

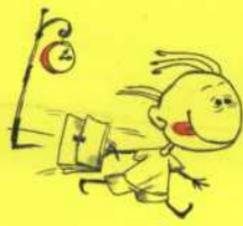
44-я
книга серии

ПОЛНЫЙ ЗАЧЕТ

ШПАРГАЛКА ПО АУДИТУ



Всё выучить -
жизни не
хватит!!! :))



Аллель

ПОЛНЫЙ ЗАЧЕТ

В. А. Камзолов, В. И. Радачинский

ШПАРГАЛКА ПО АУДИТУ

Ответы на экзаменационные билеты

Министерство образования ^{не} рекомендует

Москва
Аллень-2000



УДК 33
ББК 65.053я73
К18

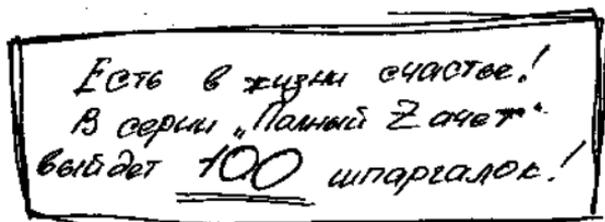
Камзолов В.А., Радачинский В.И.

К18 Шпаргалка по аудиту: Ответы на экзаменационные билеты. — М.: Аллель-2000, 2005. — 64 с. — (Полный зачет).
ISBN 5-9661-0044-6

Все выучить — жизни не хватит, а экзамен сдать надо. Это готовая «шпора», написанная реальными преподавами. Здесь найдешь все необходимое по Аудиту, а остальное — дело техники.

Ни пуха, ни пера!

УДК33
ББК 65.053я73



Камзолов Владислав Александрович, Радачинский Василий Иванович

ШПАРГАЛКА ПО АУДИТУ

Ответы на экзаменационные билеты

Подписано в печать 06.12.2004. Формат 84x408^{1/32}

Гарнитура «PragmaticaCondC». Печать офсетная.

Усл. печ. л. 3,36. Тираж 6000 экз. Заказ № 1829

Отпечатано в ОАО «Владимирская офсетная типография»,
600036, г. Владимир, ул. Благонравова, 3.

По вопросам приобретения обращайтесь в **книготорг «Юрайт»**

Тел.: (095) 744-00-12. E-mail: sales@uiBit.ru, www.urait.ru

Покупайте наши книги:

- в нашем офисе: 105037 Москва, городок им. Баумана, д. 3, корп. 4, стр. 10;
- через службу «Книга-почтой»: 105037 Москва-37, а/я «Книга-почтой»;
- через Интернет-магазин: www.books.urait.ru; e-mail: **books@books.urait.ru**.

ISBN 5-9661-0044-6

© Камзолов В.А., Радачинский В.И., 2005
© ООО «Аллель-2000», 2005

Содержание

1. Возникновение аудита	5
2. Сущность аудита	5
3. Виды аудита	5
4. Цели и задачи аудита	7
5. Аттестация аудитора	7
6. Аккредитация	7
7. Лицензирование аудиторской деятельности	9
8. Образование и квалификация аудиторов	9
9. Документирование аудита	9
10. Роль аудита в развитии функции контроля в условиях рыночной экономики	11
11. Аудиторская организация	11
12. Объединения аудиторских организаций	11
13. Отчетность аудиторов и аудиторских организаций	13
14. Права и обязанности аудиторов и аудиторских организаций	13
15. Аудиторская фирма в форме закрытого акционерного общества	13
16. Аудиторская фирма в форме ООО	15
17. Направления аудиторских проверок	15
18. Пользователи материалов аудиторских заключений	15
19. Отличие аудита от других форм экономического контроля: ревизии, финансового контроля, судебно-бухгалтерской экспертизы	17
20. Нормативно-правовое регулирование и организация аудиторской деятельности	17
21. Договор об оказании аудиторских услуг	17
22. Структура договора	19
23. Отличия договора об оказании аудиторских услуг от других договоров	19
24. Предмет договора и обязанности сторон	19
25. Оплата услуг аудитора	21
26. Обязательства сторон при одностороннем отказе от исполнения договора	21
27. Международные стандарты аудиторской деятельности	21
28. Отечественные стандарты аудиторской деятельности	23
29. Качество аудита	23
30. Ответственность аудитора за качество проведенной аудиторской проверки	23
31. Контроль за качеством работы аудиторов	25
32. Профессиональная этика аудитора	25
33. Планирование и программа аудита	25
34. Основные этапы, сущность техники и технологии проведения аудиторских проверок	27
35. Понятие существенности и риска в аудите	27
36. Оценка системы внутреннего контроля	27
37. Аудиторская выборка	29
38. Аудиторская тайна	29
39. Аудиторские доказательства и документы	29
40. Завершение аудиторской проверки	31
41. Аудиторское заключение	31
42. Виды аудиторских заключений	31
43. Порядок подготовки аудиторского заключения	33
44. Технология и методика проведения аудиторских проверок в организациях разного профиля	33
45. Основные направления аудиторской проверки	33

46. Аудит учредительных документов и формирования уставного капитала	35
47. Аудит системы управления организацией	35
48. Аудит организации бухгалтерского учета и учетной политики	35
49. Ошибки, связанные с нарушением методики ведения бухгалтерского учета	37
50. Виды ошибок при составлении бухгалтерской отчетности, выявляемых аудиторскими проверками	37
51. Аудит расчетов с покупателями	37
52. Аудит расчетов по оплате труда	39
53. Аудит расчетов с подотчетными лицами	39
54. Аудит кассовых операций	39
55. Аудит кредитных операций	41
56. Аудит финансовых вложений и операций с ценными бумагами	41
57. Аудит операций с основными средствами	41
58. Аудит операций с нематериальными активами	43
59. Аудит издержек производства	43
60. Аудит финансовых результатов	43
61. Оценка Финансового состояния, платеже- и кредитоспособности организации	45
62. Аудит Пенсионного фонда РФ	45
63. Аудит федерального дорожного фонда	45
64. Аудит Федерального фонда обязательного медицинского страхования	47
65. Аудит фонда социального страхования	47
66. Аудит акционерного общества	47
67. Аудит инвестиционного фонда	49
68. Аудит малых экономических субъектов	49
69. Аудит негосударственных пенсионных фондов	49
70. Аудит общества с ограниченной ответственностью	51
71. Аудит организаций жилищно-коммунального хозяйства	51
72. Аудит организаций уголовно-исполнительной системы	51
73. Аудит при проведении лотереи	53
74. Аудит производственных кооперативов	53
75. Аудит с применением компьютера	53
76. Аудит сельскохозяйственных кооперативов	55
77. Аудит унитарных предприятий	55
78. Налоговый аудит	55
79. Роль финансового анализа в аудиторской деятельности	57
80. Прогноз финансового положения и его оценка	57
81. Особенности организации и аналитических процедур внутреннего аудита	57
82. Внутренний аудит как способ контроля за деятельностью менеджера со стороны акционеров	59
83. Отличие внешнего аудита от ревизии	59
84. Отличие внешнего аудита от внутреннего аудита	59
85. Независимость аудиторов	61
86. Взаимоотношения внутренних аудиторов с аудиторскими фирмами	61
87. Использование работы другого аудитора	61
88. Взаимодействие аудитора с налоговыми органами	63
89. Государственное регулирование аудиторской деятельности	63
90. Общественное регулирование аудиторской деятельности	63

1. ВОЗНИКНОВЕНИЕ АУДИТА

Профессия аудитора известна с глубокой древности. Примерно в 200 г. до н. э. квесторы, т. е. должностные лица, ведавшие финансовыми и судебными делами Римской империи, осуществляли контроль за государственными бухгалтерами на местах. Отчеты квесторов направлялись в Рим и выслушивались экзаменатором. Такая практика и дала термин «аудитор», от латинского «слушать».

В 1631 г. из Голландии в Плимут (штат Массачусетс, США) был послан бухгалтер для выяснения причин возрастающей задолженности колонии. Это считается первой аудиторской проверкой в Америке. Однако законодательной родиной аудита считается Великобритания, где с 1844 г. выходит серия законов о компании.

(1) В соответствии с этими законами компании были обязаны не реже одного раза в год приглашать специального профессионала для проверки бухгалтерских счетов и отчета о прибылях для последующего доклада на собрании акционеров.

Закон об обязательном аудите в Великобритании принят в 1862 г., во Франции - в 1867 г., а в США - после Великой депрессии, в 1937 г. В настоящее время практически во всех странах мира с рыночной экономикой функционирует общественный институт дипломированных аудиторов со специфической организационно-правовой инфраструктурой.

В России звание аудитора введено Петром I. Аудитор совмещал отдельные обязанности прокурора, делопроизводителя и секретаря. Аудиторов в России называли присяжными бухгалтерами. Три попытки организации института аудита в 1889, 1912 и 1928 гг. по разным причинам оказывались безуспешными.

2. СУЩНОСТЬ АУДИТА

Аудит в западной теории и практике принято считать процессом, посредством которого независимый работник накапливает и оценивает свидетельство об информации, поддающейся количественной оценке и относящейся к специфической хозяйственной системе, чтобы определить и выразить в своем заключении степень соответствия этой информации установленным критериям.

Основа аудиторского контроля - взаимная заинтересованность государства, администрации предприятий и их владельцев в достоверности учета и отчетности. В условиях плановой экономики потребность в независимом финансовом контроле в России не возникла. Его вполне заменяла система ведомственного и вневедомственного контроля, направленная на выявление нарушений и злоупотреблений в финансово-хозяйственной деятельности предприятий, ошибок и отступлений в отчетности, нахождение и наказание виновных.

Развитие рыночных отношений обуславливает необходимость принятия большого количества новых нормативных документов бухгалтерского учета и отчетности, налогообложения и порядка формирования себестоимости продукции. В связи с этим появились первые нарушения в соблюдении требований нормативных документов, относящихся к хозяйственной деятельности предприятия.

Органы, на которые возлагались обязанности по оказанию помощи предприятиям в правильности применения тех или иных законодательных актов, сами, в силу их малочисленности и перегруженности работой, оказались не готовы к такой работе. В связи с этим возникает необходимость создания новой формы контроля за деятельностью предприятий, который

3. ВИДЫ АУДИТА

Аудит по отношению к аудируемой организации:

- 1) **внешний** - оценка системы отчетности, проверка и оценка активов и пассивов организации, тестирование существующей системы внутреннего контроля;
- 2) **внутренний** - организованная экономическим субъектом, действующая в интересах его руководства или собственников, регламентированная внутренними документами система контроля за соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля.

Виды аудита по решаемым задачам:

- 1) управленческий, или производственный, аудит;
- 2) аудит хозяйственной деятельности;
- 3) аудит на соответствие требованиям;
- 4) аудит финансовой отчетности;
- 5) специальный аудит.

Задачи **управленческого или производственного аудита** - проверка и совершенствование организации и управления предприятием, качественных сторон производственной деятельности, оценка эффективности производства и финансовых вложений, производительности.

Аудит хозяйственной деятельности - объективное обследование и всесторонний анализ определенных видов деятельности.

Аудит на соответствие требованиям - анализ определенной финансовой или хозяйственной деятельности субъекта в целях определения ее соответствия предписанным условиям, правилам или законам.

Аудит финансовой отчетности - проверка отчетности субъекта с целью вынесения заключения о соответствии ее установленным критериям и общепринятым правилам бухгалтерского учета.

Специальный аудит - это проверка конкретных вопросов в деятельности хозяйствующего субъекта, соблюдения определенных процедур, норм и правил; ее цель - подтвердить законность, добросовестность и эффективность деятельности управляющих, правильность составления налоговой отчетности, использование социальных фондов.

Виды аудита по степени знакомства с аудируемой организацией:

1) **первоначальный аудит** проводится аудитором для конкретного клиента впервые. Это существенно увеличивает риск и трудоемкость аудита, так как аудиторы не располагают необходимой информацией об особенностях деятельности клиента, его системе внутреннего контроля;

2) **согласованный аудит** осуществляется аудитором повторно или регулярно и поэтому основан на знании специфики клиента, его плюсов и минусов в организации бухгалтерского учета.

Виды аудита по стадиям развития.

1) **подтверждающий аудит** - проверка и подтверждение достоверности бухгалтерских документов и отчетности;

2) **системно-ориентированный аудит** - аудиторская экспертиза на основе анализа системы внутреннего контроля;

3) **аудит, базирующийся на риске** - концентрация аудиторской работы в областях с низким риском.

Виды аудита по обязательности проведения:

1) **обязательная аудиторская проверка** проводится в случаях, установленных законодательством или по поручению государственных органов. Объем и порядок проведения обязательного аудита регламентируются законодательными нормами;

2) **инициативный аудит** осуществляется по решению экономического субъекта на основе договора с аудитором (аудиторской фирмой). Характер и масштабы такой проверки определяет клиент.

включал бы в себя консультирование по вопросам организации и ведения бухгалтерского учета, правильности исчисления налогов, правовой позиции и другие виды услуг.

Собственники, и прежде всего коллективные собственники, а также кредиторы не могут самостоятельно убедиться в том, что все многочисленные операции предприятия законны и правильно отражены в отчетности. Так как они не имеют доступа к учетным записям, соответствующего опыта, то обычно нуждаются в услугах аудиторов. Независимое подтверждение информации о результатах деятельности предприятий и соблюдении ими законодательства необходимо государству для принятия решений в области экономики и налогообложения.

Аудиторские проверки необходимы государственным органам, судам, прокурорам и следователям для подтверждения интересующей их финансовой отчетности.

Понятие аудита намного шире, чем ревизии или другие формы контроля, так как включает в себя не только проверку достоверности финансовых показателей, но и разработку предположений по улучшению хозяйственной деятельности предприятий с целью рационализации расходов и оптимизации налогов. Понятие аудиторской деятельности определяется Законом об аудиторской деятельности в РФ.

Аудит представляет собой предпринимательскую деятельность аудиторов по осуществлению независимых вневедомственных проверок бухгалтерской или финансовой отчетности, платежно-расчетной документации отдельных хозяйственных операций, налоговых деклараций и других видов финансовых обязательств и требований экономических субъектов на договорной основе.

В условиях централизованного управления экономикой не возникало потребности в независимом финансовом контроле. Его вполне заменяла система ведомственного контроля, которая была направлена на выявление упущений и злоупотреблений в финансово-хозяйственной деятельности предприятий, выявление ошибок и наказание виновных.

В период перестройки в России стали создаваться совместные предприятия, страховые организации, инвестиционные фонды, созданные за счет взносов юридических и физических лиц. Учредителям стало рискованно полагаться на информацию о деятельности таких предприятий только с подачи их руководителей. Возникла потребность в независимом аудите.

Другими причинами, обусловившими возникновение аудита, можно назвать необходимость специальных знаний для проверки информации о работе предприятий, отсутствие доступа к информации и оценку качества финансовой отчетности.

Сегодня аудиторская деятельность представляет собой предпринимательскую деятельность по проведению независимых проверок бухгалтерской отчетности, финансовых обязательств и требований на договорной основе.

В настоящее время действует Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 07.08.2001 г. 119-ФЗ. До этого применялись Временные правила аудиторской деятельности в РФ, утвержденные Указом Президента РФ от 22.12.1993 г. №226/3.

Аудитор - квалифицированный специалист, аттестованный на право осуществления аудиторской деятельности в установленном законодательством порядке. Аудиторы должны обладать глубокими знаниями. Кроме того, к ним предъявляют и высокие моральные требования. В США считается, что аудитор по нравственным качествам занимает второе место после священника.

4. ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ АУДИТА

Основная цель аудиторской деятельности - установление достоверности бухгалтерской или финансовой отчетности экономических субъектов и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в РФ.

Для достижения основной цели и представления заключения аудитор изучает следующие вопросы:

- 1) общая приемлемость отчетности (соответствует ли отчетность в целом всем требованиям, предъявляемым к ней);
- 2) обоснованность (существуют ли основания для включения в отчетность указанных там сумм);
- 3) законченность (включены ли в отчетность все надлежащие суммы, в частности все ли активы и пассивы, принадлежащие компании);
- 4) оценка (все ли категории правильно оценены и безошибочно подсчитаны);
- 5) классификация (есть ли основание относить сумму на тот счет, на котором она записана);
- 6) разграничение (отнесены ли операции, проводимые незадолго до даты составления баланса или непосредственно после нее, к тому периоду, в котором были проведены);
- 7) аккуратность (соответствует ли сумма отдельных операций данным, приведенным в книгах и журналах, соответствуют ли итоговые суммы данным, приведенным в Главной книге);
- 8) раскрытие (все ли категории занесены в финансовую отчетность и правильно ли отражены в отчетах и приложениях книг).

Смысл целей аудита заключается в создании структуры, которая помогла бы аудитору собрать нужное количество актуальных свидетельств, а затем решить, какие именно фактические данные необходимо собирать ввиду конкретных обстоятельств, при которых проводится аудит. Цели остаются одними и теми же

5. АИЕСТАЦИЯ АУДИТОРА

Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности (далее - аттестация) - проверка квалификации физических лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью. Аттестация осуществляется в форме квалификационного экзамена. Лицам, успешно сдавшим квалификационный экзамен, выдается квалификационный аттестат аудитора. Квалификационный аттестат аудитора выдается без ограничения срока его действия.

Квалификационные экзамены на право заниматься аудиторской деятельностью проводятся в учебно-методических центрах (центрах по аттестации аудиторов), определяемых Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации.

Лицензирование аудиторской деятельности, в том числе порядок выдачи, приостановления и аннулирования лицензии, осуществляется в соответствии с законодательством Российской Федерации о лицензировании отдельных видов деятельности.

Претендент может быть допущен к аттестации при наличии у него диплома об экономическом или юридическом (высшем или среднем специальном) образовании, стаже работы не менее трех лет из последних пяти в качестве аудитора; специалиста аудиторской организации, экономиста, ревизора, руководителя предприятия, научного работника или преподавателя по экономическому профилю.

К аттестации не допускаются лица, осужденные приговором суда с лишением права занятия определенной должностей или работы в определенной области.

Плата за проведение аттестации определена в 20-кратном размере установленной законодательством Российской Федерации минимальной месячной опла-

ты труда.

6. АККРЕДИТАЦИЯ

Аудиторское объединение, изъявившее желание получить аккредитацию, должно отвечать следующим обязательным условиям и требованиям:

- 1) наличие в составе объединения не менее 1000 аттестованных аудиторов и не менее 100 аудиторских организаций, выполняющих уставные требования данного профессионального объединения;
- 2) наличие у объединения соответствующих рабочих органов для эффективного исполнения функций, возложенных на аккредитованные профессиональные аудиторские объединения;
- 3) наличие у объединения обязательных для своих членов правил аудиторской деятельности и Кодекса профессиональной этики;
- 4) наличие разработанной системы контроля за соблюдением членами объединения установленных правил аудиторской деятельности и профессиональной этики, за качеством аудита членов объединения, а также осуществление мероприятий по ее практическому применению.

Для прохождения процедуры аккредитации объединение подает заявление и необходимые сопроводительные документы.

Решение об аккредитации принимается Минфином России в течение одного месяца с даты поступления полного комплекта документов, издается приказ Минфина России, после чего объединению в течение 5 рабочих дней направляется письмо с копией приказа.

При отказе в аккредитации Минфин России обязан в течение 5 рабочих дней со дня принятия решения об отказе направить письменное уведомление, составленное в произвольной форме, с указанием причин, послуживших основанием для принятия такого решения.

Минфин России вправе отказать объединению в аккредитации в случае непредставления каких-либо документов, а также если:

- 1) объединение не соответствует установленным критериям и требованиям;
- 2) объединение отказалось дать письменные разъяснения положений заявления на аккредитацию и прилагаемых к нему документов;
- 3) объединение предоставило о себе и своей деятельности недостоверную информацию;
- 4) если более половины членов объединения, указанных в перечнях аудиторов и аудиторских организаций, являются членами иного, ранее подавшего заявление на аккредитацию и аккредитованного объединения.

Официальным документом является свидетельство об аккредитации. Свидетельство об аккредитации подлежит обязательной регистрации в реестре Минфина России и должно быть оформлено в течение 10 дней со дня принятия решения об аккредитации объединения. Аккредитация осуществляется на срок три года при соблюдении ее условий.

Аккредитованные профессиональные аудиторские объединения имеют право:

- 1) участвовать через своих представителей в работе Совета по аудиторской деятельности при Минфине России;
- 2) осуществлять иные функции, определенные по согласованию с Минфином России.

Обязаны:

- 1) соблюдать законодательство РФ;
- 2) представлять Минфину России документацию, отчеты, информацию об изменениях, не разглашая конфиденциальную информацию;
- 3) разрабатывать проекты экзаменационных материалов в соответствии с аттестационными требованиями Минфина России для аттестации претендентов на получение квалификационного аттестата аудитора.

Каждый аудитор, имеющий квалификационный аттестат, обязан в течение каждого календарного года, начиная с года, следующего за годом получения аттестата, проходить обучение по программам повышения квалификации, утверждаемым уполномоченным федеральным органом. Обучение по программам повышения квалификации осуществляется лицами, имеющими лицензию на осуществление образовательной деятельности.

Датой получения аудиторской организацией или индивидуальным аудитором лицензии на осуществление аудиторской деятельности считается дата принятия решения о выдаче соответствующей лицензии.

Если в соответствии с законодательством Российской Федерации оказание отдельных видов сопутствующих аудиту услуг требует получения соответствующей лицензии, аудиторские организации и индивидуальные аудиторы не вправе оказывать такие услуги без получения соответствующей лицензии.

Расходование средств, перечисленных Министерством финансов Российской Федерации для подготовки и проведения квалификационных экзаменов, осуществляется по сметам расходов, утверждаемым образовательными учреждениями, в структуре или с участием которых созданы учебно-методические центры.

Сметы расходов составляются образовательными учреждениями из расчета 1000 руб. на одного претендента, допущенного к письменно-устной работе по экзаменационным билетам и принимающего в ней участие.

Успешно сдавшие квалификационные экзамены получают аттестат аудитора единого образца. Если аудитор в течение двух лет с момента получения аттестата не приступил к аудиторской деятельности, аттестат утрачивает силу.

при разных проверках, но фактические данные будут различны в зависимости от обстоятельств.

Цели аудита:

- 1) степень общеприемлемости;
- 2) правильное включение сумм;
- 3) завершенность;
- 4) право собственности (по включенным суммам);
- 5) оценка;
- 6) правильность корреспонденции и отражения сумм на счетах;
- 7) разграничение (хозяйственные операции, близкие к дате баланса, следует учитывать за соответствующий период);
- 8) арифметическая точность (отдельные статьи баланса соответствуют итогам в учетных регистрах и Главной книге);
- 9) раскрытие (правильность отражения счетов и относящихся к ним фактов данных отчетности).

Задача аудита состоит:

- 1) в оценке уровня бухучета, квалификации учетных кадров, качества обработки информации (особенно первичной документации), правильности и законности совершения бухгалтерских записей;
- 2) в оказании помощи предприятиям путем рекомендаций по устранению недостатков, особенно тех нарушений, которые непосредственно повлияли на финансовые результаты, сказались на достоверности показателей отчетности;
- 3) в необходимости оценки не только прошлых фактов и существующих в данный момент положений, но и ориентировании руководства проверяемой организации на будущие события, которые способны повлиять на хозяйственную деятельность и конечный результат.

В последнее время в деятельности аудиторов появилась еще одна очень важная функция - это оказание помощи предприятиям в защите их интересов в налоговых органах и арбитражных судах.

7. ЛИЦЕНЗИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Для занятия аудиторской деятельностью аудиторская фирма (аудитор) должна получить лицензию. Лицензирование аудиторской деятельности производится с целью обеспечения государственного контроля за соблюдением требований законодательства РФ, предъявляемых к аудиторской деятельности.

Лицензии выдаются по следующим направлениям аудиторской деятельности:

- 1) банковский аудит;
- 2) аудит страховых организаций;
- 3) аудит бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов;
- 4) общий аудит (иных экономических субъектов).

CO Порядок лицензирования определен Правительством РФ по представлению Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте РФ. Комиссия выдает генеральные лицензии государственным органам - Минфину и ЦБ РФ. Их Центральные аттестационно-лицензионные аудиторские комиссии (ЦАЛАК) выдают лицензии единого образца аудиторским фирмам и аудиторам. Лицензия выдается сроком на 1-5 лет после представления необходимых документов и уплаты сбора для аудиторских фирм в сумме 150, а для аудиторов, зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей, - в сумме 50 МРОТ в расчете на год.

Лицензия может быть аннулирована в случаях:

- 1) обнаружения факта представления аудитором недостоверных сведений;
- 2) осуществления аудитором деятельности, не предусмотренной выданной ему лицензией;
- 3) предоставления аудитором сведений, полученных им в ходе проверки, третьим лицам без разрешения собственника (руководителя) экономического субъекта;

8. ОБРАЗОВАНИЕ И КВАЛИФИКАЦИЯ АУДИТОРОВ

большая ответственность аудитора, высокий общественный рейтинг его профессиональной деятельности обуславливают необходимость широкой эрудиции как по специальным базовым дисциплинам, так и в вопросах общей культуры. Важность знаний аудитора и требования к ним подчеркнуты в правиле (стандарте) аудиторской деятельности «Образование аудитора». Оно разработано с целью регламентации требований к образованию аудитора и установления перечня документов, их подтверждающих. В стандарте установлены минимальные требования, которые являются обязательными для допуска претендентов к квалификационному экзамену на получение аттестата на право осуществления аудита, предусматривающего подготовку официального аудиторского заключения.

Основные требования к образованию аудитора.

Элементами образования являются:

- 1) базовое образование;
- 2) практический опыт;
- 3) специальное профессиональное образование;
- 4) свободное владение деловым русским языком.

Базовое образование включает в соответствии с законодательством:

- 1) высшее экономическое или юридическое образование, полученное в учебном учреждении России, имеющем государственную аккредитацию, либо полученное в учебном учреждении иностранного государства, дипломы которого имеют юридическую силу в Российской Федерации;
- 2) среднее специальное экономическое образование, полученное в учебном учреждении России, имеющем государственную аккредитацию.

Практический опыт работы определяется стажем работы не менее трех из последних пяти лет в качестве: 1) руководителя, аудитора или специалиста аудиторской организации;

9. ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ АУДИТА

Вся документация аудитора, подготавливаемая перед началом и в ходе проверки, относится к рабочим бумагам и помогает при планировании и выполнении аудита, контроле и обзоре аудиторской работы, она становится доказательством аудиторской работы.

Аудиторы собирают:

- 1) информацию об организационной структуре предприятия;
 - 2) выдержки из юридических документов, соглашений и собраний или их копии;
 - 3) Обоснование процесса планирования аудита на данном предприятии;
 - 4) информацию о результатах изучения и оценки системы учета и внутреннего контроля (в форме описаний, документов и т. п.);
 - 5) анализы сделок и остатков по счетам;
 - 6) информацию о том, кто и когда выполнил аудиторские процедуры;
 - 7) заключения, разъяснения, представленные аудитором, касающиеся наиболее важных аспектов аудита;
 - 8) копии финансовой отчетности за предыдущие отчетные периоды, а также аудиторских заключений, справок, актов по этой отчетности.
- Рабочие бумаги аудитора хранятся в папках - так называемых досье на клиента. Досье разделяют на:
- 1) **текущее досье** (содержит документы и материалы, собранные в ходе аудиторской проверки, определение вопросов и проблем, перенесенных из предыдущего аудита, а также тех, на которые следует обратить внимание в последующем аудите);
 - 2) **постоянное досье** (содержит информацию, важную для аудита на протяжении длительного времени. К ней относятся:
 - a) организационная информация, установленная законом: данные об акционерах; данные о директо-

- рах; данные о секретаре, местонахождении органа управления делами, копии устава, учредительного договора, свидетельства о регистрации;
- б) информация о предприятии и его деятельности; история предприятия; сводка прошлых результатов; описание особенностей бухучета и внутреннего контроля; схемы организации управления; схемы последовательности операций;
- в) подробности договора о сотрудничестве: копии договора о проведении аудиторской проверки и выполнении других работ; подробности особых требований к аудиту; подробности неаудиторских услуг;
- г) информация для аудита: контакты клиента; банковская информация; информация о юристах; основной аудиторский персонал; адреса мест проведения аудита;
- д) важные соглашения: торговые договоры; договоры о продаже в рассрочку или аренде; договоры о ссудах;
- е) особенности налогообложения клиента;
- 3) **специальные досье** аудиторские фирмы открывают в зависимости от обстоятельств и включают в них: подшивки корреспонденции; специальные постановления, указы; налоговую документацию; данные по соблюдению законодательства и т.п.
- Рабочие бумаги остаются собственностью аудитора. Аудитор вправе на основе рабочих бумаг составлять справки, однако они не могут подменять бухгалтерские записи клиента.
- Аудитор должен продумать способ хранения рабочих бумаг, так как информация о клиенте конфиденциальна и разглашению не подлежит. Обычно досье на клиентов хранятся в специальном помещении аудиторской фирмы. Срок хранения рабочих бумаг определяется самим аудитором на основе возможных юридических или профессиональных последствий.

- 2) бухгалтера;
- 3) экономиста;
- 4) ревизора;
- 5) научного работника или преподавателя по экономическому профилю.

В стаж засчитывается работа на вышеуказанных должностях в штате организации, по совместительству или в качестве индивидуального предпринимателя. Стаж работы по совместительству определяется с учетом фактически отработанного времени в пересчете на целые рабочие дни.

