**Возникновение, развитие и организация аудиторских проверок и ревизий. Правовой аспект**

Курсовой проект выполнил студент Лобов П. В.

Всероссийский заочный финансово-экономический институт

Кафедра: «Аудит»

Москва 1997 г.

**Причины возникновения аудита.**

В 1988 году в нашей стране наметились новые тенденции перехода от командной системы экономики к рыночной. В этих условиях в стране стали создаваться кооперативы, частные фирмы, совместные предприятия, они не являлись собственностью государства. При переходе на рыночные методы хозяйствования изменились формы контроля государства за предпринимательской деятельностью. Сейчас каждое предприятие становится самостоятельным хозяйствующим субъектом, осуществляет свою деятельность без какого-либо руководства со стороны вышестоящих министерств и ведомств, без регулирующего воздействия государственного плана. Предприятие самостоятельно распоряжается выпускаемой продукцией и полученной прибылью, оставшейся в его распоряжения после уплаты налогов и других обязательных платежей. Законы и иные правовые акты устанавливают порядок создания фондов и резервов, отнесение амортизационных отчислений, коммерческих и командировочных расходов на результаты хозяйственной деятельности предприятия, и те, руководствуясь этими правилами, самостоятельно рассчитывают и уплачивают налоги и обязательные платежи.

Любое предприятие обязано вести бухгалтерскую и статистическую отчётность, публиковать данные о своей деятельности в порядке, установленном в законодательстве. Обязанность предприятия вести учёт своего имущества и совершённых хозяйственных операций, самостоятельно исчислять и уплачивать налоги, представлять бухгалтерскую (финансовую) отчётность, данными которых могут пользоваться все заинтересованные предприниматели и предприятия, вызвало необходимость независимого вневедомственного финансового контроля-аудита. Налоговые органы, на которые законом возложена проверка деятельности предприятий, осуществляет её по мере необходимости лишь в пределах своей компетентности. Поэтому возникла необходимость создания специального управления или службы, которая взяла бы на себя эти обязанности.

**Этапы становления и развития аудита в россии.**

Если проследить историю развития аудита в нашей стране, то можно выделить несколько основных этапов. Первый этап был ознаменован появлением в 1987 году фирмы «Инаудит».Эта фирма была образована согласно специальному постановлению Совета Министров СССР. Значение ее создания для дальнейшего развития аудита в нашей стране трудно переоценить.

Акционерное общество являлось юридическим лицом, цель его деятельности состояла в оказании аудиторских и консультационных услуг действующим в СССР и за границей совместным предприятиям. Совет Министров СССР предоставил фирме «Инаудит» широкие права, среди них права на:

- ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности совместных предприятий и организаций;

- проверки бухгалтерских книг, отчётов, планов, смет и других документов, наличия денежных сумм и ценных бумаг, наличия и правильности расходования материальных ценностей;

- получение от учреждений Госбанка СССР и других кредитных учреждений необходимых сведений, справок, копий документов, связанных с операциями соответствующих организаций и предприятий, о состоянии счетов и оборотов по ним;

- получение от предприятий и организаций отчётной документации и иной документации в согласованных объёмах;

- публикацию в СССР и за границей своего устава, баланса, счёта прибылей и убытков, а также рекламных материалов о деятельности фирмы «Инаудит»; и прочее.

Председателем Совета директоров АО «Инаудит» был избран С. М. Борисов, его заместителем - В. В. Геращенко. И хотя фирма имела более высокую организационно-правовую форму по сравнению с хозрасчётными ревизионными группами, всё же она была создана на базе государственного контрольного органа, а её учредителями были союзные министерства.

Сохранить «Инаудит» как единую структуру не удалось, она распалась на несколько самостоятельных аудиторских фирм. Одной из причин оказалось то, что в фирме работало большое количество профессиональных специалистов и настоящих лидеров, у которых появилась возможность создать и возглавить собственные фирмы. Хотя для коллектива АО «Инаудит» распад фирмы и был потрясением, но в целом для развития аудита в стране это событие не стало роковым.

