

## ОСОБЕННОСТИ МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКИ АУДИТА

## FEATURES OF INTERNATIONAL AUDIT PRACTICE

*Аннотация.* В статье рассмотрены главные особенности аудита за рубежом, основными из которых являются необходимость проведения аудита годовой отчетности, право присутствия аудитора на собраниях проверяемого общества, степень ответственности аудитора. Несмотря на перечень сходных черт организации аудита, в каждой стране существуют свои специфические особенности его проведения. Количество аудиторских служб за рубежом достаточно велико, а их деятельность настолько распространена, что привела к созданию международных аудиторских фирм.

**Ключевые слова:** аудит, аудитор, аудиторская организация, аудиторское заключение, институт профессионального аудита, аудиторская деятельность.

*Summary.* The article describes main features of audit abroad, and the major ones are: necessity to audit annual financial statements, auditor's right to be present at meetings of the audited company, degree of auditor's responsibility. Despite existing similarities of audit organization, each country has its own specific features of its conduct. Amount of audit services abroad is sufficiently large, and their work is so widespread that it led to creation of international audit companies.

**Keywords:** audit, auditor, auditing organization, auditor's report, professional audit institution, audit activities.

Первоначально на Западе аудит рассматривался как некая проверка и подтверждение достоверности финансовой отчетности и иных документов, позже он принял форму системно-ориентированного, а практикующие аудиторы стали более внимательно изучать взаимоотношения между организаторами и исполнителями бизнеса своих клиентов. Сегодня аудит уделяет большое внимание учету риска деятельности проверяемых компаний. В процессе осуществления аудиторской деятельности аудитором могут быть использованы положительные стороны не только системно-ориентированного и подтверждающего аудита, но и аудита, основывающегося на статистических или нестатистических выборочных исследованиях.

В различных странах используются различные термины для определения поня-

тия «аудит», так как именно он регламентирует содержание и функции экономической системы страны. В настоящее время понятие «аудит» используют, прежде всего, в широком смысле: под аудитом понимают различные виды деятельности, основными среди которых являются независимая проверка, оценка, экспертиза учета и отчетности. Под более узкой трактовкой понимается проверка, результатом которой является формирование мнения аудитора о верности и объективности финансовой отчетности [1].

Профессия аудитора также имеет различные названия. Например, во Франции аудитора называют бухгалтером-экспертом или комиссаром по счетам, в США – общественным или дипломированным бухгалтером, в Германии – контролером хозяйства или книг, в Великобритании – ревизором или присяжным бухгалтером.

За рубежом аудиторы объединяются, как правило, в различные организации и фирмы, так как это более эффективно, нежели работать индивидуально. В современной практике примерами таких объединений являются широко известные фирмы присяжных бухгалтеров в Великобритании, фирмы дипломированных общественных бухгалтеров в США и др.

Иностранные аудиторские фирмы группируются в четыре категории:

- «Большая четверка»;
- другие национальные фирмы;
- крупные местные и региональные фирмы;
- малые местные фирмы.

«Большая четверка»: (KPMG, Ernst & Young, PricewaterhouseCoopers и Deloitte LLP) – крупнейшие иностранные аудиторские фирмы мира. Во всех крупных городах и странах эти объединения представлены хотя бы одним филиалом. Их деятельность характеризуется получением больших доходов, которые составляют свыше 500 млн. долларов, а также значительной долей рынка услуг. Фирмы проводят аудит почти во всех крупнейших компаниях мира (более 85%).

Существуют и другие фирмы кроме «Большой четверки», которые считаются национальными. Они выполняют те же услуги, что и крупнейшие аудиторские фирмы.

Крупные местные и региональные фирмы конкурируют с национальными фирмами. Они осуществляют аудиторскую деятельность в масштабах региона. Их главной особенностью является то, что профессиональный штат в них должен быть более 50 человек.

Малые местные фирмы – фирмы, проводящие аудит и оказывающие другие, связанные с ним, услуги в основном для мелких предприятий в рамках отдельно взятого региона. Численность профессионального штата данных фирм, как правило, не превышает 25 человек. Таких фирм насчитывают порядка 95 % от общего количества.