Специальное профессиональное образование включает обучение с отрывом или без отрыва от производства в определенных учебно-методических центрах и организациях по обучению и переподготовке аудиторов (УМЦ) и стажировку в аудиторской фирме.

Специальное образование организуется в следующих формах обучения:

- 1) очная с отрывом от производства;
- 2) очная без отрыва от производства;
- 3) очно-заочная.

Перечень учебных дисциплин, программы и продолжительность по формам обучения утверждаются центральными аттестационно-лицензионными аудиторскими комиссиями (ЦАЛАК) Министерства финансов РФ и Центробанка РФ.

Программы по изучению учебных дисциплин включают лекции, практические занятия по вопросам применения правовых нормативных актов, аудиторских правил (стандартов) и процедур, деловые игры, семинары, написание рефератов, лабораторные занятия в компьютерных классах и другие виды учебной работы. Продолжительность специального профессионального образования определяется в зависимости от базового образования и практического опыта работы.

- 4) лишения аудитора права занимать определенные должности;
- 5) неоднократного неквалифицированного проведения аудиторских проверок и оказания аудиторских услуг;
- 6) умышленного сокрытия аудитором обстоятельств, исключающих возможность проведения проверки экономического субъекта.
- Правила деятельности независимых аудиторов:
- 1) свободный выбор аудитора хозяйствующим субъектом;
 - 2) договорные отношения между аудитором и клиентом, позволяющие аудитору выбирать клиента и быть независимым от указаний государственных органов;
 - 3) возможность отказать клиенту в выдаче аудиторского заключения до устранения отмеченных в ходе проверки недостатков;
 - 4) невозможность проведения проверки при родственных или деловых отношениях аудитора и клиента, превышающих рамки договора на оказание аудиторских услуг;
 - 5) запрещение аудиторам заниматься любой другой коммерческой деятельностью, не связанной с оказанием аудиторских, консультационных и других услуг, разрешенных законодательством.
- Работа аудиторов постоянно усложняется в связи с часто меняющейся нормативной и законодательной базой. В современных условиях регулярно выходят новые законы, указы, постановления, инструкции, вносятся изменения и дополнения в ранее принятые нормативные документы, регламентирующие организацию бухучета и налогообложения предприятий, поэтому аудиторы должны располагать полным банком данных действующей нормативной информации, относящейся к особенностям деятельности проверяемого предприятия.

10. РОЛЬ АУДИТА В РАЗВИТИИ ФУНКЦИИ КОНТРОЛЯ В УСЛОВИЯХ РЫНОЧНОЙ ЭКОНОМИКИ

Современная отечественная экономика находится в процессе перехода к рыночным отношениям. Особенность перехода к рынку состоит в том, что он разворачивается в условиях глобальных переходных процессов. Поскольку переход к рыночной экономике России означает изменение развития страны, то характерной чертой этого процесса является неустойчивость существующей системы. В этих условиях важная роль отводится системе контроля, который призван корректировать процессы развития и становления рыночных отношений.

Основные виды и методы контроля, применяемые для осуществления финансового контроля и аудиторских проверок, можно классифицировать следующим образом:

- 1) государственный (осуществляется государственными органами контроля и управления, а также органами законодательной власти);
- 2) ведомственный (проводится министерствами, комитетами и другими органами государственного управления за деятельностью подведомственных им предприятий);
- 3) вневедомственный (осуществляется Департаментом государственного финансового контроля МФ РФ в отношении различных предприятий в виде ревизий);
- 4) внутрихозяйственный контроль за деятельностью филиалов, цехов, отделов и других внутрихозяйственных формирований (ведется на предприятиях их руководителями);
- 5) аудиторский контроль за деятельностью организаций (проводится аудиторскими фирмами, имеющими

11. АУДИТОРСКАЯ ОРГАНИЗАЦИЯ

Аудиторская организация - коммерческая организация, осуществляющая аудиторские проверки и оказывающая сопутствующие аудиту услуги. Она осуществляет свою деятельность по проведению аудита после получения лицензии на условиях и в порядке, предусмотренном Федеральным законом и законодательством о лицензировании отдельных видов деятельности.

Аудиторская организация может быть создана в любой организационно-правовой форме, за исключением открытого акционерного общества. Не менее 50 % кадрового состава аудиторской организации должны составлять граждане Российской Федерации, постоянно проживающие на территории Российской Федерации, а в случае, если руководителем аудиторской организации является иностранный гражданин, - не менее 75%.

При проведении аудиторской проверки аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе:

- 1) самостоятельно определять формы и методы проведения аудита;
- 2) проверять в полном объеме документацию, связанную с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица, а также фактическое наличие любого имущества, учтенного в этой документации;
- 3) получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения в устной и письменной формах по возникшим в ходе аудиторской проверки вопросам;
- 4) отказаться от проведения аудиторской проверки или от выражения своего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в аудиторском заключении в случаях:
 - а) непредставления аудируемым лицом всей необходимой документации;

12. ОБЪЕДИНЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Созданные в настоящее время объединения аудиторских фирм в основном решают **задачи**:

- 1) взаимодействия с государственными органами по вопросам регулирования аудиторской деятельности;
- 2) взаимодействия с государственными органами в целях сотрудничества по оказанию аудиторских услуг;
- 3) участия в разработке правил (стандартов) аудиторской деятельности и внедрении наиболее прогрессивных форм аудиторской техники;
- 4) повышения квалификации auditors;
- 5) организации мероприятий по обмену передовым опытом в области аудиторской деятельности;
- 6) практической помощи членам объединений.

Наибольшим авторитетом среди объединений auditors пользуются: ассоциация «Аудиторская палата России»; Российская коллегия auditors; Союз профессиональных аудиторских организаций; Ассоциация бухгалтеров и auditors «Содружество»; региональные аудиторские палаты.

Первой в нашей стране в 1989 г. была создана Ассоциация бухгалтеров и auditors «Содружество» (АБиАС), коллективными членами которой в настоящее время являются 12 ассоциаций бухгалтеров и auditors СНГ, более 100 юридических лиц, более 1000 индивидуальных членов, а с учетом членства региональных отделений - свыше 300 auditors и бухгалтеров.

Цели АБиАС:

- 1) участие в разработке нормативных актов по бухгалтеру и аудиту;
- 2) повышение престижа бухгалтерской профессии в управлении производством;
- 3) содействие развитию экономической науки в области бухгалтерского, экономического анализа и аудита;

4) совершенствование процесса подготовки и повышение квалификации профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

В 1992 г. в качестве общественного профессионального объединения зарегистрирована Российская коллегия аудиторов (РКА), членами которой являются физические лица.

Основные задачи РКА:

- 1) защита и представление интересов ее членов в государственных и общественных организациях;
- 2) изучение, обобщение и распространение опыта аудиторской деятельности;
- 3) содействие в организации научно-исследовательских работ в области аудита;
- 4) осуществление профессиональной подготовки и переподготовки аудиторов;
- 5) участие в создании системы правового регулирования аудиторской деятельности на территории РФ;
- 6) формирование и укрепление престижа профессии аудитора.

Большое внимание уделяется вопросам гармонизации российского бухучета и аудита с точки зрения международных стандартов. РКА издает свой журнал - «Вестник Российской коллегии аудиторов».

Ассоциация бухгалтеров и аудиторов России создана в 1991 г. и объединяет на добровольной основе специалистов, ученых, преподавателей в области бухучета, аудита, налогов и финансов, контрольно-ревизионной и аналитической деятельности.

Задачи Ассоциации:

- 1) содействие развитию экономической науки и внедрению в практику хозяйствования передового отечественного и зарубежного опыта бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита;
- 2) формирование нового экономического мышления;
- 3) оказание помощи членам Ассоциации в решении конкретных учетно-аналитических и аудиторских проблем;
- 4) повышение квалификации членов Ассоциации.

б) выявления в ходе аудиторской проверки обстоятельств, оказывающих либо могущих оказать существенное влияние на мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о степени достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица;

5) осуществлять иные права, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг и не противоречащие законодательству Российской Федерации и Федеральному закону.

При проведении аудиторской проверки аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны:

- 1) осуществлять аудиторскую проверку в соответствии с законодательством Российской Федерации и Федеральным законом;
- 2) предоставлять по требованию аудируемого лица необходимую информацию о требованиях законодательства Российской Федерации, касающихся проведения аудиторской проверки, а также о нормативных актах Российской Федерации, на которых основываются замечания и выводы аудиторской организации или индивидуального аудитора;
- 3) в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг, передать аудиторское заключение аудируемому лицу и (или) лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг;
- 4) обеспечивать сохранность документов, получаемых и составляемых в ходе аудиторской проверки, не разглашать их содержание без согласия аудируемого лица и (или) лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации;
- 5) исполнять иные обязанности, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации.

ми лицензию на право заниматься аудиторской деятельностью).

Аудит как форма контроля - довольно широкое понятие, Его функция заключается не только в проверке достоверности финансовых показателей, системы ведения бухгалтерского учета и отчетности, но и, что не менее важно, в разработке предложений по оптимизации хозяйственной деятельности, помощи предприятию в рационализации расходов и увеличении прибыли, а также оказании различного рода услуг. Его субъектами преимущественно являются предприятия и организации негосударственного сектора экономики.

А так как в условиях рыночной экономики удельный вес государственного сектора значительно меньше частного, то роль аудита становится понятна.

Именно частные предприятия в будущем должны составить тот необходимый фундамент, на котором будет базироваться вся система рыночных отношений. Контроль за деятельностью частного сектора, направление деятельности организаций этого сектора экономики в благоприятном для всей хозяйственной системы в целом направлении (или пресечение их деятельности) - вот задача многих контрольных структур государства, в том числе и аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Аудит представляет своего рода форму вневедомственного контроля, но он, кроме того, является независимым контролем. Круг пользователей результатами деятельности аудиторских фирм и индивидуальных аудиторов очень широк, в том числе и различные государственные органы. Роль и значение аудита по мере развития рыночных отношений постоянно возрастают и его место во всей системе контроля становится все заметнее. Задача государства заключается в создании благоприятных условий для функционирования и совершенствования аудиторской деятельности.

13. ОТЧЕТНОСТЬ АУДИТОРОВ И АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны обеспечивать сохранность сведений и документов, получаемых и составляемых ими при осуществлении аудиторской деятельности, и не вправе передавать указанные сведения и документы или их копии третьим лицам (в том числе налоговым и другим государственным органам). В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» лица, получившие доступ к сведениям, составляющим аудиторскую тайну, обязаны сохранять конфиденциальность в отношении таких сведений, а также не вправе разглашать содержание рабочей документации без письменного согласия организации или индивидуальных предпринимателей, в отношении которых осуществляется аудит и оказываются сопутствующие аудиту услуги, за исключением случаев, предусмотренных федеральным законодательством.

Аудиторская организация и индивидуальные аудиторы вправе и по своему усмотрению совершать в отношении принадлежащей ей рабочей документации любые действия, не противоречащие закону.

В случае разглашения сведений, составляющих аудиторскую тайну, аудиторской организацией, индивидуальным аудитором, уполномоченным федеральным органом, а также иными лицами, получившими доступ к сведениям, составляющим аудиторскую тайну, на основании действующего законодательства РФ, аудируемое лицо или лицо, которому оказывались сопутствующие аудиту услуги, а также аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе потребовать от виновного лица возмещение причиненных убытков.

14. ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ АУДИТОРОВ И АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

При определении прав и обязанностей аудиторов и аудиторских организаций необходимо учитывать некоторые общие правовые, этические и иные принципы. К ним относятся ответственность за действия третьих лиц, благоразумие/экономическая целесообразность, исключение конфликта интересов и др.

Аудиторские организации имеют право проводить предварительное ознакомление с документами бухгалтерской отчетности лица, подлежащего аудиту, для принятия решения о заключении договора на проведение аудита. Игнорирование этого права приводит к возникновению неоправданно высоких аудиторских рисков в отношении клиентов, деятельность которых связана с большим количеством нарушений юридических и бухгалтерских норм. Это мешает адекватной оценке трудоемкости предстоящей работы и, соответственно, правильной оценке стоимости аудита.

Аудиторские организации имеют право получать у подлежащего аудиту лица (работников этого лица) устные и письменные разъяснения по возникшим в ходе аудиторской проверки вопросам и дополнительные сведения, необходимые для аудита. Наличие такого права у аудитора подтверждается действующим российским правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Разъяснения, предоставляемые руководством проверяемого экономического субъекта».

Аудитор имеет право получать по договору вознаграждение за фактически выполненную им работу, возмещение транспортных и командировочных расходов, расходы по оплате работы специалистов, привлеченных к проведению аудита, и другие фактически

✂ произведенные необходимые расходы. ✂

15. АУДИТОРСКАЯ ФИРМА В ФОРМЕ ЗАКРЫТОГО АКЦИОНЕРНОГО ОБЩЕСТВА

Акционерное общество - форма предприятия, средства которого образуются путем объединения вкладов через выпуск и продажу акций. Аудиторская организация тоже вправе иметь форму акционерного общества, только закрытого типа.

Для регистрации общества разрабатываются учредительные документы (устав). После регистрации акционерное общество приобретает права юридического лица и может начать выпуск акций. В уставном капитале аудиторской организации отражается доля каждого участника, получившего лицензию профессионального аудитора.

По регламенту уставной капитал, заявленный в учредительных документах, должен составлять не менее 1000-кратного минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законодательством (на дату государственной регистрации аудиторской организации).

Управление аудиторской организации в форме акционерного общества может иметь двух- или трехзвенную структуру. Двухзвенная структура включает общее собрание акционеров и правление. При трехзвенной структуре управления добавляется наблюдательный совет.

Эмитируемые акции распространяются среди членов аудиторской организации.

Преимущества аудиторской организации в форме закрытого акционерного общества перед другими организационно-экономическими формами заключаются в следующем:

- 1) распределение акций между рабочими превращает их в совладельцев предприятия, работающих на себя;

2) движение ценных бумаг порождает новые формы доходов;

3) увеличение самоконтроля за своей работой, постоянное повышение уровня квалификации и профессиональной пригодности каждого работника в едином коллективе аудиторской фирмы.

Рост профессионализма имеет только положительные моменты в принятии решений и повышении авторитета аудиторской организации.

В форме ЗАО аудиторская организация выполняет те же функции, что и в любой другой. Форма хозяйственной собственности призвана только повысить значимость данной фирмы, ее компетентность, устойчивость и стабильность. Следовательно, повышается степень качества проведения аудита.

Однако в реальной действительности не исключен вариант того, что участники аудиторской организации могут начать преследовать главной целью увеличение прибыли. Здесь необходимо четко осознавать и соблюдать сам характер деятельности, специфику работы аудита, профессиональные нормы морали, этики и ответственности.

В данных случаях роль координатора и регулятора аудиторской деятельности берет на себя государство в лице уполномоченного федерального государственного органа регулирования аудиторской деятельности в РФ, Департамента организации аудиторской деятельности в РФ и другие структуры.

Но все же статус закрытого акционерного общества аудиторской организации, как правило, несет положительные моменты работы аудиторской фирмы, выполняющей свое прямое предназначение в общей системе государственного финансового контроля - проведение качественных аудиторских проверок, оказание сопутствующих аудиту услуг.

Аудитор обязан: предоставлять лицу, подлежащему аудиту, исчерпывающую информацию не только о требованиях законодательства, касающихся проведения аудита, но и о правах и обязанностях сторон при осуществлении аудита, о законодательных и нормативных актах, действующих в РФ, на которых основываются замечания и выводы аудиторских организаций, изложенные в заключениях по итогам проведения аудита; соблюдать этику профессионального поведения.

Лица, подлежащие аудиту, имеют право:

1) самостоятельно выбирать аудитора при условии соблюдения сроков предоставления аудиторского заключения пользователям (соблюдение сроков является существенным условием, так как на практике его несоблюдение либо приводит к нарушению качества аудита, либо порождает трудно разрешимые конфликты между аудитором и аудируемым лицом);

2) информировать федеральный орган государственного регулирования аудиторской деятельности, центральные аттестационно-лицензионные аудиторские комиссии и соответствующие саморегулируемые профессиональные организации о случаях нарушения аудитором норм актов законодательства РФ об аудиторской деятельности, повлекших причинение ущерба лицам, подлежащим аудиту.

Перечень прав и обязанностей аудиторов и аудиторских организаций может быть расширен в правилах (стандартах) аудиторской деятельности, а также в условиях договоров на проведение аудиторских проверок, не противоречащих действующему законодательству РФ.

Находящиеся в распоряжении аудиторской организации документы, содержащие сведения об операциях аудируемых лиц и лиц, с которыми заключен договор оказания сопутствующих аудиту услуг, предоставляют исключительно по решению суда уполномоченным данным решением лицам или органам государственной власти РФ в случаях, предусмотренных законодательными актами РФ об их деятельности.

Результатом аудиторской проверки является заключение аудиторской фирмы (аудитора). К аудиторскому заключению прилагается бухгалтерская отчетность экономического субъекта, в отношении которого проводился аудит. Данная отчетность в целях идентификации помечается подписью аудитора либо специальным штампом аудиторской фирмы. По окончании аудита рабочая документация сдается для обязательного сохранения в архив аудиторской организации, где она хранится скомплектованной в папки («файлы»), заведенные для каждого аудита отдельно, и располагается по установленной в данной аудиторской фирме системе.

Сохранность, оформление и передачу ее в архив организует руководитель аудиторской фирмы или уполномоченное лицо. Документация хранится в архиве не менее 5 лет. Изъятие рабочей документации может проводиться только уполномоченными на то органами в случаях и порядке, установленном законодательством РФ. В случае пропажи или гибели рабочей документации назначается служебное расследование.

Отчетность в установленном и определенном объеме отчетности аудиторской организации представляется уполномоченному федеральному органу.

16. АУДИТОРСКАЯ ФИРМА В ФОРМЕ ООО

Общество с ограниченной ответственностью - это хозяйственное общество, учрежденное одним или несколькими лицами, уставной капитал которого разделен на доли определенных учредительными документами размеров.

Общество может заниматься любой неограниченной законодательством РФ деятельностью, в том числе и аудиторской. Для того чтобы осуществлять аудиторскую деятельность в форме общества с ограниченной ответственностью (далее ООО), необходимо получить лицензию.

Для получения лицензии соискатель лицензии представляет в лицензирующий орган следующие документы: заявление о выдаче лицензии с указанием вида деятельности, срока, в течение которого она будет осуществляться, наименования организационно-правовой формы, а именно ООО, и местонахождения организации; справка о постановке на учет в налоговом органе, справка банка, подтверждающая оплату уставного капитала аудиторской организации; сведения о руководителях аудиторской организации и другие, документы (включая нотариально заверенные копии квалификационных аттестатов аудиторов).

Все документы, представленные в лицензирующий орган для получения лицензии, принимаются по описи, копия которой направляется соискателю лицензии с отметкой о дате приема документов.

Основанием для отказа в выдаче лицензии является:

- 1) наличие в документах, представленных соискателем лицензии, недостоверной или искаженной информации.
- 2) несоответствие соискателя лицензии лицензионным требованиям.

17. НАПРАВЛЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ПРОВЕРОК

Порядок определения объема аудиторской проверки установлен федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Цель и основные принципы, связанные с аудитом бухгалтерской отчетности» (утв. постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 г. №696).

Аудиторская организация вправе самостоятельно принимать решения о видах, количестве и глубине проведения аудиторских процедур исходя из собранной информации о деятельности экономического субъекта. Рыночная экономика отличается большим разнообразием предприятий организационно-правовых форм хозяйствования, поэтому регламентировать все виды проверок невозможно. В таких случаях аудиторская организация руководствуется действующим законодательством в области аудиторской деятельности и сама разрабатывает планы проверок.

Аудиторская проверка включает в себя следующие основные направления:

- 1) изучение и оценка системы бухгалтерского учета клиента;
- 2) оценка эффективности системы внутреннего контроля;
- 3) проверка соблюдения нормативных актов при проведении аудита.

Налоговый аудит.

1. Аудитор или аудиторская организация в ходе аудиторской проверки обязаны достичь понимания системы бухгалтерского учета путем внимательного всестороннего изучения его организации и документооборота клиента, описать эту систему и проанализировать сильные и слабые стороны. При изучении системы бухгалтерского учета устанавливают ее соответствие дей-

18. ПОЛЬЗОВАТЕЛИ МАТЕРИАЛОВ АУДИТОРСКИХ ЗАКЛЮЧЕНИЙ

Любая аудиторская проверка обязательно сопровождается документированием, т. е. фиксированием получаемой информации в ходе аудита. В конце аудиторской проверки составляется аудиторское заключение, которое и представляет наибольший интерес для его потенциальных пользователей. Кроме того, большой объем во всем документообороте занимает аналитическая часть аудита.

Несмотря на то что аудиторская деятельность не является абсолютно закрытой, тем не менее существуют определенные ограничения в пользовании материалов аудиторских заключений и другой финансовой документацией, накопленной аудиторской организацией в ходе своей работы. Необходимо учитывать следующие факты:

- 1) аудиторская организация вправе по своему усмотрению совершать в отношении принадлежащей ей рабочей документации любые действия, не противоречащие закону;
- 2) аудиторская организация не обязана предоставлять рабочую документацию экономическому субъекту, в отношении которого проводился аудит;
- 3) аудиторская организация не имеет права и не обязана предоставлять рабочую документацию другим лицам, включая налоговые и иные государственные органы, кроме случаев, прямо предусмотренных законодательством РФ.

Пользователями материалов аудиторских заключений, в частности по итогам проведения налогового аудита, могут быть следующие государственные органы:

- 1) Министерство РФ по налогам и сборам и его подразделения в РФ;
- 2) Государственный таможенный комитет РФ и его подразделения;

- 3) государственные органы исполнительной власти и исполнительные органы местного самоуправления;
 - 4) министерство финансов РФ, министерства финансов субъектов РФ;
 - 5) органы государственных внебюджетных фондов.
- Пользователями материалов аудиторских заключений могут быть непосредственно и сами проверяемые экономические субъекты.

Кроме того, результатами аудиторских проверок пользуются инвесторы и кредиторы, в поисках потенциальных клиентов или в целях собственной осведомленности перед работой с конкретной фирмой.

Результаты работ аудиторских фирм и аудиторов используют в своей работе менеджеры различных уровней управления, финансовые аналитики при составлении отчетов, различных информационных справочников, экономисты различных отраслей народного хозяйства.

Аудиторские фирмы и индивидуальные аудиторы представляют свою финансовую отчетность Уполномоченному федеральному органу государственного регулирования аудиторской деятельности в РФ.

Таким образом, круг пользователей материалов аудиторских заключений довольно широк, он не ограничивается бухгалтерскими службами и контрольными органами. Это объясняется полезностью сведений, содержащихся в аудиторских заключениях, их значимостью в работе многих государственных и финансовых структур. Этим во многом и объясняется огромная роль всей аудиторской деятельности и ее результатов во всей системе финансово-экономических отношений.

Пользователи материалов аудиторских заключений должны использовать информацию, соблюдая законодательство РФ.

существующим нормативным актам и адекватности масштабам деятельности экономического субъекта.

2. Оценка эффективности системы внутреннего контроля осуществляется в соответствии с правилами (стандартами) аудиторской деятельности «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита». Система внутреннего контроля может оцениваться как «высокая», «средняя», «низкая». Все этапы оценки системы внутреннего контроля фиксируются в рабочих документах аудитора.

3. Проверка соблюдения нормативных актов при проведении аудита предусматривает проверку соответствия всех существенных аспектов нормам финансовых и хозяйственных операций действующему законодательству для того, чтобы получить твердую уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений.

4. Проведение налогового аудита проводится с целью выражения мнения о степени достоверности и соответствия во всех существенных аспектах нормам, установленным законодательством, порядка формирования, отражения в учете и уплаты налогов и иных платежей в бюджеты различных уровней.

На предприятиях, которые применяют компьютерную обработку информации, производится проверка оценки учета среды компьютерной и информационной системы. Осуществляются специальные проверочные процедуры, позволяющие удостовериться, что все бухгалтерские операции должным образом автоматизируются и отражаются в учете своевременно и без ошибок.

При проверке системы компьютерной обработки данных аудиторская организация руководствуется правилом (стандартом) «Аудит в условиях компьютерной обработки данных».

Лицензирующий орган осуществляет надзор за деятельностью аудиторских организаций (проводит проверки деятельности, составляет по результатам проверок акты с указанием конкретных нарушений, выносит предупреждения).

Управление аудиторской организации в форме ООО может создаваться в виде двухзвенной структуры, высшим органом является собрание участников и подотчетного ему исполнительного органа. Но на практике, в отличие от других организаций в форме общества с ограниченной ответственностью, в аудиторских все участники могут заниматься одинаковым видом деятельности т. е. совместно проводить проверки.

Уставной капитал формируется в сумме не менее 100-кратного размера минимальной оплаты труда (на момент регистрации аудиторской фирмы).

Парадокс аудиторской фирмы в форме ООО заключается в том, что, являясь организацией данной формы собственности, она проводит внешний аудит (контроль деятельности) экономических субъектов в такой же организационно-правовой форме собственности.

В форме ООО аудиторская организация ничем не отличается от других форм относительно своей деятельности. Она проводит проверки таким же образом, имеет в своем штате профессиональных аудиторов, выполняющих свою непосредственную работу согласно уровню квалификации и специализации.

Аудит осуществляется по тем же основным направлениям, что и аудиторскими фирмами в форме ЗАО. Объем выполняемой работы зависит от количества сотрудников в штате, компетентности, опыта работы и времени функционирования фирмы на рынке аудиторских услуг.

19. ОТЛИЧИЕ АУДИТА ОТ ДРУГИХ ФОРМ ЭКОНОМИЧЕСКОГО КОНТРОЛЯ: РЕВИЗИИ, ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ, СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ

Отличие аудита от ревизии можно представить следующим образом:

- ^направленность деятельности в аудите: оценка хозяйственной жизни организации, выявление недостатков, а деятельность ревизии направлена на выявление и оценку недостатков для их искоренения.
- 2) аудит регулируется гражданским правом на основе договоров, ревизия - административным правом на основе законов, инструкций, приказов вышестоящих органов государства.
- 3) в аудите управленческие связи горизонтальные, добровольные, а при ревизии - вертикальные, в порядке назначения.
- 4) задачи аудита - способствовать укреплению платежеспособности, а задачами ревизии являются сохранение активов, профилактика злоупотреблений.
- 5) в аудите оплачивает услуги клиент или заказчик, а при ревизии платит государственный орган.
- 6) результаты аудиторской проверки: аудиторское заключение и рекомендации для клиента, результаты ревизии: акт ревизии, взыскания и указания.

Аудит отличается от государственного финансового контроля.

Задачами контроля являются проверка законности и правильности распределения финансовых средств государства и ведения бухгалтерского учета, правильности расчета и уплаты налогов. Субъектами государственного финансового контроля являются государственные органы и структуры, предприятия с государственным участием, организации, финансируемые из государственного бюджета. **Субъектами**

20. НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ И ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Аудиторская деятельность в России организуется с учетом опыта, сложившегося в мировой практике. Существует две основные концепции регулирования аудиторской деятельности: согласно первой концепции аудиторская деятельность строго регулируется централизованными органами, на которые возлагаются функции государственного контроля за аудиторской деятельностью (Австрия, Испания, Франция, Германия). Согласно другой концепции аудит ориентирован в основном на потребности акционеров, инвесторов, кредиторов и других экономических субъектов. Аудиторская деятельность в некотором роде саморегулируется и регулируется в основном общественными аудиторскими образованиями (США, Великобритания).

В России система нормативного регулирования аудиторской деятельности находится в стадии становления. Происходит процесс определения прав и обязанностей органов, регулирующих ее деятельность, определения роли и функций государственных и общественных аудиторских организаций.

1. В правовом плане ее можно выстроить в следующем порядке:

- 1) Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 119-ФЗ, от 07.08.2001 г. Он определяет место, цель и задачи аудита в финансово-экономической системе;
- 2) Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности. Постановлением Правительства РФ от 23.08.2002 г. № 696 утверждено 6 стандартов аудиторской деятельности.

Они определяют общие вопросы регулирования аудиторской деятельности, обязательные для всех объектов, устанавливают нормы аудиторских услуг;

21. ДОГОВОР ОБ ОКАЗАНИИ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ

В конце финансового года многие предприятия проводят аудиторскую проверку. Это вызвано необходимостью выполнять требование законодательства или стремлением организацией привести в порядок свою бухгалтерскую документацию перед сдачей годового отчета.

Для проведения аудиторской проверки заключается договор с аудиторской фирмой, которая оказывает огромный спектр консультационных и других видов услуг. Предприятие должно четко определить, какие именно услуги ему необходимы, и лишь после этого заключать договор с аудитором. Такой договор составляется даже в том случае, когда проверка проводится по поручению государственных органов.

Оформление договоров регулируется Правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Порядок заключения договоров на оказание аудиторских услуг».

Часто договоры на проведение аудиторской проверки относят к договорам подряда. Но это неверно, поскольку предметом договора подряда является достижение определенного результата работ, а предметом договора на проведение аудиторской проверки являются услуги как таковые. Статья 779 Гражданского кодекса РФ четко определяет, что аудиторские услуги оказываются в рамках договора возмездного оказания услуг. Таким он считается даже в том случае, если аудит проводится лишь для того, чтобы предприятие получило аудиторское заключение, без которого, например, невозможно сдать отчет в налоговую службу.