Второй этап становления аудита в нашей стране пришёлся на 1989-1991 гг., когда была предпринята попытка принять законодательный акт об аудиторской деятельности в СССР. В это период в стране появилось множество коммерческих организаций, в том числе и аудиторских фирм. Последние регистрировались как товарищества с ограниченной ответственностью, поскольку это позволяло целый ряд преимуществ. Среди отечественных аудиторских фирм, возникших в те годы надо отметить «Контакт» и «Рафаудит», которые по организации работ, сбору информации стали эталоном для других аудиторских фирм. Заслуга этих фирм в становлении аудита и его популяризации в России чрезвычайно велика.

В учредительных документах указанных фирм предусматривались: проведение проверок финансово-хозяйственной деятельности предприятий любых организационно-правовых форм и видов собственности с целью подтверждения достоверности и реальности их финансовой отчётности; предоставление консультаций по различным вопросам финансовой, правовой, хозяйственной и коммерческой деятельности, включая бухгалтерский учёт, налогообложение, управление финансовой деятельностью и т. п. Таким образом уже в учредительных документах первых аудиторских фирм были заложены определения аудита и его целей, что в дальнейшем нашло отражение во Временных правилах аудиторской деятельности в РФ.

Далее в январе 1990 г. на рынке СССР появилось СП «Эрнест энд Янг Внешаудит», оно проводило аудиторские проверки на совместных предприятиях по их просьбе, причём вне зависимости от их расположения или принадлежности. Это была крупнейшая межконтинентальная аудиторская фирма, входящая в так называемую «большую шестёрку».

Одновременно с появлением крупных фирм начинают формироваться общественные ассоциации бухгалтеров и аудиторов. Они проводят широкомасштабные конференции по всей стране, «круглые столы» по проблемам учёта, налогообложения и аудита. Впервые начинают подниматься вопросы о нормативной и законодательной базе, о регулировании бухгалтерского учёта и аудита, о реорганизации всей системы финансового контроля в целом. Вскоре правительство тоже начинает осознавать необходимость решения этих вопросов, и обсуждение дальнейшего развития системы бухгалтерского учёта и аудита выходит на более высокий (правительственный) уровень. Начинают разрабатываться проекты, но конечного утверждения они не получают. Проекты дорабатываются, согласовываются с целым рядом различных министерств и ведомств - начинается третий этап становления аудита в России.

5 декабря 1991 года появляется проект Закона «Об аудиторской деятельности». В течение двух лет проект этого Закона совместно обсуждается, дорабатывается и согласовывается. Над ним работают 11 ведомств, в их числе Госналогслужба, Генеральная прокуратура, Центральный банк, МВД, Госкомитет по антимонопольной политике, Минфин и др. 22 декабря 1993 года Президент Российской Федерации подписывает Указ, которым утвердил «Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации», вступившие в силу с момента опубликования Указа с 29 декабря 1993 года. В этих правилах даётся определение понятия аудиторской деятельности, указывается сфера аудита, его цели, помимо инициативной проверки вводится понятие проверки обязательной, Временные правила регламентируют процедуры лицензирования и аттестации на получение права заниматься аудиторской деятельностью, порядок аннулирования лицензий, устанавливаются серьёзные санкции для аудиторов и аудиторских фирм, допускающих ошибки, просчёты и небрежности в работе. Важным во Временных правилах является раздел о подготовке аудиторского заключения, которое по правилам должно состоять из трёх частей: вводной аналитической и итоговой.

**Состояние законодательства об аудите.**

В течение последних трёх-четырёх лет в России проводятся аудиторские проверки, интенсивно готовятся кадры аудиторов, но всё это до принятия указа президента Российской Федерации «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации» не имело под собой должной правовой основы. Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации, утверждённые этим Указом, подвели юридическую правовую основу под деятельность аудиторов, легализовали их профессиональную подготовку. До этого работа аудиторских фирм осуществлялась лишь на основе стандартов бухгалтерского учёта, отчётности и аудита зарубежных стран.

