**Правовое регулирование аудиторской деятельности в РФ**

**Реферат**

**План:**

1. **Введение.**
2. **Понятие, виды и задачи аудита.**
3. **Требования, предъявляемые к аудиторам.**

**4. Случаи обязательного проведения аудиторских проверок (в законодательных актах).**

1. **Правовое значение аудиторского заключения.**

**6. Заключение.**

**Введение.**

 Истекшее десятилетие рыночных преобразований в России заставило экономически активное население по - новому взглянуть на многие проблемы управления и контроля. Руководители различного уровня, учётный персонал предприятий и практикующие аудиторы чётко осознали, что необходимы не только изучение различных элементов «передовых технологий» западной экономики (в том числе международного опыта аудита), но и их адаптация к реальным условиям нашего отечественного рынка. А поскольку рынок России возрождается не на пустом месте, то нужно максимально использовать наши собственные достижения, наш немалый опыт в области управления и контроля.

 В конце этого века (как и вначале) В Росси вновь произошёл крупнейший в мире передел собственности, но национально ориентированный капитал. Который должен оберегать аудитор, ещё очень слаб и хил. Пока он страдает от провокационно - карательного характера налоговой системы, и от явного криминалитета. Тем не менее именно национально ориентированный капитал больше всего нуждается в становлении сильного правового государства, в действенных и авторитетных аудиторских услугах. Ему нужны хотя бы условные гарантии выживаемости. Новые приоритеты в политике и экономике, начавшаяся приватизация и переход торговых, строительных и бытовых предприятий, промышленного и агропромышленного комплекса к рынку ещё на рубеже 80-90 -х гг. объективно вызвали соответствующую потребность. Они породили и развивали, обостряли спрос на аудиторские услуги.

 В нашей стране аудит зародился в конце 80-х годов и стал быстро развиваться. Аудитор превратился в весьма важную и престижную фигуру на возрождающемся рынке России. Аудиторы напряжённо работают, сами проводят к рынку через российскую правовую и учётную трясину не без оснований колеблющихся акционеров, а также более энергичных предпринимателей и представителей властных структур всех уровней управления страной.

**Понятие, виды и задачи аудита.**

 В соответствии с Указом Президента № 2263 от 22.12.93.г. «Об аудиторской деятельности в РФ» (далее - *Указ Президента*) и утверждёнными им Временными правилами осуществления аудиторской деятельности в РФ ( далее - *Временные правила*), -- «**Аудиторская деятельность** – аудит представляет собой предпринимательскую деятельность аудиторов (аудиторских фирм) по осуществлению независимых вневедомственных проверок бухгалтерской (финансовой отчётности), платёжно - расчётной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов, а также оказанию других аудиторских услуг».

 Аудиторская проверка устанавливает достоверность бухгалтерской (финансовой) отчётности экономических субъектов и соответствия совершённых ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в РФ. Осуществляется наряду с финансовым контролем за деятельностью экономических субъектов, который проводится специально уполномоченными государственными органами в соответствии с законодательством РФ.

 Проводится специально аттестованными специалистами - аудиторами, работающими:

 --- в составе  **аудиторских фирм** (Аудиторские фирмы – юридические лица ( в том числе иностранные и созданные совместно с иностранными лицами), имеющие любую организационно - правовую форму, предусмотренную законодательством (кроме ОАО). Осуществляют аудиторскую деятельность при условии, что доля в уставном капитале аттестованных аудиторов и (или) получивших лицензию аудиторских фирм составляет не менее 51%);

 --- **самостоятельно (** Аудиторы - физические лица, имеющие квалификационный аттестат и зарегистрированные как предприниматели).

 Деятельности как самостоятельных аудиторов , так и аудиторских фирм, должно сопутствовать включение их в  **Государственный реестр**  аудиторов и аудиторских фирм. Обязательным условием осуществления аудиторской деятельности является наличие **лицензии**, выданной в установленном законодательством порядке на проведение определённого вида аудита.

Виды лицензий: -- банковский аудит;

1. аудит бирж;
2. аудит внебюджетных фондов;
3. аудит инвестиционных институтов;
4. аудит страховых организаций;
5. общий аудит (аудит иных экономических объектов).