Остановив выбор на конкретной аудиторской фирме, предприятие должно направить письмо-приглашение. Согласно правилам Гражданского кодекса РФ

такое письмо, в котором одна фирма официально предлагает другой фирме заключить с ней договор, называется **офертой**. При этом в оферте должны быть указаны все наиболее значимые основные условия предполагаемого договора, в частности виды аудиторских услуг, которые желает получить предприятие, сроки проведения проверки и т. п.

Получив письмо-приглашение, аудиторская фирма принимает решение, будет она проводить проверку или нет. В случае положительного решения руководителю предприятия направляется письмо-обязательство, где сообщается о согласии на проведение аудиторской проверки.

О получении письма-обязательства предприятие должно проинформировать аудиторскую фирму и подтвердить свое согласие с ее условиями.

Подготовка договора начинается после предварительного ознакомления с деятельностью экономического субъекта и принятия решения о возможности оказания аудиторских услуг.

Этап подготовки договора включает в себя определение трудоемкости, стоимости и сроков оказания аудиторских услуг, потребности в привлечении сторонних консультантов и экспертов.

Договор на оказание аудиторских услуг может носить **разовый** или **долгосрочный** характер.

В случае повторного соглашения об оказании аудиторских услуг условия договора могут пересматриваться и должны оформляться в письменном виде.

Договор может быть заключен на длительный срок. Предметом такого договора могут выступать одновременно услуги по проведению аудита как такового, а также сопутствующие аудиту услуги.

3) внутренние стандарты профессиональных аудиторских объединений, а также нормативные акты министерств и ведомств, установленные правила организации аудиторской деятельности и проведения аудита применительно к конкретным отраслям. Регулируют особенности аудита по видам: общий, страховой, банковый. Например, Приказ Минфина РФ от 07.03.2002 г. № 47 «Об утверждении положения о Департаменте организации аудиторской деятельности Министерства финансов в РФ»;

4) внутренние стандарты аудиторской деятельности, которые разрабатывают аудиторские организации и индивидуальные аудиторы на базе федеральных стандартов и практики аудита. Такие стандарты определяют качество работы и престиж аудиторских фирм, используются при проведении аудита и сопутствующих аудиту услуг.

2. В организационном плане систему регулирования аудиторской деятельности можно представить следующим образом.

Министерство финансов РФ:

- 1) уполномоченный федеральный орган государственного регулирования аудиторской деятельности в РФ;
- 2) Совет по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе;
- 3) Департамент организации аудиторской деятельности VANA;
- 4) акредитированные профессиональные объединения;
- 5) аудиторские организации, индивидуальные аудиторы.

Отношения, возникающие при осуществлении аудиторской деятельности, могут регулироваться указами Президента РФ, которые не должны противоречить федеральному законодательству. Правительство РФ тоже вправе принимать постановления, содержащие нормы законодательства РФ об аудиторской деятельности.

аудита же, наоборот, выступают в основном предприятия и организации негосударственного сектора экономики.

Отличие аудита от судебно-бухгалтерской экспертизы состоит в том, что аудит - независимая проверка, а судебно-бухгалтерская экспертиза осуществляется по решению судебных органов. Особая специфичность судебно-бухгалтерской экспертизы заключается в ее процессуально-правовой форме, обеспечивающей получение источника доказательств в применении экспертных знаний в области бухгалтерского учета в ходе исследования совершенных хозяйственных операций.

Аудит существует независимо от наличия или отсутствия уголовного или гражданского дела, экспертиза не может существовать вне уголовного или арбитражного дела, поскольку представляет собой процессуально-правовую форму (правовую сторону данного вида экспертизы).

Аудитор может быть привлечен в качестве эксперта-бухгалтера при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы. Эксперт самостоятельно определяет методы исследования и несет ответственность за обоснованность своих выводов.

Законодательство РФ не предусматривает никаких ограничений для аудиторов-специалистов в выполнении функций эксперта-бухгалтера.

Главное отличие аудита от вышеперечисленных видов контроля заключается в том, что аудит обеспечивает не только проверку достоверности финансовых показателей, но и занимается разработкой предложений по оптимизации хозяйственной деятельности с целью рационализации расходов и увеличения прибыли, выступая в роли советника, консультанта (по вопросам ведения учета, налогообложения, обучения), помощника всех специалистов, занимающихся обработкой и использованием финансовой документации.

22. СТРУКТУРА ДОГОВОРА

Проставляются номер договора, место его заключения и дата. Перечисляются стороны договора, именуемые в дальнейшем Исполнитель и Заказчик. Основная часть нумеруется:

- 1) предмет договора;
- 2) права и обязанности исполнителя;
- 3) права и обязанности заказчика;
- 4) стоимость аудиторских услуг и порядок расчетов:
 - а) стоимость аудиторских услуг определяется по цене, устанавливаемой соглашением сторон;
 - б) стоимость аудиторских услуг по настоящему договору составляет (сумма цифрами и прописью), в том числе НДС 18 % (...);
 - в) оплату аудиторских услуг заказчик осуществляет на основании счета, выписываемого исполнителем;
 - г) порядок оплаты;
- 5) ответственность сторон, порядок разрешения споров:
 - а) каждая из сторон должна выполнять свои обязанности надлежащим образом, в соответствии с требованиями договора, а также оказывать другой стороне содействие в выполнении ее обязанностей;
 - б) в случае возникновения споров стороны примут все меры для их разрешения путем переговоров;
 - в) в случае, если согласие не будет достигнуто путем переговоров, все споры, разногласия и конфликты, возникающие в связи с исполнением договора, а также в случае его нарушения или расторжения будут разрешаться судом (указание конкретного судебного органа);
 - г) за неисполнение обязательств по настоящему договору заказчик и исполнитель несут имущественную ответственность в соответствии с действующим законодательством и условиями договора;
 - д) стороны освобождаются от ответственности за частичное или полное неисполнение обяза-

23. ОТЛИЧИЯ ДОГОВОРА ОБ ОКАЗАНИИ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ ОТ ДРУГИХ ДОГОВОРОВ

В договорах на проведение аудиторской проверки есть ряд особенностей.

Порядок исполнения договора.

В соответствии со ст. 780 ГК РФ исполнитель услуг должен оказать их лично. В договоре должно быть указано, что другая аудиторская фирма полностью не может проводить проверку. Для частичного привлечения на договорной основе дополнительных аудиторов необходимо согласие проверяемого предприятия.

Ответственность сторон по договору

По договору на проведение аудита заказчик (предприятие) несет ответственность за ту документацию, которую он представил для проверки. А аудитор отвечает за результаты проверки и свое мнение о ней.

Если документация, необходимая для проверки (или ее большая часть) отсутствует по причинам, происшедшим не по вине аудитора (в том числе и в результате пожара, наводнения и т. д.), то он имеет право представить предприятию отрицательное заключение или вовсе отказаться выразить свое мнение. Независимо на это, услуги аудитора должны быть оплачены в полном объеме, включая упущенную выгоду.

Конфиденциальность информации

Объем информации, которую предприятие может передать аудиторам, должен четко определяться договором. Конфиденциальные сведения рекомендуются выделять в отдельное приложение к договору, в котором должны быть указаны объем этих сведений и порядок их использования.

В ходе проверки аудиторы обязаны полно и безупречно соблюдать правила конфиденциальности всей

24. ПРЕДМЕТ ДОГОВОРА И ОБЯЗАННОСТИ СТОРОН

Предметом договора является необходимость:

- 1) в подготовке аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта за определенный договором период;
 - 2) в выполнении определенных договором видов услуг, сопутствующих аудиту.
- В обязанностях аудиторской организации** отражаются необходимость:
- 1) неукоснительного соблюдения при оказании аудиторских услуг требований законодательных актов Российской Федерации и других нормативных документов;
 - 2) самостоятельного определения форм и методов аудиторской проверки исходя из требований нормативных актов Российской Федерации, а также конкретных условий договора с экономическим субъектом;
 - 3) проверки любой документации экономического субъекта, необходимой для проведения аудита, а также получения разъяснений и дополнительных сведений по возникшим в ходе аудита вопросам;
 - 4) доступа в систему компьютерной обработки данных проверяемого экономического субъекта;
 - 5) получения по письменному запросу необходимой для осуществления аудиторской проверки информации от третьих лиц, в том числе при содействии государственных органов, поручивших проверку;
 - 6) отказа от проведения аудиторской проверки или отказа от выражения мнения о достоверности проверяемой отчетности в аудиторском заключении в случае непредставления проверяемым экономическим субъектом необходимой документации;
 - 7) обращения к стороннему консультанту или эксперту в случае появления такой необходимости;

- 8) привлечения к участию в проверке дополнительных аудиторов в связи со значительным объемом работы или какими-либо иными обстоятельствами, возникшими после заключения договора;
 - 9) квалифицированного проведения аудиторских проверок и оказания иных аудиторских услуг, соблюдения конфиденциальности полученной информации и коммерческой тайны;
 - 10) обеспечения сохранности документов, получаемых и составляемых в ходе аудиторской проверки, и неразглашения их содержания без согласия собственника экономического субъекта, за исключением случаев, предусмотренных законами РФ.
- В обязанности экономического субъекта** входит:
- 1) создание аудиторским организациям условий для своевременного и полного проведения проверок и оказания услуг;
 - 2) получение от аудиторских организаций информации о требованиях законодательства, касающихся проведения аудита, в том числе являющихся основаниями для аудиторских замечаний и выводов;
 - 3) обращение в орган, выдавший лицензию на осуществление аудиторской деятельности, с заявлением для проверки качества аудиторского заключения;
 - 4) оперативное устранение выявленных аудиторской проверкой нарушений порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности;
 - 5) воздержание от любых действий с целью ограничения круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудиторской проверки или оказании сопутствующих аудиту услуг;
 - 6) исключение давления на аудиторскую организацию в любой форме с целью изменения ее мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

информации, ставшей известной им в процессе проведения проверки. За нарушение правил о конфиденциальности информации и разглашение сведений, составляющих коммерческую тайну, аудиторская фирма может понести ответственность в виде возмещения моральных и материальных убытков или же может быть лишена лицензии.

Вопросы соблюдения прав интеллектуальной собственности

Под интеллектуальной собственностью понимаются прежде всего лицензионные программные продукты, используемые в процессе аудита.

Если аудиторы или сотрудники аудиторской фирмы работают на собственных технических средствах (например, на компьютерах типа ноут-бук), то ответственности перед владельцем прав на программные продукты не возникает. Подразумевается, что программные продукты приобретены аудиторской фирмой без нарушения авторских прав. Но часто, оказав услуги по составлению учета предприятия, аудиторская фирма оставляет на этом предприятии программные системы. И бухгалтерия использует их для ведения своего учета. Очевидно, что предприятие не приобретало ни продукт, ни право на его использование.

Или договором предусмотрено, что необходимыми техническими средствами обеспечивает аудиторское предприятие. В результате приобретенный им продукт остается у аудиторов и после проверки, и они используют его в работе, не имеющей отношения к этому предприятию. В этом случае также возникает нарушение прав на использование интеллектуальной собственности.

тельств по договору, если таковое явилось следствием обстоятельств непреодолимой силы, определяемых в соответствии с действующим законодательством;

- е) во всем, что не предусмотрено договором, стороны руководствуются действующим законодательством;
- 6) конфиденциальность:
 - а) объем не подлежащей разглашению информации определяется заказчиком и согласовывается с исполнителем отдельным приложением к договору;
 - б) стороны обязуются сохранять строгую конфиденциальность информации, полученной в ходе исполнения договора, и принять все возможные меры, чтобы предохранить полученную информацию от разглашения;
 - в) передача конфиденциальной информации третьим лицам, опубликование или иное разглашение такой информации могут осуществляться только с письменного согласия другой стороны независимо от причины прекращения действия договора;
 - г) ограничения относительно разглашения информации не относятся к общедоступной информации или информации, ставшей таковой не по вине сторон, а также к информации, ставшей известной стороне из иных источников до или после ее получения от другой стороны;
 - д) исполнитель не несет ответственности в случае передачи информации государственным органам, имеющим право ее затребовать в соответствии с законодательством РФ;
- 7) заключительные положения:
 - а) все дополнения и изменения к договору действительны лишь в том случае, если они совершены в письменной форме и подписаны уполномоченными на то лицами;
 - б) договор вступает в силу со дня его подписания;
- 8) срок действия договора и юридические адреса сторон.

25. ОПЛАТА УСЛУГ АУДИТОРА

Услуги аудитора недешевы. Плата зависит от числа бухгалтерских записей, времени, необходимого для проверки, состояния бухгалтерского учета. Так, при обороте компании в 1 млрд. долл. аудит будет стоить 20-30 тыс. долл. Более крупные компании платят в 2-4 раза больше. Один час работы аудитора стоит 200-600 долл., расценки зависят от квалификации специалиста и уровня сложности.

Потребность в аудиторах быстро растет. Если в СССР было около 40 тыс. предприятий, то в России в условиях рыночной экономики действует несколько сотен тысяч стабильно работающих компаний, которые нуждаются в аудиторском заключении. Услуги аудита дорожают.

В Москве аудит «нулевого» баланса стоит 2 тыс. долл. Проверка небольшой торговой компании будет стоить 3-5 тыс. долл. Аудит банков и крупных компаний оценивается десятками и сотнями тысяч долларов. Крупнейшая российская газодобывающая компания, заплатила за проверку аудиторской фирме с мировым именем чуть меньше 12 млн долл. Часовые ставки российских аудиторов сравнялись со ставками западных коллег.

Некоторые российские фирмы практикуют оплату услуг аудитора «черным налогом». В договоре указывается минимальная цена, по ней рассчитываются НДС и другие налоги, а остальная часть выплачивается наличными. Ряд фирм принимает за основу оплаты услуг аудитора ставки главного бухгалтера или финансового директора. Итак, при заключении договора необходимо определить стоимость услуг специалистов. Целесообразно принять за основу время, необходимое для проверки. На стадии переговоров надо определить «фронт» работ аудитора.

26. ОБЯЗАТЕЛЬСТВА СТОРОН ПРИ ОДНОСТОРОННЕМ ОТКАЗЕ ОТ ИСПОЛНЕНИЯ ДОГОВОРА

Отличительной чертой договора возмездного оказания аудиторских услуг является порядок его одностороннего расторжения.

Особенно важным является согласовать в договоре или письме-обязательстве условия проведения аудита, права и обязанности аудиторской организации и экономического субъекта. При этом следует руководствоваться требованиями правил (стандартов) аудиторской деятельности «Права и обязанности аудиторских организаций и проверяемых экономических субъектов», «Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита» и «Порядок заключения договоров на оказание аудиторских услуг». Рекомендуется привлечь внимание руководителей экономического субъекта к положениям п. 6.1 и 6.2 правила (стандарта) «Цели и основные принципы, связанные с аудитом бухгалтерской отчетности», где указано, что ответственность за подготовку, составление и своевременное представление достоверной бухгалтерской отчетности несет руководство экономического субъекта; в свою очередь аудиторская организация несет ответственность за формирование и выражение профессионального мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта во всех существующих отношениях.

В соответствии с Гражданским кодексом РФ в одностороннем порядке невозможно отказаться от принятия по договору обязательств. Это можно сделать только по обоюдному согласию сторон или через суд.

Однако договор на возмездное оказание услуг может быть расторгнут как заказчиком (проверяемым

27. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Изучение опыта, накопленного другими цивилизованными государствами, а также проводимая координация во всемирном масштабе с целью обеспечения единообразия аудиторской практики требуют знания Международных стандартов аудита (МСА). Они считаются наиболее универсальными и гибкими. Необходимость унификации аудиторских проверок обусловлена рядом факторов. Прежде всего на эволюцию стандартов аудита влияет создание Международных стандартов финансовой отчетности, обеспечивающих возможность применения общих подходов к аудиту. К этому же ведет увеличение числа и расширение деятельности транснациональных корпораций, использующих единые принципы ведения бухгалтерского учета во всех дочерних и зависимых предприятиях, расположенных в странах разных континентов. Развитие общепризнанных стандартов способствует также росту монополизма в сфере аудита и консультационных услуг. В настоящее время преобладающая доля этого рынка приходится на 10-11 крупнейших компаний. Важна роль Международных стандартов аудита в связи с тем, что они ограничивают возможность некачественной проверки. Стандарты аудита, являясь критерием качества оказанных услуг, позволяют клиентам и пользователям финансовой отчетности получить в определенной мере уверенность в том, что аудитор не подтвердит недостоверную информацию, а проверка проведена им добросовестно.

А разработкой стандартов аудита занимается ряд международных организаций и национальных ассоциаций аудиторов: Международная федерация бухгалтеров; органы ООН: Экономический и социальный

совет; Комиссия по ТНК; Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности ООН, Организация по экономическому сотрудничеству и развитию; Международный банк реконструкции и развития; Европейский союз; Комиссия по ценным бумагам и биржам; Американский институт присяжных бухгалтеров, национальные союзы профессиональных организаций других стран.

Большая часть российских Правил (стандартов) по принципам, на которых они базируются, и содержанию близка к МСА, а существующие различия связаны не с намеренным желанием отказаться от соблюдения МСА, а с особенностями действующего российского законодательства, уровнем развития отечественного аудита, другими объективными и субъективными причинами. Такие расхождения могут быть со временем устранены, и понятно, в каком направлении для этого следует менять российские регламентирующие документы.

МСА состоят из Международных стандартов проведения аудита и стандартов по оказанию сопутствующих услуг. Первая часть МСА включает в себя 29 стандартов, в которых изложены основы аудиторских процедур.

Основная проблема проведения в России аудита согласно МСА заключается не в отсутствии соответствующих национальных аудиторских стандартов или неудовлетворительном их содержании, а в необходимости создания надежного механизма, который обеспечил бы выполнение этих стандартов теми российскими аудиторскими организациями, которые выдают экономическим субъектам аудиторское заключение по результатам обязательного ежегодного аудита.

предприятием), так и исполнителем (аудиторской фирмой) в одностороннем порядке.

В ходе аудита экономических субъектов следует тщательно планировать работу, анализировать специфику деятельности данного субъекта, изучать системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Сотрудникам аудиторской организации необходимо оценить, позволяют ли системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля собрать аудиторские доказательств, необходимые для подготовки мнения аудитора.

Отказаться от услуг аудиторской фирмы в одностороннем порядке предприятие может только до наступления срока исполнения обязательств по договору.

Если проверяемое предприятие отказалось исполнять договор, оно должно оплатить аудиторской фирме фактически понесенные расходы. Если же от исполнения договора отказывается аудитор, он обязан полностью возместить убытки предприятию, включая реальный ущерб и упущенную выгоду.

Нетрудно предположить, что сумма, выставляемая к возмещению аудиторской фирме заказчиком в случае его отказа от обязательств по договору, существенно отличается от суммы, которую нужно уплатить аудиторской фирме при невозможности исполнить договор по вине предприятия. В последнем случае услуги аудитора оплачиваются в полном объеме, включая упущенную выгоду. О невозможности проведения аудиторской проверки по вине предприятия можно говорить лишь при наличии следующих обстоятельств: вины заказчика; наступления срока исполнения договора или когда невозможность исполнения договора стала очевидной до наступления этого срока.

1. Сколько папок с документами (кассовые, банковские документы, подотчетные суммы, договоры, контракты, грузовые таможенные декларации, накладные, бухгалтерские ведомости, разработочные таблицы, журналы-ордера. Главная книга, баланс и формы отчетности, статистическая отчетность, отчетность в налоговую инспекцию по налогам, отчетность в Пенсионный фонд РФ, Фонды обязательного медицинского страхования, фонд социального страхования РФ, Государственный фонд занятости населения РФ, различные справки и отчетность для банка и т. д.) предстоит проверить.

2. За сколько лет проводится проверка (проверка может быть за два года, поскольку по существующему положению предприятия с иностранными инвестициями при сдаче годового отчета обязаны приложить аудиторское заключение по отчету за предшествующий отчетному год и в течение следующего года - заключение за отчетный год).

3. Сколько специалистов необходимо привлечь. Цикл проверки обычно равен 2-4 неделям. На крупных предприятиях проверка может продолжаться и более месяца. При определении стоимости аудиторской проверки рекомендуется учитывать следующие моменты:

- 1) аудитор должен обосновать предлагаемую стоимость услуг;
- 2) полезен предварительный анализ рынка аудиторских услуг для определения разброса цен;
- 3) расходы на обязательную аудиторскую проверку надо закладывать в годовую смету расходов компании.

28. ОТЕЧЕСТВЕННЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Отечественные стандарты аудиторской деятельности определены в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» № 119-ФЗ (ст. 9).

1. Правила (стандарты) аудиторской деятельности (ПСАД) представляют собой единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности.

2. ПСАД подразделяются на: федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности, действующие в профессиональных аудиторских объединениях, правила (стандарты) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, в соответствии с Федеральным законом от 14.12.2001 г. № 164-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «Об аудиторской деятельности»».

3. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности утверждаются Правительством РФ.

4. Профессиональные аудиторские объединения вправе, если это предусмотрено их уставами, устанавливать для своих членов внутренние правила аудиторской деятельности, которые не могут противоречить федеральным ПСАД.

5. Аудиторские организации и индивидуальные предприниматели также вправе устанавливать собственные правила аудиторской деятельности, если они не противоречат федеральным ПСАД.

На основе перевода международных стандартов аудита были разработаны проекты первой группы новых федеральных ПСАД. В состав первой группы вошли следующие федеральные ПСАД:

- 1) цель и основные принципы аудита бухгалтерской отчетности;
- 2) документирование аудита;
- 3) планирование аудита;
- 4) существенность в аудите;

29. КАЧЕСТВО АУДИТА

Качество аудиторской проверки закладывается еще на этапе ее планирования, так как грамотно составленный план после предварительного знакомства с клиентской организацией - начало, фундамент квалифицированного ее проведения. Качество выполненной ее аудитором (аудиторской организацией) работы должно соответствовать условиям договора, а при отсутствии или неполноте условий договора - требованиям, предъявляемым к работе соответствующего рода. После этапа планирования наступает процесс проверки экономического субъекта, и только после прохождения всех этапов аудита можно сделать общее заключение о его качестве.

Основные требования, предъявляемые к аудиторской проверке.

1. Профессиональная компетентность аудиторов (принимая обязательство оказать определенные профессиональные услуги, аудитор должен быть уверен в своей компетентности в данной области, обладать достаточным объемом знаний и навыков, чтобы добросовестно выполнить свой долг).

2. Соблюдение общечеловеческих и профессиональных этических норм аудиторской деятельности в соответствии с принятым в 1996 г. Кодексом профессиональной этики аудиторов, безусловное соблюдение конфиденциальности всей информации, ставшей известной аудитору в процессе осуществления проверки. Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны обеспечивать сохранность сведений и документов, получаемых ими в ходе проверки, - они составляют аудиторскую тайну.

3. Своевременность выполнения работ по договору (в соответствии со ст. 708 ТК РФ) в договоре указы-

30. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ АУДИТОРА ЗА КАЧЕСТВО ПРОВЕДЕННОЙ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

Ответственность аудитора за качество оказываемых им аудиторских услуг определяется законодательством РФ. Основу его составляют:

- 1) Гражданский кодекс Российской Федерации (части первая, вторая и третья) (с изм. и доп. от 29.07.2004 г.);
- 2) Уголовный кодекс, принятый Федеральным законом от 13.06.96 № 64-ФЗ «О введении в действие Уголовного кодекса РФ»;
- 3) Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 119-ФЗ от 07.08.2001 г. В соответствии со ст. 2 п. 2 Закона отношения, возникающие при осуществлении аудиторской деятельности, могут регулироваться указами Президента РФ, Правительство РФ также вправе принимать постановления, содержащие нормы законодательства РФ об аудиторской деятельности (ст. 2 п. 3 ФЗ), тем самым повышать степень ответственности аудиторов и аудиторских организаций за осуществляемую ими профессиональную деятельность.

Ответственность может наступить:

- 1) перед клиентом (в связи с нарушением условий договора, гражданского законодательства или небрежности при оказании услуг);
- 2) перед третьими лицами;
- 3) уголовная ответственность;
- 4) ответственность в связи с соблюдением конфиденциальности.

Орган, выдавший лицензию на осуществление аудиторской деятельности, по инициативе заинтересованного экономического субъекта, по собственной инициативе или по поручению органа прокуратуры может назначить проверку качества выданного аудиторского заключения.

Ответственность может наступать в форме аннулирования лицензии, квалификационного аттестата, привлечения к уголовной ответственности. В случае некалифицированного проведения проверки, которая привела к убыткам для государства или для аудируемого лица, с аудитора (аудиторской организации) могут быть взысканы на основании решения суда и арбитражного суда понесенные убытки в полном объеме, расходы по проведению перепроверки, штраф.

Основание и порядок аннулирования квалификационного аттестата аудитора определены ст. 16 ФЗ «Об аудиторской деятельности» № 119-ФЗ от 07.08.2001 г. Квалификационный аттестат аудитора аннулируется в случаях, если:

- 1) установлен факт получения квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов;
- 2) установлен факт несоблюдения требований по сохранности аудиторской тайны;
- 3) установлен факт несоблюдения независимости аудиторов и аудиторских организаций;
- 4) установлен факт систематического нарушения аудитором при проведении аудита требований, установленных законом РФ;
- 5) аудитор нарушает требования о прохождении обучения по программам повышения квалификации.

В случае неоднократного (два и более раз) некалифицированного проведения аудиторских проверок аудитор или аудиторская фирма могут быть лишены лицензии. Решение об аннулировании квалификационного аттестата аудитора принимается уполномоченным федеральным органом государственного регулирования аудиторской деятельности в РФ.

Закон защищает потребителя аудита и сопутствующих услуг от недобросовестного аудитора. При проведении обязательного аудита аудиторская организация обязана страховать риск ответственности за нарушение договора.

ваются начальный и конечный сроки выполнения работы.

4. Неукоснительное соблюдение при осуществлении аудита требований действующего законодательства (Федерального закона «Об аудиторской деятельности», правил (стандартов) аудиторской деятельности и др.).

5. Сохранность документации. Если документация, изъятая у клиента, проверяется в помещениях аудиторской фирмы, то фирма берет на себя ответственность за ее сохранность.

6. Глубокий и всесторонний анализ хозяйственно-финансовой деятельности, оценка активов и пассивов предприятия.

7. Учет и соблюдение работы. Заказчик вправе в любое время проверять ход и качество работы, выполняемой исполнителем, не вмешиваясь в его деятельность (ст. 727 ГК РФ).

8. Квалифицированное проведение всех этапов проверки, включая оказание иных аудиторских услуг, основанных на современных методиках.

9. Честность, объективное рассмотрение всех возникающих ситуаций и реальных фактов, недопущение личной предвзятости. Качество аудита - довольно широкое понятие, и поэтому качественная аудиторская проверка служит показателем профессионализма той аудиторской организации, которая его проводила.

Аудиторская фирма несет ответственность за совершение проверки, и ее деятельность регулируется законодательством РФ. Определенная роль здесь отводится государственным органам (Уполномоченный федеральный орган государственного регулирования аудиторской деятельности в РФ, Департамент организации аудиторской деятельности в РФ и др.), на которые возложены функции защиты экономического субъекта от недобросовестного аудитора.

- 5) аудиторские доказательства;
- 6) аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- 7) оценка рисков и внутренний контроль;
- 8) внутрифирменный контроль качества работы аудита;
- 9) аффилированные лица;
- 10) события после отчетной даты;
- 11) применимость допущения непрерывности аудита; образование аудита.

Первые шесть из приведенных стандартов утверждены постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» (с изм. и доп. от 4.07.2003 г.).

Внутрифирменные аудиторские стандарты составляют важнейшую часть организационно-распорядительной документации и всей системы внутреннего контроля аудиторской организации.

Аудиторские внутрифирменные стандарты должны удовлетворять определенным требованиям:

- 1) целесообразности;
- 2) полноты и детализации;
- 3) единства терминологической базы;
- 4) преемственности и непротиворечивости.

Внутренние стандарты составляют определенные блоки, которые можно представить в следующем виде:

- 1) стандарты, определяющие структуру аудиторской организации, ее технологию;
- 2) стандарты расшифровывающие, дополняющие и уточняющие положения российских правил;
- 3) методики проведения аудиторских проверок по разделам и счетам бухгалтерского учета;
- 4) стандарты, определяющие организацию сопутствующих аудиторских услуг.

Наличие системы внутрифирменных стандартов и ее методологического сопровождения служит показателем профессионализма деятельности аудиторской организации. Они определяют качество работы и престиж аудиторской организации.

31. КОНТРОЛЬ ЗА КАЧЕСТВОМ РАБОТЫ АУДИТОРОВ

Контроль качества деятельности аудиторов сводится к соблюдению всех нормативно-законодательных актов, а также созданию внутрифирменных стандартов аудита. Следовательно, при проведении аудиторских проверок необходимо руководствоваться Законом об аудиторской деятельности, указами Президента, российскими аудиторскими стандартами, нормативными актами министерств и ведомств и внутрифирменными стандартами аудита.

В каждой аудиторской организации должна быть создана и поддерживаться внутрифирменная система контроля качества работы, для того чтобы проводимые этой организацией аудиторские проверки полностью соответствовали нормативным документам, регулирующим аудиторскую деятельность. Особенности системы контроля качества работы аудиторской фирмы, ее внутреннее содержание, затраты времени и ресурсов на ее функционирование зависят от размера аудиторской организации, ее специализации, организационной структуры, наличия филиалов и подразделений и их пространственной удаленности.

