка (на основании хозяйственных договоров оказания аудиторских услуг), либо в отношениях по исчислению и уплате налогов (в соответствии с волей законодателя). В рамках каждой подгруппы проведен системный анализ существа споров с использованием традиционных теоретических представлений о ключевых экономических категориях аудита: существенность, аудиторский риск, аудиторская тайна, релевантные издержки и т.д. Особое место отведено исследованию вопроса о выборе оптимальной модели поведения хозяйствующих субъектов в отношениях по исчислению и уплате налогов в тех случаях, когда это имело отношение к аудиторской сфере. По итогам анализа и обобщения практического материала, на теоретико-методологическом уровне сформулированы рекомендации, имеющие универсальный характер для всех субъектов аудиторского рынка. По мнению диссертанта, предложенные подходы помогут избежать спорных ситуаций и защитить экономические интересы участников указанных отношений в будущем.

24. Системный анализ судебных прецедентов с учетом теоретического анализа действующей в России системы регулирования аудиторской деятельности (в гл. 1), а также рассмотрения концептуальных основ аудита (в гл. 2) выявил изъяны в ряде положений действующего законодательства, позволяющие недобросовестным представителям профессионального сообщества избегать ответственности за свои неправомерные действия:

24.1. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» необоснованно ограничивает объем ответственности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов только лишь за достоверность сведений, содержащихся в аудиторских заключениях, и не предусматривает такой ответственности за иные результаты их деятельности;

24.2. законодательно не определен перечень лиц, имеющих право предъявлять в суд иск о признании заключения аудитора или аудиторской организации заведомо ложным;

24.3. закон допускает возможность передачи первичных документов по акту приемки-передачи в аудиторскую организацию якобы «для проведения проверки», что позволяет избегать налоговой ответственности за непредставление налоговому органу документов, а также скрывать более серьезные правонарушения, которые могут отражаться в последних. Это вызвано тем, что в законодательстве не предусмотрена возможность истребования необходимых для налоговой проверки документов аудируемых лиц, находящихся на проверке у аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, а также право налоговых органов производить у последних выемку таких документов;

24.4. с 2002 г. законодательно не закреплены меры ответственности за уклонение аудируемых лиц от обязательной ежегодной аудиторской проверки.

25. С целью совершенствования функций, осуществляемых регулирующими органами, развития законодательных актов в исследуемой сфере предлагается внесение ряда изменений:

25.1. в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности»:

- дополнить статью 6 «Аудиторское заключение» пунктом 6 следующего содержания: «Заведомо ложное заключение по иным вопросам — отчет, акт, меморандум или иной документ, отличный от аудиторского заключения, составленный аудиторской организацией или индивидуальным аудитором без фактического оказания услуг или составленный по результатам таких услуг, но явно противоречащий содержанию документов, представленных аудиторской организации, индивидуальному аудитору и рассмотренных в ходе выполнения услуг. Заведомо ложным заключение по иным вопросам признается по решению суда. При установлении фактов подписания аудиторской организацией или индивидуальным аудитором заведомо ложного заключения по иным вопросам к виновным лицам применяются меры ответственности, предусмотренные настоящим законом для случаев признания аудиторского заключения заведомо ложным»;

- дополнить статью 6 «Аудиторское заключение» пунктом 7 следующего содержания: «Исковое заявление о признании аудиторского заключения или заключения по иным вопросам заведомо ложным может быть направлено в суд любым лицом, которому нанесен ущерб от неправомерных действий аудиторской организации или индивидуального аудитора. Предъявление в суд искового заявления не лишает указанных лиц права оспаривать результаты аудита или сопутствующих аудиту услуг иными способами, предусмотренными законодательством»;

- дополнить статью 9 «Аудиторская тайна» пунктом 5 следующего содержания: «В случае передачи документов, составляющих аудиторскую тайну, аудиторской организации или индивидуальному аудитору последние обязаны предоставить их налоговому органу в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом РФ», пункты 5 и 6 статьи 9 считать соответственно пунктами 6 и 7 той же статьи;

25.2. абзац первый статьи 93.1 Налогового кодекса РФ изложить в следующей редакции: «Должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у контрагента, аудиторской организации, индивидуального аудитора или у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), эти документы (информацию)»;

25.3. дополнить Кодекс РФ об административных правонарушениях мерами ответственности организаций, индивидуальных предпринимателей, а также должностных лиц за уклонение от проведения обязательного аудита, предусмотренного статьей 5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

26. Системный анализ действующей в России системы регулирования аудиторской деятельности, теоретическая проработка концептуальных основ аудита в совокупности с обобщением практики урегулирования споров в отношениях, связанных с аудиторской деятельностью, позволили диссертанту на научном уровне сформулировать подходы к дальнейшему развитию всех уровней регулирования: государственного, профессионального, общественного и внутрифирменного. В гл. 4 диссертации предложены меры по совершенствованию важнейшей подсистемы государственного регулирования, нашедшей свое преимущественное отражение в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности».