 Основными целями аудиторской деятельности являются: А)- **установление достоверности бу**хгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов. Достоверность -- форма обнаружения истины, обоснованная каким - либо способом. А основой достоверности бухгалтерской отчётности является отсутствие существенных нарушений установленного порядка ведения бухгалтерского учёта и составления финансовой отчетности. Подтверждение аудитором соответствия осуществления данной финансовой деятельности предприятия установленным нормам является условием признания достоверности. В этом случае аудитор действует как в публичных интересах, так и в частных интересах самого субъекта, заинтересованного в истинности своих представлений о соответствии действительного состояния дел на предприятии изложенному в формах отчётности.

 Б)- **установление соответствия** совершённых экономическими субъектами финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в РФ.

 Всё, что делает аудитор в процессе проверки, направлено в первую очередь на достижение главной цели --- сформировать мнение о проверенных фактах. По существу аудит состоит в том, чтобы найти и оценить доказательства, подтверждающие мнение аудитора о соответствии фактов установленным критериям. «Типы полученных доказательств и критерии, используемые при их оценке, могут меняться, но во всех случаях основой процесса аудита является их получение и оценка» («Положение об основных концепциях аудита», с.2). Например, при финансовом аудите доказательствами, показывающими степень соответствия содержащихся в финансовом отчёте утверждений общепринятым принципам учёта, служат лежащие в его основе учётные данные (такие документы, как журналы, главные книги и др. и подтверждающая их информация из счетов- фактур, материалов проверки, а также полученная путём опросов, наблюдений, фактического осмотра имущества и изучения переписки с заказчиками). Прежде чем сделать вывод о том, что факты соответствуют объективным критериям, аудитор должен не только собрать, но и оценить полученные свидетельства.

**Виды аудиторов:**

1. Внешние, или независимые, аудиторы, не принимаемые на службу теми предприятиями и организациями, которые подвергаются аудиту, а также не имеющие родственных связей с представителями её руководства, не участвовавшие (даже косвенно, например, как держатель акций) в её хозяйственной жизни, хотя получают вознаграждение от клиента за свою работу. Независимые аудиторы проверяют финансовый отчёт для удовлетворения потребностей инвесторов и кредиторов. В условиях рынка такие аудиторы чаще всего осуществляют аудит бухгалтерской отчётности. Результатом проверки является представление заключения относительно правильности составления финансовых отчётов (в материальном отношении) в соотношении с общепринятыми принципами бухгалтерского учёта.
2. Внутренние аудиторы, являющиеся служащими тех хозяйственных систем, структурные организационные подразделения которых они ревизуют, но работающие в составе администрации, т.е. независимо от тех подразделений и тех видов деятельности, которые они проверяют и ревизуют. Институт внутренних аудиторов определяет внутренний аудит как независимую оценку, проводимую внутри организации. Задача внутренней аудиторской службы состоит в помощи членам организации эффективно выполнять свои должностные обязанности --- отдел внутреннего аудита является составной частью организации и функционирует в рамках политики, определённой руководством и правлением (советом директоров).
3. Кроме перечисленных видов аудита, аудиторская деятельность подразделяется на обязательный и инициативный. Но это мы рассмотрим в п.4 Плана нашей работы.

**Независимость** (как главный принцип аудита) внутренних аудиторов отличается от независимости внешних. Независимость внутренних определяется их статусом в организации, т.е. их функцией и подчинением, а также объективностью. Для внешних же аудиторов независимость определяется отсутствием каких - либо обязательств или финансовой заинтересованности в фирме - клиенте, его руководстве или владельцах.

**Требования, предъявляемые к аудиторам**.

Существует много критериев определения аудиторской деятельности как профессию. Попробуем перечислить основные требования:

1)- **независимость** (если при проверке аудитору не дали нужный документ, он вправе отказаться от выполнения своей работы).

2)- наличие  **лицензии** ( общий аудит -- Мин. Финансов; спец. аудит—банки ( ЦБ), страх. аудит (Рос. Гос.страх). Порядок лицензирования аудиторской деятельности определён Постановлением Правительства от 06.05.96 г. № 482. Лицензию при необходимости (например, после выдачи лицензии выявлены недостоверные сведения о лице, которому выдана; осуществляется аудиторская деятельность, не предусмотренная лицензией; при вступлении в силу приговора суда; в случаях неоднократного и неквалифицированного проведения проверки) аннулирует выдавший её орган.

