**Содержание**

Введение 2

1. Понятие и признаки аудита 3

2. Нормативно-правовое обеспечение аудиторской деятельности 11

2.1 Аудит в России в 1987–1993 годах 11

2.2 Аудит в России в 1993–2001 годах 14

2.3 Аудит в России в настоящее время 16

3. Права и обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов 21

Заключение 24

Список источников и литературы 26

#

# Введение

Предпосылкой появления аудита в России стала перестройка экономических отношений, переход к рынку, рост предпринимательской активности наших граждан. Аудит явился новой формой контролирования финансово-хозяйственной деятельности предпринимателей; он сочетает в себе проверку финансовой отчетности организаций и оказание услуг по налоговому, правовому, управленческому консультированию.

Период становления российского аудита характеризовался директивным созданием аудиторских фирм, работой по организации аттестации аудиторов, лицензированию аудиторской деятельности, выработке требований к профессиональным участникам аудиторского рынка и правил проведения проверок и оказания сопутствующих аудиту услуг.

Процесс формирования рынка аудита в России, по существу, завершен: определены положение участников с учетом их роли в отношениях по поводу аудита, их права и обязанности; установлены правила поведения на рынке аудита; создана многочисленная группа профессионалов, осуществляющих проверки финансовой отчетности, владеющих концепциями и процедурами бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности.

На данном этапе развития аудиторской деятельности, когда в целом рынок аудита насыщен профессиональными субъектами, необходимо решить вопрос о повышении качества оказываемых аудиторами услуг. Решение этого вопроса связано с четкой организацией и эффективной работой системы аттестации аудиторов, установлением требования об обязательном обучении и повышении квалификации аудиторов, принятием мер по организации системы повышения профессионального уровня аудиторов, организацией систематического контроля за качеством аудита. Формирование аудиторского сообщества позволяет ставить вопрос о развитии саморегулирования аудита.[[1]](#footnote-1)

Вышесказанное определяет актуальность исследования выбранной темы работы.

Цель работы – рассмотреть правовое регулирование аудиторской деятельности в РФ.

Для достижения поставленных целей определим задачи работы:

* раскрыть понятие и признаки аудита;
* рассмотреть нормативно-правовое обеспечение аудиторской деятельности;
* изложить права и обязанности аудиторских организаций
и индивидуальных аудиторов.

#

# 1. Понятие и признаки аудита

В соответствии со ст. 1 Федерального закона от 7 августа 2001 г. №119-ФЗ «Об аудиторской деятельности»[[2]](#footnote-2) аудиторская деятельность, аудит – предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей.

Законодатель, прежде всего, указывает на коммерческий характер аудиторской деятельности. Все признаки предпринимательской деятельности, определенные ст. 2 ГК РФ, а именно: самостоятельность, рисковый характер, систематичность действий с целью получения прибыли от оказания услуг соответствующими лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке, присущи аудиту (аудиторской деятельности). Так, самостоятельный характер аудиторской деятельности указывает на ее волевой источник: граждане и юридические лица самостоятельно, т.е. своей волей и в своем интересе, осуществляют данную деятельность. Аудиторы и аудируемые лица свободны в установлении своих прав и обязанностей на основе договора и в определении любых не противоречащих законодательству условий договора, они по своему усмотрению определяют приемы, методы и конкретные процедуры проведения аудита, за исключением планирования и документирования аудита, аудиторского заключения, которые осуществляются в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности. Самостоятельность аудиторской деятельности не исключает ее общего регулирования со стороны государства[[3]](#footnote-3).

Свобода и самостоятельность деятельности аудиторской организации, индивидуального аудитора предполагают и несение риска последствий соответствующих действий. Предпринимательский риск – нормальное рыночное явление, связанное с возможностью наступления неблагоприятных имущественных последствий предпринимательской деятельности. Аудиторский риск – это субъективно определяемая аудитором вероятность признать по итогам аудиторской проверки, что финансовая (бухгалтерская) отчетность может содержать невыявленные существенные искажения после подтверждения ее достоверности, или признать, что она содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений в бухгалтерской отчетности нет.

Систематичность действий по оказанию аудиторских и сопутствующих им услуг позволяет отграничить разовые действия субъектов (аудиторов), обладающих соответствующей правоспособностью, от постоянного процесса. При этом цель – получение прибыли при осуществлении аудиторской деятельности – достигается за счет оказания услуг в сфере аудита.[[4]](#footnote-4)

Наряду с признаками, присущими предпринимательской деятельности, аудит обладает рядом качеств, которые выделяют его в особый вид предпринимательства.

Во-первых, законодатель объявляет цель аудита – выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. При этом под достоверностью понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения. Пользователями финансовой (бухгалтерской) отчетности могут быть любые заинтересованные лица: юридические и физические лица, органы государственной власти и управления, органы местного самоуправления и органы суда.