Система контроля качества работы аудиторов должна включать:

- 1) соблюдение независимости, честности, объективности, конфиденциальности и профессиональной этики;
- 2) укомплектование аудиторской организации профессиональными сотрудниками, обладающими знаниями, умениями и навыками, необходимыми для надлежащего выполнения ими своих обязанностей;
- 3) поручение аудиторских заданий профессиональным сотрудникам, квалификация которых соответствует особенностям этих заданий;
- 4) выполнение всех видов работ в ходе аудита на основе направляющих указаний, текущего контроля

32. ПРОФЕССИОНАЛЬНАЯ ЭТИКА АУДИТОРА

Этика аудитора описана в Кодексе, где определено, что цели бухгалтерской профессии состоят в выполнении работы в соответствии с самыми высокими стандартами профессионализма, в обеспечении самых лучших результатов работы и в целом в выполнении условия соблюдения общественных интересов. Для достижения этих целей необходимо соблюдение четырех основных требований:

- 1) достоверности. У общества существует потребность в достоверной информации и надежных системах подготовки и предоставления такой информации;
- 2) профессионализма. Существует потребность в людях, которые без сомнений могут быть признаны клиентами как специалисты в области бухгалтерского учета и смежных дисциплинах;
- 3) качества услуг. Необходима уверенность в том, что все услуги, предоставленные аудитором, соответствуют высшим стандартам качества;
- 4) доверия. Потребители аудиторских услуг должны быть уверены в существовании основ профессиональной этики, регулирующих предоставление таких услуг.

Для достижения целей бухгалтерской и аудиторской профессии аудиторы должны соблюдать ряд исходных условий и фундаментальных принципов: порядочность, объективность, профессиональная компетентность, конфиденциальность, профессиональное поведение.

Принцип независимости - один из важнейших в аудите. В Кодексе этики независимости аудитора уделено достаточно много внимания: «Принимая задание по составлению отчета, публично практикующие профессиональные бухгалтеры должны быть свободными от какой-либо заинтересованности, которая

33. ПЛАНИРОВАНИЕ И ПРОГРАММА АУДИТА

Планирование является начальным этапом проведения аудита. Оно включает в себя разработку аудиторской организацией общего плана аудита с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков проведения аудита, а также разработку аудиторской программы, определяющей объем, виды и последовательность осуществления аудиторских процедур, необходимых для формирования аудиторской организацией объективного и обоснованного мнения о бухгалтерской отчетности организации.

Аудиторская организация должна начать планировать аудит до написания письма-обязательства и до заключения договора с экономическим субъектом о проведении аудита.

Общий план должен служить руководством при осуществлении программы аудита. В общем плане аудиторская организация должна предусмотреть срок проведения аудита и составить график проведения аудита, подготовки отчета, аудиторского заключения. В общем плане аудиторская организация определяет способ проведения аудита на основании результатов предварительного анализа, оценки надежности системы внутреннего контроля, оценки рисков аудита. В случае решения провести выборочный аудит аудитор формирует аудиторскую выборку.

В общем плане рекомендуется предусмотреть:

- 1) формирование аудиторской группы, численность и квалификацию аудиторов, привлекаемых к проведению аудита;
- 2) распределение аудиторов по конкретным участкам аудита;
- 3) инструктирование всех членов команды об их обязанностях;

4) контроль руководителя за выполнением плана и качеством работы ассистентов аудитора и т. д.

Программа аудита является развитием общего плана аудита и представляет собой детальный перечень содержания аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита. Программа служит подробной инструкцией для ассистентов аудитора, а для руководителей аудиторской организации и аудиторской группы - одновременно и средством контроля качества работы. Аудиторскую программу следует составлять в виде программы тестов средств контроля и в виде программы аудиторских процедур по существу.

Программа тестов средств контроля - это перечень совокупности действий, предназначенных для сбора информации о функционировании системы внутреннего контроля и учета. Тесты помогают выявить существенные недостатки средств контроля экономического субъекта. Аудиторские процедуры по существу - это детальная проверка правильного отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам.

В зависимости от условий проведения аудита и результатов аудиторских процедур программа может пересматриваться. Причины и результаты изменений следует документировать.

Выводы аудитора по каждому разделу аудиторской программы, документально отраженные в рабочих документах, являются фактическим материалом для составления аудиторского отчета и аудиторского заключения. По окончании процесса планирования аудита общий план и программа аудита должны быть оформлены документально и завизированы в установленном порядке.

Подготовка и составление программы аудита регулируются правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Планирование аудита».

могла быть признана несовместимой с принципами порядочности, объективности и независимости».

В Кодексе особо рассматриваются проблемы, возникающие в том случае, когда аудитор оказывает клиенту услуги по расчетам налогов, налоговому планированию, налоговой оптимизации, налоговому аудиту и тому подобному, поскольку при оказании услуг такого рода аудитору нередко приходится отстаивать позицию клиента, стремящегося минимизировать налоговые выплаты, перед налоговыми или иными контролирующими органами.

В соответствии с Кодексом аудитор не должен одновременно принимать участие в каком-либо бизнесе, роде занятий или деятельности, которые наносят или могут нанести ущерб порядочности, объективности, независимости или хорошей репутации данной профессии и поэтому несовместимы с оказанием профессиональных услуг.

Весьма подробно рассмотрены в Кодексе проблемы, связанные с взаимоотношениями одной аудиторской организации с другими аудиторскими организациями. Речь идет об отношениях при переходе клиента от одного аудитора к другому или при одновременной работе нескольких аудиторских организаций с одним и тем же клиентом.

В Кодексе этики специально рассматриваются этические аспекты профессиональных бухгалтеров и аудиторов, которые являются сотрудниками организаций, предоставляющих бухгалтерские и аудиторские услуги, а также профессиональных бухгалтеров, работающих на коммерческих предприятиях различного профиля.

и проверки выполненной работы таким образом, чтобы это отвечало необходимым требованиям качества;

5) получение сотрудниками при недостатке опыта или знаний в конкретных обстоятельствах соответствующих консультаций как внутри аудиторских организаций, так и вне их;

6) разработку и применение в аудиторских организациях на постоянной основе процедуры подбора и отклонения клиентов; при этом должны приниматься во внимание как независимость аудиторской организации и ее возможность проводить аудит на высоком качественном уровне, так и репутация руководителей проверяемого или предполагаемого для будущей проверки экономического субъекта;

7) осуществление мероприятий по регулярным проверкам надежности и эффективности функционирования внутрифирменной системы контроля качества работы;

8) принятие необходимых мер в отношении сотрудников аудиторской организации в случаях невыполнения или ненадлежащего выполнения ими возложенных на них обязанностей.

Основные принципы и процедуры системы контроля качества работы аудиторской организации должны быть доведены до сведения каждого профессионального сотрудника такой организации.

Руководитель аудиторской организации обязан утвердить до начала аудита руководителя проверки, что должно быть отражено в общем плане аудита. Руководитель проверки обязан применять в ходе аудита те средства контроля качества работы, которые наилучшим образом подходят к данной конкретной аудиторской проверке.

Текущий контроль работы исполнителей аудиторской проверки включает элементы руководящих указаний и проверки выполненной работы.

34. ОСНОВНЫЕ ЭТАПЫ, СУЩНОСТЬ ТЕХНИКИ И ТЕХНОЛОГИИ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ПРОВЕРОК

Аудит - это, прежде всего предпринимательская деятельность аудиторов по проведению проверок, консультированию клиентов по учетным, налоговым, управленческим и другим вопросам с целью подтверждения достоверности бухгалтерской отчетности и повышения эффективности финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Поскольку каждая аудиторская проверка ограничена во времени, аудитору всегда важно четко определить ее цели, безошибочно выбрать исследуемые объекты проверки, грамотно спланировать свои действия, применить эффективные аудиторские процедуры и собрать необходимые доказательства для формулирования объективного заключения. Для успешной реализации целей конкретной аудиторской проверки необходимо, чтобы последовательно выполнялись основные этапы проведения аудита.

Некоторые российские специалисты с различной степенью детализации выделяют следующие **этапы аудиторской проверки**:

- 1) на этапе подготовки и планирования аудита производится ознакомление с экономикой проверяемого предприятия, оцениваются существенность и аудиторский риск, система бухгалтерского учета и система внутреннего контроля, разрабатываются общий план и программа проверки;
- 2) этап документирования и оформления результатов аудиторской проверки включает проведение аудиторских процедур, сбор и документирование аудиторских доказательств, формирование информации для руководства проверяемого предприятия, оценку результатов проведения аудита и оформление аудиторского заключения.

35. ПОНЯТИЕ СУЩЕСТВЕННОСТИ И РИСКА В АУДИТЕ

Риск аудитора - вероятность наличия в бухгалтерской отчетности экономического субъекта невыявленных существенных ошибок и (или) искажений после подтверждения ее достоверности или вероятность признания существенных искажений в ней, в то время как на самом деле такие искажения отсутствуют.

Аудиторский риск состоит из трех компонентов:

- 1) внутривозможный риск;
- 2) риск средств контроля;
- 3) риск необнаружения.

Аудитор обязан изучить эти риски в ходе работы, оценивать их и документировать результаты оценки. Аудиторские организации могут принять решение об применении в своей деятельности большего количества градаций при оценках рисков либо об использовании для оценки рисков количественных показателей (процентов или долей единицы).

Внутрихозяйственный риск - субъективно определяемая аудитором вероятность появления существенных искажений в бухгалтерском счете, статье баланса, группе хозяйственных операций, отчетности в целом до того, как такие искажения будут выявлены средствами системы внутреннего контроля или при условии допущения отсутствия таких средств.

Риск средств контроля - вероятность того, что существующие на предприятии и регулярно применяемые средства системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля не будут своевременно обнаруживать и исправлять нарушения, являющиеся существенными по отдельности или в совокупности.

Внутрихозяйственный риск характеризует степень подверженности существенным нарушениям счета

36. ОЦЕНКА СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

В ходе аудиторской проверки аудитор обязан изучить и оценить те средства контроля, на основе которых он собирается определить суть, масштаб и временные затраты предполагаемых аудиторских процедур. В РФ действует правило (стандарт) «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита».

Если аудитор убеждается в том, что он может использовать данные соответствующих средств контроля, он получает возможность проводить аудиторские процедуры менее детально и более выборочно. При оценке эффективности и надежности системы внутреннего контроля в целом, контрольной среды и отдельных средств контроля аудиторская организация использует не менее трех градаций: высокую, среднюю, низкую. Руководство экономического субъекта несет ответственность за разработку и фактическое воплощение системы внутреннего контроля. От него зависит, чтобы система внутреннего контроля отвечала размерам и специфике деятельности экономического субъекта, функционировала регулярно и эффективно.

Результатом аудита системы внутреннего контроля является определение риска внутреннего контроля. Степень выбранного риска влияет в дальнейшем на размер статистической выборки, используемой при проверке соответствующей позиции баланса. Необходимо различать аудит системы внутреннего контроля в целом, т. е. общие темы, и аудит ее основных объектов (снабжение, сбыт и т. д.). Проверка системы внутреннего контроля в целом должна обязательно проводиться аудитором, а степень необходимости

проверки внутреннего контроля по каждому объекту аудитор устанавливает исходя из соотношения предполагаемых затрат и размера проверяемой совокупности.

При проверке системы внутреннего контроля аудитор выполняет три важных этапа: описание действующей системы внутреннего контроля; оценка целесообразности контрольных механизмов; проверка эффективности системы внутреннего контроля.

При этом аудитору следует руководствоваться следующими принципами: эффективность внутреннего контроля во многом зависит от вида и объема проводимых хозяйственных операций; разделение функциональных обязанностей; контроль - в эффективно действующей предпринимательской структуре ни одна операция не должна оставаться без контроля. Задача аудитора - оценить целесообразность внутренних проверок в конкретных ситуациях. Оценка эффективности системы внутреннего контроля аудитор должен организовать по направлениям, соответствующим циклам бизнеса: снабжение, производство, сбыт, оплата труда, финансы. Оценка системы внутреннего контроля базируется на получении ответов на основные контрольные вопросы, содержащиеся в бланках, которые заранее выдают аудиторам в аудиторских фирмах. Основной аудитор может вносить коррективы в перечень вопросов в зависимости от особенностей клиента.

Система внутреннего контроля может считаться действенной, если:

- 1) она эффективно предупреждает возникновение недостоверной информации;
- 2) эффективно выявляет недостоверность в пределах ограниченного времени, после того как недостоверная информация возникла.

бухгалтерского учета, статьи баланса и т. п. Риск средств контроля характеризует степень надежности системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля экономического субъекта.

Для оценки риска средств контроля аудитор должен применять специальные аудиторские процедуры: опросы и наблюдение за оформлением операций; проверку документов, отражающих проведение финансово-хозяйственных операций; использование результатов других аудиторских процедур.

Риск необнаружения - это определяемая аудитором вероятность того, что применяемые аудитором в ходе проверки аудиторские процедуры не позволяют обнаружить реально существующие нарушения.

Риск необнаружения является показателем эффективности и качества работы аудитора, он зависит от порядка проведения конкретной аудиторской проверки, а также от квалификации аудиторов и степени их предыдущего знакомства с деятельностью проверяемого экономического субъекта. Чем выше уровень существенности, тем ниже общий аудиторский риск, и наоборот.

С абсолютной точностью нельзя определить достоверность отчетности, но обязательно установить ее достоверность во всех существенных аспектах.

Подуровнем существенности понимается предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которого квалифицированный пользователь может делать правильные выводы.

Аудиторские фирмы при определении уровня существенности обязаны установить систему базовых показателей и порядка определения уровня существенности. Как правило, аудиторская фирма составляет внутрифирменный стандарт «Существенность и аудиторский риск».

Объединение в рамках второго этапа различных по содержанию и продолжительности проведения элементов аудита, какими являются получение аудиторских доказательств и формулирование аудиторского заключения, представляется необоснованным. В то же время ряд специалистов рассматривает процесс сбора и документирования аудиторских доказательств и подготовки аудиторского заключения как самостоятельные этапы проверки.

Три основных этапа проведения аудита:

- 1) подготовка и планирование аудиторской проверки;
- 2) выполнение аудиторских процедур и оформление рабочей документации;
- 3) составление аудиторского заключения.

Подготовка и планирование аудиторской проверки производится в соответствии с действующим законодательством, условиями договора с клиентами финансово-хозяйственной деятельности объекта проверки. Дается оценка его системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля с целью установления вероятности возникновения ошибок, влияющих на достоверность финансовой отчетности и аудиторский риск. На основе такой оценки определяются содержание, масштаб и количество аудиторских процедур. Эта информация отражается в общем плане и программе аудита. На данном этапе решается также вопрос о привлечении экспертов и составе аудиторской бригады.

На **этапе выполнения аудиторских процедур** производится сбор аудиторских доказательств и их документирование.

В аудиторском заключении аудитор обобщает результаты проверки, формулирует мнение относительно достоверности отчетности и соответствия ее действующему законодательству.

37. АУДИТОРСКАЯ ВЫБОРКА

Правила выборки данных из проверяемой совокупности и оценки результатов выборки определяются правилом (стандартом) аудиторской деятельности в РФ «Аудиторская выборка».

Выборка должна быть представительной, т. е. все элементы изучаемой совокупности должны иметь равную вероятность быть включенными в выборку.

Аудиторская выборка проводится с целью применения аудиторских процедур в отношении менее чем 100 % объектов проверяемой совокупности, под которой понимаются элементы, составляющие сальдо счетов, или операции, составляющие обороты по счетам, для сбора аудиторских доказательств, позволяющих составить мнение обо всей проверяемой совокупности.

При проведении выборки аудиторская организация может разбить всю изучаемую совокупность на отдельные группы, элементы каждой из которых имеют сходные характеристики. Данная процедура называется стратификацией, позволяющей снизить разброс данных, что может облегчить работу аудиторской организации.

Размер выборки определяется величиной ошибки, которую аудитор считает допустимой. Чем ниже ее величина, тем больше необходим размер выборки.

Для любой выборки аудиторская организация обязана анализировать каждую ошибку, попавшую в выборку; экстраполировать полученные при выборке результаты на всю проверяемую совокупность; оценить риск выборки.

Формируя выборку, следует описать, для достижения каких целей она проводится.

Аудиторская организация должна в обязательном порядке отражать в рабочей документации аудитора

38. АУДИТОРСКАЯ ТАЙНА

Понятие аудиторской тайны имеет тесную связь с нормами профессиональной этики аудитора, которые определяются и регулируются Законом «Об аудиторской деятельности» в редакции № 119-ФЗ от 07.09.2002 г-

Согласно закона ст.8 аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны хранить тайну об операциях аудируемых лиц, и лиц, которым оказывались сопутствующие аудиту услуги.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны обеспечивать сохранность сведений и документов, получаемых и составляемых ими при осуществлении аудиторской деятельности, и не вправе передавать указанные сведения и документы или их копии третьим лицам (в том числе налоговым и другим государственным органам). Не вправе разглашать содержание рабочей документации без письменного согласия организации или индивидуальных предпринимателей, в отношении которых осуществляется аудит и оказываются сопутствующие аудиту услуги, за исключением случаев, предусмотренных федеральным законодательством.

Федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий государственное регулирование аудиторской деятельности (уполномоченный федеральный орган), и иные лица, получившие доступ к сведениям, составляющим аудиторскую тайну в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» и другим законодательством, обязаны сохранять конфиденциальность таких сведений.

Аудиторская организация и индивидуальные аудиторы вправе и по своему усмотрению совершать в отношении принадлежащей им рабочей документа-

39. АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА И ДОКУМЕНТЫ

Подготовленная и собранная аудитором информация в процессе проверки становится аудиторской информацией, ее документальная составляющая относится к **аудиторским доказательствам** (это информация, собранная аудитором в ходе проверки, и выводы, служащие обоснованием аудиторского заключения).

Аудиторские доказательства должны быть релевантными и достаточными. Релевантность доказательств - это их ценность для разрешения какой-либо проблемы, а достаточность в каждом конкретном случае определяют на основе оценки системы внутреннего контроля и аудиторского риска. В любом случае аудитор должен быть уверен, что им собрано достаточное количество доказательств нужного качества для составления объективного и обоснованного заключения.

Аудиторские доказательства могут быть внутренними (информация, полученная от клиента), внешними (информация, полученная от третьих лиц и организаций), и смешанными (информация, полученная от клиента и подтвержденная внешним источником).

Качество аудиторских доказательств зависит от их источника. Они могут быть получены из документальных источников, в ходе устных опросов персонала клиента и третьих лиц и при непосредственном наблюдении аудитора за выполнением учетных и других операций на предприятии. По степени надежности и достоверности наиболее ценны доказательства, полученные самим аудитором.

Если аудитор не в состоянии собрать достаточные доказательства, то он должен отразить этот факт

в отчете и заключении. Собирая доказательства, аудиторы должны использовать следующие процедуры:

- 1) **проверка арифметических расчетов клиента** (может быть выборочной или сплошной);
- 2) **инвентаризация** (рассматривается как метод получения ценных и достоверных доказательств о реальности и точности статей актива баланса и фактов совершения хозяйственных операций. Участие в инвентаризации или наблюдение за ее проведением помогает правильно оценить организацию бухучета и системы внутреннего контроля на предприятии);
- 3) **наблюдение за осуществлением отдельных хозяйственных и бухгалтерских операций** (эта процедура несложна, но также важна для оценки организации бухучета и системы внутреннего контроля);
- 4) **устный опрос персонала и руководства** предприятия клиента и получение письменных представлений. Письменные представления от клиента посвящены вопросам, которые необходимо документировать. Письменное представление составляется на бланке и заверяется подписями руководителей предприятия;
- 5) **проверка документов**, полученных клиентом от третьих лиц (проводя эту процедуру, обращают внимание на правильность составления и оформления документов, а также на точность и своевременность их отражения в бухучете);
- 6) **проверка документов предприятия** (ее достоверность и ценность зависят от качества системы внутреннего контроля клиента);
- 7) **аналитические процедуры** - анализ и оценка полученной информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей с целью выявления необычных фактов и показателей и исследование причин их возникновения.

В случае разглашения сведений, составляющих аудиторскую тайну, аудиторской организацией, индивидуальным аудитором, уполномоченным федеральным органом, а также иными лицами, получившими доступ к сведениям, составляющим аудиторскую тайну, на основании действующего законодательства РФ, аудируемое лицо или лицо которому оказывались сопутствующие аудиту услуги, а также аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе потребовать от виновного лица возмещения причиненных убытков.

Находящиеся в распоряжении аудиторской организации документы, содержащие сведения об операциях аудируемых лиц и лиц, с которыми заключен договор оказания сопутствующих аудиту услуг, предоставляются исключительно по решению суда уполномоченным данным решением лицам или органам государственной власти РФ в случае, предусмотренными законодательными актами РФ об их деятельности.

Законодательство России защищает экономические структуры, в отношении которых проводился аудит, от недобросовестных аудиторов, использующих рабочую документацию в своих корыстных целях либо в ущерб своему клиенту. Перечень нормативно-правовых актов довольно широк: от административного до уголовного законодательства.

Профессионализм аудитора заключается не только в качественном проведении аудиторской проверки, но и в соблюдении важного принципа конфиденциальности в ходе своей работы и после ее завершения.

все стадии проведения аудиторской выборки и анализ ее результатов.

Для обеспечения репрезентативности аудиторская организация должна использовать один из следующих методов определения выборки:

- 1) случайный отбор;
- 2) систематический отбор. Элементы отбираются через постоянный интервал, начиная со случайно выбранного числа;
- 3) комбинированный отбор - комбинация различных методов случайного и систематического отбора.

Аудиторская организация имеет право прибегать к репрезентативной выборке только в том случае, когда профессиональное суждение аудитора по итогам проведения выборки не должно касаться всей совокупности в целом.

Существует несколько методов определения выборки:

- 1) статистический выборочный метод. Может применяться для достижения следующих целей: обнаружение искажений, проявляющихся в совокупности с определенной частотой и в определенном количестве; оценка масштабов распространения обнаруженных искажений или отклонений;
- 2) нестатистический метод - анализ по качественным признакам (имеется в виду анализ структуры внутреннего управления клиента). Основная задача проверки по качественным признакам - выяснение, сколько раз не сработали процедуры, осуществляемые структурой внутреннего управления. Основываясь на повторяемости этого явления в выборке, аудитор оценивает риск контроля.

40. ЗАВЕРШЕНИЕ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

После проведения всех необходимых процедур аудиторская организация (аудитор) оценивает полноту и качество исполнения всех пунктов программы аудита, а также уместность самой программы как средства выявления материальных ошибок и нарушений. Кроме того, аудитор определяет полноту раскрытия финансовой информации и отчетности. В конце аудита необходимо еще раз просмотреть все рабочие документы для того, чтобы проверить качество исполнения той части процедур, которая выполнялась ассистентами, а также удостовериться, что аудит удовлетворяет установленным стандартам аудита, и нейтрализовать возможное предвзятое отношение, которое может вырабатываться у аудитора в процессе проверки. Полезно представить рабочие документы для обзора лицу, не участвовавшему в проверке, чтобы выявить слабые места отчета, а также определить возможность защиты качества аудита перед клиентом.

После того как аудитор собрал информацию об отдельных статьях или группах статей отчетности, он должен сделать общую проверку отчетности, чтобы определить:

- 1) согласуются ли между собой результаты операций, финансовое положение и другая информация о финансовой отчетности и знания аудитора о клиенте;
- 2) должным ли образом раскрыта необходимая информация и правильно ли классифицированы и представлены данные в финансовой отчетности;
- 3) соответствует ли финансовая отчетность всем требованиям законодательства и других нормативных актов, применяемых к организации и деятельности предприятия;

41. АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В состав финансовой отчетности предприятий в соответствии с Законом РФ входит аудиторское заключение. Составление аудиторского заключения регламентируется аудиторским стандартом «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Аудиторское заключение - официальный документ для пользователей финансовой отчетности аудируемых лиц, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации о достоверности и соответствии законодательству РФ бухгалтерской отчетности.

Аудиторское заключение включает в себя: наименование адресата; сведения об аудиторе; сведения об аудируемом лице; вводную часть; часть, описывающую объем аудита; часть, содержащую мнение аудитора; дату аудиторского заключения; подпись аудитора.

Аудиторское заключение должно содержать перечень проверенной финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица с указанием отчетного периода и ее состава, включать заявление о том, что ответственность за ведение бухгалтерского учета, подготовку и представление финансовой отчетности возложена на аудируемое лицо, и заявление о том, что ответственность аудитора заключается только в выражении мнения о достоверности этой финансовой отчетности во всех существенных отношениях.

К аудиторскому заключению прилагается финансовая отчетность. Документы должны быть сброшюрованы в единый пакет, листы пронумерованы, прошнурованы, опечатаны.

Различают два вида аудиторского заключения

1. Безоговорочно положительное мнение, которое должно быть выражено тогда, когда аудитор приходит к заключению о том, что финансовая отчетность дает достоверное представление о финансо-

42. ВИДЫ АУДИТОРСКИХ ЗАКЛЮЧЕНИЙ

Аудиторское заключение в соответствии с федеральным правилом (стандартом) «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» с точки зрения оценки достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности может быть безоговорочно положительным или модифицированным.

Аудиторское заключение считается безоговорочно положительным, если бухгалтерская отчетность дает достоверное представление о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица.

Аудиторское заключение считается модифицированным, если возникли:

- 1) факторы, не влияющие на аудиторское мнение, но описываемые в аудиторском заключении с целью привлечения внимания пользователей к какой-либо ситуации, сложившейся в ходе проверки и раскрытой в финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- 2) факторы, влияющие на аудиторское мнение, которые могут привести к мнению с оговоркой, отказу от выражения или отрицательному мнению.

Аудитор не может выразить безоговорочно положительного мнения, если присутствует хотя бы одно из обстоятельств, способное оказать существенное влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности.

1. Имеется ограничение объема работы аудитора. Данное обстоятельство может привести к выражению мнения с оговоркой или к отказу от выражения мнения.

2. Возникли разногласия с руководством организации по вопросам:

- 1) допустимости выбранной учетной политики;

2) выбора метода ее применения;

3) адекватности раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Данные обстоятельства могут привести к отказу от выражения мнения или к отрицательному мнению.

Мнение с оговоркой должно быть выражено в том случае, если аудитор приходит к выводу о том, что невозможно выразить безоговорочно положительное мнение, но влияние разногласий с руководством или ограничение объема аудита не настолько существенны и глубоки, чтобы выразить отрицательное мнение.

Отказ от выражения мнения возникает в том случае, если аудитор не может получить достаточные доказательства и не может выразить мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Отрицательное мнение выражается только тогда, когда влияние какого-либо разногласия с руководством настолько существенно для финансовой (бухгалтерской) отчетности, что аудитор приходит к выводу, что внесение оговорки в аудиторское заключение недопустимо и не позволяет раскрыть вводящий в заблуждение или неполный характер финансовой (бухгалтерской) отчетности.

К аудиторскому заключению прилагается полный комплект бухгалтерской отчетности экономического субъекта за тот финансовый год, в отношении которого проводился аудит.

В Законе «Об аудиторской деятельности» № 119-ФЗ от 07.08.2001 г. введено понятие заведомо ложного заключения. В п. 1. ст. 11 данного Закона сказано: «Заведомо ложное аудиторское заключение - это аудиторское заключение, составленное без проведения аудиторской проверки или составленное по результатам такой проверки, но явно противоречащее содержанию документов, представленных для аудиторской проверки. Оно признается таковым только по решению суда».

вом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица в соответствии с установленными принципами и методами ведения бухучета и подготовки финансовой отчетности в РФ.

Аудиторское заключение считается **модифицированным**, если возникли:

1) факторы, не влияющие на аудиторское мнение, но описываемые в аудиторском заключении с целью привлечения внимания пользователей к какой-либо ситуации, сложившейся у аудируемого лица и раскрытой в финансовой отчетности;

2) факторы, влияющие на аудиторское мнение, которые могут привести к мнению с оговоркой.

Аудитор может оказаться не в состоянии выразить безоговорочно положительное мнение, если:

1) имеется ограничение объема работы аудитора;

2) имеется разногласие с руководством относительно допустимости выбранной учетной политики, метода ее применения, адекватности раскрытия информации в финансовой отчетности;

2. **Отрицательное мнение** следует выражать при влиянии какого-либо разногласия с руководством настолько существенного для финансовой отчетности, что внесение оговорки в аудиторское заключение не является адекватным для того, чтобы раскрыть вводящий в заблуждение или неполный характер финансовой отчетности.

Если аудитор выражает любое мнение, кроме безоговорочно положительного, он должен четко описать все причины этого в аудиторском заключении и, если это возможно, дать количественную оценку вероятного влияния на финансовую отчетность.

4) может ли аудитор исходя из заключений, сделанных из других источников и из общей проверки финансовой отчетности, сформулировать свое мнение об этой отчетности.

Аудиторская проверка заканчивается выработкой мнения аудитора о состоянии проверяемого объекта и написании аудиторского заключения.

Аудиторское заключение является независимым свидетельством достоверности и объективности финансовой отчетности предприятия.

После формирования мнения о результатах проверки аудиторская организация по желанию клиента проводит сопутствующие аудиту услуги:

1) восстановление учета, если это необходимо;

2) консультирование различного рода (по вопросам налогообложения, обучения персонала, методики ведения бухгалтерского учета и т. д.);

3) выработка методов финансового оздоровления предприятия.

Далее производится оплата всей проведенной аудиторской организацией работы, если таковая процедура предусмотрена договором. Между аудиторской фирмой и проверяемой организацией может быть заключено соглашение о дальнейшем сотрудничестве, по которому организация может стать постоянным клиентом аудиторской фирмы или пользователем услуг.