3)- **профессионализм, компетенция** ( аудитором может быть физическое лицо, имеющее юридическое либо экономическое образование; а при отсутствии такового --- наличие стажа работы не менее 3-х лет хозяйственной деятельности из последних 5-ти лет).

4)- **отсутствие судимостей.**

5)- наличие квалификационной **аттестации** (С середины 90-х годов в России начата аттестация аудиторов. Все претенденты на право заниматься аудиторской деятельностью уже подлежат аттестации, они обязаны принимать участие в сдаче экзаменов для получения соответствующих прав. Аттестация осуществляется соответствующими органами (которые определены *Указом Президента и Временными правилами).* Порядок аттестации на право осуществления аудиторской деятельности, формирования аттестационных комиссий и размер платы за проведение аттестации утверждаются Правительством РФ по представлению Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте.

 К **органам, проводящим аттестацию относятся:** Центральная лицензионная комиссия Министерства финансов РФ (ЦАЛАК); ЦАЛАК Федеральной службы РФ по надзору за страховой деятельностью; ЦАЛАК Центрального Банка России; Межрегиональные аттестационно - лицензионные комиссии, создаваемые комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ и полностью или частично наделённые правами центральных комиссий.

 Соответствующие ЦАЛАКи ведут реестры аудиторов и аудиторских фирм. Ведение единого Государственного реестра организует комиссия по аудиторской деятельности при Президенте РФ.

6)- **этический кодекс** для обеспечения стандартов поведения и способы его соблюдения. (честность; объективность; профессиональное внимание; конфиденциальность информации, полученной в ходе аудиторской проверки) .

7)- аудиторы и аудиторские фирмы не могут заниматься какой - либо другой предпринимательской деятельностью, кроме аудиторской и связанной с ней.

 Квалификационный аттестат выдаётся аудитору, прошедшему аттестацию, сроком на 3 года в месячный срок со дня принятия комиссией решения о его выдаче. Аттестат утрачивает силу, если лицо, получившее его, в течение 2-х лет не начало работать аудитором. Также аттестат может быть продлён на срок до 3-х лет по заявлению аудитора при отсутствии претензий к нему и несущественных изменениях законодательства РФ.

 **Случаи обязательных аудиторских проверок ( в законодательных актах).**

 Как упоминается практически во всех нормативных актах, регулирующих аудиторскую деятельность в России, аудит подразделяется на **обязательный и инициативный.** Например, во *Временных правилах ( См. ВВС 1992 г. № 29, ст.1008)* , утверждённых Указом Президента, данное разграничение было зафиксировано следующим образом:

 « Аудиторская проверка может быть обязательной и инициативной. Обязательная аудиторская проверка проводится в случаях, прямо установленных актами законодательства РФ, инициативная -- по решению экономического субъекта. Обязательная проверка может проводиться по поручению государственных органов, определённых настоящими Временными правилами.».

 Обязательная аудиторская проверка: 07.12 94 г. в Постановлении правительства РФ № 1355 « Об основных критериях (системе показателей) деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская (финансовая) отчётность подлежит обязательной аудиторской проверке» были определены 4 критерия обязательности ежегодного аудита. Кроме того, практически следом (26.12.94г) был подписан и приказ Минфина РФ № 170 « О положении о бухгалтерском учёте и отчётности в РФ» и в п.82 этого Положения указано: « В случаях, предусмотренных законодательством РФ, организация публикует годовую бухгалтерскую отчётность не позднее 1 июня следующего за отчётным года и квартальную -- не позднее 60 дней по окончании отчётного периода. В состав публикуемой бухгалтерской отчётности включается аудиторское заключение, подтверждающее её достоверность».

 Какие экономические субъекты подлежат обязательной аудиторской проверке?

  **1 критерий:**  по организационно - правовой форме экономического субъекта ----- ОАО вне зависимости от наличия на конец отчётного года количества участников (акционеров).

 **2 критерий:** по виду деятельности экономического субъекта ---

а)-банки и др. кредитные учреждения;

б)-страховые организации и общества взаимного страхования;

в)-товарные и фондовые биржи;

г)-инвестиционные и чековые инвестиц. фонды;

д)-внебюджетные фонды;

е)-благотворительные фонды;

ж)- другие экономические субъекты, обязательная ежегодная аудиторская проверка которых по виду их деятельности предусмотрена ФЗ, Указами Президента РФ и Постановлениями Правительства РФ.