Стандарты - правила ведения финансового учёта и составления отчётности с целью отражения эффективности финансовых решений, принятых за отчётный период компанией, которые отражают её положение на рынке. Они являются определённого рода юридически закреплённым соглашением различных субъектов рыночной экономики и разрабатываются, исходя из накопленного опыта, практической необходимости, результатов научных исследований, здравого смысла, традиций и других факторов.

Что же из себя представляют стандарты бухгалтерского учёта и аудита с правовой точки зрения? Несмотря на то что в западных странах различаются стандарты по бухгалтерскому учёту и по отчётности и аудиту, правовая природа их одинакова. Более того, они неразрывно связаны между собой, так как, аудитор занимаясь проверкой, обязательно должен знать стандарты учёта и отчётности. Для определения сферы правового регулирования бухгалтерского учёта и аудита можно выделить три вида учёта, применяемых сейчас на предприятиях: финансовый, производственный (управленческий) и налоговый. Управленческий учёт обслуживает внутренние потребности предприятий, его результаты, в отличие от финансового, не служат удовлетворению потребностей внешних пользователей. Предлагается четырёхуровневая система правового регулирования бухгалтерского учёта.

Первый уровень - закон о бухгалтерском учёте, который непосредственно входит в группу основных элементов, регламентирующих хозяйственное право.

Второй уровень составляют акты правительства России, других исполнительных органов, которые раскрывают, детализируют требования законов.

Третий уровень - стандарты по учёту и отчётности, в которых должны быть определены основные принципы ведения бухгалтерского учёта. Задача стандартов состоит в том, чтобы регламентировать организацию и ведение бухгалтерского учёта на отдельных его участках.

Наконец, документы четвёртого уровня - рекомендации, которые обеспечивают практическую деятельность и носят вспомогательный характер. Основная их цель - реализовать учётный процесс с использованием прогрессивных приёмов и рациональных способов работы.

**Понятие и предмет аудиторской деятельности.**

Правила определяют аудиторскую деятельность как предпринимательскую деятельность аудиторов (аудиторских фирм) по осуществлению независимых вневедомственных проверок бухгалтерской отчётности, платёжно-расчётной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов, а также по оказанию других аудиторских услуг таких как постановка, восстановление бухгалтерского учёта, составление финансовой отчётности и налоговых деклараций, трансформация финансовой отчётности в соответствии с иными, чем приняты в Российской Федерации нормативными документами бухгалтерского учёта, анализ финансово-хозяйственной деятельности, оценка активов и пассивов баланса и т. д. Основной целью аудита является установление достоверности бухгалтерской отчётности экономических субъектов и соответствия совершённых ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам. От ведомственной, прежде всего государственной, ревизии аудит принципиально отличают самостоятельность определения им форм и методов аудиторской проверки, исходя из требований законодательства и условий договора с экономическим субъектом, независимость от любой третьей стороны, собственника и руководителя аудиторской фирмы и возможность организовать аудит на принципах предпринимательской деятельности: с получением прибыли, при риске и объёме имущественной ответственности в зависимости от организационно-правовой формы аудиторской фирмы.

Аудиторская проверка в полном объёме может проводится на частных предприятиях. Государственные и муниципальные предприятия, не являющиеся собственниками имущества, закреплённого за ними на праве хозяйственного ведения, могут привлекать аудиторов лишь для оказания отдельных аудиторских услуг. Только орган, уполномоченный осуществлять управление государственным или муниципальным имуществом, вправе решать вопрос о заключении договора на проведение аудиторской проверки. Так, в постановлении Правительства Российской Федерации «О делегировании полномочий Правительства Российской Федерации по управлению и распоряжению объектами федеральной собственности» от 10.02.1994г. предусмотрено, что Госкомимущество России, его территориальные агентства, а также по согласованию с ним федеральные органы исполнительной власти вправе назначать и производить документальные и фактические проверки (ревизии, инвентаризации), назначать аудиторские проверки.