Завершение аудиторской проверки довольно важная процедура, поскольку от того насколько аудиторская фирма и проверяемая организация остаются удовлетворенными результатами проверки, зависит и профессионализм аудиторской организации и перспективы развития и эффективного функционирования фирмы-клиента.

43. ПОРЯДОК ПОДГОТОВКИ АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ

В процессе аудита все действия аудиторов направлены на достижение главной цели аудиторской проверки - формирование объективного мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Это мнение и составляет содержание аудиторского заключения.

В Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» от 07.09.2001 г. (ст. 16) отмечено:

1) **аудиторское заключение** - официальный документ, предназначенный для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц, составленный в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения его бухгалтерского учета законодательству РФ;

2) форма, содержание и порядок представления аудиторского заключения определяются федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

В соответствии с федеральным стандартом заключение представляет собой единый документ, который включает только две части - вводную и итоговую (в прежней редакции он содержал три части: вводную, аналитическую и итоговую) и дает оценку достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аналитическая часть в настоящее время прилагается в виде специализированного отчета. В ней содержатся общие результаты проверки состояния внутреннего контроля, бухгалтерского учета и отчетности эконо-

44. ТЕХНОЛОГИЯ И МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ПРОВЕРОК В ОРГАНИЗАЦИЯХ РАЗНОГО ПРОФИЛЯ

Технология аудиторской проверки не имеет строгой регламентации и не зафиксирована нормативно-правовыми документами. Но она обязательно отвечает определенному набору требований и включает несколько этапов, которые могут осуществляться в определенной последовательности, это:

- 1) планирование аудита (предварительное знакомство с клиентом, оформление контракта или письма-обязательства, изучение и оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля организации клиента, оценка рисков, подготовка плана и программы аудита.) Цель - организовать эффективную и экономически оправданную проверку;
- 2) сбор аудиторских доказательств (выполнение аудиторских процедур: тестирование средств контроля и аудиторские процедуры по существу). При этом необходимо проверить: учредительные и другие общие документы, хозяйственные, учетную политику в целях ведения бухгалтерского учета и налогообложения, отчетность экономического субъекта, систему внутреннего контроля, комплексы по всем разделам и счетам бухгалтерского учета. При проведении аудиторской проверки следует соблюдать рациональное соотношение между затратами на сбор аудиторских доказательств и полезностью извлекаемой информации. Необходимо руководствоваться федеральными правилами (стандартами) «Аудиторские доказательства», «Первичный аудит начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности», «Аналитические процедуры», «Действие аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности» и т. д.;

45. ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

Порядок определения объема аудиторской проверки установлен федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Цель и основные принципы, связанные с аудитом бухгалтерской отчетности» (утв. постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 г. №696).

Аудиторская организация вправе самостоятельно принимать решения о видах, количестве и глубине проведения аудиторских процедур исходя из собранной информации о деятельности экономического субъекта.

Аудиторская проверка включает:

- 1) изучение и оценку системы бухучета клиента;
- 2) оценку эффективности системы внутреннего контроля;
- 3) проверку соблюдения нормативных актов при проведении аудита;
- 4) аудит оценочных значений в бухгалтерском учете;
- 5) налоговый аудит.

Аудиторская организация обязана достичь понимания системы бухучета путем внимательного всестороннего изучения его организации и документооборота клиента, описать эту систему и проанализировать сильные и слабые стороны. При изучении системы бухучета устанавливают ее соответствие действующим нормативным актам и адекватности масштабам деятельности экономического субъекта.

Оценка эффективности системы внутреннего контроля осуществляется в соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита». Все этапы оценки системы внутреннего контроля фиксируются в рабочих документах аудитора.

Проверка соблюдения нормативных актов при проведении аудита предусматривает проверку соответствия совершенных экономическим субъектом финансовых и хозяйственных операций действующему законодательству для того, чтобы получить достоверную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений.

Аудит оценочных значений в бухгалтерском учете составляет одну из направленностей аудиторской проверки. Он означает проверку исчисления руководством экономического субъекта значений показателей бухгалтерской отчетности, допустимые в соответствии с правилами бухгалтерского учета при невозможности определения точных значений. В ходе такой проверки аудиторская организация должна получить достаточные аудиторские доказательства того, что оценочные значения являются достоверными в данных обстоятельствах и при необходимости содержат соответствующие пояснения.

Проведение налогового аудита проводится с целью выражения мнения о степени достоверности и соответствия во всех существенных аспектах нормам, установленным законодательством, порядка формирования, отражения в учете и уплаты налогов и иных платежей в бюджеты различных уровней.

На предприятиях, которые применяют компьютерную обработку информации, производится проверка оценки учета среды компьютерной и информационной системы, а также проверочные процедуры, позволяющие удостовериться, что все бухгалтерские операции должным образом автоматизируются и отражаются в учете своевременно и без ошибок. При проверке системы компьютерной обработки данных аудиторская организация руководствуется правилом (стандартом) «Аудит в условиях компьютерной обработки данных».

3) документирование (документируются основные аспекты проведенной работы, сделанные выводы и другие существенные вопросы, имеющие значение для подготовки аудиторского заключения, а также для доказательства высокого качества ведения аудита). Рабочая документация должна быть достаточно полной и убедительной. При оформлении хода аудита необходимо руководствоваться положениями федерального правила (стандарта) «Документирование аудита»;

4) заключительный этап (завершение подготовки рабочей документации, информирование руководства аудируемого лица по результатам проверки, формулирование мнения о достоверности бухгалтерской отчетности, подготовка аудиторского заключения.) Методики выполнения аудиторских проверок разрабатываются специалистами аудиторской организации и составляют их коммерческую тайну.

Основные подходы формирования методики аудита:
^ бухгалтерский (разработка методик проверки по различным разделам бухгалтерского учета);

2) юридический (включает в себя разработку методик проверки различных вопросов с юридической точки зрения);

3) Специальный (включает в себя разработку методик проверки групп экономических субъектов, обладающих общими специальными признаками);

4) отраслевой (разрабатываются методики аудита экономических субъектов в зависимости от вида их деятельности и отраслевой принадлежности).

Все методики разрабатываются по единой типовой схеме, включающей перечень нормативно-правовых документов.

Используются тесты, анкеты, таблицы и т. д. Важную роль играют компьютерные информационные технологии.

мического субъекта. Аналитическая часть самая объемная, сложная; от качественного ее проведения зависит правильность итоговой части, самого аудиторского заключения, и накладывается отпечаток на весь процесс проверки организации.

Проводится финансовый анализ всей деятельности клиента, который выявляет слабые стороны, в том числе и системы управления и учетной политики. Далее вырабатываются в случае необходимости рекомендации, призванные качественно улучшить деятельность данной финансовой структуры.

При составлении аудиторского заключения аудитор руководствуется положениями федерального правила (стандарта) «Аудиторское заключение о финансовой (бухгалтерской) отчетности» и российскими правилами (стандартами) «Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности», «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям» и другими положениями.

Обязательные требования:

- 1) аудиторское заключение должно быть составлено на русском языке;
- 2) стоимостные показатели в нем выражены в валюте РФ (руб.);
- 3) исправления не допускаются;
- 4) Аудиторская организация обязана представить аудиторское заключение экономическому субъекту в согласованном количестве экземпляров и в оговоренные сторонами сроки.

В аудиторской организации (у аудитора) аудиторское заключение хранится обычно в специальном файле и представляет точный аналог документации, переданной заказчику.

46. АУДИТ УЧРЕДИТЕЛЬНЫХ ДОКУМЕНТОВ И ФОРМИРОВАНИЯ УСТАВНОГО КАПИТАЛА

При проведении контроля аудиторы должны проверить юридический статус и право функционирования данного экономического субъекта в соответствии с действующим законодательством. Для этих целей используются документы: устав клиента, утвержденный собранием учредителей и зарегистрированный в законодательном порядке; учредительный договор организации. В ходе проверки устанавливается: когда и где зарегистрирована организация; в каком банке открыты счета данной организации; кто учредители и их доли вкладов в уставном капитале; соответствуют ли размеры вкладов каждого учредителя и в целом размер уставного капитала требованиям законодательных актов.

В процессе аудита следует проверить наличие:

- 1) свидетельства о государственной регистрации (в том числе новой редакции устава и учредительных документов, если в них внесены изменения);
- 2) протоколов собрания учредителей;
- 3) свидетельства о регистрации в Министерстве экономики РФ для экономических субъектов с участием иностранного капитала;
- 4) свидетельства о регистрации в органах статистики, Государственной налоговой инспекции, в соответствующих отделениях внебюджетных и экологических фондов;
- 5) документов, связанных с приватизацией и акционированием предприятий, находящихся в собственности государства, субъектов Федерации, общественных организаций, колхозов и т. д.

Проверяя учредительные документы, аудитор должен установить, как формируются средства уставного (оплаченного) капитала организации, все ли учре-

47. АУДИТ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИЕЙ

Аудит - предпринимательская деятельность аудиторов по осуществлению независимых проверок бухгалтерской отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов с целью установления достоверности их бухгалтерской отчетности и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам.

Аудит системы управления организацией начинается с изучения структуры управления предприятием, организации, изучения организационной структуры самой организации. Анализуются система сбыта, методы оценки товароматериальных запасов, учетная политика предприятия. Проводится опрос менеджеров и персонала, не связанных с ведением бухгалтерского (финансового) учета, о политике предприятия, его тактике и стратегии. После неформального опроса менеджеров и персонала и сбора нужной информации определяются степень ответственности и права руководителей, ознакомление со всеми юридическими документами предприятия, организации. Система управления организацией должна обеспечивать рациональное соединение предметов, средств труда, трудовых функций людей в единый производственный процесс, технологический процесс, изучать совместную деятельность работников, их рациональность и эффективность с целью достижения наивысших результатов деятельности предприятия/организации, поставленных целей, задач, решать и предотвращать неоднородные сложные конфликтные ситуации.

В ходе аудиторской проверки аудитор (аудиторская фирма) должен установить соответствие организаци-

48. АУДИТ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

Формирование и исполнение учетной политики относятся к значимым областям аудита, оказывающим существенное влияние на достоверность бухгалтерской отчетности. В связи с этим учетная политика организации является объектом проверки на всех этапах аудита бухгалтерской отчетности - от планирования до формирования заключения.

При изучении учетной политики устанавливается наличие и состав распорядительных документов, определяющих учетную политику. Информационной базой для ознакомления с содержанием учетной политики являются:

- 1) приказ (распоряжение и т. п.) об учетной политике проверяемой организации;
- 2) рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- 3) перечень утвержденных форм первичных документов и форм документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- 4) правила документооборота и технологии обработки учетной информации;
- 5) утвержденные методики учета отдельных показателей и другие приложения к приказу об учетной политике проверяемой организации;
- 6) пояснительная записка, которая раскрывает:
 - а) сведения, относящиеся к учетной политике организации;
 - б) избранные при формировании учетной политики отличные от предыдущего года способы ведения бухгалтерского учета;
 - в) изменения в учетной политике, существенно влияющие на оценку и принятие решений пользователями бухгалтерской отчетности в отчетном году или в периодах, следующих за отчетным;

г) дополнительные данные о событиях после отчетной даты и условных фактах хозяйственной деятельности, прекращении операций, аффилированных лиц, прибыли; приходящейся на одну акцию.

Цель аудита учетной политики - составить мнение о достоверности бухгалтерской отчетности организации (экономического субъекта).

Для оценки полноты и правильности положений учетной политики аудитор должен убедиться, что в распорядительных документах по учетной политике содержится информация, обосновывающая выбор организацией способов бухгалтерского учета:

- 1) варианты которых предусмотрена нормативными документами по бухгалтерскому учету и отчетности;
- 2) описание которых отсутствует в нормативных актах;
- 3) вариантность которых вытекает из противоречивости и несовершенства законодательства;
- 4) особенности применения способов учета исходя из специфики условий хозяйствования, отраслевой принадлежности и иных условий.

Если организация самостоятельно разрабатывает те или иные способы бухгалтерского учета, то аудитор должен проверить, соответствуют ли они допущениям и требованиям, установленным нормативными документами по бухгалтерскому учету.

Несоответствие положений приказа (распоряжения) об учетной политике действующим нормативным актам можно выявить при тестировании. Одной из причин таких несоответствий является несвоевременность внесения корректировок в связи с изменениями в нормативных актах.

Иногда несоответствия являются следствием формулировок приказа. Так, при выборе условий признания факта реализации товаров (работ, услуг) организации ограничиваются отражением в приказе выбранного метода «по отгрузке» или «по оплате», не указывая его назначения «для целей налогообложения».

онной структуры управления рыночным отношениям, в условиях современного законодательства.

Структура управления организацией - совокупность специализированных функциональных подразделений, взаимосвязанных в процессе обоснования, выработки, принятия и реализации управленческих решений»

Основными элементами организационной структуры являются:

- 1) уровни управления;
- 2) подразделения и звенья управления;
- 3) управленческие связи.

Система управления предприятием должна обеспечивать принятие управленческих решений в области инвестиционной политики. В ней должны найти отражение вопросы учетной политики, контроля, внутреннего аудита.

На предприятии должны быть задействованы структуры, обеспечивающие эффективную хозяйственную деятельность умелым использованием налогового планирования, расчетом рисков, активным участием на рынке ценных бумаг, валютном рынке.

Определяющее значение имеют объем и характер учетной работы, структуры бухгалтерии и формы ее связи с отдельными частями предприятия.

Все эти сведения являются необходимым инструментом для решения вопроса о необходимости проведения консультаций по отдельным вопросам и привлечению специалистов, юристов и других экспертов в области совершенствования системы управления и деятельности организации.

Система управления и ее работа накладывают отпечаток на всю деятельность организации, и задача аудитора здесь заключается в ее изучении и при необходимости корректировке.

дители согласно законодательству своевременно вносят доли своих вкладов в уставный капитал (при организации 50 % взносов, а остальные 50 % - в течение года).

Уставный капитал - совокупность вкладов участников (собственников) в имущество при создании организации для обеспечения ее деятельности в размерах, определенных учредительными документами.

Проверяя формирование уставного капитала, аудитор должен убедиться в достоверности его суммы. Ее показывают в балансе и в отчете о движении капитала (форма № 3). Сальдо по счету 85 «Уставный капитал» должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированного в учредительных документах организации.

В счет вклада в уставный капитал организации могут быть внесены здания, сооружения, оборудование и другие материальные ценности, права пользования землей, водой и другими природными ресурсами, интеллектуальная собственность, ценные бумаги, денежные средства.

Поступление взносов учредителей проверяется на основании данных первичных документов и записей по Кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции с дебетом счетов учета основных средств, нематериальных активов, финансовых вложений, материалов, товаров, денежных средств.

Целесообразным для повышения качества проверки является проведение инвентаризации имущества и иных имущественных прав, числящихся в качестве взносов в уставный капитал.

Завершающим этапом проверки является обобщение выявленных отклонений в учете уставного капитала по сравнению с действующим законодательством и обоснование предложений по их устранению.

49. ОШИБКИ, СВЯЗАННЫЕ С НАРУШЕНИЕМ МЕТОДИКИ ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Ошибки, связанные с методикой ведения бухгалтерского учета, довольно часто встречаются при проведении аудиторских проверок. Нахождение ошибок и их исправление, корректировка - очень сложная аналитическая процедура, требующая высокой профессиональной компетентности аудитора.

Наиболее часто встречаются ошибки:

- 1) при ведении документации. Неправильно оформленные первичные документы (не заполнены все реквизиты, предусмотренные стандартами). Требования к документальному оформлению хозяйственных операций изложены в законе РФ «О бухгалтерском учете» (№ 129-ФЗ от 21.11.1996 г.). Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается;
- 2) при проведении инвентаризаций. Правила проведения инвентаризаций регулируется Приказом Минфина РФ «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» №49 от 13.06.1995 г. Часто встречаемая ошибка - несоблюдение сроков проведения инвентаризаций. Ошибки в самой процедуре проведения инвентаризации;
- 3) при составлении корреспонденции счетов. Ошибки в хронологии: хозяйственные операции отражены, не соблюдается последовательность их совершения; хозяйственные операции отражены в зависимости от их содержания;
- 4) при составлении и ведении баланса. Не проведен анализ финансового состояния и платежеспособности организации, анализ степени изношенности основных средств.

50. ВИДЫ ОШИБОК ПРИ СОСТАВЛЕНИИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ, ВЫЯВЛЯЕМЫХ АУДИТОРСКИМИ ПРОВЕРКАМИ

В ходе проверки аудитор выполняет определенные процедуры для получения гарантии, что финансовая отчетность правильно отражает реальное экономическое положение клиента. Любое подозрение аудитора о возможной ошибке, ведущей к материальным искажениям отчетности, заставляет расширить процедуры подтверждения, т. е. рассеять или подтвердить подозрения.

Ответственность за выявление и обоснование ошибки несет аудитор. Ответственность по факту ошибки возлагается на виновных и на руководство предприятия.

Ошибка - непреднамеренное искажение финансовой информации в результате арифметических или логических погрешностей в учетных записях и группировках, недосмотра в полноте учета или неправильного представления фактов хозяйственной деятельности, наличия и состояния имущества/расчетов и т.п.

При проверке полноты и достоверности финансовой отчетности аудитор может выявить ошибку. В качестве ошибки классифицируются отклонения:

- 1) от действующего законодательства;
- 2) от нормативных актов, определяющих организацию и методологию учета;
- 3) вследствие несоблюдения в течение отчетного года принятой учетной политики отражения в бухгалтерском учете;
- 4) из-за нарушения принципа отнесения доходов и расходов к отчетным периодам;
- 5) в результате несоблюдения единства и разграничения учета затрат, относимых на издержки производства и сбыта, в прибыль и специальные источники покрытия;

51. АУДИТ РАСЧЕТОВ С ПОКУПАТЕЛЯМИ

Расчеты между поставщиками и покупателями осуществляются, как правило; безналичным путем платежными поручениями; аккредитивами, платежными требованиями-поручениями, чеками, а средства со счетов фирмы списываются по распоряжению владельца счетов.

Форма расчетов плательщиком и получателем средств определяется договором или соглашением. Организации - участники договора по общему соглашению могут проводить зачеты взаимной задолженности, минуя банки. В этом случае в банк представляется поручение, чек на незначительную сумму. Практикуются также бартерные сделки. Допускаются, кроме того, наличные расчеты с покупателями в пределах лимита наличных расчетов, установленного законодательством.

При проверке прежде всего необходимо установить, имеются ли в наличии все договоры на поставку продукции, зарегистрированы ли эти договоры в журнале регистрации договоров и гарантийных писем.

Расчеты с покупателями за реализованную продукцию (работы, услуги) учитывают на активном балансовом счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Источниками информации, кроме указанных юридических документов, являются расчетно-платежные документы, журнал-ордер № 11, акты инвентаризации расчетов, Главная книга, бухгалтерский отчет организации.

При проверке безналичных расчетов аудитор должен обратить внимание на наличие всех оправдательных документов, а в ряде случаев - провести встречные сверки в банке или в организации, с которой были осуществлены расчеты. Особое внимание следует

уделить расчетным операциям по чекам, аккредитивам или с использованием векселей.

Проверяя расчеты с покупателями с использованием векселей, необходимо обратить внимание на своевременность и правильность отражения вексельного процента по полученным векселям. Кроме того, необходимо определить причины неплатель, если имеются факты просроченной дебиторской задолженности, нет ли пропусков срока исковой давности.

Путем прослеживания и арифметической проверки необходимо установить: правильность ценообразования при реализации продукции (работ, услуг), использования наценок (скидок, накидок); нет ли умышленных расчетов с покупателями ниже себестоимости отгруженной продукции при бартерных сделках, взаимозачетах, расчетов с использованием чеков, аккредитивов, векселей.

Необходимо также проверить правильность ведения аналитического учета по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о реальной задолженности по расчетам с покупателями, обеспеченной векселями, срок поступления денежных средств по которым не наступил; векселями, дисконтированными (учтенными в банках, по которым денежные средства не поступили в срок). Проверяется правильность составления корреспонденции счетов со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»; соответствие записей аналитического учета по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» записям в оборотной ведомости, Главной книге, балансе.

При проверке расчетов с покупателями можно применить также аналитические процедуры, логический, нормативный и научный анализ.

6) вследствие несоблюдения тождества данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам аналитического учета. Аудитор ответственен за выявление неисправленных ошибок. Заключение аудитора должно гарантировать, что существенных ошибок в финансовой отчетности предприятия нет, или они выявлены полностью, или ошибки исправлены.

При обнаружении ошибок аудитор обязан выяснить у руководства и персонала предприятия их причины. Он должен определить их влияние на финансовую отчетность. Если предполагаемая ошибка могла привести к искажению отчетности, то для восстановления истины он должен выполнить дополнительные процедуры. Характер процедур зависит от степени воздействия ошибок и искажений на содержание финансовой отчетности.

Если ошибка могла быть предотвращена или выявлена при внутреннем контроле, но этого не произошло, то аудитор должен пересмотреть предыдущую оценку и уменьшить доверие к ней, расширить сектор проверки, введя дополнительные процедуры. Если ошибка связана с участием руководства предприятия, то аудитор должен предусмотреть достоверность полученных ранее сведений и данных.

О выявленной ошибке аудитор обязан своевременно сообщить руководству предприятия при любом уровне влияния нарушений на финансовую отчетность.

Суждение о значительной ошибке должно быть доказательным. Когда возникают сомнения в степени причастности руководства предприятия к выявленным нарушениям, аудитор должен получить юридическую консультацию о приемлемости соответствующих законодательных процедур.

5) при составлении бухгалтерской отчетности. Информация, содержащаяся в пояснительных записках, не существенна. Нарушены сроки представления бухгалтерской отчетности теми организациями, которые обязаны это делать. (Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Государственный фонд занятости населения РФ и их региональные представительства и др.).

Наибольшее количество ошибок допускается в использовании методики расчета оценочных значений, в точности, полноте и соответствии данных, служащих основой для расчета оценочного значения. Используемая в расчете информация иногда противоречит данным бухгалтерского учета. Бывают ошибки при выборе руководством экономического субъекта методов расчета оценочных значений. Не соблюдаются правила анализа информации оценочных значений.

Ошибки в соблюдении и использовании методики учета материально-производственных запасов:

- 1) отсутствие первичных документов либо обязательных реквизитов в них;
- 2) исправления в бухгалтерских проводках внесены без оформления, соответствующих справок;
- 3) используемый вариант расчета не соответствует варианту, предусмотренному учетной политикой организации;
- 4) отсутствуют договоры о материальной ответственности подотчетных лиц;
- 5) не соблюдаются сроки проведения инвентаризации материально-производственных запасов;
- 6) не подтверждаютсся saldo по счетам Главной книги, данным синтетического и аналитического учета;
- 7) безвозмездно полученные активы не направлены на увеличение капитала.

52. АУДИТ РАСЧЕТОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

Цель аудита - установление соответствия применяемой в организации методики учета и налогообложения операций по оплате труда и расчетов с персоналом, действующим в РФ в проверяемом периоде, нормативным документам, для того чтобы выявить имеющиеся ошибки или нарушения и степень их влияния на достоверность бухгалтерской отчетности.

Основные задачи аудита:

- 1) оценка существующей в организации системы расчетов с персоналом и ее эффективности;
- 2) оценка состояния синтетического и аналитического учета операций по оплате труда и расчетов с персоналом организации в проверяемом периоде;
- 3) оценка полноты отражения совершенных операций в бухгалтерском учете;
- 4) проверка соблюдения организацией налогового законодательства по операциям, связанным с расчетами по оплате труда;
- 5) проверка соблюдения организацией законодательства по расчетам с внебюджетными фондами, по социальному страхованию и обеспечению.

Планирование и программа аудита. Аудиторская проверка должна быть спланирована на основе достигнутого аудиторской организацией понимания деятельности экономического субъекта. Цель планирования - организовать эффективную и экономически оправданную проверку. На этапе планирования необходимо определить стратегию и тактику аудита, сроки его проведения; разработать общий план и программу аудита.

Аудиторская организация при выполнении вышеуказанных работ должна руководствоваться правилами (стандартами) аудиторской деятельности, где предусмотрено, что планирование, являясь начальным этапом проведения аудита, состоит в разработке аудиторской организацией общего плана аудита с указанием

53. АУДИТ РАСЧЕТОВ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ

Перед началом основной проверки расчетов с подотчетными лицами аудитор должен составить примерную программу изучения документов в зависимости от состояния данного раздела учета на предприятии. Для сбора информации при составлении программы аудиторской проверки расчетов с подотчетными лицами можно использовать опрос, его результаты могут создать определенное мнение у аудитора.

Для выявления каждого из возможных нарушений или злоупотреблений разработан определенный набор контрольных процедур. Проверка документов по расчетам с подотчетными лицами по форме осуществляется аудитором с использованием специальной карточки.

При тестировании документов на наличие ошибок аудитор достаточно выявить пять одинаковых нарушений, чтобы сделать вывод о значительном распространении данной ошибки. Дальнейший поиск таких несоответствий можно опустить.

Для проверки правильности отражения операций по расчетам с подотчетными лицами аудитор контролирует арифметическую точность и отслеживает взаимосвязку данных аналитического и синтетического учета.

Взаимосвязка аналитических и синтетических данных учета будет зависеть от формы ведения учета на предприятии.

При **проверке авансовых отчетов** необходимо обратить внимание на:

- 1) наличие приказов (распоряжений) о направлении работников в командировку с указанием цели командировки, страны пребывания и сроков командировки;
- 2) правильность возмещения командировочных расходов (суточные, квартирные, стоимость проезда);
- 3) наличие командировочного удостоверения с отметками в месте пребывания в командировке;

54. АУДИТ КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ

Виды кассовых операций включают в себя выдачу средств:

- 1) на оплату труда;
- 2) на социальные цели;
- 3) подотчетным лицам;
- 4) на административно-хозяйственные расходы;
- 5) учредителям и акционерам.

Виды нарушений:

- 1) прямое хищение ~ вид нарушений можно обнаружить при помощи инвентаризации. Если в организации имеется несколько касс, то все они опечатываются с целью предотвращения покрытия недостач в одних кассах за счет других. Кассир составляет отчет по кассе за последний день и выводит остаток. Подсчитывается фактическая наличность в кассе и сравнивается с остатком по кассовой книге. Кассир дает расписку о том, что все расходные и приходные документы он включил в отчет, неоприходованных и неописанных денежных средств не имеется. В случае обнаружения недостачи или излишков кассир пишет объяснительную;
- 2) хищение денежных средств, маскируемое расписками должностных лиц и других работников предприятия - обнаружение документов, не подтвержденных одной из подписей:
 - а) получателя денег;
 - б) главного бухгалтера;
 - в) руководителя предприятия;
- 3) неоприходование и присвоение поступивших сумм из банка. Производится проверка кассовых и банковских операций, проверяются приходные кассовые ордера на поступление денег с расчетного счета, чековые книжки, корешки чековых книжек. Одновременно проходит проверка отражения по кассе наличных денег, внесенных в банк на расчетные счета;

4) неприходование и присвоение поступивших денежных сумм по приходным ордерам. Проверяются расчеты между организациями, отражение доверенностей в журнале, контроль бухгалтерии за наличием наличных от подотчетных лиц и товарно-материальных ценностей;

5) повторное использование одних и тех же документов для списания по кассе. Оно может сопровождаться подчистками номеров, дат, сумм и др. Аудитор производит сверку всех кассовых отчетов со всеми приложениями, которые должны быть представлены полностью;

6) неправильный расчет итогов кассовых документов и отчетов - подразумеваются сознательные арифметические ошибки в кассовых документах для создания излишка денег в кассе с целью присвоения. Аудитор производит проверку подсчета остатка и оборотов прихода и расхода;

7) списание денег без оснований или по подложным документам (аудитор производит проверку первичных документов) и прочие нарушения.

Основными документами для контроля операций по расчетным счетам являются выписки из банка с приложенными к ней денежно-расчетными документами. Все выписки из счетов банка должны быть подшиты в хронологическом порядке по каждому счету отдельно.

Аудитор проверяет:

- 1) в каких учреждениях банка открыты счета;
- 2) соответствие сумм по выпискам банка суммам, указанным в первичных документах, которые приложены к ним;
- 3) правильность отражения в бухучете банковских операций;
- 4) правильность и своевременность использования банковских ссуд, достоверность представленных для получения ссуды-документов;
- 5) точность отражения и законность использования полученных из банков чековых книжек;
- 6) правильность переводимых сумм текущей и депонированной зарплаты.

4) правильность и своевременность составления авансовых отчетов;

5) правильность возмещения затрат на хозяйственные нужды;

6) наличие оправдательных документов;

7) полнота и своевременность сдачи в кассу остатка подотчетной суммы;

8) правильность возмещения затрат на представленные расходы;

9) правильность возмещения затрат при краткосрочных заграничных командировках.

Приступая к **проверке расчетов с подотчетными лицами**, аудитор должен сначала проверить:

- 1) кто ведет учет расчетов с подотчетными лицами;
- 2) имеется ли в наличии нормативная база для работы бухгалтера;
- 3) кому подотчетен данный бухгалтер и кто его проверяет по исполняемой работе;
- 4) имеется ли утвержденный руководителем организации список подотчетных лиц.

Далее необходимо сверить остатки сумм по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами» в журнале-ордере № 7, Главной книге и балансе организации на первое число последнего месяца перед датой проведения проверки. При наличии расхождений выявить их причины.