 **3 критерий –** по источникам формирования уставного капитала --- экономические субъекты, имеющие в их уставном капитале (уставном фонде) долю, принадлежащую иностранным инвесторам.

 **4 критерий---** по финансовым показателям деятельности экономических субъектов (кроме находящихся полностью в государственной или муниципальной собственности): имеющие хотя бы один из следующих финансовых показателей их деятельности ---- ---- объём выручки от реализации продукции (работ, услуг) за год, превышающий в 500 000 раз МРОТ;

 либо

 ---- сумма активов баланса, превышающая на конец отчётного года в 200 000 раз МРОТ;

 Особой разновидностью обязательной аудиторской проверки является так называемая «принудительная» проверка, т.е. проверка, осуществляемая по поручению правоохранительных органов: органов дознания и следователя (при наличии санкции прокурора), суда, прокурора, арбитражного суда (ст.19 Временных правил). Это возможно, например, в ситуации для разоблачения лжебанкротств и т.п.

 Инициативная аудиторская проверка - проводится по решению самого экономического субъекта, когда клиенты аудиторских фирм, почувствовавшие насущную потребность в аудиторской проверке, решали провести проверку по собственной инициативе. Причинами подобных ситуаций чаще всего являлись и по настоящее время являются:

 а)- смена учредителей, руководства или главного бухгалтера;

 б)- необходимость квалифицированных экономико - правовых консультаций;

 в)- потеря управления над финансами в отдельных компаниях по мере их развития и расширения деятельности, а также по мере обрастания филиалами;

 г)- тупиковые ситуации, когда компания платит в бюджет из-за запутанного налогового законодательства слишком много;

 д)- необходимость обеспечения эффективной системы управления финансами, финансовой безопасности клиента;

 е)- боязнь налоговой полиции или инспекции либо потребности в защите своих интересов и др.

 **Правовое значение аудиторского заключения.**

 Результатом аудиторской проверки является заключение аудитора (аудиторской фирмы). *Временные правила* определили заключение аудитора как особый документ, имеющий юридическое значение для всех юридических и физических лиц, органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления и судебных органов; в случае поручения государственных органов *Временные правила* уравняли его с заключением экспертизы, назначенной в соответствии с процессуальным законодательством РФ.

 С 1997 г., как мы уже отмечали, в соответствии с ФЗ № 129- ФЗ от 21.11.96г. «О бухгалтерском учёте» -- аудиторское заключение включается в состав годовой бухгалтерской отчётности определённых экономических субъектов как обязательный элемент этой отчётности. В условиях России это повысило значение аудиторского заключения, выполняющего роль важнейшего средства передачи информации. От аудитора однозначно требуется: а)- либо выразить мнение относительно бухгалтерской отчётности в целом;

 б)- либо заявить, что составить такое мнение об отчётности не представляется возможным, и привести причину данного обстоятельства.

  **Заключение состоит из 3-х частей:**

1)- Вводная часть (реквизиты аудитора);

2)- Аналитическая часть

 а)- наименование экономического субъекта, период деятельности, за который проводилась проверка);

 б)- результаты экспертизы организации бухгалтерского учёта, составления соответствующей отчётности и состояния внутреннего контроля;

 в)- факты выявленных существенных нарушений установленного порядка ведения бухгалтерского учёта, а также нарушений законодательства;

3)- Итоговая часть ( Запись о подтверждении достоверности бухгалтерской отчётности экономического субъекта. Именно эту часть заключения экономический субъект обязан предоставлять заинтересованным лицам, поскольку в ней в концентрированном виде даётся оценка его хозяйственной деятельности и ведения финансового учёта).

 Выводы, изложенные в итоговой части аудиторского заключения, представляют публичный интерес для государства и частный для самого предприятия, нуждающегося в знании истинного положения финансовых дел.

 Основные виды аудитов, аудиторских услуг и виды аудиторов, а также условия и виды аудиторской деятельности достаточно разнообразны, а также то , что, обслуживая очередного клиента аудитор должен чётко определить характер проводимой им работы, и степень ограничения собственной ответственности ---- во многом это определяется теми **формами** аудиторского заключения, которые он сочтёт уместными и единственно верными, соответствующими результатам работы.