Особое внимание при проведении аудиторской проверки уделяется её правовым аспектам. Проверяемый экономический субъект имеет право получать от аудитора исчерпывающую информацию о требованиях законодательства, касающихся проведения аудиторской проверки, о правах и обязанностях сторон, а после ознакомления с заключением аудитора - о нормативных актах, на которых основываются замечания и выводы аудитора. Аудитор обязан предоставлять экономическому субъекту эту информацию. В аналитической части аудиторского заключения указываются нарушения законодательства при совершении хозяйственно-финансовых операций, которые нанесли или могли нанести ущерб интересам собственников экономических субъектов, государства или третьих лиц.

Исходя из выше написанного выводы о достоверности бухгалтерской отчётности экономического субъекта должны подтверждаться соответствием их требованиям законов и других правовых актов Российской Федерации. Не случайно правила допускают к аттестации на право осуществления аудиторской деятельности лиц, имеющих экономическое и юридическое образование. Это требование лежит в основе реализации задач по формированию правового государства в России, повышению роли закона в предпринимательской деятельности. Его надо понимать в том смысле, что выборочные знания бухгалтерского учёта, анализа хозяйственной деятельности, организации и техники аудита, финансового менеджмента без сопоставления их с требованиями соответствующих норм права не могут достичь основных целей аудиторских проверок. Конечно, в условиях, когда в России отсутствует твёрдое детальное законодательство о бухгалтерском учёте и отчётности, аудите, регламентация совершения аудиторских действий подменяется простым следованием требованиям разнородных чужестранных систем стандартов, может сложиться и возобладать мнение, что знания хозяйственного права не нужны и аудитом могут заниматься также лица, имеющие инженерное или иное образование. Отголоском столь дилетантского отношения к праву служат даже составы комиссии по аудиторской деятельности при президенте Российской Федерации и её консультативном совете, в которых нет ни одного представителя юридического академического или учебного института, хотя консультативный совет вырабатывает для комиссии и принимает участие через своих представителей в её заседаниях, связанных с обсуждением проектов нормативных актов, регулирующих аудиторскую деятельность.

Аудиторская проверка - необходимый элемент аудита и один из видов аудиторской деятельности. Она заключается в установлении достоверности бухгалтерской отчётности, а также в совершении иных услуг, в частности составлению деклараций о доходах и бухгалтерской отчётности, консультированию в вопросах финансового, налогового, банковского и иного хозяйственного законодательства России. Аудиторы могут также проводить обучение и оказывать другие услуги по профилю своей деятельности. Но во временных правилах есть пункт, содержащий абзац, который ограничивает сферу предпринимательской деятельности аудитора: «Аудиторы и аудиторские фирмы не могут заниматься какой-либо деятельностью, кроме аудиторской и другой связанной с ней деятельностью.» Из этой выдержки следует, что аудитор не может выступать учредителем, акционером, собственником других предприятий, не связанных с аудиторской деятельностью. Это ограничение в некоторой степени применительно к аудиторским фирмам, но как поступать гражданину который самостоятельно ведёт аудит? Ведь формально правовых оснований для запрета заниматься другими видами деятельности у гражданина-аудитора нет, если у него имеются для этого имущество, время и способности.

Аудиторская проверка может быть обязательной или инициативной. Обязательная аудиторская проверка проводится в случаях, прямо установленными нормативными актами. Например, в Законе о банках и банковской деятельности предусмотрено, что банки публикуют годовой баланс по форме и в сроки, которые устанавливаются Центральным банком России, после подтверждения аудиторской организацией достоверности указанных в нём сведений. Имеются и другие случаи обязательного аудита для страховых компаний, инвестиционных фондов и т. д. В сфере общего аудита Закона об иностранных инвестициях предусмотрена проверка аудиторской организацией для целей налогообложения финансовой и коммерческой деятельности предприятий с иностранными инвестициями.

Обязательные проверки в соответствии с процессуальным законодательством проводятся также по поручению органа дознания, следователя, прокурора, суда и арбитражного суда. Поручение о проведении аудиторской проверки даётся аудитору при наличии в производстве возбуждённого уголовного дела, принятого к производству гражданского дела или дела, подведомственному арбитражному суду. Заключение аудитора по результатам такой проверки приравнивается к акту экспертизы. Заключение аудитора - документ, имеющий юридическое значение для всех юридических и физических лиц, органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления и судебных органов.