Указанная цель сообщает аудиторской деятельности общественно значимый характер. Особенно ярко это выражено при обязательном аудите. На такую особенность аудита, в частности, указывает Конституционный Суд РФ в постановлении от 1 апреля 2003 г. №4-П: «Хотя выбор аудиторской организации и оплата оказываемых ею услуг осуществляются на коммерческой основе в рамках гражданско-правового договора, т.е. опосредуются частноправовой формой, по своим целям, предназначению и функциям обязательный аудит проводится в интересах неопределенного круга лиц и государства, т.е. в общественном интересе. Отношения, возникающие в ходе обязательной аудиторской проверки, в значительной мере имеют публично-правовой характер».

Вместе с тем, будучи экономической деятельностью, аудит по своей природе предполагает осуществление аудиторских услуг на возмездных началах. Аудиторская организация, индивидуальный аудитор получают вознаграждение за оказанные аудиторские и сопутствующие им услуги.

Таким образом, аудиторская деятельность является деятельностью предпринимательской даже в том случае, когда юридическое лицо осуществляет обязательный аудит.

Во-вторых, аудиторская деятельность относится к исключительной деятельности, которая может осуществляться только специальным субъектом, зарегистрированным в качестве аудиторской организации или индивидуального аудитора в порядке, определяемом законом. Данный субъект создается специально и исключительно для осуществления аудиторской деятельности, не может заниматься никакой иной предпринимательской деятельностью. Иными словами, не допускается объединение аудиторской с иными видами предпринимательской деятельности. Исключительность аудиторской деятельности необходима с целью выделения из общих хозяйствующих субъектов специальной группы, осуществляющих аудит на профессиональной основе и профессиональном уровне, при этом отвечающих принципу независимости, а также обеспечения государственного контроля за этой группой субъектов.

Профессионализм в аудиторской деятельности достигается и поддерживается подготовкой и аттестацией специалистов, ежегодным повышением их квалификации, невозможностью совмещения аудиторской с другими видами предпринимательской деятельности, а значит, сосредоточенностью лишь на своей профессии.

В-третьих, аудиторы как субъекты профессиональной деятельности, выполняющие социально значимую функцию, наделены особыми правами и преимуществами. Подготовленное ими заключение по результатам аудиторской проверки является официальным документом, предназначенным для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц. Аудиторы обладают правом (которое также является и их обязанностью) хранить профессиональную тайну (не разглашать сведения об операциях аудируемых лиц, а также обеспечивать сохранность сведений и документов, получаемых от проверяемых лиц и составляемых ими при осуществлении аудиторской деятельности). Законом предусмотрена возможность создания аккредитованных профессиональных аудиторских объединений, которые наделяются определенными полномочиями по отношению к своим членам.[[5]](#footnote-5)

В специальной литературе неоднократно обращалось внимание на несоответствие цели аудита его юридическому статусу.

По мнению В.В. Нитецкого, определение аудиторской деятельности как предпринимательской»… принижает и сужает цели аудиторской службы… Предпринимательство направлено на получение прибыли, а это не является основной задачей аудита»[[6]](#footnote-6).

Другие авторы утверждают, что отнесение аудита к предпринимательской деятельности объясняется, во-первых, тем, что с помощью этого технического приема аудиторская деятельность в фискальных целях была формально отнесена к предпринимательской, а во-вторых, тем, что до вступления в силу Временных правил аудиторской деятельности в Российской Федерации, утв. Указом Президента Российской Федерации от 22 декабря 1993 г. №2263, деятельность физических и юридических лиц, называвших себя аудиторами и аудиторскими фирмами, была именно предпринимательской, поскольку осуществлялась инициативно и самостоятельно, на свой риск и под свою ответственность, и имела организационно-правовые формы, предусмотренные законом «О предприятиях и предпринимательской деятельности»[[7]](#footnote-7).

Некоторые авторы предлагают рассматривать аудит как юридическую модель, составную часть структуры социального контроля в обществе наряду с судом и другими правоохранительными органами, нотариатом, экспертными учреждениями.

Сторонники юридико-процессуальной модели аудита определяют данное понятие как юридический процесс, право на осуществление которого есть важнейшая, определяющая правовую природу аудиторской деятельности привилегия, в широком смысле – юрисдикционная, правоохранительная. Государство и общество наделяют определенных лиц привилегиями, связанными с выполнением особых социально значимых функций (таких, как защита конституционных прав и свобод, охрана имущественных прав и законных интересов и т.д.). В свою очередь указанные лица обязуются сделать выполнение этих функций основной целью и смыслом своей профессиональной деятельности, в результате чего они отказываются от преследования цели извлечения прибыли.

Помимо названных признаков Закон об аудите выделяет также независимый характер этой деятельности, выражающийся главным образом в отсутствии ведомственных, внутрифирменных отношений между аудитором и проверяемым лицом, а также финансовой, имущественной, родственной или какой-либо иной заинтересованности.