Анализ содержания действующего Федерального закона «Об аудиторской деятельности» показал, что он не систематизирован. Важнейший для всех субъектов аудиторского рынка регулирующий акт представляет собой сочетание не всегда логически увязанных между собой положений. В результате этого, при ознакомлении с законом не удается получить целостного (точнее — системного) представления об его ключевых аспектах. Складывается впечатление о непоследовательности изложения. Такой порядок не способствует лучшему пониманию и применению регулирующего акта и приводит к образованию пробелов «на стыке» его отдельных положений.

27. В связи с усложнением функций и уровня самосознания участников аудиторского рынка (см. гл. 1, 3), развития законодательства (увеличения масштаба, усложнения его содержательного наполнения) следует вывод о том, что систематизация стала важнейшим фактором для дальнейшего адекватного применения актов, составляющих систему регулирующих норм. Отсутствие систематизации может иметь негативные экономические последствия для всех участников отношений на рынке аудиторских услуг, привести к ошибочному пониманию и применению норм на практике.

Это обусловлено тем, что характерное для управления человеческими ресурсами явление под названием «норма управляемости», известное в экономической литературе, закономерно и в данном случае: при достижении определенной критической «массы» уже невозможно в полной мере воспринимать весь объем информации. Систематизация, т.е. введение определенных «посредников» с целью разработки целостной структуры нормативного акта, по мнению диссертанта, устранит эту проблему.

28. С целью создания упорядоченной системы регулирования аудиторской деятельности, устранения внутренних противоречий и пробелов, обеспечения дальнейшего системного развития и постоянства в указанной сфере для выполнения важнейшей задачи по поддержанию стабильности рыночной экономики предлагается кодифицировать Федеральный закон «Об аудиторской деятельности». Учитывая зрелое, стабильное состояние аудиторского рынка, глубокую теоретикометодологическую проработку основного законодательного акта, регулирующего аудиторскую деятельность, наличие множества подчиненных законодательных и иных нормативных актов, диссертант пришел к выводу о проведении кодификации закона в крайней форме - путем разработки кодекса. Кодификация закона в иной форме (устав, основы и т.д.) является «полумерой», и в будущем, по мере дальнейшего развития системы регулирования аудиторской деятельности, снова может стать актуальным вопрос о разработке кодекса.

29. Диссертантом предлагается ввести в систему регулирования аудиторской деятельности новый документ под названием «Аудиторский кодекс», которое означало бы кодифицированный законодательный акт, определяющий основы регулирования аудиторской деятельности в России. Особенность Аудиторского кодекса Российской Федерации состоит в следующем. По замыслу диссертанта, он является актом, имеющим приоритетную силу в подсистеме государственного регулирования аудиторской деятельности над иными федеральными законами и иными актами, принимаемыми законодательными и исполнительными органами власти. Аудиторский кодекс является принципиально новым нормативным актом, основанным на систематизации отдельных положений, установлении внутренних логических'взаимосвязей.

30. Обоснована двухуровневая структура Аудиторского кодекса РФ, состоящая из 9 глав. Названия глав соответствуют предложенной диссертантом классификации уровней действующей в России системы регулирования аудиторской деятельности. В отдельные главы выделены вопросы, образующие концептуальные основы аудита: обязательный аудит, аудиторская тайна, этика аудитора и т.д.

В процессе разработки нового документа диссертантом предложено 48 поправок в основной законодательный акт, регулирующий аудиторскую деятельность:

- определено понятие существенности с целью обозначения более четкой границы ответственности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов за результаты их услуг;

- введено понятие «система регулирования аудиторской деятельности в РФ», даны его определение и структура;

- установлена возможность регулирования аудиторской деятельности международными договорами (соглашениями) РФ. Предусмотрен приоритетный характер международных договоров (соглашений) над иными актами, образующими систему регулирования аудиторской деятельности;

- узаконены важнейшие классификации аудита, применяемые на практике, включая разделение аудита на внешний и внутренний, а таюке разновидности аудита в зависимости от типа квалификационного аттестата аудитора (общий, банковский, страховой и инвестиционный);

- перечень сопутствующих аудиту услуг прямо ограничен обзорными проверками, согласованными процедурами и компиляцией финансовой информации;

- в связи возросшим объемом требований к аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам им предоставлено право проводить предварительное ознакомление с учредительными и первичными документами, а также финансовой отчетностью хозяйствующего субъекта для принятия решения о возможности заключении договора;

- с целью контроля за использованием льгот, предоставленных государством, перечень лиц, подлежащих обязательному аудиту, дополнен организациями, являющихся пользователями недр, а также лицами, использующими преференции по уплате налогов и сборов (в соответствии с налоговым законодательством) и таможенных пошлин, налогов (в соответствии с таможенным законодательством);

- учитывая публичный статус арбитражных управляющих, возбуждение производства по делу о банкротстве признано основанием для назначения обязательной аудиторской проверки;

- федеральному органу исполнительной власти, осуществляющему государственное регулирование аудиторской деятельности в лице Министерства финансов РФ, делегировано представление интересов в международных организациях по вопросам аудиторской деятельности;