На данный момент в Международной ассоциации находятся свыше 4,5 тысяч аудиторских фирм, которые осуществляют

свои функции в 189 странах мира. Особенностью аудита на современном этапе является то, что практически во всех развитых странах мира существует Институт профессионального аудита со своей правовой и организационной инфраструктурой, однако, существуют некоторые различия в степени государственного контроля.

Сравнивая нормативные акты различных стран, можно обнаружить определенное сходство в принятии решений по многим вопросам проведения аудита. Так, почти во всех государствах имеется положение о необходимости проведения аудита годовой отчетности предприятия. Помимо прочего, аудиторы имеют право присутствовать или выступать на всех собраниях проверяемого ими предприятия. В вопросах ответственности аудитора также существуют некоторые сходства. За небрежность, упущения, ложную оценку деятельности аудитор несет материальную и уголовную ответственность наряду с моральной и дисциплинарной.

Немаловажной особенностью аудита зарубежных стран является то, что в законодательстве дается более подробная классификация видов аудита. Например, в США выделяют внутренний, государственный, управленческий аудит и аудит регулирующих органов.

В целом, аудиторские фирмы Великобритании и США характеризуются большой самостоятельностью в подготовке, присвоении квалификации и контроле того, насколько добросовестно выполняются аудиторами их профессиональные обязанности.

В странах континентальной Европы аудиторская деятельность, напротив, подвержена строгой регулируемости со стороны государства. Аудит здесь регулируется по тем нормативным актам, которые были приняты в правительственных кругах. Помимо прочего наряду с аудиторами, занимающимися проверкой финансовых отчетов, выделяется специфическая категория аудиторов-консультантов по вопросам налогообложения.

В Австралии создан институт дипло-

мированных бухгалтеров, членами которого могут также стать граждане азиатских государств, таких как Сингапур, Малайзия, Гонконг. Позже представителям таких стран оказывается помощь в трудоустройстве, сдаче квалификационных экзаменов.

В зарубежной практике принято выделять три вида аудита: финансовый, операционный и управленческий.

Финансовый аудит – это оценка достоверности информации, содержащейся в финансовой отчетности. Как правило, данный аудит проводят аудиторские организации, которые по результатам проверки выдают заключение. По форме и содержанию данный вид аудита наиболее близок к российскому аудиту.

Операционный аудит – это оценка эффективности отдельных видов деятельности организации. Особенностью данного вида аудита является то, что он не ограничивается проверкой только лишь бухгалтерского учета, а еще и включает изучение организационной структуры фирмы, кредитной, инвестиционной, маркетинговой политики. Он достаточно распространен в государственном секторе.

Управленческий аудит – изучение деловых операций с целью разработки рекомендаций относительно более экономного и эффективного использования ресурсов, результативности в достижении целей бизнеса. Кроме того, управленческий аудит является одним из самых действенных инструментов обеспечения выполнения заданий, определенных высшим руководством компании.

Несмотря на наличие определенного перечня сходных черт организации аудита, в каждой стране существуют свои специфические особенности его проведения. В США аудит представляет собой процесс сбора и оценки свидетельств об экономических действиях и событиях с целью определения соответствия таких суждений установленным критериям. В США аудиторы сертифицируются по трем основным направлениям: присяжный бухгалтер, присяжный внутренний аудитор, присяжный аудитор информационных систем.

Для того, чтобы получить квалификационный аттестат на ведение практики аудита, необходимо сдать достаточно сложный экзамен. Только 10% претендентов, как правило, сдают его с первого раза. Некоторые штаты вправе требовать проверки знаний и по другим предметам, при этом предъявляя свои требования к уровню образования и практическому опыту претендента [3].

В США большой акцент делается на контроль качества независимого аудитора, проводимый на нескольких уровнях: государственно-общественном, общественном и корпоративном.

В Великобритании дается более простое определение аудита. В этой стране под ним понимают специальную деятельность по рассмотрению финансовых отчетов независимым аудитором с целью выражения мнения о них.