Независимость поддерживается, в частности, и распространением режима предпринимательства на аудит: участники предпринимательской деятельности – юридически равноправные субъекты, движимые своей волей и действующие в своем интересе; они свободны в установлении своих прав и обязанностей на основе договора и в определении любых не противоречащих законодательству условий договора; ограничение их прав допускается на основании закона и лишь в той мере, в какой это необходимо для обеспечения публичного интереса.

Гарантией независимости и качества аудита служит также проведение открытых конкурсов на заключение договоров оказания аудиторских услуг в случаях, когда в уставном (складочном) капитале аудируемого лица доля государственной собственности или собственности субъекта Российской Федерации составляет не менее 25%.

Объектом аудиторской деятельности являются бухгалтерский учет и финансовая (бухгалтерская) отчетность организаций и индивидуальных предпринимателей.

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. Соответственно объектами бухгалтерского учета являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности.

Все организации обязаны составлять на основе данных синтетического и аналитического учета бухгалтерскую отчетность.

Бухгалтерская отчетность организаций, за исключением отчетности бюджетных организаций, а также общественных организаций (объединений) и их структурных подразделений, не осуществляющих предпринимательской деятельности и не имеющих, кроме выбывшего имущества, оборотов по реализации товаров (работ, услуг), состоит из:

– бухгалтерского баланса;

– отчета о прибылях и убытках;

– приложений к ним, предусмотренных нормативными актами;

– аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту;

– пояснительной записки.

Состав бухгалтерской отчетности бюджетных организаций определяется Минфином России.

Для общественных организаций (объединений) и их структурных подразделений, не осуществляющих предпринимательской деятельности и не имеющих, кроме выбывшего имущества, оборотов по реализации товаров (работ, услуг), устанавливается упрощенный состав годовой бухгалтерской отчетности в соответствии со ст. 15 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете».[[8]](#footnote-8)

Вывод по главе:

Таким образом, аудит в соответствии с Законом об аудите обладает следующими признаками:

1) является видом предпринимательства, аудиторские услуги оплачиваются заказчиками;

2) цель – выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности проверяемых лиц и о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации;

3) исключительная деятельность, осуществляется специальными субъектами;

4) профессиональная деятельность;

5) аудиторские проверки носят независимый характер;

6) объект – бухгалтерский учет и финансовая (бухгалтерская) отчетность.

#

# 2. Нормативно-правовое обеспечение аудиторской деятельности

##

## 2.1 Аудит в России в 1987–1993 годах

Нормативно-правовая база аудиторской деятельности в России прошла в своем развитии несколько этапов.

Первоначально (1987–1993 гг.) нормы об аудите содержались в отдельных правовых актах. На этом этапе отсутствовал единый нормативный правовой акт, регламентирующий отношения, возникающие при осуществлении аудиторской деятельности.

В 1987 г. были приняты постановления Совета Министров СССР от 13 января 1987 г. №48 «О порядке создания на территории СССР и деятельности совместных предприятий, международных объединений и организаций СССР и других стран – членов СЭВ», от 13 января 1987 г. №49 «О порядке создания на территории СССР и деятельности совместных предприятий с участием советских организаций и фирм капиталистических и развивающихся стран», в которых предусматривалось, что проведение проверки финансово-хозяйственной и коммерческой деятельности осуществляется за плату советской хозрасчетной аудиторской организацией. Закон РСФСР «Об иностранных инвестициях в РСФСР» от 4 июля 1991 г. обязывал годовые бухгалтерские отчеты предприятий с иностранными инвестициями представлять вместе с заключением аудитора о достоверности отчетности. При этом по союзному законодательству проверка финансовой и коммерческой деятельности таких предприятий могла осуществляться российскими аудиторами, а заключения иностранных аудиторов юридической силы для налоговых органов не имели. Непредставление в налоговые органы аудиторского заключения являлось основанием для привлечения плательщиков к ответственности в установленном порядке.

В Положении об акционерных обществах, утвержденном постановлением Совета Министров РСФСР от 25 декабря 1990 г. №601, содержался раздел об аудите. В нем различались внешний и внутренний аудит. В первом случае акционерное общество заключало договор со специализированной организацией для проведения проверки и подтверждения годовой финансовой отчетности. Аудитор ставил свою подпись на годовом отчете в подтверждение его соответствия имеющейся информации о реальном положении дел. Внутренний аудит общества осуществлялся ревизионной комиссией. Данное Положение устанавливало также правило о том, что годовой отчет общества должен быть проверен и подтвержден назначенной общим собранием акционеров аудиторской организацией.