Если налоговый государственный или иной орган, на который законом возложена проверка отдельных сторон деятельности предприятия и получение соответствующей отчётности, не согласен с аудиторским заключением, принятым экономическим субъектом, то он вправе оспорить его в арбитражном суде. Если суд установит неточности и ошибки в представленной аудитором отчетности, то он возмещает экономическому субъекту все убытки, связанные с неквалифицированным аудиторским заключением.

**Субъекты предпринимательской деятельности.**

Сторонами по договору при осуществлению аудиторской деятельности выступают экономические субъекты и аудиторы - как аудиторские фирмы, так и работающие самостоятельно. Во Временных правилах перечисляются экономические субъекты, под которыми исходя из Конституции Российской Федерации понимаются лица, занимающиеся предпринимательской и иной экономической деятельностью. Перечню экономических субъектов соответствуют общий и отраслевые виды аудита: банковского аудита, аудита страховых организаций и аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов. Вид аудита определяется в лицензии. Одна и та же аудиторская фирма (аудитор) может обладать лицензиями для осуществления нескольких видов аудиторских проверок.

Аудиторской деятельностью имеют право заниматься физические лица - аудиторы и юридические лица - аудиторские фирмы независимо от вида собственности, в том числе иностранные и созданные совместно с иностранными юридическими и физическими лицами. Т. о. Юридические фирмы могут быть частными, государственными, муниципальными, принадлежать общественным организациям (объединениям). Правда, последний вид собственности прямо не упоминается в Конституции Российской Федерации, но и не противоречит её содержанию. Аудиторская фирма может быть основана на смешанной форме собственности, т. е. её имущество находится в определённых долях в частной, государственной, муниципальной и иной собственности. Иностранные (полностью принадлежащие иностранным юридическим и физическим лицам, но образованные и действующие по российскому законодательству) и совместные аудиторские фирмы работают в соответствии с Законом об иностранных инвестициях.

Аудиторские фирмы регистрируются как предприятия, создаваемые в целях осуществления аудиторской деятельности, и могут иметь любую организационно-правовую форму, предусмотренную законодательством Российской Федерации, за исключением формы акционерного общества открытого типа. Аудиторская фирма может быть учреждена в форме индивидуального (семейного) частного предприятия, полного товарищества, смешанного товарищества, товарищества с ограниченной ответственностью (акционерного общества закрытого типа), государственного, муниципального предприятия. Хотя последний момент остаётся под большим вопросом, т. к. нельзя самостоятельно осуществлять аудиторские проверки государственными и муниципальными предприятиями, поскольку они зависимы от государственных собственников. Их можно условно называть субъектами предпринимательской деятельности. Аудиторская фирма по своей природе требует организации на основе частной собственности, что предполагает выборочную проверку достоверности отчётности, а не сплошную, как при ревизии. Возможно, государство и субъекты Российской Федерации, органы местного самоуправления вправе создавать аудиторские фирмы для осуществления аудиторских проверок государственных и муниципальных, а также частных предприятий, но только для совершения иных действий, помимо подтверждения достоверности бухгалтерской отчётности и соответствия хозяйственных и финансовых предприятий законодательству.

Занятие аудиторской деятельностью происходит на основе специального разрешения (лицензии), а также при наличии квалификационного аттестата. Постановлением Правительства Российской Федерации утверждены Порядок аттестации на право осуществления аудиторской деятельности. Согласно Указу Президента Российской Федерации все физические лица, занимающиеся аудиторской деятельностью, обязаны пройти аттестацию и получить квалификационный аттестат аудитора единого образца. Проведение аудиторской деятельности без аттестации запрещается.

Аудиторские фирмы начинают (а существующие продолжают) свою работу после государственной регистрации в качестве субъекта предпринимательской деятельности, получения лицензии и включения в государственный реестр аудиторов, ведение которого организует Комиссия по аудиторской деятельности.