Основные нарушения в области расчетов с подотчетными лицами могут быть классифицированы следующим образом:

- 1) нарушение порядка выдачи подотчетных сумм;
- 2) нарушение при оформлении командировочных расходов;
- 3) нарушение порядка налогообложения при оформлении командировочных расходов;
- 4) нарушение при приобретении материальных ценностей, оплате работ, услуг подотчетными лицами;
- 5) нарушение порядка учета представительских расходов;
- 6) нарушения порядка ведения синтетического учета расчетов с подотчетными лицами.

ожидаемого объема, графиков и сроков проведения аудита, а также в разработке аудиторской программы, определяющей объем, виды и последовательность осуществления аудиторских процедур, необходимых для формирования аудиторской организацией объективного и обоснованного мнения о бухгалтерской отчетности организации.

Программа аудита оплаты труда содержит информацию об организаторе-заказчике, сроках проведения и состоит из следующих пунктов:

- 1) аудит оформления первичных документов;
- 2) аудит системы начислений заработной платы;
- 3) аудит обоснованности применения льгот и удержаний из заработной платы;
- 4) аудит достоверности показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета;
- 5) аудит расчетов по начислению платежей во внебюджетные фонды.

При проведении аудита оплаты труда основными документами проверки являются:

- 1) приказы о приеме на работу;
- 2) коллективный договор;
- 3) табель использования времени; расчетно-платежные ведомости;
- 4) кассовые ордера; книга депонированной заработной платы;
- 5) личные карточки;
- 6) приказы руководителя и заявления работников на выплату пособий;
- 7) листки нетрудоспособности;
- 8) путевки на санаторно-курортное лечение;
- 9) сведения о полученных доходах работников;
- 10) журналы-ордера № 9, 10, 10/1, 10а, 12;
- 11) ведомости № 12, 13, 13а, 15, 18;
- 12) исполнительные листы; Главная книга;
- 13) договоры на обучение, акты о выполненных работах;
- 14) отчетные декларации по расчетам с органами социального страхования и обеспечения.

55. АУДИТ КРЕДИТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

В рыночных условиях многие организации в своей деятельности используют заемные средства банка, других кредитных организаций и предприятий.

В практике проведения проверок встречаются случаи, когда по условиям договора, особенно долгосрочного, организация получает деньги, а затем по истечении определенного времени возвращает заем имуществом или ценными бумагами без изменения условий договора, что не допускается. Иногда, рассматривая документы, связанные с возвращением займа, аудиторы допускают ошибки в части уплаты заимодавцу процентов за пользование займом; хотя такие условия в договоре отсутствуют, они считают, что если в договоре не оговорено об уплате заимодавцу процентов, то платить их не следует.

Необходимо также помнить, что проценты по займу не начисляются лишь в случаях, когда это прямо оговаривается в договоре (т. е. беспроцентный заем) или заемщику в качестве займа передаются не деньги, а другие вещи.

- Аудитор обязан убедиться в правильности:
- 1) составления и заключения договора займа;
 - 2) организации бухгалтерского учета этих операций на счетах 66 «Краткосрочные займы», 67 «Долгосрочные займы», причем особое внимание уделяется организации аналитического учета этих операций по заимодавцу и срокам погашения;
 - 3) отражения в учете погашения займа путем реализации ценных бумаг по ценам, превышающим их стоимость, отражение в учете принимающихся к уплате процентов за использование займа;
 - 4) отражения в учете курсовых разниц по предоставленным займам в иностранной валюте;

56. АУДИТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ И ОПЕРАЦИЙ С ЦЕННЫМИ БУМАГАМИ

В организациях осуществляют отвлечение средств в виде финансовых вложений на различные цели за счет собственных источников финансирования.

Цель осуществления финансовых вложений - получение дополнительного дохода в виде процентов, дивидендов и других доходов. Аудитор в первую очередь должен установить правильность классификации финансовых вложений в данной организации. От этого в какой-то мере зависят правильность организации учета этих вложений и достоверность бухгалтерской отчетности. Так, в зависимости от их целевого назначения и сроков проведения финансовых вложения подразделяются на краткосрочные и долгосрочные.

Краткосрочные финансовые вложения сроком до одного года для организации их учета подразделяются на:

- 1) облигации и другие ценные бумаги;
- 2) депозиты;
- 3) предоставленные займы.

Долгосрочные финансовые вложения сроком более чем на один год для организации их учета подразделяются на:

- 1) паи (долевые взносы) и акции;
- 2) облигации;
- 3) предоставленные займы.

Операции финансово-инвестиционного цикла обычно многочисленны, но очень важны в стоимостном выражении. Аудиторы, как правило, не оценивают отдельно системы внутрихозяйственного контроля, как это делается для операций по получению денежных средств и приобретению материальных ценностей. Каждая операция финансовых вложений должна исследоваться и оцениваться отдельно.

57. АУДИТ ОПЕРАЦИЙ С ОСНОВНЫМИ СРЕДСТВАМИ

Проверку операций по оприходованию основных средств (ОС) необходимо начинать с изучения учетной политики предприятия на финансовый год, за который производится аудиторская проверка. Затем проверить наличие в организации постановления действующей комиссии по приему и списанию ОС. Если такой комиссии нет, то в ходе проверки необходимо добиться у руководства ее создания, удостовериться в правильности определения первоначальной стоимости объектов ОС. Встречаются случаи, когда первоначальная стоимость объектов значительно занижается за счет неприсоединения к указанной в договоре (счете) поставщика стоимости дополнительных расходов, понесенных организацией, связанных с доставкой, погрузкой, разгрузкой и монтажом оборудования.

Особое внимание при проверке аудитор должен уделить документальному оформлению законности списания ОС с учета, так как этот момент влияет на конечные результаты деятельности предприятия. Необходимо проверить оприходование материальных ценностей, полученных от разборки ОС; если такового не производилось, то нельзя признать правильными конечные результаты от списания ОС.

При методе ускоренной амортизации аудитор уточняет и применяет цель проведения ускоренной амортизации, что послужило основанием для ее проведения, определяет дату начала ведения амортизации, установленный коэффициент повышения норм амортизационных отчислений (АО) и перечень оборудования, в отношении которого используется ускоренная амортизация. Аудитор обязан удостовериться, доведено ли решение о применении ускоренного метода

до налоговых органов. Проводя проверку начисления АО по ОС, аудитор должен проверить и соответствующие расчеты, и их тождественность с данными аналитического и синтетического учета АО. Проверять вопросы, связанные с отнесением затрат на производство технического и капитального ремонта, аудитор должен проверить документацию, на основании которой проверяются ремонтно-дефектные ведомости, план проведения ремонтных работ, сметные расчеты. Предприятия проводят реконструкцию ОС под видом капитального или технического ремонта, тем самым списывая незаконные затраты на себестоимость продукции, а не в зачет источников по финансированию капитальных вложений. Важный элемент проверки - установление фактов отнесения затрат на ремонтные работы в себестоимость продукции по объектам ОС, не относящимся к производственным фондам. При проведении проверки отнесение затрат на ремонтные работы аудитору следует обратить внимание на создание резервного и ремонтного фондов за счет себестоимости выпускаемой продукции. В использовании этого фонда допускаются следующие нарушения:

- 1) имея средства по оплате ремонтных работ на указанном фонде, предприятия относят затраты на себестоимость продукции;
- 2) за счет ремонтного фонда списывают затраты на ремонтные работы ОС, не относящихся к производственным фондам;
- 3) в нарушение действующего законодательства на остаток средств неиспользованного ремонтного фонда на конец отчетного периода не уменьшают себестоимость продукции.

Финансовые вложения отражаются в бухгалтерском учете в сумме фактических затрат. Для предварительного учета фактических затрат по приобретению ценных бумаг организации должны использовать счет 08 «Капитальные вложения», субсчет «Вложения в ценные бумаги».

По **государственным ценным бумагам** разрешается разница между суммой фактических затрат на их приобретение и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно (ежемесячно) отнести на финансовые результаты организации.

При документальной форме ценных бумаг их владелец устанавливается на основании предъявления оформленного надлежащим образом сертификата ценной бумаги или, в случае депонирования такового, на основании записи по счету депо. К последним ценным бумагам, в частности, относятся ГКО и ОФЗ. Согласно постановлению Правительства РФ от 08.02.1993 г. №107 право собственности на ГКО возникает с момента регистрации их владельца в книгах ЦБ РФ или его уполномоченных дилеров. Аналогичная норма в отношении ОФЗ содержится в постановлении Правительства РФ от 15.05.1995 г. № 458.

При бездокументальной форме ценных бумаг их владельцы устанавливаются на основании записи в системе ведения реестра владельцев ценных бумаг или в случае депонирования ценных бумаг - на основании записи по счету депо. Документами, подтверждающими переход права собственности на такие ценные бумаги, будут являться или выписка, или реестр акционеров, или выписка по счету депо.

В организации в обязательном порядке должны вести Книгу учета ценных бумаг.

Займы другим юридическим лицам должны быть предоставлены только за счет собственных источников. Законность предоставленных займов изучается путем проверки составления договоров и расчетных документов.

- 5) отражения в учете займов по направлениям их использования;
- 6) учета займа, полученного под выданный вексель;
- 7) своевременности погашения займов.

При проверке этих вопросов используются показатели, отраженные в журнале-ордере № 4.

В отличие от договора займа кредитный договор в соответствии с ГК РФ может заключаться предприятием только с банком или иной кредиторской организацией. Правила выдачи кредитов разрабатываются кредиторскими организациями, а выдача кредита производится на основании заключенного двухстороннего кредитного договора. В отличие от займов проверка операций по получению и использованию кредитов осуществляется по счету «Краткосрочные кредиты банков».

Аудитору необходимо проверить:

- 1) подтверждение целевого использования кредита;
- 2) своевременность и полноту погашения;
- 3) правильность и законность отнесения начисленных и уплаченных процентов на соответствующие счета затрат или источники их покрытия;
- 4) достоверность остатков, невозвращенных кредитов;
- 5) обеспечение кредита или существование представленных гарантий своевременно не возвращенных сумм кредита;
- 6) объективность причин нарушения сроков возврата кредита.

Проверяя вопросы получения и использования кредитов, аудитор должен произвести оценку эффективности вложенных средств по мероприятиям, их целевого использования, экономического эффекта, полученного предприятием в целом от их использования, а также проанализировать источники покрытия невозвращенных сумм кредиторов и сообщить о них руководству проверяемой организации.

58. АУДИТ ОПЕРАЦИЙ С НЕМАТЕРИАЛЬНЫМИ АКТИВАМИ

К нематериальным активам, используемым свыше одного года в хозяйственной деятельности и приносящим доход, относятся права, возникающие:

- 1) из договоров на произведения науки, искусства и объекты смежных прав, на программы для ЭВМ, базы данных и др.;
- 2) из патентов на изобретения, промышленные образцы, селекционные достижения, из свидетельств на товарные знаки и знаки обслуживания и лицензионных договоров на их использование;
- 3) из прав на ноу-хау и др.

Также **к нематериальным активам** относятся право пользования земельными участками, организационные расходы, цены фирмы (разница между продажной ценой и оценочной стоимостью организации).

Необходимо знать, что характерными особенностями нематериальных активов являются:

- 1) отсутствие материально-вещественной формы;
- 2) использование в течение длительного времени (более одного года);
- 3) высокая степень риска в отношении возможных доходов в будущем от их использования.

Нематериальные активы отражаются в учете и отчетности в сумме на приобретение, изготовление и расходы по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях.

Аудитор должен знать, что отношения, связанные с созданием, правовой охраной и использованием нематериальных активов, регулируются: ГК РФ, Патентным законом РФ, Законами РФ «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров», «О правовой охране топологии

59. АУДИТ ИЗДЕРЖЕК ПРОИЗВОДСТВА

Цель аудита издержек - проверка обоснованности формирования и правильности учета издержек производства, от которых в конечном итоге зависит уровень достоверности конечного финансового результата от реализации произведенной продукции (купленных товаров).

При проверке затрат следует документально подтвердить правильность исчисления себестоимости продукции (работ, услуг), так как это один из наиболее важных синтетических показателей, позволяющий оценить эффективность использования материальных и трудовых затрат, рентабельность, прибыльность и финансовую устойчивость экономического субъекта.

Проверяя, правильно ли отнесены затраты на себестоимость продукции, аудитор должен знать, что они группируются по следующим элементам:

- 1) материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- 2) затраты на оплату труда;
- 3) отчисления на социальные нужды;
- 4) амортизация основных средств;
- 5) прочие затраты.

При проверке производственных затрат организации необходимо установить, какой способ формирования себестоимости продукции (работ, услуг) используется в организации - традиционный для отечественного учета, так называемый калькуляционный вариант или применяемый в международной практике «директ-костинг» (учет прямых затрат).

При проверке достоверности и объективности списания затрат на издержки производства в организациях оптовой и розничной торговли аудитор должен убедиться в правильности распределения и списания издержек на остаток товаров на складах (прилавках) и на реализованную часть товаров. Практика показы-

60. АУДИТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

Цель аудита - установление правильности отражения в учете и отчетности фактической выручки, себестоимости продаж, прибыли (убытков).

Задачи аудита:

- 1) правильность определения выручки от реализации и себестоимости продаж;
- 2) правильность определения финансового результата от реализации продукции, работ, услуг, основных средств, чрезвычайных доходов и расходов и т.д.;
- 3) проверка корреспонденции счетов;
- 4) проверка правильности реформации баланса на конец отчетного периода;
- 5) проверка взаимосвязки показателей бухгалтерских документов, регистров, форм отчетности.

Источники информации: учредительные документы, налоговые расчеты, банковские и кассовые документы, журналы-ордера, Главная книга, баланс, отчет о прибылях и убытках и др.

Финансовый результат деятельности организации складывается из результата по обычным видам деятельности (указанная в уставе предприятия и подтвержденная соответствующими документами) и прочим доходам и расходам.

Основную долю в финансовых результатах составляет результат от реализации продукции. Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг.

В настоящее время для формирования выручки большую роль играет метод определения выручки для целей налогового обложения. На формирование финансовых результатов от продажи в значительной степени влияют затраты, связанные с производством и сбытом продукции.

Управленческие расходы предприятия могут включаться в производственную себестоимость продукции. С вступлением в силу ПБУ 10/99 в учетной политике расходы по управлению списываются полностью в отчетном периоде в качестве расходов по обычным видам деятельности.

Необходимо проверить расчеты распределения общехозяйственных расходов между отдельными видами продукции.

К прочим доходам и расходам относятся:

- 1) операционные доходы: проценты банка за использование средств на счетах; доходы от участия в других организациях; прочие операционные доходы: Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», Кредит счета 91-1 «Прочие доходы»;
- 2) операционные расходы: проценты по кредитам и займам: Дебет счета 91-2 «Прочие расходы», Кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;
- 3) внереализационные расходы: уплаченные штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров: Дебет счета 91-2 «Прочие расходы», Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»; затраты на содержание основных средств и др.;
- 4) чрезвычайные доходы: поступления, возникающие как последствия ЧП (стихийные бедствия, катастрофы и т.п.) - стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных. На результат деятельности предприятия влияют также начисленные налогов и налоговых санкций. Убытки покрываются за счет прибыли, целевых взносов учредителей, резервного фонда.

изводства без предварительного распределения относятся на реализацию, что приводит к искусственному снижению налогооблагаемой базы (дохода).

Проверка правильности оценки материальных ресурсов, списанных на себестоимость, важна, поскольку материалы поступают из разных источников, а начальные остатки материалов могут иметь иную цену по сравнению с закупленными. Аудитору, следовательно, приходится проверять правильность оценки материалов по средневзвешенной цене или по способам оценки ФИФО или ЛИФО (согласно учетной политике организации).

По установленным правилам на затраты производства относят:

- 1) представительские расходы;
- 2) расходы на служебные командировки;
- 3) рекламу и подготовку кадров;
- 4) компенсационные выплаты за использование личного транспорта;
- 5) информационные;
- 6) консультационные и аудиторские расходы;
- 7) некоторые налоги и сборы и др.

Внимание аудитора должно остановиться и на достоверности величины амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам. В частности, необходимо проверить, нет ли начислений износа основных средств сверх нормативного срока их эксплуатации.

Аудиторской проверке подвергаются также достоверность показателей «незавершенного производства» и правильность списания затрат на готовую продукцию. Особое внимание следует уделить корректировочным записям с целью установления правильности списания калькуляционных разниц. Здесь могут быть искусственные нарушения, увеличивающие или уменьшающие себестоимость продукции при ее реализации.

интеллектуальных микросхем» и другими, а также межправительственными соглашениями, международными договорами и другими нормативными актами действующего законодательства.

При проведении проверки следует также помнить, что нематериальные объекты могут быть приняты на учет при их соответствии следующим требованиям:

- 1) иметь товарную форму (проект, авторское свидетельство, патент и др.) и возможность отчуждения от собственника, т. е. являться объектом купли-продажи;
- 2) иметь законодательное подтверждение и реальную цену и стоимость;
- 3) приносить доход и иметь документальное подтверждение приобретения (создания).

Аудитор должен помнить, что затраты, связанные с приобретением (покупкой, созданием) нематериальных активов, носят капитальный характер и до принятия их на учет отражаются на счете 08 «Капитальные вложения» как долгосрочные инвестиции.

Учет нематериальных активов ведется аналогично учету основных средств. Поэтому источниками информации для проверки являются карточки аналитического учета, акты приемки-передачи, акты о ликвидации (списании).

В состав нематериальных активов иногда ошибочно включают стоимость различных лицензий со сроком использования менее одного года. Поэтому тщательной проверки требует состав нематериальных активов, для чего составляется подробный список нематериальных активов. В списке указываются перечень всех объектов, принятых на учет, по которым начисляется амортизация, первоначальная стоимость, норма и суммы фактически начисленной амортизации. Эти данные требуют арифметической проверки, а состав нематериальных активов - инвентаризации.

61. ОЦЕНКА ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ, ПЛАТЕЖЕ- И КРЕДИТОСПОСОБНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ

Финансовое состояние предприятия характеризует- ся размещением средств (активов) и источниками их информирования.

Аудиторская фирма дает оценку финансового состоя- ния организации на основе всестороннего анализа финансовых результатов ее деятельности. Он вклю- чает в себя следующие параметры:

- 1) исследование изменений каждого показателя за теку- щий анализируемый период (горизонтальный анализ);
- 2) исследование структуры соответствующих показа- телей и их изменений (вертикальный анализ);
- 3) изучение динамики изменений показателей.

Основными показателями, определяющими финан- совое состояние, являются: выполнение плана и пополне- ние по мере возникновения потребности собственного оборотного капитала; скорость оборачиваемости обо- ротных средств. Сигнальным показателем выступает платежеспособность предприятия, т. е. его способность вовремя удовлетворять платежные требования постав- щиков: возвращать кредиты, производить оплату труда работникам, вносить платежи в бюджет. Финансовое положение определяется всей совокупностью хозяй- ственных факторов и является наиболее обобщающим показателем.

В рамках внутреннего финансового анализа осуществ- ляется углубленное исследование финансовой устой- чивости предприятия на основе построения баланса неплатежеспособности, включающего следующие взаимосвязанные показатели:

- 1) общая величина платежей (просроченная задолжен- ность по судам банков, поставщикам, недоимки в бюджет, прочие задолженности);

62. АУДИТ ПЕНСИОННОГО ФОНДА РФ

В целях дальнейшего развития системы социальной защиты населения Правительством РФ было принято постановление от 4.06.1997 г. № 667 «О проведении аудита Пенсионного фонда Российской Федерации», в котором речь идет о разработке и утверждении Ми- нистерством финансов РФ Положения о проведении Пенсионным фондом РФ конкурса аудиторских фирм. В Положении об организации конкурса аудиторских фирм на проведение аудиторской проверки Пенси- онного фонда Российской Федерации говорится о том, что конкурс является открытым с отбором аудиторских фирм, изъявивших желание принять в нем участие.

При проведении отбора производится оценка всех аудиторских фирм, подавших заявки на участие в кон- курсе, на удостоверение их квалификации предъяв- ляемым требованиям, определяемым организатором конкурса по согласованию с Министерством финан- сов РФ.

При этом принимаются во внимание опыт и репута- ция аудиторской фирмы в проведении аудита в Рос- сийской Федерации, особенно в части аудиторских проверок экономических субъектов с большим количест- вом территориальных органов. В конкурсе могут уча- ствовать аудиторские фирмы, имеющие лицензии на осуществление аудиторской деятельности в области общего аудита и аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов, выданные в установлен- ном порядке Центральной аттестационно-лицензион- ной аудиторской комиссией Министерства финансов Российской Федерации.

Аудиторским фирмам, прошедшим отбор, организатор конкурса направляет официальный запрос, в котором указанные фирмы приглашаются к подаче предложений на проведение аудиторской проверки Пенсионного фонда

63. АУДИТ ФЕДЕРАЛЬНОГО ДОРОЖНОГО ФОНДА

Федеральный дорожный фонд - фонд, созданный для содержания и устойчивого развития сети, авто- мобильных дорог общего пользования.

Структура деления: федеральный Дорожный фонд РФ, дорожные фонды субъектов РФ. Указ Президента РФ «Об аудиторской деятельности в РФ» от 22.12.1993 г. № 2236 разрешает аудиторским организациям прово- дить аудит федерального Дорожного фонда РФ.

Проверка Дорожного фонда включает в себя боль- шой перечень мероприятий и предусматривает вы- полнение огромного объема работ.

При проведении аудита такого крупного государ- ственного фонда, да и дорожного фонда субъекта фе- дерации, необходимо детально подойти к рассмотре- нию многих предстоящих вопросов и решению сложных задач. Штат аудиторской организации при проверке дорожного фонда может исчисляться десятками и бо- лее специалистов самого широкого и узкоспециали- зированного профиля.

Аудит федерального Дорожного фонда РФ строится по следующим направлениям:

- 1) проверка образования средств фонда. Полнота от- ражения поступлений средств за счет взимания:
 - а) налога на реализацию горюче-смазочных мате- риалов;
 - б) налога на пользователей автомобильных дорог;
 - в) налога с владельцев транспортных средств;
 - г) налога на приобретение автотранспортных средств;
 - д) акцизов с продажи легковых автомобилей в лич- ное пользование граждан;
- 2) проверка использования средств фонда.

Согласно закону РФ от 18.10.1991 г. № 1759-1 «О дорожных фондах в Российской Федерации» средства Федерального дорожного фонда и территориальных дорожных фондов имеют специальное назначение и не подлежат изъятию или расходованию на нужды, не связанные с содержанием и развитием автомобильных дорог общего пользования.

Задача аудиторской организации проследить все пути движения денежных средств, определить их целевой характер, выявить имеющиеся недопущения.

Проверке подвергается большое количество документации, в том числе и банковской. Изучается и анализируется вся система бухгалтерского учета и отчетности (сметы доходов и расходов, сметы по обслуживанию автодорог за счет средств фонда и т. д.).

Проверяется обоснованность выделения средств фонда (по субвенциям и дотациям) на выравнивание развития уровня автодорог общего пользования на территории РФ. Проверяется характер взаимоотношений фонда с финансово-кредитными учреждениями.

Отдельным вопросом аудита может стоять проверка законности взимания налога с налогоплательщиков и пресечение, выявление фактов, если таковые обнаружатся, злоупотребления своими полномочиями аппарата управления и других работников фонда.

Осуществляя проверку федерального дорожного фонда, необходимо взаимодействовать с банковским сектором в целях проверки счетов фонда и по другим вопросам.

Аудит федерального Дорожного фонда РФ обязательно должен быть полным и всеохватывающим, но может проводиться и по отдельным направлениям деятельности фонда.

Аудит федерального Дорожного фонда РФ проводится специализированной аудиторской организацией не реже одного раза в год.

Российской Федерации. Запрос на подачу предложений должен содержать:

- 1) приглашение к участию в конкурсе;
- 2) Техническое задание на проведение аудиторской проверки;
- 3) образец договора на проведение аудиторской проверки.

При получении организатором конкурса технических и финансовых предложений аудиторских фирм вскрытие технических предложений в целях их изучения производится конкурсной комиссией незамедлительно.

Финансовые предложения аудиторских фирм остаются запечатанными и хранятся у организатора конкурса до момента их вскрытия после оценки технических предложений.

Конкурсная комиссия осуществляет оценку технических и финансовых предложений аудиторских фирм в два этапа:

- 1) техническое предложение;
- 2) финансовое предложение.

После завершения конкурсной комиссией отдельных процедур оценки технического и финансового предложений аудиторских фирм оба результата объединяются в окончательную оценку со следующими коэффициентами: оценка технического предложения - 40 %; оценка финансового предложения - 60 %.

Победителем конкурса на основе оценочного отчета признается аудиторская фирма, которая по заключению конкурсной комиссии предложила лучшие условия проведения аудиторской проверки Пенсионного фонда Российской Федерации. При равенстве предложений победителем признается та аудиторская фирма, чья заявка была подана раньше.

Победитель конкурса и организатор конкурса подписывают в день проведения конкурса протокол о его результатах, который имеет силу договора.

2) причина неплатежей (недостаток собственных оборотных средств, товары отгруженные, но не оплаченные в срок покупателями);

3) источники, ослабляющие финансовую напряженность (временные свободные собственные средства, привлеченные средства, кредиты банков).

Для получения полной оценки финансового состояния, платеж и кредитоспособности организации следует рассматривать и исследовать данные показатели в динамике (поквартально и за ряд лет.)

Кроме того, следует учитывать, что на финансовое состояние предприятия оказывают влияние такие факторы, как:

- 1) форма собственности и организационно - правовая форма;
- 2) отраслевая принадлежность и вид деятельности;
- 3) объем производства, численность работников;
- 4) взаимоотношение с налоговой системой;
- 5) стратегия финансово-хозяйственного развития;
- 6) наличие материальной и интеллектуальной базы;
- 7) уровень квалификации бухгалтерских кадров;
- 8) формирование системы информационного обеспечения предприятия.

Правильно выработанная система мер по улучшению платеж- и кредитоспособности организации на основе ее финансового состояния - один из важнейших этапов процесса аудита. Консультирование экономического субъекта по вопросам его кредитоспособности в будущем требует от аудиторской организации максимально точного и правильного проведения аудита, отчет которого будет использоваться при составлении прогноза развития проверенного предприятия.

Заинтересованность в этом в первую очередь должна исходить от аппарата руководства организации.

64. АУДИТ ФЕДЕРАЛЬНОГО ФОНДА ОБЯЗАТЕЛЬНОГО МЕДИЦИНСКОГО СТРАХОВАНИЯ

Фонд обязательного медицинского страхования реализует государственную политику в области обязательного медицинского страхования граждан и является самостоятельным государственным некоммерческим финансово-кредитным учреждением, руководствуясь в своей деятельности уставом федерального фонда обязательного медицинского страхования (утв. постановлением правительства РФ от 29.07.1998 г. №857.

Функции фонда довольно обширны и разнообразны, что обуславливает специфичность аудита его деятельности. Аудит Фонда можно разделить на две части: финансовую и имущественную.

В области финансов необходимо проверить правильность расчета, взимания и поступления средств Фонда. В ходе аудита проверяется:

- 1) полнота отражения страховых взносов хозяйствующих субъектов и иных организаций на обязательное медицинское страхование.
- 2) полнота поступлений ассигнований из федерального бюджета на выполнение различных целевых программ в области медицинского страхования.
- 3) финансовая обоснованность путей использования временно свободных денежных средств.
- 4) полнота отражения доходов от добровольных взносов юридических и физических лиц и другие источники пополнения финансовой базы фонда.

Аудиту подвергается порядок использования и размещения временно свободных финансовых средств в банковских депозитах и государственных ценных бумагах; другие финансовые операции Фонда.

65. АУДИТ ФОНДА СОЦИАЛЬНОГО СТРАХОВАНИЯ

Фонд социального страхования является специализированным финансово-кредитным учреждением при Правительстве РФ. В него входят следующие исполнительные органы:

- 1) региональные отделения на территории субъектов РФ;
- 2) центральные отраслевые отделения;
- 3) филиалы отделений.

Аудит фонда социального страхования может проводиться в полном объеме или ограничиваться проведением узкоспециализированных проверок.

Основные направления проведения аудита Фонда:

- 1) в финансовой части деятельности Фонда осуществляется проверка:

- а) полноты и правильности отражения поступлений страховых взносов работодателей; граждан, занимающихся индивидуальной трудовой деятельностью;
 - б) поступления и использования доходов от инвестирования средств фонда в государственные ценные бумаги и банковские вклады;
 - в) полноты отражения поступлений добровольных взносов граждан и юридических лиц; ассигнований из федерального бюджета РФ на покрытие расходов;
 - г) прочих поступлений;
- 2) в обязательном порядке проводится проверка фактического расходования средств Фонда, направляемых на:
 - а) выплату различного рода пособий; оплату путевок в санаторно-курортные учреждения;
 - б) содержание санаториев-профилакториев, детско-юношеских спортивных школ и т. п.

Отдельным этапом аудита является проверка: формирования резерва для обеспечения финансовой

66. АУДИТ АКЦИОНЕРНОГО ОБЩЕСТВА

Проверка акционерного общества строится из расчета некоторых особенностей организации данной организационно-правовой формы собственности.

Первоочередное внимание уделяется учредительным документам (устав, утвержденный учредителями). Здесь проверяется:

- 1) размер уставного капитала (для акционерных обществ его минимальный размер составляет тысячекратную сумму минимального размера оплаты труда);
- 2) распределение и сроки оплаты акций;
- 3) порядок увеличения или уменьшения уставного капитала;
- 4) порядок выпуска облигаций;
- 5) порядок выплаты дивидендов.