С развитием отдельных специальных сфер предпринимательской деятельности появилась необходимость обязательной аудиторской проверки деятельности банков, страховых организаций, инвестиционных фондов.[[9]](#footnote-9)

В соответствии с Законом РСФСР от 2 декабря 1990 г. №395-I «О банках и банковской деятельности в РСФСР» деятельность банков подлежала ежегодной проверке аудиторскими организациями, уполномоченными законодательством на осуществление аудиторских проверок. Положение об аудиторской деятельности в банковской системе Российской Федерации предусматривало, что аудит – независимый, нейтральный контроль за деятельностью коммерческих банков и других кредитных учреждений. Банковский аудит осуществляется на договорной основе специализированными аудиторскими предприятиями и физическими лицами – аудиторами, имеющими лицензию Банка России на аудиторскую деятельность в банковской системе. Основной целью банковского аудита является подтверждение достоверности отчетности коммерческих банков, представляемой в учреждения Банка России, соответствие бухгалтерского учета требованиям нормативных документов, проверка соблюдения банковского законодательства, анализ финансово-хозяйственной деятельности, а также оказание консультационных услуг. Созданные в Банке России и его территориальных главных управлениях советы по банковской аудиторской деятельности координируют работу аудиторов, разрабатывают методические рекомендации, а также перечень вопросов, подлежащих обязательной аудиторской проверке в процессе банковского аудита. Советы рассматривают вопросы, связанные с выдачей и отзывом лицензий на проведение банковского аудита, контролируя работу банковских аудиторов.

Закон РФ от 27 ноября 1992 г. «Об организации страхового дела в Российской Федерации» содержал норму, согласно которой страховщики публиковали годовые бухгалтерские отчеты в порядке и в сроки, установленные нормативными правовыми актами РФ, после аудиторского подтверждения достоверности в этих отчетах сведений.

В соответствии с Указом Президента Российской Федерации от 7 октября 1992 г. №1186 «О мерах по организации рынка ценных бумаг в процессе приватизации государственных и муниципальных предприятий» аудиторская проверка должна была проводиться в инвестиционных фондах. Положение об инвестиционных фондах (Приложение №1 к Указу) и Положение о специализированных инвестиционных фондах приватизации, аккумулирующих приватизационные чеки граждан (Приложение №2 к Указу) устанавливали обязательную ежеквартальную публикацию информации о стоимости активов фонда, удостоверенной заключением независимого аудитора. Акт или другой документ, составленный по результатам аудиторской проверки, являлся неотъемлемой частью годового отчета о деятельности инвестиционного фонда.

Государственная программа приватизации государственных и муниципальных предприятий в Российской Федерации, утвержденная Указом Президента Российской Федерации от 24 декабря 1993 г. №2284, предусматривала, что в случае неутверждения советом директоров годового баланса акционерного общества он сдается в установленном порядке в налоговую инспекцию, которая назначает аудиторскую проверку за счет средств акционерного общества. Согласно постановлению Правительства Российской Федерации от 10 февраля 1994 г. №96 «О делегировании полномочий Правительства Российской Федерации по управлению и распоряжению объектами федеральной собственности» Госкомимущество России, а также по согласованию с ним федеральные органы исполнительной власти, на которые возложены координация и регулирование деятельности в соответствующих отраслях (сферах управления), вправе назначать и производить документальные и фактические проверки (ревизии, инвентаризации), назначать аудиторские проверки в целях осуществления контроля за использованием по назначению и сохранностью государственного имущества, относящегося к федеральной собственности, закрепленного за федеральными предприятиями на праве полного хозяйственного ведения, за федеральными государственными учреждениями на праве оперативного управления.

Таким образом, можно говорить о том, что положения о проведении аудиторских проверок, обязанность по представлению финансовой отчетности, подтвержденной аудиторским заключением, в отношении ряда экономических субъектов содержались в многочисленных правовых актах. При этом отсутствовал правовой акт, регламентирующий осуществление аудиторской деятельности.[[10]](#footnote-10)

## 2.2 Аудит в России в 1993–2001 годах

Следующий этап (1993–2001 гг.) развития нормативно-правовой базы связан с изданием Указа Президента РФ от 22 декабря 1993 г. №2263, утвердившего Временные правила аудиторской деятельности. В данном акте содержалось определение понятия «аудиторская деятельность», устанавливались обязательность лицензирования этого вида деятельности и аттестации аудиторов, их права и обязанности, организация государственного регулирования, которое осуществлялось Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации. Временные правила сыграли положительную роль в организации правового обеспечения аудита и формировании российского рынка аудиторских услуг.

В 1994 г. постановлением Правительства Российской Федерации были определены основные критерии деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская отчетность подлежала обязательной аудиторской проверке. К ним относились такая организационно-правовая форма экономического субъекта, как открытое акционерное общество, независимо от числа акционеров и размеров уставного капитала; банки и другие кредитные учреждения, страховые организации или общества взаимного страхования, инвестиционные институты, внебюджетные фонды, благотворительные и иные фонды, источниками образования которых являются добровольные отчисления юридических и физических лиц, а также другие экономические субъекты, обязательная аудиторская проверка которых по виду их деятельности предусмотрена федеральными законами, указами Президента РФ и постановлениями Правительства РФ. Если в уставном капитале экономического субъекта имелась доля, принадлежащая иностранным инвесторам, также была необходима ежегодная аудиторская проверка. Начиная с отчета за 1995 г. к указанным критериям добавились еще финансовые показатели экономических субъектов (за исключением находящихся полностью или частично в государственной и муниципальной собственности): объем выручки от реализации продукции (работ, услуг) за год, превышающий в 500 тыс. раз установленный законом минимальный размер оплаты труда в среднегодовом исчислении; сумма активов баланса, превышающая на конец отчетного года в 200 тыс. раз установленный законом минимальный размер оплаты труда в среднегодовом исчислении.