- изменена дата, начиная с которой некоммерческой организации, сведения о которой исключены из государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов, запрещено принимать аудиторские организации, аудиторов в свои члены. В действующей редакции закона эта дата определена моментом принятия судом к производству заявления уполномоченного федерального органа. В новой редакции кодекса этот момент привязан к дате вступления в законную силу решения суда. На наш взгляд, это позволит устранить несоответствие закона об аудиторской деятельности Основному закону - Конституции РФ, т.к. последней установлено безусловное право на судебную защиту прав и свобод;

- основания, порядок и последствия за выдачу заведомо ложных иных документов (отчетов, заключений и др.) приравнены к аналогичным нормам за выдачу заведомо ложного аудиторского заключения;

- определен порядок вступления в законную силу стандартов саморегулируемой организации аудиторов. С этой целью предусмотрен порядок их официального опубликования (на официальном интернет-сайте саморегулируемой организации), и установлено время, необходимое для ознакомления с ними членами саморегулируемой организации аудиторов — всего 10 рабочих дней;

- с целью недопущения произвольного применения мер дисциплинарного воздействия саморегулируемых организаций аудиторов в отношении своих членов исключено право первых применять «иные установленные внутренними документами саморегулируемой организации аудиторов меры». С этой же целью установлено, что размер штрафных санкций устанавливается уполномоченным федеральным органом по согласованию с советом по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе и др.

31. Профессиональное регулирование аудиторской деятельности осуществляется саморегулируемыми организациями аудиторов. Вступление в силу Нового закона ознаменовало переход к новой модели регулирования отношений на рынке аудиторских услуг, основанной на принципах саморегулирования. Новая модель регулирования участников аудиторского рынка не лишена недостатков, среди которых можно выделить неограниченные полномочия профессиональных объединений по привлечению подчиненных им аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов к ответственности за нарушения актов в сфере регулирования аудита. Не урегулированы вопросы признания расходов в виде уплаченных взносов для целей исчисления налоговой базы по налогу на прибыль, единого налога при применении упрощенной системы налогообложения.

32. Анализ Нового закона «Об аудиторской деятельности» позволил установить то, что значительная роль в процессе регулирования аудиторской деятельности принадлежит не только государственным органам и профессиональным объединениям, но и общественной организации — Совету по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе. Данный орган, созданный «в целях обеспечения общественных интересов», выполняет важные регулирующие функции: рассматривает вопросы государственной политики в сфере аудиторской деятельности; рассматривает проекты федеральных стандартов аудиторской деятельности и иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, и рекомендует их к утверждению уполномоченным федеральным органом; одобряет порядок разработки проектов федеральных стандартов аудиторской деятельности, а также Кодекс профессиональной этики аудиторов. Вместе с тем указанный орган функционально ограничен вопросами одобрения федеральных стандартов аудиторской деятельности и тем самым лишен активной роли регулятора отношений на рынке аудиторских услуг на федеральном уровне.

33. Исследование научной и специальной литературы показало недостаточную степень проработанности организационно-методологических аспектов внутрифирменного регулирования аудиторской деятельности.

Стандарт, регламентирующий требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций, принятый еще в 1999 г., в отдельных аспектах не соответствует современной концепции аудита, а также действующему Закону «Об аудиторской деятельности» (в частности, из-за существующих различий в употребляемой терминологии).

Правомерность положений, закрепленных в стандарте 1999 г., у диссертанта вызвала сомнения ввиду неясности его статуса (в числе стандартов, одобренных Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ). Вместе с тем изложенный выше документ определяет существенные положения с точки зрения теоретико-методологических аспектов рассматриваемой проблемы, которые были рассмотрены в работе: во-первых, регламентировано понятие «внутренние стандарты аудиторской организации», под которыми понимаются «внутрифирменные . документы, детализирующие и регламентирующие единые требования к осуществлению и оформлению аудита, принятые и утвержденные аудиторской организацией с целью обеспечения эффективности практической работы и ее адекватности требованиям правил (стандартов) аудиторской деятельности»; во-вторых, установлена обязанность аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов сформировать пакет внутренних стандартов, отражающий ее собственный подход к проводимым проверкам и составляемым заключениям; при этом наличие системы внутренних стандартов и ее методологического сопровождения оценено как необходимое условие для признания профессионализма деятельности аудиторских организаций; в-третьих, определено, что внутренние стандарты должны содержать конкретные (практические) рекомендации, определяющие четкий порядок действий аудиторов; в-четвертых, показана эффективность внедрения указанных стандартов в практику работы аудиторских организаций в виде уменьшения трудоемкости выполняемых работ с помощью системы рабочих документов — таблиц, вопросников, др. документов технического характера, что имеет уже не только прикладное, но и важное научно-теоретическое значение; в-пятых, сформулировано значение внутренних стандартов для формирования общей системы организационно-распорядительных документов и внутреннего контроля аудиторской организации; в-шестых, предложены принципы разработки стандартов (структура, порядок разработки и утверждения и др.).