Опираясь на вековой опыт, современный аудит в Великобритании имеет ряд особенностей. Предоставление заключения относительно того, составлены ли директорами компаний финансовые отчеты точно и беспристрастно служит основной целью аудита в Великобритании. Квалификация аудиторов должна подтверждаться членством в одном из четырех институтов Консультативного комитета бухгалтерских органов. Также немаловажным условием служит сдача экзамена.

В Ирландии аудиторские процедуры и требования к их проведению схожи с условиями проведения аудита в Великобритании. Однако существуют и некоторые отличия, так, например, в Ирландии аудиторский отчет должен давать четкое заключение аудитора по следующим вопросам: получил ли аудитор все сведения и разъяснения, необходимые для проведения проверки; ведутся ли в компании требуемые бухгалтерские документы; были ли получены необходимые данные от тех подразделений, которые аудитор не посетил лично; соответствует ли баланс и отчет о прибылях и убытках учетным данным.

Особенностью аудита в Дании служит то, что аудиторов назначают акционеры

на ежегодном общем собрании. Аудиторы могут оказывать профессиональные услуги конкретной организации вплоть до следующего собрания. Ограничений на количество назначений аудиторской фирме для проведения проверки одной организации не существует. Обязательным условием является то, что в аудиторском заключении необходимо указать, что бухгалтерские отчеты организации-клиента прошли через аудиторский контроль, а также соответствуют требованиям закона.

В Канаде государственный финансовый контроль осуществляет Управление Генерального Аудитора, во главе которого стоит Генеральный аудитор. Генеральный аудитор избирается на 10 лет. Персонал Управления насчитывает порядка 600 человек и оказывает содействие генеральному аудитору в процессе осуществления им своей деятельности. Любая проверка, которая осуществляется Управлением, длится примерно 18 месяцев. Канада является одной из первых стран, которая отказалась от проверки только законности финансовой деятельности правительства. Помимо прочего, в стране осуществляется контроль эффективности выполнения правительственных программ и эффективности расходования государственных средств.

В Италии большой акцент делается на государственное регулирование аудита. Обязательным условием является издание детализированных, подтвержденных аудиторами финансовых отчетов.

Важным условием осуществления аудиторской деятельности в Германии является то, что все аудиторы в обязательном порядке должны быть членами Аудиторской палаты. Аудиторский контроль осуществляется по ряду направлений: контроль в конце финансового года и специальный аудиторский контроль (например, в период образования предприятия).

Состояние аудита в Японии оставляет желать лучшего. Об этом свидетельствует неадекватность системы независимого аудита и внутреннего контроля в японских корпорациях. Министерство финансов Японии наносит вред аудиту посредством оказания

большого влияния на него, тем самым нанося удар независимости аудиторов. И даже попытки внедрить в Японию западные модели бухгалтерского учета и аудита удались далеко не полностью. Внутренний аудит в японских корпорациях не прижился вообще.

Следует отметить, что в Японии деятельность аудиторов подчиняется строгому контролю со стороны Министерства финансов. В законе об аудиторской деятельности говорится, что министр финансов обязуется начать расследование о противозаконных действиях аудитора при получении соответствующей информации от любого лица. Проводя расследование, министр финансов должен выслушать мнения всех заинтересованных лиц. Все показания он обязан зафиксировать в письменной форме. Также в случае необходимости министр имеет право произвести экспертизу, а также затребовать всю подтверждающую документацию и сделать неожиданную ревизию документов фирм, с которыми работал аудитор. Расходы всех свидетелей и экспертов оплачиваются Министерством финансов. По окончании расследования заполняется протокол с обоснованием мотивов решения. Любое заинтересованное лицо может ознакомиться с ним за определенную плату. О результатах расследования сообщается в официальной прессе [2]. В случае выявления нарушений Министерство финансов имеет право запретить аудитору предоставлять свои услуги на срок до одного года. В этом случае аннулируется регистрационное удостоверение аудитора на право занятия аудиторской должности. По истечении срока запрета аудитору необходимо будет вновь пройти трудоемкий и длительный процесс регистрации.

В отличие от Японии, Правительство Китая, наоборот, поддерживает рост числа дипломированных общественных бухгалтеров и аудиторов. В стране насчитывается свыше 50 тысяч аудиторских организаций и 70 тысяч внутренних аудиторов.