При проверке сводной бухгалтерской документации и отчетности аудиторская организация в ходе проведения проверки руководствуется Гражданским кодексом РФ, Федеральным законом «Об акционерных обществах» от 26.12.1995 г.

В общем порядке проводится аудит финансового положения организации, анализ процессов формирования и использования финансовых ресурсов, оценки финансового благополучия организации, состояние ее активов и пассивов, скорости оборота всего капитала и его отдельных частей, рентабельности используемых средств.

В общем виде аналитические процедуры сводятся к сравнению:

- 1) текущих данных с данными бизнес-плана и прогнозом;
- 2) текущих данных с нормативными значениями финансовых коэффициентов.

Проверяется организация учета выполнения договоров по хозяйственным операциям.

Порядок более полного аудита осуществляется по таким направлениям деятельности:

- 1) проверка порядка состояния учета денежных средств. Денежные потоки тщательно отслеживаются и проверяются;
- 2) проверка производственных запасов, осуществляется по первичным документам (о поступлении и расходов производственных запасов). По первичной документации осуществляется предварительный, текущий и последующий контроль за движением, сохранностью и рациональным использованием материальных ресурсов;
- 3) контроль за текущей деятельностью акционерного общества (выпуск продукции, оказание работ или услуг);
- 4) налоговому аудиту отводится особое место. Проверяется правильность расчетов налогов и других платежей, полнота и своевременность расчета по этим налогам и платежам;
- 5) один из этапов успешной аудиторской проверки и подготовки достоверного аудиторского заключения о состоянии финансово-хозяйственной деятельности предприятия, предусматривает анализ формирования и реализации учетной политики организации (анализ совокупных принципов и правил, регламентирующих методические и организационные основы ведения предприятием бухгалтерского учета).

Осуществляя аудит акционерного общества, необходимо провести проверку чистых активов организации. Здесь важное значение приобретают методы расчета степени отдаленности от банкротства проверяемой фирмы. Используются экономико-статистические методы анализа.

Аудиторская организация призвана помочь клиенту путем оказания сопутствующих услуг, качественного консультирования, выработки методов эффективного развития в будущем.

устойчивости фонда на всех уровнях; выполнении инструкции о начислении, уплате, расходовании и учете средств государственного социального страхования.

Проверяются сметная документация, например по проведению научно-исследовательской работы.

Контроль за полнотой и своевременностью начисления и уплаты страхователями страховых взносов и иных платежей, осуществляется Фондом совместно с Государственной налоговой службой РФ.

Аудиторская организация проверяет правильность взъясания налоговыми органами сумм штрафов, пеней и других финансовых санкций, применяемых к нарушителям и зачисляемых в доход Фонда.

Аудиту подвергается работа аппарата управления Фонда, политика, которую Фонд проводит в ходе своей работы. Аудиторская организация проверяет соблюдение методики работы фонда, инструкций и предписаний, предназначенных к выполнению в целях эффективного функционирования деятельности Фонда.

Проверка имущественной части Фонда социально-го страхования является обязательным элементом аудита. Она предусматривает проведение различных инвентаризаций либо проверку документации по проведению внутренних ревизий и инвентаризаций. Устанавливаются виновные лица и определяются методы взъясаний и наказаний.

Консултации и сопутствующие услуги не исключены по отдельным вопросам деятельности Фонда.

Контроль финансово-хозяйственной деятельности региональных и центральных отраслевых отделений Фонда осуществляется путем проведения периодических ревизий и т. п.

Проверка финансово-хозяйственной деятельности центрального аппарата Фонда осуществляется не реже одного раза в год специализированной аудиторской организацией, имеющей соответствующую лицензию.

В части использования имущества проверяется деятельность Фонда по использованию имущества (пути распределения доходов от используемого имущества, пути его направления в части реализации уставных задач).

Проверка отчета об использовании бюджета фонда также является частью аудита Фонда обязательного медицинского страхования.

Документальный аудит предусматривает проверку всей первичной документации и заканчивается проверкой отчетности (не только порядка ее ведения и оформления, но и ее содержательной стороны).

Проверяется выполнение договоров, которые были заключены в ходе работы Фонда, в том числе и трудовых. В ходе аудита фонда исследуется методическая документация: проверяется ее обоснованность, порядок соблюдения инструкций и предписаний, выполнение возложенных обязательств.

При проведении аудита должна учитываться и правовая сторона работы Фонда: соблюдение Фондом законодательства РФ, анализ и изучение законопроектов Фонда.

Правление Фонда по мере необходимости, но не реже одного раза в год, назначает аудиторскую проверку деятельности Фонда, осуществляемую специализированной организацией, имеющей соответствующую лицензию. Аудиторская организация, проводящая такого вида аудит, полностью укомплектована специалистами разного профиля: финансовые аналитики, специалисты в области инвестиционной деятельности, юристы, экономисты и другие специалисты и эксперты.

Отчет о результатах проверки федерального Фонда обязательного медицинского страхования представляется в Правительство РФ.

67. АУДИТ ИНВЕСТИЦИОННОГО ФОНДА

Особенности проверки инвестиционных институтов определяются спецификой ведения бухгалтерского учета в этих организациях, а также целями и направлениями деятельности этих фондов.

В настоящее время отсутствует утвержденная методика проведения аудиторской проверки этих институтов, поэтому каждый аудитор сам определяет ее.

Для того чтобы более эффективно провести аудит инвестиционного фонда, необходимо предварительно ознакомиться с клиентом, хорошо спланировать и подробно расписать всю процедуру проверки.

Основные вопросы проверки - установление правильности отражения в учете и отчетности:

- 1) формирования уставного капитала организации и ведения бухгалтерского учета и отчетности в депозитари;;
- 2) операций с акциями, эмитируемыми инвестиционными фондами;
- 3) формирования и использования финансовых резервов;
- 4) оценки и составления отчетности в стоимости чистых активов;
- 5) начисления и выплаты дивидендов акционерам;
- 6) ведения реестров акционеров;
- 7) исчисления и уплаты налогов по деятельности инвестиционных фондов, операций с ценными бумагами;
- 8) начисления и уплаты налога на операции с ценными бумагами при проведении инвестиционным институтом собственной эмиссии;
- 9) других операций, присущих деятельности инвестиционного фонда.

В ходе проверки аудитор должен проверить правильность оценки и учета неоплаченных акций фонда, рас-

68. АУДИТ МАЛЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ

Регулируется правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Особенности аудита малых экономических субъектов».

Во время аудита малых предприятий особое внимание необходимо уделить следующим факторам риска:

- 1) учетные записи могут вестись нерегулярно, без последовательного соблюдения формальных требований;
- 2) руководители экономического субъекта могут ошибочно предполагать, что в ходе аудита аудиторская организация дополнительно окажет услуги по восстановлению учета, исправлению допущенных ошибок, подготовке бухгалтерской отчетности;
- 3) вследствие небольшого количества учетных работников невозможно обеспечить надлежащее разделение их ответственности и полномочий;
- 4) возможна ситуация, когда сотрудники, ведущие бухгалтерский учет, одновременно имеют доступ к таким активам экономического субъекта, которые легко могут быть сокрыты или реализованы, что может способствовать возникновению злоупотреблений;
- 5) если малый экономический субъект осуществляет большое количество операций за наличные деньги, возможна ситуация, когда выручка не фиксируется или занижается;
- 6) при ограниченном числе сотрудников, ведущих бухгалтерский учет, затруднены или невозможны регулярные взаимные сверки учетных данных, что повышает риск возникновения ошибок и искажений бухгалтерской отчетности.

В малых экономических субъектах допустимый риск средств контроля возникает в области использования систем компьютерной обработки данных.

69. АУДИТ НЕГОСУДАРСТВЕННЫХ ПЕНСИОННЫХ ФОНДОВ

Негосударственные пенсионные фонды (НПФ) подлежат обязательной аудиторской проверке. **Обязательный аудит** - ежегодная обязательная аудиторская проверка ведения бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности НПФ. Исходя из данной нормы закона обязательному аудиту подлежат не только бухгалтерская отчетность, но специальная отчетность НПФ, предоставляемая в Инспекцию НПФ как являющаяся финансовой не только по форме, но и по содержанию. При этом в аудиторском заключении должно быть отражено мнение аудиторской организации о достоверности специальной отчетности. Аудиторские организации при проведении аудита специальной отчетности руководствуются правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Заключение аудиторской организации по специальной аудиторской».

Обязательный аудит проводится исключительно аудиторскими организациями.

При проведении аудиторской проверки аудиторские организации вправе:

- 1) самостоятельно определять формы и методы проведения аудита;
- 2) проверять в полном объеме документацию, связанную с финансово-хозяйственной деятельностью НПФ, а также фактическое наличие любого имущества, учтенного в этой документации;
- 3) получать у должностных лиц НПФ разъяснения в устной и письменной форме по возникшим в ходе аудиторской проверки вопросам;
- 4) отказаться от проведения аудиторской проверки или от выражения своего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в аудиторском заключении в случаях:
 - а) непредоставления НПФ всей необходимой документации;

- б) выявления в ходе аудиторской проверки обстоятельств, оказывающих либо могущих оказать существенное влияние на мнение аудиторской организации о степени достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности НПФ;
- 5) осуществлять иные права, вытекающие из существа правоотношений, определенные договором оказания аудиторских услуг и не противоречащие законодательству РФ.

Начиная с 2001 г. для негосударственных пенсионных фондов установлен особый порядок бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, отражающий отраслевые особенности негосударственного пенсионного обеспечения. Руководителям НПФ необходимо требовать от аудиторских организаций представления для ознакомления программы аудита, надлежащим образом учитывающей отраслевые особенности негосударственного пенсионного обеспечения.

Программа аудита, являющаяся внутрифирменным стандартом аудиторской организации, должна соответствовать правилу (стандарту) аудиторской деятельности «Планирование аудита», а также правилу (стандарту) аудиторской деятельности «Понимание деятельности экономического субъекта».

При аудите НПФ по строке бухгалтерского баланса 950 «Обеспечения обязательств и платежей полученных» отражается сальдо на счете 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные» - современная стоимость обязательств фонда по выплате негосударственных пенсий, определенная на основании актуарных расчетов по методике фонда.

Методика осуществления актуарных расчетов фонда по каждому виду применяемых фондом пенсионных схем приводится в пенсионных правилах Фонда.

Перед началом аудита малого предприятия особенным важным является согласование в договоре или письме-обязательстве условий проведения аудита, прав и обязанностей аудиторской организации и экономического субъекта.

Сотрудникам аудиторской организации необходимо оценить, позволяю ли системы бухгалтерского учета внутреннего контроля собрать аудиторские доказательства, необходимые для подготовки мнения аудитора. В ходе аудита рекомендуется исходить из оценки надежности средств внутреннего контроля как низкой, если нет явных доказательств противоположного. При этом следует руководствоваться требованиями правила (стандарта) «Существенность и аудиторский риск».

В ходе аудита малого предприятия следует уделять большее внимание получению официальных письменных разъяснений от его руководства, в которых эти руководители подтвердили бы понимание своей ответственности за организацию надлежащего ведения бухгалтерского учета и подготовку полной и достоверной бухгалтерской отчетности, а также в необходимых случаях привели бы свои аргументы и высказали бы аудиторской организации свою позицию по возникшим спорным вопросам бухгалтерского учета, отчетности и налогообложения.

В ходе сбора и оценки информации о малом экономическом субъекте аудиторской организации необходимо учитывать специфику нормативной базы таких субъектов, в том числе: упрощенный порядок регистрации, лицензирования; упрощенный порядок представления государственной статистической и бухгалтерской отчетности; меры государственной поддержки субъектов малого предпринимательства, влияющие на их финансово-хозяйственную деятельность; влияние особенностей регионального и местного законодательства.

чета эмиссионного дохода и отнесения его на увеличение добавочного капитала; оценки покупной стоимости акций; учета дивидендов, полученных от вложения ценных бумаг; учета реализации ценных бумаг; соответствия выбранного метода оценки реализации в учетной политике фонда фактическому.

Важно проверить правильность составления расчетов по платежам в бюджет по налогу на операции с ценными бумагами.

Необходимо проверить и такие вопросы, как правильность формирования издержек фонда; установленных нормативов отнесения расходов по организации инвестиционного фонда и, особенно, оплату услуг управляющего фондом согласно договору об управлении инвестиционным фондом.

Перечень процедур при проведении проверки инвестиционного фонда очень широк, что обусловлено большим количеством финансовой документации в общем объеме документооборота инвестиционного института.

Задача аудитора - планомерно проверить всю необходимую документацию, выявить и устранить нарушения, при необходимости разработать перечень оздоровительных мероприятий, направить работу инвестиционного фонда по пути его дальнейшего развития, как одного из субъектов всей финансовой системы государства.

Аудит инвестиционного фонда не в состоянии провести индивидуальный аудитор, он проводится крупными аудиторскими фирмами, зарекомендовавшими себя на рынке аудиторских услуг. Такие фирмы имеют в своем штате большое количество специалистов разного рода подготовки (профессиональных юристов, специализирующихся в области финансового права, финансовых аналитиков, экспертов и т. д.).

70. АУДИТ ОБЩЕСТВА С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ

Из всех проверяемых аудиторской фирмой предприятия большую часть занимают общества с ограниченной ответственностью. В данной форме хозяйствования находится большое количество всевозможных предприятий и организаций. Аудит общества с ограниченной ответственностью в общем виде представляет рядовую аудиторскую проверку, в ходе которой осуществляются следующие мероприятия:

- 1) проверка документации (порядок составления, ведения, заполнения и т. д.);
- 2) общий аудит финансового положения организации (расчет коэффициентов, показателей на данный период времени и сравнение их с предшествующими периодами, прогноз дальнейшего развития);
- 3) проверка организации учета выполнения договоров и арендных отношений. Аудитор устанавливает круг потребителей, с которыми предприятие заключило договоры на поставку производимой продукции (оказанных услуг или выполненных работах), проверяет полноту и своевременность выполнения этих договоров (всех условий);
- 4) проверка порядка учета арендных отношений предприятия. Изучается и анализируется организация бухгалтерского учета хозяйственных операций, связанных с арендой, порядок установления, своевременность получения и правильность отнесения к соответствующим отчетным периодам полученных платежей;
- 5) проверка состояния учета движения денежных средств предприятия. Аудиторская организация рассматривает решение многих юридических, финансовых, учетных, экономических вопросов про-

71. АУДИТ ОРГАНИЗАЦИЙ ЖИЛИЩНО-КОММУНАЛЬНОГО ХОЗЯЙСТВА

Деятельность органов жилищно-коммунального хозяйства направлена на обслуживание социально-культурных запросов работников предприятия.

К жилищно-коммунальному хозяйству (ЖКХ) относятся: общежития, квартиры, ведомственные гостиницы, парикмахерские, здравпункты, объекты культуры, службы быта и др.

Основная деятельность ЖКХ определяется сметами доходов и расходов, которые они составляют на год:

- 1) смета по эксплуатации жилфонда и объектов внешнего благоустройства;
- 2) сводная смета по коммунальному обслуживанию за счет целевых сборов;
- 3) сборы по сервисному обслуживанию жильцов на оплату услуг сторонних организаций.

Задача аудитора в ходе работы заключается в исследовании и проверке следующих аспектов:

- 1) к доходам по первой смете относятся поступления квартплаты, арендной платы и т. д. Расходы по эксплуатации жилого фонда состоят из нескольких статей: содержание аппарата управления, содержание обслуживающего персонала, содержание домохозяйства, текущий ремонт и т. д. Коммунальные услуги предоставляются квартиросъемщикам и арендаторам помещений по себестоимости с таким расчетом, чтобы расходы по каждому виду услуг, равнялись в конечном счете взысканной за них сумме оплаты. В обязательном порядке проверяются частные сметы расходов;
- 2) услуги сервисного содержания покрываются пользователями в сумме предъявленной организациями, оказывающими эти услуги.

Огромное количество видов объектов жилищно-коммунального хозяйства предопределило специфику их

72. АУДИТ ОРГАНИЗАЦИЙ УГОЛОВНО-ИСПОЛНИТЕЛЬНОЙ СИСТЕМЫ

Уголовно-исполнительная система министерства юстиции включает в себя:

- 1) учреждения, исполняющие наказание;
- 2) территориальные органы уголовно-исполнительной системы;
- 3) центральный орган уголовно-исполнительной системы.

Уголовно-исполнительную систему составляют следующие подразделения: изоляторы, предприятия, специально созданные для обеспечения деятельности уголовно-исполнительной системы, научно-исследовательские, лечебные и иные учреждения. Следовательно, аудит организации этой системы может быть довольно разнообразного масштаба. Характер проверки зависит от того, какое именно подразделение подвергается проверке.

В общем виде аудит осуществляется по следующим направлениям:

1. Аудит системы финансирования организации уголовно-исполнительной системы.
 - 1) проверка использования целевого назначения финансовых средств;
 - 2) проверка использования доходов от производственной деятельности учреждений, исполняющих наказание, после уплаты платежей в бюджет, по своему прямому назначению на улучшение условий содержания осужденных и заключенных;
 - 3) проверка деятельности специальных внебюджетных фондов для оказания финансовой помощи отдельным учреждениям/исполняющим наказание, если таковые созданы центральными или территориальными органами уголовно-исполнительной системы.
2. Особой проверке подвергаются имущество и его фактическое наличие. Здесь возможны различного

рода ревизиции (проверка документации: акты списания, порчи и т. п.)

3. В большом объеме аудиту подвергается документация разного характера: Бухгалтерская организаций и отчетность, проектно-сметная документация научно-исследовательских документации; документация медицинских (лечебных) подразделений и все потоки финансовых средств в различных направлениях.

Таким образом, общая схема аудита организации уголовно-исполнительной системы проводится по двум основным направлениям:

- 1) проверка финансовой документации и бухгалтерско-хозяйственных мероприятий;
- 2) проверка имущественной части организации такой принадлежности.

В ходе аудита организации уголовно-исполнительной системы могут быть задействованы следующие процедуры:

- 1) изучение архивной документации;
- 2) сравнение показателей, в том числе и уровней содержания заключенных за несколько лет;
- 3) Использование в ходе проверки различных вопросников. Беседы и сбор информации об учреждении от обслуживающего персонала, технического и от самих заключенных.

Аудиторская проверка организации уголовно-исполнительной системы требует повышенного внимания и контроля за соблюдением законодательства в ходе осуществления своих обязательств (исполнение всех предписаний и инструкций, предусмотренных нормативно-правовой документацией) проверяемой структуры.

Подразделения, занимающиеся производством, проверяются в обычной форме по основным направлениям проверок данных хозяйствующих субъектов.

Аудит организации уголовно-исполнительной системы может проводиться как по заказу органов государства, так и по решению органа управления учреждения.

работы и, соответственно, проверки их аудиторскими и иными контрольными органами.

Так при проведении аудита в гостинице в первую очередь проверяется соблюдение требований законодательства в области защиты прав потребителей, налогообложения и бухгалтерского учета. Проверка деятельности служб гостиниц (а именно бухгалтерской документации), наличие лицензий по оказанию услуг.

При проверке предприятий общественного питания аудиторской организации необходимо проверить:

- 1) правильно ли оформлены первичные документы;
- 2) приложены ли к накладным сертификаты качества;
- 3) правильно ли ведется аналитический учет продукции в бухгалтерии;
- 4) правильно ли списывается естественная убыль;
- 5) не нарушен ли порядок применения контрольно-кассовых машин;
- 6) своевременно ли проводится инвентаризация имущества;
- 7) порядок ведения кассовых операций;
- 8) акты сверки (в частности, акты сверки кассовых чеков с кассовой контрольной лентой);
- 9) полноту оприходования выручки от реализации.

При проведении аудита других объектов жилищно-коммунального хозяйства аудиторская организация самостоятельно разрабатывает планы проверок на основе предварительного ознакомления. Различия в проверке того или иного объекта ЖКХ могут быть довольно существенными, и поэтому от аудиторской фирмы требуется максимальное изучение законодательства и подготовка для работы с экономическим субъектом в присутствии ему специфической деятельности. Порядок проведения аудита организации жилищно-коммунального сектора регулируется российским финансовым законодательством.

блемного характера. Возможны следующие нарушения и злоупотребления: неоприходование денег по кассе, присвоение денежных средств, излишнее списание денежных средств. На данном этапе одним из вариантов контроля выступает проверка регистрации приходных документов и сверка зарегистрированных документов с оплаченными документами;

- 6) проверка производственных запасов осуществляется по первичным документам (по поступлению и расходу производственных запасов). По первичной документации осуществляется предварительный, текущий и последующий контроль за движением, сохранностью и рациональным использованием материальных ресурсов;
 - 7) отдельным этапом проводится налоговый аудит. Он включает тщательную проверку правильности расчетов налогов и других обязательных взносов и платежей, своевременное консультирование по вопросам налогообложения, с тем чтобы предприятие, полностью и своевременно рассчитываясь по этим налогам и платежам, могло избежать штрафных санкций;
 - 8) важный этап успешной аудиторской проверки и подготовки достоверного аудиторского заключения о состоянии финансово-хозяйственной деятельности предприятия, предусматривает анализ формирования и реализации учетной политики организации (анализ совокупных принципов и правил, регламентирующих методические и организационные основы ведения предприятием бухгалтерского учета).
- Аудит общества с ограниченной ответственностью во многом осуществляется исходя из специфики деятельности проверяемого экономического субъекта, его организационно-правовой формы собственности.

73. АУДИТ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ ЛОТЕРЕИ

Порядок организации и проведения лотерей и других игр, связанных с риском, регламентирован гражданским законодательством РФ (ч. 2 гл. 58 ЛС РФ), Указом президента РФ «О лотерейной деятельности в РФ» от 19.09.1995 г. № 955, утвержденным Временным положением о лотереях в РФ.

Лотерея - групповая или массовая игра, в ходе которой организатор проводит между участниками лотереи розыгрыш призового фонда, при этом выпадение выигрыша на какой-либо из лотерейных билетов является исключительно делом случая.

Аудит организации, занимающейся проведением лотерей, разрабатывается в соответствии со спецификой деятельности данной организации. Как правило, он проводится по поручению вышестоящих органов (государственных или муниципальных) в целях контроля по соблюдению проведения данных игр. Но может быть и по поручению руководства фирмы. В таком случае предварительное знакомство с клиентом просто необходимо для подготовки плана аудита и его качественного проведения.

Аудит организации, осуществляющей проведение лотерей, начинается с проверки разрешения (лицензии), полученного от уполномоченного государственного или муниципального органа, на ведение данного вида деятельности (выдается специальное свидетельство на право проведения лотереи).

В ходе проверки проверяется:

- 1) правильность и законность составленных договоров, на основании которых проводятся игры (соблюдение условий и сроков проведения игр, соблюдение порядка определения выигрыша и его размера и т. д.);
- 2) порядок формирования призового фонда;

74. АУДИТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ КООПЕРАТИВОВ

Производственным кооперативом признается добровольное объединение граждан для совместной производственной или иной хозяйственной деятельности (производство, переработка, сбыт промышленной, сельскохозяйственной и иной продукции, бытовое обслуживание и другие услуги.) Так как производственный кооператив является коммерческой организацией, то аудит его проводится исходя из конкретного рода деятельности данного предприятия. Аудит прачечной будет отличаться от аудита сельскохозяйственного предприятия по переработке зерновых или производству продуктов питания. К каждому конкретному предприятию разрабатываются персональные планы проверок. Существуют и общие моменты аудита всех производственных кооперативов.

При проведении проверки аудиторская организация должна проверить:

- 1) учредительные документы. Устав кооператива должен содержать сведения о размере паевых взносов членов кооператива, о порядке распределения прибыли и убытков и тому подобные сведения, содержащиеся в учредительных документах. Они должны строго соблюдаться и не противоречить фактическим данным;
- 2) работу аппарата управления по поводу соответствия принятой учетной политики специфике деятельности предприятия;
- 3) порядок исчисления, начисления и распределения прибыли;
- 4) состояние системы бухгалтерского учета и отчетности (все вопросы, касающиеся хозяйственных процессов и результатов деятельности предприятия);

75. АУДИТ С ПРИМЕНЕНИЕМ КОМПЬЮТЕРА

Регулируется правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Аудит в условиях компьютерной обработки данных» (КОД).

Наличие среды КОД существенно влияет на процесс изучения аудитором системы учета экономического субъекта и сопутствующих ему средств внутреннего контроля. Аудитор не должен принуждать проверяемого экономического субъекта к применению системы КОД, известной аудитору.

Экономический субъект обязан предоставить аудиторской организации необходимый доступ к системе КОД. Аудитору желательно иметь представление о техническом, программном, математическом и других видах обеспечения компьютерной техники, а также системах обработки экономической информации. В случае отсутствия у аудитора указанных знаний следует использовать работу эксперта в области информационных технологий.

Аудитор должен быть способен определить, какое влияние на организацию, планирование и проведение аудита оказывают условия использования системы КОД у проверяемого экономического субъекта, в том числе на изучение системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, на оценку рисков, связанных с проведением аудита.

Аудитор должен оформить в ходе работы документ о проверяемом экономическом субъекте:

- 1) обеспечение КОД техническими средствами;
- 2) программное обеспечение КОД (составляется краткая характеристика, в частности кем разработано, когда внедрено программное обеспечение КОД, частота и метод обновления);
- 3) технологическое обеспечение (ввод данных, их верификация и т. д.) и др.

В рабочем документе по бухгалтерскому программному обеспечению должно быть указано наличие лицензий на каждый из его элементов. Аудитор должен оценить и оформить рабочим документом возможности компьютерной системы в части:

- 1) гибкого реагирования на изменения хозяйственного, налогового законодательства;
- 2) формирования бухучета и внутренней управленческой отчетности;
- 3) осуществления аналитических процедур;
- 4) расширения функций компьютерной системы.

Аудитор должен оценить квалификацию бухгалтерского персонала в области КОД (образование, курсы) самостоятельно.

Организация данных бухучета у клиента в среде КОД оказывает влияние на профессиональный риск аудитора. Аудитор должен оценить надежность системы внутреннего контроля проверяемого экономического субъекта в соответствии с правилом (стандартом) «Изучение и оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита».

При оценке среды КОД аудитор должен охарактеризовать:

- 1) соответствие применяемой формы учета используемой системе обработки данных;
- 2) способ организации, хранения и обновления данных;
- 3) обеспечение контроля ввода данных;
- 4) возможность вывода на печать данных о хозяйственных операциях и т. п.

Аудитору необходимо убедиться в том, что:

- 1) регистры учета, формируемые системой КОД, соответствуют данным первичного учета, наличие системы КОД не освобождает экономический субъект от обязанности документировать в установленном порядке факты хозяйственной жизни;
- 2) отсутствуют несанкционированные изменения программного обеспечения (не одобренные и не проверенные разработчиком программного обеспечения).

- 5) порядок формирования отчетности и правильность составления баланса;
- 6) сроки проведения инвентаризации;
- 7) правильность начисления и уплаты налогов, предусмотренных по отдельным видам деятельности и исходя из характера работы кооператива;
- 8) соблюдение производственно-хозяйственных договоров и выполнение по ним своих обязательств, своевременность и обязательность выполнения всех условий, предусмотренных договорами;
- 9) своевременность погашения задолженности перед партнерами и разного рода организациями;
- К) выполнение обязательств перед государством;
- 11) соблюдение законодательства РФ в ходе работы.

В отдельных производственных кооперативах важным вопросом аудита являются:

- 1) наличие лицензий на осуществление данного вида деятельности, сертификатов качества;
- 2) порядок ведения кассовых операций. Выявление и пресечение нарушений;
- 3) порядок оприходования выручки от реализации и списания естественной убыли;
- 4) соблюдение законодательства при работе с потребителями;
- 5) оплата арендной платы, коммунальных услуг;
- 6) расходы по эксплуатации жилого фонда и т. д.

Перечень процедур при проведении аудита не ограничивается проверками, возможно обращение за помощью к аудиторской организации по вопросам консультирования и разработке мероприятий финансового оздоровления производственного кооператива.

Особенностью производственного кооператива является возможность его преобразования в хозяйственное товарищество или общество, что является отдельным вопросом работы аудиторской фирмы.

3) порядок и последовательность оформления и выдачи лотерейных билетов, квитанций и иных предусмотренных документов;

4) ликвидность лотереи;

5) полный пакет документов организационного проекта лотереи;

а) соблюдение технологии организации лотереи;

б) порядок производства и реализации лотерейных билетов;

в) порядок формирования призового фонда, его распределение;

г) порядок расчетов организатора лотереи по обязательствам перед бюджетом;

д) порядок взаиморасчетов организатора лотереи с субъектами лотерейной деятельности в рамках данной лотереи;

6) соблюдение порядка возмещения ущерба, причиненного участникам игр, из-за отмены или переноса сроков игр, определение величины ущерба участникам.

Для целевых и благотворительных лотерей проверяется порядок расходования дохода от проведения лотереи на ее цели. Недопустимо нецелевое использование средств от проведения лотереи.

Помимо перечисленных процедур аудита, большое место занимает проверка бухгалтерской документации и отчетности, правильности расчета налогов и их перечисления в бюджет.

Согласно законодательству для проведения лотереи ее организатору необходимо представить аудиторское заключение о собственном финансовом состоянии с подтверждением наличия необходимых активов для обеспечения ликвидности лотереи.