Значимая роль в процессе разработки и поддержании в актуальном состоянии внутренних стандартов отводится созданию методик аудита, поскольку именно этот аспект особенно важен для развития аудита как науки.

К сожалению, в составе федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, утвержденных Правительством РФ, указанный документ (в новой редакции) не нашел своего отражения. Новый закон «Об аудиторской деятельности» также исключил указанный элемент из системы регулирования аудиторской деятельности. Вместе с тем, положения, закрепленные в указанном стандарте, по-прежнему актуальны и на сегодняшний день (особенно в связи с возросшими требованиями к качеству аудита). По мнению диссертанта, необходима актуализация указанного документа и принятие его в новой редакции, включив его в общую систему регулирования аудиторской деятельности.

34. По-прежнему в научной литературе нерешенным остается вопрос о разграничении сфер регламентации отдельных сфер аудиторской деятельности различными группами нормативных документов: федеральными стандартами, стандартами саморегулируемых организаций аудиторов и внутрифирменными стандартами. А это представляет огромную важность при принятии решения об определении их статуса и необходимости восстановления их места в законе, регулирующем аудиторскую деятельность. (На сегодняшний день этот вопрос не урегулирован как в научных исследованиях, так и на законодательном уровне.)

Исследователями не найден ответ и на следующий вопрос: каковы должны быть внутрифирменные стандарты по объему и содержанию? Диссертантом выделены два подхода к разработке стандартов:

- «расширительный» — при котором за основу для разработки внутрифирменных стандартов берутся федеральные стандарты аудиторской деятельности и стандарты саморегулируемых организаций аудиторов, содержание которых «расширяется» (наполняется) регламентами, инструкциями, применимыми к деятельности конкретных организаций. Преимущества: возможность использования положений различных стандартов в их взаимосвязи (системе); внутрифирменные стандарты становятся практическим руководством по применению стандартов, имеющих большую силу. Недостатки: существенно возросший объем внутрифирменных стандартов, а также необходимость их постоянной актуализации;

- «дополнительный» — при котором содержание внутрифирменных стандартов развивает (дополняет) положения, закрепленные в стандартах более высокого уровня. Преимущество: это менее трудоемкий и более экономичный вариант. Недостатки: «оторванность» внутренних инструкций от иных нормативных актов; возникновение пробелов, неурегулированных «на стыке» различных стандартов.

Какой подход выбрать — решается в каждой аудиторской организации индивидуально исходя из ее масштаба, организационной структуры, сферы деятельности и т.д.

35. При разработке внутрифирменных стандартов автором предложены современные методики, базирующиеся на знании экономических законов и моделей (аудиторская выборка, экстраполяция и т.д.) с применением информационных технологий для автоматизированной обработки данных систем бухгалтерского учета аудируемых лиц. Используя богатейший опыт, накопленный и обобщенный учеными еще в советское время, а также отечественными и зарубежными специалистами на современном этапе, диссертантом предложены рекомендации по развитию системы внутрифирменных стандартов применительно к конкретным областям аудита: планирование, аудиторская выборка, применение аналитических процедур, обобщение и оформление рабочей документации, привлечение экспертов и координация группы проверяющих. По мнению диссертанта, в развитии теоретико-методологических аспектов внутрифирменного регулирования аудиторской деятельности важно использовать знания не только из теории аудита, но и из смежных областей: логического анализа, теории вероятностей, психологии, криминологии, актуарных расчетов и т.д., что может послужить отправной точкой для дальнейших исследований.

В заключение отметим, что ключевые аспекты исследования направлены на совершенствование действующей в России системы регулирования аудиторской деятельности.

## Список литературы диссертационного исследования доктор экономических наук Городилов, Михаил Анатольевич, 2009 год

1. Гражданский кодекс РФ. Ч. I. от 30.11.1994 № 51-ФЗ//Собрание законодательства РФ. 1994. - №32. - Ст. 3301. (С изменениями и дополнениями.)

2. Гражданский Кодекс Российской Федерации. Ч. II. от 26.01.1996 № 14-ФЗ//Собрание законодательства РФ. 1996. - №5. - Ст. 410. (С изменениями и дополнениями.)

3. Кодекс РФ об административных правонарушениях: Федеральный закон от 30.12.2001 № 195-ФЗ // Российская газета. 2001. 31 дек. (С изменениями и дополнениями.)

4. Кодекс этики аудиторов России: одобрен Советом по аудиторской деятельности при Минфине России (протокол № 56 от 31 мая 2007 г)//Фин. газ. 2007. 5, 12 июля.

5. Концепция долгосрочного социально-экономического развития РФ на период до 2020 года. Утверждена распоряжением Правительства РФ от 17.11.2008 № 1662-р//Собрание законодательства. 2008. 24 ноября. № 47, ст. 5489.

6. Налоговый Кодекс Российской Федерации. Часть I от 31.07.1998 № 146-ФЗ//Собрание законодательства РФ. — 1998. №31. — Ст. 3824. (С изменениями и дополнениями.)