Немаловажное значение имело принятие Банком России в 1997 г. Положения об аудиторской деятельности в банковской системе. Данный документ устанавливал систему организации аудита в банковской сфере, порядок аттестации и лицензирования банковского аудита, применяемые меры воздействия к аудиторам, осуществляющим банковский аудит.

Эти акты смогли заложить правовые основы осуществления аудиторской деятельности в России, определив направление развития аудита в целом и отдельных его видов – таких, как общий аудит, банковский аудит, аудит страховых организаций, бирж, внебиржевых фондов и инвестиционных институтов.[[11]](#footnote-11)

## 2.3 Аудит в России в настоящее время

Третий этап связан с развитием аудита в стране и необходимостью совершенствования законодательного обеспечения аудиторской деятельности. Временные правила, сыграв свою важную роль в становлении аудита в стране, уже не отражали в полной мере сложившихся условий на рынке аудиторских услуг. В 2001 г. был принят Федеральный закон «Об аудиторской деятельности», который действует в настоящее время с внесенными в него изменениями и дополнениями.

Закон об аудите устанавливает более высокие по сравнению с Временными правилами требования к организации аудита, лицам, осуществляющим аудиторские проверки, уточняет понятие аудиторской деятельности, в том числе обязательного аудита, закрепляет принципы аудиторской деятельности, вводит обязанность страхования гражданско-правовой ответственности при обязательном аудите, устанавливает системы контроля качества, аттестации и лицензирования аудиторской деятельности. Этот закон определяет место и роль в организации аудита органов государственности власти, профессиональных аудиторских объединений и других заинтересованных лиц. При этом нормы Закона об аудите имеют приоритет перед нормами других законов, регулирующих отношения в области аудита.

К таким, в частности, относятся Закон о банках, Закон о Банке России, учитывающие особенности проведения банковского аудита, Закон об ООО, Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. №208-ФЗ «Об акционерных обществах», Федеральный закон от 8 мая 1996 г. №41-ФЗ «О производственных кооперативах» и некоторые другие.

Особенности правового положения аудиторских организаций, осуществляющих проверки сельскохозяйственных кооперативов и союзов этих кооперативов, могут быть установлены Федеральным законом от 8 декабря 1995 г. №193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации».

Отношения, возникающие при осуществлении аудиторской деятельности, могут регулироваться также указами Президента Российской Федерации, которые не должны противоречить федеральным законам. Указы Президента Российской Федерации имеют приоритетное значение по отношению к иным подзаконным актам. Они могут приниматься по любому вопросу, входящему в компетенцию Президента (ст. 80 Конституции РФ), в том числе по вопросам аудиторской деятельности, кроме случаев, когда этот вопрос в соответствии с федеральным законодательством может быть урегулирован только законом.

На основании и во исполнение федеральных законов, указов Президента РФ Правительство РФ вправе принимать постановления об аудиторской деятельности. В соответствии с п. «б» ч. 1 ст. 114 Конституции РФ Правительство РФ обеспечивает проведение в Российской Федерации единой финансовой, кредитной и денежной политики. Постановления правительства Российской Федерации принимаются на основании и во исполнение нормативных правовых актов, имеющих высшую по сравнению с ними юридическую силу.

В сфере правового регулирования аудиторской деятельности следует учитывать постановление Правительства РФ от 6 февраля 2002 г. №80 «О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации», в соответствии с которым Минфин России был определен уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственное регулирование аудиторской деятельности, постановление Правительства РФ от 11 февраля 2002 г. №135 «О лицензировании отдельных видов деятельности», определившее в качестве лицензирующего органа в области аудиторской деятельности Минфин России, постановление Правительства РФ от 29 марта 2002 г. №190 «О лицензировании аудиторской деятельности», утвердившее Положение о лицензировании аудиторской деятельности, постановление Правительства РФ от 12 июня 2002 г. №409 «О мерах по обеспечению проведения обязательного аудита», которым утверждены Правила проведения конкурса по отбору аудиторских организаций на проведение обязательной ежегодной аудиторской проверки организации, в уставном (складочном) капитале которой доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов», и др.

К подзаконным актам, содержащим нормы, регулирующие аудиторскую деятельность, относятся также нормативные правовые акты, издаваемые в пределах своей компетенции уполномоченным федеральным органом государственного регулирования аудиторской деятельности – Минфином России (ст. 18 Закона об аудите).[[12]](#footnote-12)

К следующей группе документов, регламентирующих аудит, относятся правила (стандарты) аудиторской деятельности, устанавливающие единые требования к порядку осуществления аудита, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также порядку подготовки аудиторов и оценки их квалификации.