Организация аудиторской деятельности показывает, что нельзя применять все правила об аудиторских фирмах к аудиторам, занимающимся этим видом предпринимательства самостоятельно. Аудитор, получивший квалификационный аттестат, вправе заниматься аудитом без получения лицензии. Другое дело - аудиторская фирмы. Она как юридическое лицо может заниматься аудиторской деятельностью только на основании лицензии. Как коммерческая организация аудиторская фирма в учредительном договоре и (или) уставе вправе определить осуществление и иных видов предпринимательской деятельности, не запрещённой законом и не требующей лицензии на её осуществление. Право учредителей, собственников, участников аудиторской фирмы определять её внутреннюю структуру, взаимоотношения руководителей фирмы и аудиторов по оформлению аудиторского заключения должны устанавливаться в уставе фирмы.

**Договорная ответственность аудитора.**

Отношения между экономическим субъектом и аудитором по поводу проведения аудиторской проверки и оказания других аудиторских услуг оформляются договором аудита. Поскольку это предпринимательский договор, то он должен во всех случаях заключаться в простой письменной форме. Договор аудита следует отнести к типу подрядных договоров. В его определении необходимы указания о риске аудитора, о задании экономического субъекта и об использовании специальных знаний аудитора. Самостоятельным видом подрядного типа договора он является в том случае, когда в обязанности аудитора входит установление достоверности бухгалтерской отчётности экономического субъекта и соответствия совершённых им хозяйственных и финансовых операций законодательству. Эта обязанность является неотъемлемым признаком договора аудита. В случае когда аудитор оказывает отдельные услуги по постановке, восстановлению и ведению бухгалтерского учёта, анализу финансово-хозяйственной деятельности и т. п., в этом случае используется обычный договор подряда или оказания услуг, не требующий у подрядчика наличия квалификационного аттестата аудитора и (или) лицензии на занятие аудиторской деятельностью.

Правила не разрешают проводить аудиторскую проверку, если аудитор оказывал данному экономическому субъекту услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учёта, а также составлению финансовой отчётности. Этот момент имеет важное юридическое и экономическое значение. Более того, многие аудиторы-практики и юристы говорят о том, что в правиле надо предусмотреть ещё и тот момент, что аудиторская фирма или аудитор не вправе заключать длительные постоянные договоры с тем или иным экономическим субъектом на проведение аудиторских проверок и разовых аудиторских услуг. Последними должны заниматься специализированные бухгалтерские, аналитико-экономические, юридическо-консультативные, а не аудиторские фирмы.

Существенными условиями аудита как вида подрядного договора являются установление достоверности бухгалтерской отчётности: экономического субъекта и цена за выполнение этой работы. Аудитор обязан своевременно предупредить контрагента, если возникла необходимость значительно повысить обусловленную договором цену. В этом случае экономический субъект имеет право отказаться от договора, возместив аудитору уже понесённые им расходы. Если аудитор не предупредил об этом экономического субъекта , то он обязан провести аудиторскую проверку, не требуя дополнительной оплаты своего труда.

Экономический субъект и аудитор свободны в заключении договора, т. е. как одна, так и другая стороны вправе выбирать себе любого контрагента. Однако уклонение экономического субъекта от проведения обязательной аудиторской проверки либо препятствие её проведения влекут за собой штраф, предъявляемый прокурором, органами федерального казначейства, налоговыми органами по специальной шкале.

Аудитор обязан при проведении аудиторской проверки немедленно сообщать о необходимости привлечения к участию в проверке дополнительных аудиторов в связи со значительным объёмом работы или какими-либо иными обстоятельствами, возникшими после заключения договора. Аудитор и аудиторская фирма обязаны обеспечивать сохранность документов, получаемых и составляемых ими в ходе аудиторской проверки, и не разглашать их содержание без согласия собственника (руководителя) экономического субъекта, за исключением случаев, предусмотренных законом.