7. Налоговый Кодекс Российской Федерации. Часть II от 05.08.2000 № 117-ФЗ//Собрание законодательства РФ. 2000. - №32. - Ст. 3340. (С изменениями и дополнениями.)

8. Утратил силу в связи с изданием Указа Президента РФ от 13.12.2001 № 1459.

9. По делу № А45-8229/99-КГ7/285: постановление Президиума ВАС РФ от 06.03.2001 № 3258/00//Вестник ВАС РФ. 2001. № 7.

10. По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 2, 12, 17, 24 и 34 Основ законодательства РФ о нотариате: постановление Конституционного Суда РФ от 19 мая 1998 г. № 15-ПУ/Российская газета. 1998. 28 мая.

11. Положение о Министерстве финансов Российской Федерации: постановление Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 г. № 329//Российская газета. 2004. 31 июля. (С изменениями и дополнениями.)

12. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 № 174-ФЗ//Российская газета. 2001. 22 дек. (С изменениями и дополнениями.)

13. Абдулаев А.И. Повысить эффективность ведомственного контроля/А.И. Аб-дулаев//Бухгалтерский учет. — 1986. — №11. — С. 30-31.

14. Абдулаев А.И. Повышать эффективность ведомственного контроля/А.И. Аб-дулаев//Бухгалтерский учет. 1985. -№12. - С. 26-27.

15. Аксененко А.Ф. Аудит: современная организация и развитие/А.Ф. Аксенен-ко//Бухгалтерский учет. — 1992. — №4. С. 7-9.51 .Алборов Р.А. Основы аудита/Р.А. Алборов, Л.И. Хоружий, С.М. Концевая. -М.: Дело и сервис, 2001. — 224 с.

16. Алейников Д.И. Организация и техника документальной ревизии/Д.И. Ален-чиков. М.: Государственное научно-техническое издательство нефтяной и горнотопливной литературы, 1954. 208 с.

17. Арене А. Аудит/А. Арене, Дж. Лоббек; пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 1995.-560 с.

18. Аудит/пол, ред. М.В. Мельник. М.: Экономистъ, 2005. — 282 с.

19. Аудит/под ред. В.И. Подольского. М.: ЮНИТИ-ДАНА: Аудит, 2008. 744с.

20. Белобэ/сецкий И.А. Совершенствовать ведомственный финансовый кон-троль/И.А. Белобжецкий//Бухгалтерский учет. 1988. - №5. - С. 8-11.

21. Белуха Н.Т. Аудит/Н.Т. Белуха. Киев: «Знания»; КОО, 2000. (Высшее образование XXI века).

22. Бовыкин В.И. Новый менеджмент (управление предприятиями на уровне высших стандартов: теория и практика эффективного управления)/В.И. Бовыкин. -М.: Экономика, 1997.-368 с.

23. Булгакова Л.И Аудит в России: механизм правового регулирования/Л.И. Булгакова. М.: Волтерс Клувер, 2005. — 256 с.

24. Бурцев A.M. Об учебе ревизоров/А.М. Бурцев//Бухгалтерский учет. — 1990. -№8.-С. 13-14.

25. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой ор-ганизации/В.В. Бурцев. М.: Экзамен, 2000. - 320 с.

26. Бычкова С.М. Доказательства в аудите/С.М. Бычкова. М.: Финансы и статистика, 1998. — 176 с.

27. Ы.Гарагонич Д.Г. Тематические проверки и их эффективность/Д.Г. Гараго-нич//Бухгалтерский учет. 1990. — №5. — С. 11-12.

28. Голосов О. В. Аудит: концепция, проблемы, стандарты, контроль, эффективность, кризис / О.В. Голосов, Е.М. Гутцайт. — М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2005.-512 с.

29. Голосов О.В. Перспективы развития аудита / О.В. Голосов, М.В. Мельник //Аудиторские ведомости. — 2005. — №12. — С. 3-13.

30. Городилов М.А. Законодательное регулирование аудиторской деятельности: динамический аспект: монография / М.А. Городилов. — Пермь, 2009. — 138 с.

31. Городилов М.А. Законодательное регулирование аудиторской деятельности: старое и новое / М.А. Городилов // Налоговая политика и практика. 2009. — № 3. — С. 38-45.

32. А. Городилов М.А. Налоговый учет взносов, уплаченных некоммерческим организациям / М.А. Городилов // Налоговая политика и практика. — 2009. № 10. - С. 39-43.

33. Городилов М.А. Нормативное регулирование аудита в России и за рубежом: сравнительный аспект / М.А. Городилов // Аудит и финансовый анализ. 2008. - № 4. - С. 255-265.

34. Городилов М.А. Развитие системы нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации: науч. издание / М.А. Городилов. — М.: Финансы и статистика, 2009. 480 с.

35. Городилов М.А. Совершенствование организационных аспектов аудита и ревизии / М.А. Городилов // Аудит и финансовый анализ. 2008. - № 5. - С. 215-225.