Однако в связи с динамичным развитием аудиторского рынка можно говорить о необходимости дальнейшего совершенствования законодательной базы аудиторской деятельности. Российское законодательство об аудите должно отвечать требованиям Международных стандартов аудита (МСА), включать правила о применении международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и предусматривать меры, обеспечивающие эффективное применение введенных правил, системы аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов, а также предусматривать действенные меры контроля качества аудиторских услуг.

Концепция развития аудиторской деятельности в России, представленная в Правительственной программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности 1998 г., предлагает создание ряда авторитетных и представительных профессиональных (саморегулирующихся) объединений, формирование системы профессиональной аттестации бухгалтеров и аудиторов, присоединение к деятельности соответствующих международных профессиональных организаций (Международной федерации бухгалтеров и др.), разработку и широкое общественное признание норм профессиональной этики, организацию общественного контроля за профессиональной деятельностью и др.

Развитие данной отрасли связано с развитием саморегулируемых профессиональных организаций аудиторов, расширением функций таких организаций за счет передачи ряда функций регулирования аудиторской деятельности от государственных органов, а также перераспределением обязанностей между профессиональными объединениями аудиторов и государством.

Несомненно, за государством должны сохраняться функции нормативно-правового регулирования, координации аудиторской деятельности и выработки стратегии развития аудиторской профессии; аудиторским же объединениям на данном этапе развития могут быть переданы полномочия по организации обучения аудиторов, повышения их квалификации, контроль за качеством аудита.

Работа над поправками к Закону об аудите с учетом направлений развития аудита, намеченных Правительственной концепцией, завершается. Правительство Российской Федерации 13 января 2005 г. на своем заседании рассмотрело поправки к Закону об аудите и одобрило отмену лицензирования аудиторской деятельности (в качестве замены этой формы контроля должно выступить обязательное членство аудиторов в аккредитованных аудиторских объединениях), передачу профессиональным объединениям аудиторов ряда функций – функции по организации и проведению аттестации, по повышению квалификации аудиторов, ведению реестров аудиторов и аудиторских организаций.

Необходимость совершенствования законодательства об аудите связана также с тем, что требуется более четкое соответствие между рядом норм специального законодательства и нормами других отраслей законодательства, в частности административного, уголовного и т.п.[[13]](#footnote-13)

Вывод по главе:

Таким образом, можно выделить три этапа в процессе формирования нормативно-правовой базы аудиторской деятельности в России.

I этап (1987–1993): характеризуется отсутствием единого акта, устанавливающего основы правового регулирования аудита; этап «неупорядоченного» аудита.

II этап (1993–2001): утверждены Временные правила, содержащие основные положения, регулирующие отношения по поводу аудита и заложившие основы для дальнейшего развития аудиторской деятельности в России.

III этап, продолжающийся до настоящего времени, начало которого связано с принятием в августе 2001 г. Закона об аудите. Для этого периода характерно регулирование аудиторской деятельности на законодательном уровне, упорядочение требований к аудиторам и аудиторским организациям, приведение этих требований в соответствие с мировыми стандартами.

#

# 3. Права и обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов

При проведении аудиторской проверки аудиторские организации и индивидуальные аудиторы наделяются определенными правами и обязанностями, которые в самом общем виде были закреплены еще во Временных правилах. Вместе с тем действующее законодательство, аудиторская практика позволяют выделить несколько групп прав и обязанностей:

– общие права и обязанности, закрепленные действующими законодательными и нормативными актами;

– рекомендательные права и обязанности, закрепленные в кодексах профессиональной этики;

– специфические права и обязанности, установленные внутрифирменными аудиторскими стандартами;

– права и обязанности, обусловленные оказанием конкретных аудиторских услуг, закрепленные в соответствующих договорах.

Аудиторская организация (индивидуальный аудитор) имеет право самостоятельно определять формы и методы аудиторской проверки, исходя из требований действующего законодательства, а также конкретного договора оказания аудиторских услуг. Аудируемые лица не вправе определять перечень применяемых форм и методов или ограничивать круг вопросов, подлежащих выявлению при проверке. В аудиторской практике часто возникает проблема степени выборочности аудиторской проверки: клиент либо требует применения при этом сплошного метода, либо пытается обратить внимание аудитора лишь на отдельные детали.[[14]](#footnote-14)

Аудиторская организация (индивидуальный аудитор) вправе проверять в полном объеме документацию, связанную с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица, а также фактическое наличие любого имущества, учтенного в этой документации. Получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения по возникшим вопросам в устной и письменной формах. При этом аудитор обязан обеспечить сохранность документов, получаемых в ходе аудиторской проверки, и не разглашать их содержания без согласия аудируемого лица или лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

В случаях непредставления аудируемым лицом всей необходимой документации или выявления в ходе аудиторской проверки обстоятельств, оказывающих или могущих оказать существенное влияние на мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о степени достоверности проверяемой финансовой (бухгалтерской) отчетности, последние имеют право отказаться от проведения проверки или от выражения своего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в аудиторском заключении.