Для осуществления квалифицированной аудиторской проверки аудитор имеет право самостоятельно определять её формы и методы, исходя из требований законодательства и условий конкретного договора. Аудитор вправе проверять у экономических субъектов в полном объёме документацию, наличие денежных сумм, ценных бумаг, материальных ценностей, привлекать на договорной основе к участию в аудиторской проверке аудиторов и специалистов. Аудитор или аудиторская фирма в случае непредоставления проверяемым экономическим субъектам необходимой документации вправе отказаться от проведения аудиторской проверки, расторгнув договор аудита, так как это является существенным его нарушением. В этом случае аудитор вправе требовать возмещения убытков, причинённых расторжением договора.

Временные правила предоставляют аудитору право получать по письменному запросу необходимую для осуществления аудиторской проверки информацию от третьих лиц.

Главная обязанность аудитора - квалифицированно проводить свои проверки. Аудиторское заключение служит основанием для подтверждения или неподтверждения бухгалтерской отчётности экономического субъекта. В нём отмечаются (если они обнаружены) существенные нарушения установленного порядка ведения бухгалтерского учёта и составления финансовой отчётности, нарушения законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций, которые нанесли или могут нанести ущерб интересам собственников экономического субъекта, государства и третьих лиц. На основании аудиторского заключения, итоговую часть которого экономический субъект обязан предоставлять заинтересованным лицам, строятся деловые отношения с налоговыми и другими государственными органами, банками, кредиторами и т. п. Если оказывается, что аудиторское заключение составлено ошибочно, неточно, с нарушением законодательства, то встаёт вопрос об имущественной ответственности аудитора. Но экономический субъект не имеет возможности непосредственно с аудитора взыскать понесённые убытки вследствие неквалифицированной аудиторской проверки. Орган, выдавший лицензию (Министерство финансов РФ, Росстехнадзор РФ, Госбанк России), сначала назначает проверку качества аудиторского заключения. В случае обнаружения неквалифицированного проведения аудиторской проверки, приведшей к убыткам для государства и для экономических субъектов, с аудитора могут быть взысканы понесённые убытки в полном объёме, расходы по перепроверке, а также штраф в сумме 100-кратного размера установленной законом минимальной оплаты труда - с аудитора осуществляющего свою деятельность самостоятельно, и от 100 до 500-кратного размера установленной законом минимальной оплаты труда - с аудиторской фирмы. Иск предъявляется в суд органам, выдавшим лицензию. В случае неоднократного неквалифицированного проведения аудиторских проверок или оказания аудиторских услуг лицензия аудитора может быть аннулирована органом, выдавшим её.

С 1 января 1995 года предусмотрена ответственность юридических и физических лиц за осуществление аудиторской деятельности без полученной в установленном порядке лицензии. По иску, предъявляемому прокурором, органами Федерального казначейства, налоговыми органами, могут быть взысканы доходы, полученные в результате незаконной деятельности, в пользу введённых ими в заблуждение заказчиков (в размере понесённых последними расходов), а также штраф в доход республиканского бюджета Российской Федерации. Кроме того, орган, уполномоченный выдавать лицензии на осуществление аудиторской деятельности, может обратиться в арбитражный суд с иском о ликвидации указанного юридического лица.

**Государственное регулирование аудиторской деятельности.**

До принятия Временных правил аудиторская деятельность в России развивалась усилиями энтузиастов этого дела, как было сказано выше, с ориентацией на зарубежные стандарты бухгалтерского учёта и аудита. Госбанк России, Росстехнадзор РФ, учитывая, что соответствующие законы обязывали проводить ежегодную аудиторскую проверку отчётов коммерческих банков и страховых организаций, стремились организовать их аудирование. Этим и ограничивалось государственное регулирование аудитом.

Организацию государственного регулирования аудиторской деятельности Временными правилами возложена на Комиссию по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации. В положении о комиссии установлено, что она является коллегиальным органом и осуществляет свою работу на безвозмездной основе. Комиссия осуществляет систему мер по государственной поддержке становления и развития рынка аудиторских услуг, а также защите интересов государства, экономических субъектов, аудиторских фирм и аудиторов. Она на основе законодательства разрабатывает проекты нормативных актов, регулирующих аудиторскую деятельность, содействует реализации Временных правил, обобщает практику их применения по запросам, даёт разъяснения применения Временных правил.