36. Ъ2.Готлиб М. Роль и обязанности аудитора в США/М. Готлиб//Бухгалтерский учет. 1993. - №12. - С. 13-16.

37. ЕЗ.Гутцайт Е.М. Аудит: концепция, проблемы, эффективность, стандар-ты/Е.М. Гутцайт. М.: Элит 2000, ЮНИТИ-ДАНА, 2002. - 400 с.

38. М.Данилевский Ю.А. Аудит: Учебное пособие/Ю.А. Данилевский, С.М. Шапи-гузов, H.A. Ремизов, Е.В. Старовойтова. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. - 544с.

39. Данилевский Ю.А. Улучшать контрольно-ревизионную работу/Ю.А. Дани-левский/УБухгалтерский учет. — 1987. №4. - С. 32-34.

40. Данш1евский Ю.А. Финансовый контроль в России: история, современное развитие/Ю.А. Данилевский//Бухгалтерский учет. 1993. — №7. - С. 8-11.

41. Данилевский Ю.А. Финансовый контроль и экономика/Ю.А. Данилев-ский//Бухгалтерский учет. — 1987. №11. - С. 10-15.

42. Дефлиз Ф.Л. Аудит Монтгомери: Пер. с англ./Под ред. Я.В. Соколова/Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М.О. О'Рейли, М.Б. Хирш. М.: Аудит; ЮНИТИ, 1997. -542 с.

43. Жарылгасова Б.Т. Международные стандарты аудита / Б.Т. Жарылгасова Б.Т., А.Е. Суглобов. М.: КноРус, 2009.-400 с.

44. Журко В.Ф. Совершенствовать контроль и проверку исполнения/В.Ф. Жур-ко//Бухгалтерский учет. — 1985. №11. — С. 23-26.

45. Заславский И.Г. О совершенствовании внутрихозяйственного контроля в машиностроении/И.Г. Заславский//Бухгалтерский учет. — 1988. — №3. С. 14-15.

46. Ильин В.К. Об опыте ревизионной работы/В.К. Ильин//Бухгалтерский учет. 1989.-№5.-С. 42-45.

47. ЭЪ.Калистратов JI.M. Аудит/JI.M. Калистратов. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2007. 256 с.

48. Карев Г.М. Совершенствовать контрольно-ревизионную работу в легкой промышленности/Г.М. Карев, В.А. Судакова//Бухгалтерский учет. 1987. - №3. - С. 20-23.

49. Кизилов А.Н. Бухгалтерский управленческий учет /А. Н. Кизилов, M. Н. Ка-расева. М.: Изд-во «Эксмо». 2006. — 320 с.9в. Кизилов А.Н. Теория бухгалтерского учета /А. Н. Кизилов. М.: Изд-во «Эксмо». 2006. — 336 с.

50. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и Международные стандарты аудита. М.: МЦРСБУ, 2002. - 804с.

51. Конституция Российской Федерации в решениях Конституционного Суда России/JI.B. Лазарев, Т.Г. Морщакова, Б.А. Страшун и др.; Институт права и публичной политики. -М., 2005. 670 с.

52. Косткин C.B. Регулирование аудиторской деятельности в США/С.В. Кост-кин//Внедрение Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) в кредитной организации. — 2006. — № 6. Электронный ресурс. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

53. Крамаровский JI.M. Вопросы контроля и ревизии ла страницах, журна-ла/Л.М. Крамаровский//Бухгалтерский учет. 1987. — №12. — С. 19-21.

54. Крикунов A.B. Аудит в России. Антология российского аудита / A.B. Крикунов, А.Г. Грязнова, В.А. Леднев. М.: Маркет ДС, 2007. 344 с.

55. Кундротас В.Ю. Контрольно-ревизионная диагностика в торговле: Авто-реф. дис. канд. экон. наук/В.Ю. Кундротас. — Л., 1990.

56. Кундротас В.Ю. Нужна контрольно-ревизионная диагностика/В.Ю. Кундротас.//Бухгалтерский учет. — 1989. — №2. — С. 41-42.

57. Кундротас В.Ю. Об организации ведомственного контроля/В.Ю. Кундро-тас//Бухгалтерский учет. — 1988. — №2. — С. 26-27.

58. Кундротас В.Ю. Порядок выбора объектов инвентаризации/В.Ю. Кундро-тас.//Бухгалтерский учет. 1987. - №7. - С. 39-40.

59. Кутузова Е. Психологическая совместимость сотрудников бухгалтерии/Е. Кутузова//Бухгалтерский учет. — 2002. — №1. — С. 76-77.

60. Лабынцев Н.Т. Аудит: теория и практика: Учеб. пособие/Н.Т. Лабынцев, О.В. Ковалева. М.: «Издательство ПРИОР», 2000. - 208 с.

61. Лопухин Н.В. Оценка труда ревизоров/Н.В. Лапухин, В.Д. Широ-ков//Бухгалтерский учет. 1990. — №1. — С. 22-23.

62. Максимова Г.В. Как готовить ревизоров/Г.В. Максимова//Бухгалтерский учет. 1988.-№3,-С. 13.