Важнейшими обязанностями аудиторской организации (индивидуального аудитора) являются квалифицированное проведение аудиторской проверки, представление по ее результатам аудиторского заключения в установленные договором сроки, оказание сопутствующих аудиту услуг. Действующее законодательство не содержит формальных критериев квалифицированного проведения такой проверки. Однако в соответствии с общепринятой аудиторской практикой аудиторская проверка считается квалифицированно проведенной, если она планировалась и осуществлялась с соблюдением требований нормативных актов, а также правил (стандартов) аудиторской деятельности.

При возникновении сомнений в квалифицированности аудитора возможно проведение проверки качества работы индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций, осуществляемой внешними проверяющими или аккредитованными профессиональными аудиторскими объединениями в отношении участников этих объединений.

Уклонение от проведения внешней проверки качества или непредставление аудитором в распоряжение проверяющих всей необходимой для проверки документации или иной требуемой информации может служить основанием аннулирования лицензии на осуществление аудиторской деятельности.

Мировая практика свидетельствует, что доверие общества к качеству работы аудиторов возрастает при установлении высоких внутренних стандартов поведения и профессиональной деятельности аудиторов. В экономически развитых странах большую роль играют не только нормативно-правовые акты, но и кодексы этических профессиональных норм, которые устанавливают дополнительные права и обязанности аудиторов.

В нашей стране первый Кодекс этики аудиторов России был принят Советом по аудиторской деятельности при Минфине России 28 августа 2003 г. Он устанавливал правила поведения аудиторов России и определял основные принципы, которые должны ими соблюдаться при осуществлении профессиональной деятельности.[[15]](#footnote-15) Сейчас действует Кодекс этики аудиторов России от 31 мая 2007 года.

Вывод по главе:

При проведении аудиторской проверки аудиторские организации и индивидуальные аудиторы наделяются определенными правами и обязанностями, которые в самом общем виде были закреплены еще во Временных правилах. Вместе с тем действующее законодательство, аудиторская практика позволяют выделить несколько групп прав и обязанностей:

– общие права и обязанности, закрепленные действующими законодательными и нормативными актами;

– рекомендательные права и обязанности, закрепленные в кодексах профессиональной этики;

– специфические права и обязанности, установленные внутрифирменными аудиторскими стандартами;

– права и обязанности, обусловленные оказанием конкретных аудиторских услуг, закрепленные в соответствующих договорах.

#

# Заключение

Итак, в соответствии со ст. 1 Федерального закона от 7 августа 2001 г. №119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» аудиторская деятельность, аудит – предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей.

Законодатель прежде всего указывает на коммерческий характер аудиторской деятельности. Все признаки предпринимательской деятельности, определенные ст. 2 ГК РФ, а именно: самостоятельность, рисковый характер, систематичность действий с целью получения прибыли от оказания услуг соответствующими лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке, присущи аудиту (аудиторской деятельности).

Наряду с признаками, присущими предпринимательской деятельности, аудит обладает рядом качеств, которые выделяют его в особый вид предпринимательства. Во-первых, законодатель объявляет цель аудита – выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Во-вторых, аудиторская деятельность относится к исключительной деятельности, которая может осуществляться только специальным субъектом, зарегистрированным в качестве аудиторской организации или индивидуального аудитора в порядке, определяемом законом. В-третьих, аудиторы как субъекты профессиональной деятельности, выполняющие социально значимую функцию, наделены особыми правами и преимуществами.

Таким образом, аудит в соответствии с Законом об аудите обладает следующими признаками:

1) является видом предпринимательства, аудиторские услуги оплачиваются заказчиками;

2) цель – выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности проверяемых лиц и о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации;

3) исключительная деятельность, осуществляется специальными субъектами;

4) профессиональная деятельность;

5) аудиторские проверки носят независимый характер;

6) объект – бухгалтерский учет и финансовая (бухгалтерская) отчетность.

Нормативно-правовая база аудиторской деятельности в России прошла в своем развитии несколько этапов. Можно выделить три этапа в процессе формирования нормативно-правовой базы аудиторской деятельности в России.

I этап (1987–1993): характеризуется отсутствием единого акта, устанавливающего основы правового регулирования аудита; этап «неупорядоченного» аудита.

II этап (1993–2001): утверждены Временные правила, содержащие основные положения, регулирующие отношения по поводу аудита и заложившие основы для дальнейшего развития аудиторской деятельности в России.

III этап, продолжающийся до настоящего времени, начало которого связано с принятием в августе 2001 г. Закона об аудите. Для этого периода характерно регулирование аудиторской деятельности на законодательном уровне, упорядочение требований к аудиторам и аудиторским организациям, приведение этих требований в соответствие с мировыми стандартами.