Комиссия имеет право представлять на рассмотрение Президента и Правительства Российской Федерации проекты нормативных актов об аудите, разрабатывать стандарты аудиторской деятельности, направлять аудиторам и аудиторским фирмам обязательные для исполнения предписания об устранении ими нарушений законодательства в области аудиторской деятельности, определять перечень ведущих учебно-методических центров по обучению и переподготовке аудиторов. Как видно из перечисленных выше основных направлений деятельности комиссии, государственное регулирование аудиторской деятельности в основном сводится к работе с нормативными актами, их подготовке и исполнению, организации обучения, аттестации и лицензированию аудиторов. Правовое обеспечение деятельности комиссии возложено на Государственно-правовое управление администрации Президента Российской Федерации, консультант которого является заместителем председателя комиссии. Состав комиссии утверждается Президентом Российской Федерации. Она состоит из высших должностных лиц Министерства финансов РФ, Банка России, Государственной налоговой службы РФ, Росстехнадзора РФ, антимонопольного комитета РФ и аппарата Правительства РФ.

Описанная форма организации аудиторской деятельности возможна и целесообразна лишь на начальном этапе. В дальнейшем она должна быть изменена. Руководством развития аудита должны заниматься сами аудиторы. Возложение на Министерство финансов РФ, Банк России и Росстехнадзор РФ организации конкретной работы по выдаче аттестатов и лицензий, контроля за деятельностью аудиторов, содержание аппарата центральных аттестационно-лицензионных комиссий за счёт средств федерального бюджета лишают возможности иметь федеральную аудиторскую палату, состоящую из профессиональных аудиторов, научных работников академических институтов и преподавателей высших учебных заведений экономического и юридического профиля. Высшие должностные лица, составляющие ныне комиссию по аудиторской деятельности, выражают и представляют интересы государства, а не предпринимателей, включая и аудиторов. Не случайно, что интересы государства выходят на первое место при обсуждении ответственности аудитора в случае установления неквалифицированного проведения аудиторской проверки.

В будущем необходимо наряду с подготовкой закона об аудиторской деятельности иметь отдельный закон о контрольно-ревизионной службе, как это уже сделано на Украине. Тогда контрольно-ревизионные органы Министерства финансов РФ, ревизионные службы других министерств и ведомств получили бы законодательное обоснование и имели бы правовой статус, отвечающий современным реалиям и аспектам рыночной экономики, где преобладающими являются частные предприятия. Разграничение функций вневедомственного и ведомственного финансового контроля позволит более чётко определить и сферу аудита, в том числе обязательного.

Аудиторы и аудиторские фирмы могут в соответствии с законом образовывать аудиторские союзы, ассоциации и другие объединения для координации своей деятельности или защиты своих профессиональных интересов. Аудиторские объединения не вправе непосредственно заниматься аудиторской деятельностью. Федеральная аудиторская палата, состоящая из аудиторов, аудиторских фирм и аудиторских объединений на правах членства, могла бы взять на себя руководство аудиторской деятельностью в России взамен ныне существующей комиссии. Возможно, цели, основные направления деятельности, права и обязанности федеральной аудиторской палаты в будущем будут предусмотрены в законе об аудиторской деятельности.

**Список литературы**

1. Барышников Н.П. “Организация и методика проведения общего аудита”, Москва, 1996 год.

2.Овсийчук М.Ф. “Аудит. Организация. Методика проведения”, Москва, 1996 год.

3. Шеремет А.Д., Суйц В.П. “Аудит. Учебное пособие”, Москва, 1995 год.

4. Робертсон “Аудит” - 1993 г.

5. Аренс, Лоббек “Аудит” - 1995г.

6. Терехова “Теория, практика и методология аудита” - 1992г.

7. Рапопорт “Международные стандарты учета и аудита” - 1992г.

8. Журнал российской академии наук «Государство и право» - 1995 год.

9. Чекин В. Д. «Курс лекций по аудиту», Москва, 1997г.