63. Мацкевичус Й.С. О перестройке контрольно-ревизионной работы/Й.С. Мацкевичус, В.Й. Лакис//Бухгалтерский учет. 1988. — №6. - С. 9-11.

64. Мацкевичус Й.С. Ревизия в системе экономического контроля/ Й.С. Мацкевичус, В.Й. Лакис. — М.: Финансы и статистика, 1988. — 224 с.

65. Методологическому совету по контрольно-ревизионной работе — 10 лет//Бухгалтерский учет. — 1985. — №4. С. 60-63.

66. Медведев Д.А. Новый Гражданский кодекс Российской Федерации: вопросы кодификации//Кодификация российского частного права/под ред. Д.А. Медведева. -М.: Статут, 2008. 164 с.

67. Миргородская Т.В. Аудит/Т.В. Миргородская. М.: КНОРУС, 2007. - 248с.

68. Муллахметов Х.Ш. Внутренний аудит: проблемы организации и разви-тия/Х.Ш. Муллахметов//Бухгалтерский учет. — 1993. — №8. — С. 29-30.

69. Опеныгиев С.П. Теоретические и методические основы оценки эффективности государственного финансового контроля/С.П. Опенышев//Бюллетень Счетной палаты Российской Федерации. —2001. — №1. URL: http://www.ach.gov.ru.

70. Палецкий М.В. Эффективность ревизии/М.В. Палецкий//Бухгалтерский учет, 1991.-№12.-С. 46-47.

71. Панкова C.B. Международные стандарты аудита: учебник/С.В. Панкова, Н.И. Панкова. М.: Магистр, 2008. - 287 с.

72. Путиловский В. А. Методы управления кредитным риском при проведении операций с банками-контрагентами: выявление «схем»/В.А. Путилов-ский//Банковское кредитование. 2006. № 6. Электронный ресурс. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

73. Пышкин A.C. Правила (стандарты) аудиторской деятельности в системе источников правового регулирования/А.С. Пышкин//Аудиторские ведомости. — 2006. — № 4. Электронный ресурс. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

74. Пятенко C.B. Выбор аудитора и консультанта/С.В. Пятенко. М.: ФБК-ПРЕСС, 1998.- 176 с.

75. Ракшаев Р.Н. Новый этап совершенствования регулирования аудиторской деятельности в Европейском союзе/Р.Н. Ракшаев//МСФО и MC А в кредитной организации. — 2007. № 1. Электронный ресурс. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

76. Рогуленко Т.М. Аудит/Т.М. Рогуленко Т.М. -М.: Экономистъ, 2005. 383с.

77. Розенберг М.Я. Ревизия и контроль в торговле в условиях применения ЭВМ/М.Я. Розенберг, И.В. Барсукова//Бухгалтерский учет. 1987. - №10. - С. 1416.

78. Романов А.Н. Автоматизация аудита/А.Н. Романов, Б.Е. Одинцов. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. 336 с.

79. Рудый A.B. Повышать качество ведомственного контроля/А.В. Ру-дый//Бухгалтерский учет. — 1984. — №1. С. 23-24.

80. Сиротенко Э.А. Внутрифирменные стандарты аудита: учеб. пособие/Э.А. Сиротенко. М.: КНОРУС, 2006. - 224 с.

81. Скобара В.В. Аудит: методология и организация/В.В. Скобара. М.: Изд-во «Дело и сервис», 1998. — 576с.

82. Смоленчук С.М. Контрольно-ревизионная работа: вопросы практики/С.М. Смоленчук//Бухгалтерский учет. — 1990. — №1. — С. 26-28.

83. Соболев М.М. Пути совершенствования обработки информации ведомственного контроля/М.М. Соболев//Бухгалтерский учет. — 1984. №2. — С. 14-15.

84. Соловьев Г.А. Машинная обработка контрольно-ревизионной информации/Г. А. Соловьев, В.И. Лакис//Бухгалтерский учет. — 1986. — №5. С. 11-13.

85. Соловьев Г.А. Направления перестройки контрольно-ревизионной рабо-ты/Г.А. Соловьев//Бухгалтерский учет. — 1988. — №1. — С. 21-22.

86. Соловьев Г.А. Учет и анализ результатов ревизий в органах финансового контроля НРБ/Г.А. Соловьев//Бухгалтерский учет. 1984. — №2. — С. 51-53.

87. Соловьев Г.А. Экономический контроль в системе управления/Г.А. Соловьев. — М.: Финансы и статистика, 1986. — 191 с.

88. Справочник по аудиту/Под ред. проф. Э.А. Уткина. — М.: Ассоциация авторов и издателей «ТАНДЕМ»; Изд-во ЭКМОС, 1999. 432 с.

89. Страшевский А.Н. Финансовый контроль: взгляд специалиста/А.Н. Стра-шевский/ЛБухгалтерский учет. — 1992. — №1. — С. 29-31.