 Например, фирма может просто оказывать своим клиентам помощь в восстановлении бухгалтерского учёта, но в таком случае она не имеет права подвергать её аудиту (будет нарушен принцип независимости аудитора, ибо он будет вынужден давать оценку результатам своей собственной работы). В этом случае будут уместны весьма многие заключительные процедуры: составление акта сдачи - приёма выполненных работ и т.д. Но представление аудиторского заключения, конечно же будет совсем неуместным. И по *Временным правилам* аудиторы могут даже понести строгую ответственность за представление аудиторского заключения такому клиенту.

 Аудиторское заключение составляется по одной из следующих  **форм:**

 1)- безусловно положительное (мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчётности экономического субъекта означает, что эта отчётность подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов экономического субъекта на отчётную дату и финансовых результатов его деятельности за отчётный период исходя из нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учёт и отчётность в РФ.

 2)- условно положительное ( мнение означает, что отчётность во всех существенных аспектах обеспечивает отражение, за исключением определённых в аудиторском заключении обстоятельств (например, если некорректности в бухгалтерской отчетности, выявленные аудиторами в ходе проверки, являются существенными и определяющими, но не нарушающими концепции действующего предприятия (не грозящие ему банкротством))).

 3)- отрицательное заключение ( мнение означает, что отчётность во всех существенных аспектах не обеспечивает отражение (например, выявленные аудиторами некорректности в бухгалтерской отчётности являются в высшей степени существенными и определяющими либо администрация предприятия отказывается представлять существенную часть первичных документов, данных бухгалтерского учёта и других документов, необходимых для подтверждения бухгалтерской отчётности)).

 4)- аудиторское заключение с отказом выражения мнения ( аудиторы не могут выразить и не выражают мнение о достоверности проверенной отчётности во всех существенных аспектах ). Отказ от выражения мнения возникает в особых, строго регламентируемых случаях. Как правило, это неординарные, из ряда вон выходящие случаи, с весьма трудным прогнозированием последствий. Например, потеря аудитором независимости, существенные события после даты баланса или неопределённость ситуации, ограничение сферы аудита экономическим субъектом или обстоятельствами.

 **Заключение.**

 После рассмотренных нами вопросов в этой работе, аудит можно охарактеризовать как процесс интеллектуального (исследовательского) труда высококвалифицированных специалистов. В результате аудита снижается уровень информационного шума в бухгалтерской отчётности проверяемых экономических субъектов и обретается некое новое знание.

 Мы рассматривали аудиторскую деятельность по действующим нормативным актам (*Указ Президента и Временные правила)*. Можно сделать вывод, что появилась потребность в подготовке и принятии Федерального закона «Об аудиторской деятельности», который будет согласоваться с новым Гражданским Кодексом РФ и который избежит те недостатки, что имеются во Временных правилах осуществления аудиторской деятельности.

**Литература.**

1. Хозяйственное право. Учебник для вузов. Издательство БЕК, 1994г.
2. Гражданский Кодекс РФ.
3. Указ Президента РФ от 22.12.93 № 2263. «Об аудиторской деятельности в РФ» ( Вместе с «Временными правилами аудиторской деятельности в РФ»).
4. Распоряжение Президента РФ от 04.02.94.г № 54-рп «Об организации работы комиссии по аудиторской деятельности при Президенте РФ».
5. Постановление Правительства РФ от 06.05.94г. № 482 «Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности в РФ» ( вместе с «Порядком проведения аттестации на право осуществления аудиторской деятельности», «Порядком выдачи лицензии на осуществление аудиторской деятельности».
6. Постановление Правительства РФ от 07.12.94 г. № 1355 «Об основных критериях (системе показателей) деятельности экономических субъектов, по которых их бухгалтерская отчётность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке» в редакции Постановления Правительства РФ от 25.04.95г. № 408.
7. И.В.Дойников « Предпринимательское право», Изд -во «Брандес», 1997г.
8. Монтгомери «Аудит», под ред. проф. Я.В.Соколова, изд-во «ЮНИТИ», 1997г.
9. А. А. Терехов, «Аудит»- М: Финансы и статистика, 1998г.