Во Франции органом, регулирующим аудиторскую деятельность, является министерство юстиции. Профессию аудитора во Франции называют иначе, а именно – ко-

миссар по счетам. Его назначают собственники предприятия сроком на шесть лет для оказания аудиторских услуг.

Особенностью аудита в Бельгии служит то, что если организация имеет штат свыше 100 человек, ей необходимо представлять аудиторский отчет не только собственникам организации, но и в рабочий комитет данной организации, члены которого имеют право вето на назначение аудитора. Если в отношении такого специалиста не будет достигнуто соглашение, то последнее слово остается за торговым судом.

Необходимыми условиями для осуществления аудиторской деятельности в Португалии является наличие регистрации в Министерстве юстиции, а также необходимо являться членами объединения профессиональных аудиторов, признанного государственными структурами. Для вступления в данное объединение определяющими факторами служит наличие у претендента высшего образования в сфере экономики или юриспруденции, стаж работы не менее 3 лет, а также успешное прохождение необходимых экзаменов. Акционерные компании должны иметь постоянных аудиторов, количество которых может изменяться в зависимости от размеров компании.

В Швеции отсутствует правовое регулирование в отношении дополнительного образования аудиторов со стороны государственных органов. Однако существуют требования о наличии дополнительного образования, которые предъявляют к своим членам две шведские организации. Согласно требованию, аудитор обязан в течение 3 лет пройти не менее 120 часов дополнительного обучения. При этом данное обучение должно отвечать ряду условий: конкретному содержанию работы аудитора, характеру и структуре его поручений и клиентуры, а также его специализации [4].

В Швеции система подготовки аудиторов является четырехступенчатой и включает в себя вузовское и послевузовское образование. Первая ступень подразумевает основное обучение через университеты или ВУЗы, вторая ступень системы подготовки аудиторов предполагает обучение через

специализированные образовательные учреждения, в которых слушатели проходят базовое аудиторское обучение. Примером такого обучения может послужить прохождение теоретического курса и практики в аудиторских фирмах. Третья ступень системы подготовки аудиторов в Швеции дает возможность претендовать после сдачи экзамена по второй ступени на получение статуса уполномоченных и утвержденных аудиторов. Длительность такого обучения составляет примерно 5 лет. Ежегодное повышение квалификации через систему института повышения квалификации аудиторов осуществляется на четвертой ступени системы подготовки аудиторов [5].

Итак, очевидно, что в зарубежных странах аудиторская деятельность достаточно развита. Об этом свидетельствует большое количество аудиторских служб. Кроме того, аудиторская деятельность имеет колоссальное значение и является достаточно распространенной. Следствием этого служит появление международных аудиторских фирм. Необходимо отметить, что развитие аудита в западных странах принимает характер постепенных улучшений.

В настоящее время спрос на данную профессию возрастает, поэтому квалифицированные аудиторы являются достаточно востребованными. На данный момент в задачи аудиторских служб входит: контроль соблюдения законодательства, регулирующего финансово-хозяйственную деятельность предприятий, ведение бухгалтерского учета, составление финансовой отчетности, а также обеспечение государственных органов и частных предпринимателей и всех собственников объективной информацией о финансовом положении той или иной фирмы, банка, кооператива.

### Литература

1. Адамс Р. Основы аудита: пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2015. – 398 с.
2. Кучеров А.В., Козичева Я.М. Особенности аудита за рубежом // Молодой ученый, 2013. – № 5. – С. 339–343.
3. Лещенко И.Б. Современные ви-

ды аудита в международной практике. Экономика, управление, финансы / Под общ. ред. Г.Д. Ахметовой. – Пермь: Меркурий, 2013. – С. 79–81.

4. Мазуренко А.А. Зарубежный бух-

галтерский учет и аудит: Учебное пособие / А.А. Мазуренко. – М.: КНОРУС, 2015. – 240 с.

5. Ножкина Т.В. Международный аудит. – Петропавловск-Камчатский: КамчатГТУ, 2013. – 127 с.

---