90. Суглобов А.Е. Внутренний контроль за качеством аудиторских проверок / А.Е. Суглобов // Аудиторские ведомости. — 2009. №8. Электронный ресурс. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

91. Суглобов А.Е. Использование аудита в борьбе с коррупцией в социальной сфере / А.Е. Суглобов // Экономический анализ: теория и практика.- 2009. №15. Электронный ресурс. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

92. Суглобов А.Е. Контроль качества работы при аудите исторической финансовой информации / А.Е. Суглобов // Международный бухгалтерский учет. 2009. -№2. Электронный ресурс. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

93. Суглобов А.Е. Международные стандарты аудита в регулировании аудиторской деятельности / А.Е. Суглобов. М.: Экономиста, 2007. — 256 с.

94. Суглобов А.Е. Оценка системы внутреннего контроля (на примере медицинских учреждений) / А.Е. Суглобов // Аудиторские ведомости. — 2009. — №9. Электронный ресурс. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

95. Суглобов А.Е. Понимание деятельности организации и ее окружения и оценка риска существенных искажений / А.Е. Суглобов // Международный бухгалтерский учет. — 2009. — №3. Электронный ресурс. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

96. Судаков C.B. Регулирование аудиторской деятельности в Российской Фе-дерации/С.В. Судаков//Экономический анализ: теория и практика. — 2007. — № 16. — С. 53-59.

97. Суйц В.П. Аудит/В.П. Суйц. -М.: Высшее образование, 2007. 398 с.

98. Суйц В.П. Внутрипроизводственный контроль/В.П. Суйц. — М.: Финансы и статистика, 1987. — 127с.

99. Суйц В.П. Контроль и анализ на предприятии/В.П. Суйц//Бухгалтерский учет. 1985. - №6. - С. 23-25.

100. Суйц В.П. Совершенствование контроля хозяйственной деятельности в объединении (на предприятии)/В.П. Суйц//Бухгалтерский учет. — 1984. — №5. — С: 25-28.

101. Терехов A.A. Аудит: законодательные решения/А.А. Терехов. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 608 с.

102. Терехов A.A. Контроль и аудит: основные методические приемы и техно-логия/А.А. Терехов, М.А. Терехов. М.: Финансы и статистика, 1998. 208 с.

103. Тимченко В.А. Применение компьютерной техники в ревизии/В.А.Тимченко, С.И. Яночкин/УБухгалтерский учет. — 1993. №1. - С. 24-26.

104. Федосеев А.Ф. Как улучшить качество ревизий/А.Ф. Федосе-ев//Бухгалтерский учет. — 1984. №4. — С. 36-37.

105. Флиссак A.A. Подготовка специалистов по контрольно-ревизионной работе/А. А. Флиссак//Бухгалтерский учет. 1984. — №1. — С. 24-27.

106. Хмельницкий В.А. Контроль в строительстве/В .А. Хмельницкий, С.М. Смоленчук//Бухгалтерский учет. — 1991. — №6. — С. 34-37.

107. Шеремет А.Д. Аудит: учебник. 4-е изд., перераб. и доп./А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. -М.: ИНФРА-М, 2003.-410 с.

108. Шешукова Т.Г. Аудит: теория и практика применения международных стандартов: Учеб. пособие/Т.Г. Шещукова, М.А. Городилов. — М.: Финансы и статистика, 2005.- 184 с.

109. Шешукова Т.Г. Основы аудита и аудиторской деятельности: Учеб. пособие/Т.Г. Шешукова, А.В. Посохина. Пермь: Изд-во Перм. ун-та, 2001. - 171с.

110. Шнейдмап JI.3. Глобальный пересмотр стандартов аудиторской деятельности не планируется/Л.З. Шнейдман//Российский налоговый курьер. — 2004. — № 21. Электронный ресурс. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

111. Шнейдман Л.З. Как читать аудиторское заключение / JI.3. Шнейдман //Бухгалтерский учет. — 2001. — №8. Электронный ресурс. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

112. Шохин С.О. Бюджетно-финансовый контроль и аудит: теория и практика применения в России: Науч.-метод. пособие/С.О. Шохин, Л.И. Воронина. — М.': Финансы и статистика, 1997. — 240 с.

113. Шохин С.О. Проблемы и перспективы развития финансового контроля в Российской Федерации/С.О. Шохин. М.: Финансы и статистика, 1999. — 352 с.

114. Юлин А.И. Ведомственный контроль — на уровень задач перестройки/А.И. Юлин//Бухгалтерский учет. — 1988. — №3. С. 11-12.

115. Financial Accounting Reporting And Auditing Handbook, б.м.: The World Bank, 1995. 151 p.

116. Konrath, Larry F. Auditing Concepts And Applications: a Risk Analysis Approach. 3rd ed. Minneapolis: West Publ. Co., 1996. 880 p.

117. Handbook of international auditing, assurance, and ethics pronouncements. 2008 ed. Part I/International Federation of Accountants. URL: http://www.ifac.org.

118. Robertson, Jack C. Auditing. 8th ed. Chicago: Irwin, 1996. 983 p.