При проведении аудиторской проверки аудиторские организации и индивидуальные аудиторы наделяются определенными правами и обязанностями, которые в самом общем виде были закреплены еще во Временных правилах. Вместе с тем действующее законодательство, аудиторская практика позволяют выделить несколько групп прав и обязанностей:

– общие права и обязанности, закрепленные действующими законодательными и нормативными актами;

– рекомендательные права и обязанности, закрепленные в кодексах профессиональной этики;

– специфические права и обязанности, установленные внутрифирменными аудиторскими стандартами;

– права и обязанности, обусловленные оказанием конкретных аудиторских услуг, закрепленные в соответствующих договорах.

Итак, можно сделать вывод, что в России существует сформировавшийся правовой механизм регулирования аудиторской деятельности.

#

# Список источников и литературы

1. Федеральный закон от 7 августа 2001 г. №119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (с изм. и доп. от 14, 30 декабря 2001 г., 30 декабря 2004 г., 2 февраля, 3 ноября 2006 г.) – СПС «Гарант», 2009 г.
2. Постановление Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. №696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» // СЗ РФ. 2002. №39. Ст. 3797.
3. Булгакова Л.И. Аудит в России: механизм правового регулирования. – М.: Волтерс Клувер, 2005.
4. Бычкова С.М. Аудит для руководителей и бухгалтеров. – М.: Инфра-М, 2006.
5. Камышанов П.И. Аудит. Стандарты и практика. – М.: Финансы и статистика, 2004.
6. Кожура Р.В. Аудит: Предпринимательство или юридический процесс (ободной профессиональной привилегии) // Аудиторские ведомости. 2003. №11.
7. Кочинев Ю.Ю. Аудит. Теория. Организация. Документация. – СПб: Питер, 2006.
8. Нитецкий В.В. Правовые основы независимой аудиторской деятельности // Аудиторские ведомости. 1997. №3.
9. Подольский В.И., Поляк Г.Б., Савин А.А. и др. Аудит. Учебник. – 2-е изд. – М.: ЮНИТИ, 2007.
10. Полисюк Г.Б., Кузьмина Ю.Д., Сухачева Г.И. Аудит предприятия. Организация аудиторских проверок и комплексный анализ финансовых результатов деятельности предприятия. – М.: Бухгалтерский учет, 2005.
11. Пупко Г.М. Аудит и ревизия. – М.: Филинъ, 2005.
12. Ярцев Н.М. Аудит. – М.: Дело, 2005.
1. Пупко Г.М. Аудит и ревизия. – М.: Филинъ, 2005. С. 18. [↑](#footnote-ref-1)
2. Федеральный закон от 7 августа 2001 г. N 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (с изм. и доп. от 14, 30 декабря 2001 г., 30 декабря 2004 г., 2 февраля, 3 ноября 2006 г.) – СПС «Гарант», 2008 г. [↑](#footnote-ref-2)
3. Постановление Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. N 696 "Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности" // СЗ РФ. 2002. N 39. Ст. 3797. [↑](#footnote-ref-3)
4. Подольский В.И., Поляк Г.Б., Савин А.А. и др. Аудит. Учебник. – 2-е изд. – М.: ЮНИТИ, 2007. С. 25. [↑](#footnote-ref-4)
5. Камышанов П.И. Аудит. Стандарты и практика. – М.: Финансы и статистика, 2004. С. 18. [↑](#footnote-ref-5)
6. Нитецкий В.В. Правовые основы независимой аудиторской деятельности // Аудиторские ведомости. 1997. N 3. С. 13. [↑](#footnote-ref-6)
7. Кожура Р.В. Аудит: Предпринимательство или юридический процесс (ободной профессиональной привилегии) // Аудиторские ведомости. 2003. N 11. С. 32. [↑](#footnote-ref-7)
8. Ярцев Н.М. Аудит. – М.: Дело, 2005. С. 51. [↑](#footnote-ref-8)
9. Булгакова Л.И. Аудит в России: механизм правового регулирования. – М.: Волтерс Клувер, 2005. С. 112. [↑](#footnote-ref-9)
10. Булгакова Л.И. Аудит в России: механизм правового регулирования. – М.: Волтерс Клувер, 2005. С. 113. [↑](#footnote-ref-10)
11. Кочинев Ю.Ю. Аудит. Теория. Организация. Документация. – СПб: Питер, 2006. С. 47. [↑](#footnote-ref-11)
12. Бычкова С.М. Аудит для руководителей и бухгалтеров. – М.: Инфра-М, 2006. С. 64. [↑](#footnote-ref-12)
13. Булгакова Л.И. Аудит в России: механизм правового регулирования. – М.: Волтерс Клувер, 2005. С. 115. [↑](#footnote-ref-13)
14. Полисюк Г.Б., Кузьмина Ю.Д., Сухачева Г.И. Аудит предприятия. Организация аудиторских проверок и комплексный анализ финансовых результатов деятельности предприятия. – М.: Бухгалтерский учет, 2005. С. 70. [↑](#footnote-ref-14)
15. Булгакова Л.И. Аудит в России: механизм правового регулирования. – М.: Волтерс Клувер, 2005. С. 136. [↑](#footnote-ref-15)