Таким образом, без аудиторского заключения проведение лотереи становится невозможным и организация лотереи напрямую зависит от аудиторской деятельности.

76. АУДИТ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ КООПЕРАТИВОВ

Аудиторская проверка деятельности сельскохозяйственного кооператива проводится в целях налаживания его финансово-хозяйственной деятельности, предотвращения возможных нарушений, ведущих к ущемлению интересов членов кооператива, ухудшению деятельности кооператива или к его банкротству.

Обязательная аудиторская проверка кооператива осуществляется аудиторским союзом, в состав которого входят эти кооперативы, один раз в два финансовых года, кредитных, страховых кооперативов и кооперативов, сумма активов баланса которых на конец отчетного года превышает в 100 тыс. раз установленный федеральным законом МРОТ, - каждый финансовый год.

Аудиторский союз дает в письменной форме заключение по результатам аудиторской проверки, которое направляется правлению проверяемого кооператива с уведомлением об этом наблюдательного совета данного кооператива.

Результаты аудиторской проверки деятельности кооператива в семидневный срок обсуждаются на совместном заседании правления. Правление кооператива обязано известить о дате проведения указанного заседания аудиторский союз, представители которого имеют право участвовать в таком заседании с правом совещательного голоса.

В случае, если в течение месяца со дня поступления заключения по результатам аудиторской проверки в правление кооператива данное правление не созывает общее собрание членов кооператива или если, по мнению аудиторского союза, члены кооператива были не в полной мере осведомлены на общем собрании членов кооператива о выводах, содержа-

77. АУДИТ УНИТАРНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Согласно постановлению Правительства РФ «Об аудиторских проверках федеральных государственных унитарных предприятий» в целях усиления контроля за деятельностью федеральных государственных унитарных предприятий проведение ежегодных аудиторских проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности является обязательным в отношении федеральных государственных унитарных предприятий, основанных на праве хозяйственного ведения, при наличии одного из следующих финансовых показателей их деятельности:

- 1) объем выручки от реализации продукции (работ, услуг) за год превышает в 500 тыс. раз установленный законом минимальный размер оплаты труда;
- 2) сумма активов баланса превышает на конец отчетного года в 200 тыс. раз установленный законом минимальный размер оплаты труда.

С одной стороны, согласно ст. 3 Закона № 82-ФЗ минимальный размер оплаты труда применяется исключительно для регулирования оплаты труда, а также для определения размеров пособий по временной нетрудоспособности и выплат в возмещение вреда, причиненного увечьем, профессиональным заболеванием или иным повреждением здоровья, связанными с исполнением трудовых обязанностей.

При этом ст. 5 устанавливает, что до внесения изменений в соответствующие федеральные законы, определяющие порядок исчисления налогов, сборов, штрафов и иных платежей, исчисление налогов, сборов, штрафов и иных платежей, осуществляемое в соответствии с законодательством Российской Федерации в зависимости от минимального размера оплаты труда, производится с 01.01.2001 г. исходя из базовой суммы, равной 100 руб.

78. НАЛОГОВЫЙ АУДИТ

Налоговый аудит - это специальное аудиторское задание по рассмотрению бухгалтерских и налоговых отчетов экономического субъекта с целью выражения мнения о степени достоверности и соответствия во всех существенных аспектах нормам, установленным законодательством, порядка формирования, отражения в учете и уплаты экономическим субъектом налогов и других платежей в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды. В рамках настоящей методики к налоговым органам относятся:

- 1) МНС РФ и его подразделения в РФ;
- 2) государственный таможенный комитет РФ и его подразделения;
- 3) государственные органы исполнительной власти и исполнительные органы местного самоуправления;
- 4) Минфин РФ;
- 5) органы государственных внебюджетных фондов.

Проведение налогового аудита не освобождает экономический субъект от налогового контроля, осуществляемого должностными лицами налоговых органов в пределах их компетенции.

Специальное аудиторское задание по проведению налогового аудита оформляется договором в соответствии с требованиями гражданского законодательства РФ.

Выполнение работ по налоговому аудиту включает следующие этапы:

- 1) предварительная оценка существующей системы налогообложения экономического субъекта;
- 2) проверка и подтверждение правильности исчисления и уплаты налогов и сборов в бюджет и внебюджетные фонды.

Предварительная оценка включает в себя: общий анализ и рассмотрение элементов системы налого-

обложения экономического субъекта; определение основных факторов, влияющих на налоговые показатели; проверку методики исчисления налоговых платежей; правовую и налоговую экспертизу существующей системы хозяйственных взаимоотношений; оценку документооборота и изучение функций и полномочий служб, ответственных за исчисление и уплату налогов; предварительный расчет налоговых показателей экономического субъекта.

Этап проверки и подтверждения правильности исчисления и уплаты налогов и сборов в бюджет и внебюджетные фонды может проводиться как по всем налогам и сборам, так и по отдельным их видам.

При проведении работ осуществляется проверка налоговой отчетности, а также правомерность использования налоговых льгот. Сведения, содержащиеся в налоговой отчетности, проверяются и анализируются путем их сопоставления с данными синтетических и аналитических регистров бухгалтерского учета и отчетности. Аудиторская организация вправе анализировать первичные документы экономического субъекта, получать разъяснения от руководства о показателях и методиках, положенных в основу налогового расчета, а также может наблюдать за процессом инвентаризации и участвовать в осмотре объектов, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода или являющихся объектом налогообложения.

В ходе проведения налогового аудита аудиторская организация должна исходить из того, что деятельность экономического субъекта осуществляется в соответствии с установленными нормативными актами, пока не получит доказательства противного. Налоговый аудит должен проводиться аудиторской организацией с профессиональной добросовестностью.

С другой стороны, в постановлении Правительства РФ «Об аудиторских проверках федеральных государственных унитарных предприятий» говорится, что для определения указанных финансовых показателей установленный законом минимальный размер оплаты труда принимается в среднегодовом исчислении за отчетный год.

Аудиторская проверка должна осуществляться не позднее первого квартала года, следующего за отчетным.

Постановлением определено, что обязательные аудиторские проверки осуществляются уполномоченными аудиторскими организациями, отобранными на конкурсной основе в соответствии с порядком, разработанным и утвержденным Министерством государственного имущества Российской Федерации совместно с Министерством финансов Российской Федерации и включенными в Перечень прошедших конкурсный отбор уполномоченных аудиторских организаций, опубликованном в СМИ.

Расходы предприятия на оплату аудиторских услуг включаются в установленном порядке в себестоимость продукции (работ, услуг) предприятия.

При этом в договоре на проведение аудиторской проверки предприятие предусматривается обязательство аудиторской организации о представлении ею в Министерство государственного имущества Российской Федерации и в федеральный орган исполнительной власти, на который возложены координация и регулирование деятельности в соответствующей отрасли, по одному экземпляру отчета, в том числе аудиторского заключения о бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятия в составе вводной, аналитической и итоговой частей, не позднее 30 апреля года, следующего за отчетным.

щихся в его заключении, аудиторский союз имеет право созвать общее собрание членов кооператива для обсуждения указанного вопроса. На таком собрании председательствует назначенное аудиторским союзом лицо. Расходы аудиторского союза на организацию и проведение этого собрания возмещаются за счет кооператива.

Аудиторский союз доводит до сведения входящих в него кооперативов информацию о вскрытых в ходе аудиторской проверки фактах, свидетельствующих о нанесении ущерба или об угрозе нанесения ущерба данным кооперативам.

Требования к аудиторскому союзу о сохранении служебной и коммерческой тайны:

- 1) аудиторский союз обязан принимать меры к охране конфиденциальности информации, которая составляет служебную или коммерческую тайну кооператива и которая стала ему известна при проведении аудиторской проверки данного кооператива. При нарушении данного положения работники аудиторского союза, участвовавшие в аудиторской проверке и разгласившие указанную информацию, обязаны возместить причиненные кооперативу убытки;
- 2) аудиторский союз не имеет права разглашать информацию, содержащуюся в заключении по результатам аудиторской проверки, за исключением случаев, предусмотренных законом;
- 3) работники аудиторского союза обязаны обеспечить сохранение конфиденциальности указанной информации в течение трех лет с момента поступления заключения по результатам аудиторской проверки в кооператив.

79. РОЛЬ ФИНАНСОВОГО АНАЛИЗА В АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Финансовый анализ является частью общего, полного анализа хозяйственной деятельности и используется в аудите в двух направлениях: во-первых, как метод знакомства с финансовым механизмом предприятия, процессами формирования и использования финансовых ресурсов для его оперативной и инвестиционной деятельности. Его результатом является оценка финансовой устойчивости предприятия, состояния его имущества, скорости оборота капитала и его использования.

Во-вторых, как вид услуг аудитора или аудиторской фирмы. В этом случае финансовый анализ затрагивает вопросы: перспективы развития, ожидаемые последствия принятых управленческих решений, варианты достижения стратегических целей клиента.

Изучение баланса клиента - один из этапов работы аудитора как при заключении договора, так и в процессе самой проверки. Финансовые оценки бухгалтерских отчетов необходимы аудитору для выбора правильного решения в процессе проверки, что помогает правильно спланировать проверку, выявить места в системе учета.

Основные аналитические процедуры аудитора в ходе предварительного ознакомления с деятельностью клиента:

- 1) сравнение текущих данных с данными предыдущих периодов;
- 2) сравнение текущих данных с данными плана, с нормативными значениями;
- 3) сравнение финансовых коэффициентов с нефинансовыми показателями. Аналитические процедуры применяются с целью определения нетипичных си-

80. ПРОГНОЗ ФИНАНСОВОГО ПОЛОЖЕНИЯ И ЕГО ОЦЕНКА

Экономические субъекты могут привлекать аудиторские фирмы с целью оценки качества прогноза его финансового положения. Такой вид аудиторской деятельности регламентирован правилом (стандартом) «Проверка прогнозной финансовой информации».

Прогноз финансового положения включает в себя информацию о будущих финансовых результатах деятельности, будущем движении денежных средств организации либо отдельных сторонах его финансово-хозяйственной деятельности в будущем, подготовленную исходя из допущения, что определенные события произойдут и определенные действия будут предприняты руководством экономического субъекта.

Прогнозная финансовая информация может быть подготовлена в виде одно- или многовариантного прогноза.

Характер и объем процедур, проводимых аудиторской организацией, определяются:

- 1) вероятностью наличия в прогнозной финансовой информации искажений;
- 2) знанием аудиторской организацией финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта и другими факторами.

Во время изучения особенностей процесса подготовки прогнозной финансовой информации аудитор учитывает следующие аспекты: квалификацию лиц, ответственных за подготовку такой информации; систему контроля за подготовкой информации; рабочую документацию; методы оценки и отбора допущений и т. д.

Аудиторская организация должна руководствоваться принципом: чем больший период охватывает прогнозная финансовая информация, тем меньше при-

81. ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕДУР ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

Внутренний аудит - система контроля установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежности функционирования системы внутреннего контроля, организованная на экономическом субъекте и зафиксированная документально.

Особенности организации внутреннего аудита:

- 1) органы внутреннего аудита назначаются собственниками экономического субъекта (ревизоры, ревизионные комиссии, аудиторы или группы аудиторов);
- 2) служба внутреннего аудита независима от других подразделений (организационный статус службы в системе управления организации определяется ее способностью и возможностью соблюдать объективность и независимость в возложенных на нее функциях);
- 3) служба внутреннего аудита прямо подчинена руководителю организации (уровень значимости службы определяется тем, как принимаются к исполнению руководителем рекомендации внутреннего аудита);
- 4) внутренние аудиторы выполняют функции, возложенные на них должностными инструкциями. Функции службы внутреннего аудита на предприятии: 1) проверка достоверности и соответствия действующим нормативным актам и учредительным документам системы внутреннего контроля;
- 2) проверка эффективности использования всех видов ресурсов предприятия, полноты и своевременности внесения налоговых платежей;
- 3) проверка правильности оценки активов;
- 4) проверка правильности организации методологии и техники ведения бухгалтерского учета, достоверности бухгалтерской отчетности;

- 5) разработка вариантов улучшения организации системы контроля, бухгалтерского учета, системы управления предприятием;
- 6) разработка программ развития;
- 7) анализ факторов, влияющих на деятельность организации;
- 8) организация подготовки к проведению внешних проверок различных контрольных органов.

Для эффективного выполнения своих функций служба внутреннего аудита должна быть укомплектована квалифицированными и заслуживающими доверия специалистами. Профессиональный уровень внутреннего аудита имеет огромное значение, потому что определяет способность качественного выполнения аудиторами своей деятельности. В этих целях необходимо обеспечить охрану труда, организовать систему повышения квалификации внутренних аудиторов, определить уровень оплаты труда.

В свою очередь внутренние аудиторы обязаны соблюдать следующие требования: проводить проверки в соответствии с требованиями стандартов аудита, осуществлять свою деятельность в соответствии с планом внутреннего аудита, в полном объеме выполнять возложенные на них работы, строго соблюдать этические принципы аудиторской деятельности.

Конкретные работы по контролю того или иного объекта выполняются аудиторами на основе программы внутреннего аудита. Служба внутреннего аудита несет ответственность за обоснованность и своевременность представления заключений о состоянии бухгалтерского учета и отчетности и всей финансовой деятельности организации.

Правильно организованная и функционирующая служба внутреннего аудита способствует более эффективному использованию всех ресурсов предприятия, повышению уровня сохранности имущества, организации бухгалтерского учета и отчетности.

менимость допущений. В ходе работы аудиторская организация использует различные процедуры (выборочные расчеты показателей, оценка непротиворечивости данных) и обращает особое внимание на те показатели, искажение которых может существенно повлиять на прогнозирование финансового положения; учитывает взаимосвязь отдельных показателей.

Оценка прогноза финансового положения считается положительной, если:

- 1) информация изложена ясно и непредвзято;
- 2) допущения и их реалистичность раскрыты;
- 3) учетная политика организации, ее изменение в части, относящейся к прогнозируемым показателям, их влияние на данные прогнозной информации раскрыты и пояснены;
- 4) письменные разъяснения подтверждают приемлемость допущений.

Далее составляется отчет о результатах проверки и оценки прогнозируемого финансового положения. Он содержит мнение аудиторской организации о приемлемости допущений, правильности подготовки информации на основе принятых допущений.

Если по каким-либо причинам аудиторская организация не в состоянии провести необходимые процедуры, она должна отказаться в отчете о результатах проверки прогнозной финансовой информации от выражения своего мнения и изложить в нем обстоятельства, вызвавшие ограничение объема работ.

Прогноз финансового положения имеет очень важное значение непосредственно для самой проверяемой организации, поскольку он указывает перспективы ее дальнейшего развития или пути предотвращения возможного кризиса.

туаций в деятельности предприятия и его отчетности.

Главная цель финансового анализа - получение ключевых параметров, дающих объективную и более точную картину финансового состояния предприятия. Существуют следующие методы анализа:

- 1) временной анализ - сравнение показателей отчетного периода с предыдущим;
- 2) структурный анализ - выявление влияния отдельных показателей финансовой отчетности на результат в целом;
- 3) анализ относительных показателей - расчет отношений между отдельными позициями отчета, определение взаимосвязей показателей;
- 4) пространственный анализ - это внутрихозяйственный анализ по отдельным показателям фирмы, подразделений, цехов; и межхозяйственный анализ показателей данной фирмы в сравнении с показателями конкурентов;
- 5) факторный анализ - анализ влияния отдельных факторов и причин на результаты показателей с помощью различных приемов исследования. Факторный анализ может быть прямым (раздробление резульативного показателя на составные части) и обратным (соединение отдельных элементов в общий показатель). Таким образом, финансовый анализ играет огромную роль в аудиторской деятельности, способен оказать существенное влияние на дальнейшее развитие экономического субъекта, его место в рыночной экономике.

Качественный финансовый анализ - основа всего процесса аудиторской проверки, поэтому ему уделяется самое пристальное внимание как аудиторской организацией, так и экономическим субъектом, который в нем непосредственно заинтересован.

82. ВНУТРЕННИЙ АУДИТ КАК СПОСОБ КОНТРОЛЯ ЗА ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ МЕНЕДЖЕРА СО СТОРОНЫ АКЦИОНЕРОВ

Внутренний аудит - это регламентированная внутренними документами организации деятельность по контролю звеньев управления и различных аспектов функционирования организации, осуществляемая представителями специального контрольного органа в рамках помощи органам управления организации (общему собранию участников хозяйственного товарищества или общества или членов производственного кооператива, наблюдательному совету, совету директоров, исполнительному органу).

Цель внутреннего аудита - помощь органам управления организации в осуществлении эффективного контроля над различными звеньями (элементами) системы внутреннего контроля. Главной задачей внутренних аудиторов является обеспечение удовлетворения потребностей органов управления (предоставления контрольной информации по различным интересующим их вопросам). Общими функциями внутренних аудиторов являются:

- 1) оценка адекватности систем контроля, т. е. осуществление проверок звеньев управления (контроля), представление обоснованных предложений по устранению выявленных недостатков и рекомендаций по повышению эффективности управления;
- 2) оценка эффективности деятельности, т. е. осуществление экспертных оценок различных сторон функционирования организации и представление обоснованных предложений по их совершенствованию. Деятельность внутренних аудиторов для органов управления организацией имеет информационное и консультационное значение.

Администрация разрабатывает политику и процедуру контроля организации. Однако персонал может не

83. ОТЛИЧИЕ ВНЕШНЕГО АУДИТА ОТ РЕВИЗИИ

По своей целевой направленности аудит ориентирован на выявление, локализацию страховой оценки; выявление недостатков проверяемой организации, в то время как ревизия преследует цель искоренения недостатков и злоупотреблений.

Аудиторская деятельность регулируется в основном гражданским правом на основе хозяйственных договоров, а ревизия - административным правом на основе законов, инструкций и приказов органов руководства. За проведенную работу аудитору платит клиент или заказчик, а ревизионному органу - государственный орган.

Результатом работы аудиторской организации или индивидуального аудитора является аудиторское заключение, но и после вынесения мнения аудиторская служба зачастую продолжает свою работу по вопросам консультирования, рекомендаций и укрепления платежеспособности клиента.

Ревизионная проверка заканчивается составлением и подписанием акта ревизии с последующими взысканиями и указаниями. Таким образом, внешний аудит отличается от ревизии по своей сущности, подходу к проверке документации, взаимоотношениям между проверяющим и клиентом.

Аудит обеспечивает не только проверку достоверности финансовых показателей, финансовой (бухгалтерской) документации и отчетности, но и выступает в роли консультанта по вопросам совершенствования деятельности проверяемого экономического субъекта. Аудиторская организация, помимо проверки, оказывает различного рода услуги:

- 1) ведение и восстановление учета;
- 2) консультации по вопросам ведения учета, налогообложения, обучения и повышения квалификации;

84. ОТЛИЧИЕ ВНЕШНЕГО АУДИТА ОТ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

Возникновение аудита в мировой практике как новой доверительной формы проверки финансово-экономической деятельности экономических субъектов вызвано появлением новых организационно-правовых форм этих субъектов. Затем аудит разделился на подвиды, а между ними возникли различия. Для руководства аудит является основным средством осуществления контроля за деятельностью организации, и поэтому он должен рассматриваться в более светлых тонах. Речь идет прежде всего об осуществлении контроля за рисками, контроля доходов и расходов, контроля за работой руководства и персонала. Аудит, как независимый, так и внутренний, играет ведущую роль в решении этих задач.

Внешний (независимый) аудит и внутренний (организованный на предприятии) имеют много общих характеристик. Наряду с ними существуют и определенные отличия между этими видами деятельности.

Внутренний аудит осуществляется специалистами по бухгалтерскому (финансовому) учету, контролю и анализу, работающими на данном предприятии, внешний - профессионалами, которые выполняют свою работу на договорной основе.

Главная задача внутреннего аудита заключается в удовлетворении потребностей руководства данного предприятия, а внешнего - в выражении своего мнения для нужд третьих лиц.

При внутреннем аудите проверка использования ресурсов, осуществления хозяйственных операций, составления учета и отчетности внутреннего контроля проводится в соответствии с выбранной учетной политикой и методическими положениями. При внешнем аудите про-

верка состояния бухгалтерского учета и отчетности, эффективности использования ресурсов, уровень контроля и так далее осуществляются в соответствии с программой аудита. Внутренний аудит прямо связан с организацией материальной ответственности, выявлением и ликвидацией задолженности по недостачам, растратам, хищениям и непосредственно заинтересован в обеспечении сохранности активов. При внешнем аудите связь с выявлением фактов мошенничества и хищений является не прямой, а возникшей в тех случаях, когда результатом являются приписки, различные искажения отчетности.

Внутренний аудит организационно не зависит от проверяемых объектов, он руководствуется требованиями руководящего органа организации и зависит от него и в материальном, и в финансовом отношении. Внешний аудит обязан быть не зависимым от клиента и организационно, и материально.

Внутренний аудит является частью внутрихозяйственного контроля, важнейший принцип которого - непрерывность. Деятельность его регламентируется внутренними стандартами, разрабатываемыми на предприятии и не противоречащими аудиторскому законодательству.

Внешний аудит является периодическим и осуществляется с интервалами. Деятельность регламентируется нормативно-правовой базой в области аудиторской деятельности (федеральные законы, постановления Правительства Российской Федерации, правила (стандарты) аудиторской деятельности и др.).

3) разработка мероприятий совершенствования систем управления и другие услуги.

Важен принцип независимости аудита. Аудиторские проверки осуществляются независимыми аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами в отличие от ревизионных органов, которые назначаются и выполняют свою работу по заданию вышестоящего органа. Структуры, проводящие ревизию, не заинтересованы в улучшении работы проверяемого экономического субъекта. Информация по вопросам проверки клиента представляет собой аудиторскую тайну в деятельности аудиторских организаций и не может разглашаться, кроме случаев, предусмотренных законодательством. В конечном итоге ревизия - всего лишь одна из многих частей аудиторской проверки. Исходя из широты поля деятельности аудита нормативно-правовая база регулирования этого вида контроля намного обширнее, чем ревизии. Отличие имеется и в уровне профессиональной подготовки. Требования к профессиональной квалификации независимых аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов намного выше, чем требования, предъявляемые к специалистам, проводящим ревизию.

Пользователями результатов работы аудиторских фирм являются многие государственные органы в отличие от результатов работы ревизионных органов, которые зачастую создаются только на время проведения проверки. Роль и значение внешнего аудита многограннее и намного шире, чем ревизии, что подтверждено вышеперечисленными признаками.

60

всегда их понимать или не всегда выполнять. Менеджеры не имеют достаточно времени проверить уровень этого выполнения и своевременно обнаружить недостатки. Помощь внутренних аудиторов состоит в обеспечении защиты от ошибок и злоупотреблений, определении «зон риска» и возможностей устранения будущих недостатков. Другими словами, внутренние аудиторы помогают идентифицировать и устранить слабые места в системах управления, а также найти нарушенные принципы управления. Все эти действия дополняются обсуждениями с высшими органами управления организацией, с тем чтобы определить процедуры внутреннего аудита. Таким образом, органы управления организацией пользуются услугами внутренних аудиторов как дополнительными ресурсами, помогающими им осуществлять свои функции.

Используются различные понятия для обозначения отдельных направлений внутреннего аудита. Наибольшее распространение получило выделение трех видов внутреннего (а также внешнего) аудита: операционный аудит (управленческий аудит), аудит на соответствие, аудит финансовой отчетности. При этом аудит финансовой отчетности, как правило, проводится внешними аудиторами, тем не менее финансовая отчетность может проверяться и внутренними аудиторами по заказу администрации.

При детальном рассмотрении внутреннего аудита можно выделить следующие его виды:

- 1) функциональный аудит системы управления;
- 2) организационно-технологический аудит системы управления;
- 3) всесторонний аудит системы управления организацией;
- 4) аудит видов деятельности;
- 5) аудит на соответствие.

85. НЕЗАВИСИМОСТЬ АУДИТОРОВ

Аудитор должен сохранять независимость, выражая свои взгляды и составляя заключения при выполнении аудита. Профессиональный долг налагает на него обязательство избегать какой-либо зависимости собственных суждений от суждений других лиц. Независимость в аудиторской деятельности означает возможность осуществлять аудиторскую проверку, производить оценку полученных результатов и составлять аудиторское заключение непредвзято, без предубеждений или пристрастий в отношении проверяемого лица, обусловленных какими-либо обязательствами или интересом за проверяемому лицу, его руководству или учредителям.

Для соблюдения принципов независимости аудиторской деятельности заниматься любыми другими видами деятельности, несовместимыми с оказанием услуг профессионального характера.

К обстоятельствам, способствующим нарушению указанных принципов, в первую очередь следует отнести:

- 1) финансовое участие аудитора в деятельности лица, подлежащего аудиту;
- 2) финансовую и имущественную зависимость аудитора от лица, подлежащего аудиту;
- 3) участие аудитора в органах управления проверяемого лица, его головных и дочерних организаций;
- 4) родственные связи с руководящими должностными лицами и высшим управляющим персоналом проверяемого лица, отвечающими за подготовку и составление бухгалтерской отчетности;
- 5) оказание сопутствующих аудиту услуг, перерастающих в услуги по управлению организацией, а также услуг, в оказании которых аудитор заинтересован больше, чем в проведении аудита;

86. ВЗАИМООТНОШЕНИЯ ВНУТРЕННИХ АУДИТОРОВ С АУДИТОРСКИМИ ФИРМАМИ

Аудиторская организация должна иметь право свободно и в полном объеме общаться с внутренними аудиторами.

Поскольку задачи внутреннего аудита определяются руководством и (или) собственниками экономического субъекта, они отличаются от задач внешнего аудита, который обязан дать независимую оценку представленной бухгалтерской отчетности. Вместе с тем средства решения специфических задач, стоящих перед внешним и внутренним аудитом, могут в ряде случаев совпадать и быть использованы при определении содержания, сроков и объема внешних аудиторских процедур.

Если в результате предварительной оценки внутреннего аудита достигнуто взаимопонимание и принято решение использовать работу внутренних аудиторов, аудиторская организация должна найти дополнительные доказательства эффективности этой работы.

Для эффективного использования работы внутреннего аудита аудиторской организации следует:

- 1) рассмотреть план работы службы внутреннего аудита за интересующий период и провести его обсуждение на возможно более ранней стадии аудита;
- 2) определить порядок встреч с сотрудниками службы внутреннего аудита;
- 3) заранее договориться о сроках проведения работ, объеме аудиторской выборки, уровнях тестов, методах определения выборки и порядке документального оформления выполненной работы, которая будет проведена внутренними аудиторами.

87. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РАБОТЫ ДРУГОГО АУДИТОРА

Планируя использовать работу другой аудиторской организации, основная аудиторская организация должна оценить профессиональную компетенцию другой аудиторской организации с точки зрения проводимого основной аудиторской организацией аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Для оценки профессиональной компетенции другой аудиторской организации основная аудиторская организация может использовать сведения об участии первой в соответствующих профессиональных объединениях, ее сотрудничестве с другими аудиторскими организациями, мнения других аудиторских организаций и третьих лиц о ней и т. п.

Основная аудиторская организация должна получить достаточные аудиторские доказательства того, что работа, выполненная другой аудиторской организацией, адекватна целям и задачам основной аудиторской организации.

Основная аудиторская организация должна сообщить другой аудиторской организации:

- 1) условия независимости от экономического субъекта и подразделения;
- 2) применимые требования в отношении бухучета, аудита и отчетности.

Основная аудиторская организация должна уведомить другую аудиторскую организацию о том, каким образом будут использованы работа и ее результаты, а также осуществить необходимые меры по координации работы на начальной стадии планирования аудита.

Основная аудиторская организация рассматривает факты, выявленные другой аудиторской организаци-

Аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности экономического субъекта не должно содержать указаний на использование основной аудиторской организацией работы другой аудиторской организации.

В случае невозможности использовать результаты работы другой аудиторской организации и осуществить необходимые дополнительные процедуры в отношении показателей подразделения, аудит которых проводит другая аудиторская организация, основная аудиторская организация может рассмотреть вопрос о подготовке по результатам проведенного аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта условно положительного аудиторского заключения или отказе от выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта в связи с ограничением объема аудиторской проверки.

Также основная аудиторская организация может подготовить аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности экономического субъекта исключительно на основе аудиторского заключения о показателях подразделения, которое должно ясно раскрывать данный факт и включать указания на величину (существенность) той части показателей бухгалтерской отчетности экономического субъекта, аудит в отношении которых проводила другая аудиторская организация. Раскрытие такой информации не может и не должно трактоваться экономическим субъектом и заинтересованными пользователями аудиторского заключения как какая-либо оговорка основной аудиторской организации в отношении выраженного ею мнения о достоверности бухгалтерской отчетности.

В случае использования работы внутренних аудиторов на эффективность аудиторской проверки может повлиять выполнение следующих действий:

- 1) взаимная координация планов аудиторской проверки;
- 2) обмен отчетами;
- 3) регулярные рабочие встречи;
- 4) свободный и открытый взаимный доступ к рабочей документации;
- 5) Совместное представление отчетов руководству и (или) собственникам экономического субъекта;
- 6) общий порядок документирования аудита.

Аудиторская организация должна иметь доступ к интересующим ее отчетам внутреннего аудита и быть информирована по любому важному вопросу, который, по мнению внутреннего аудитора, может повлиять на работу аудиторской организации.

Аудиторская организация информирует руководство и (или) собственников экономического субъекта и, возможно, руководителя службы внутреннего аудита о любых обнаруженных факторах, которые могут быть использованы для повышения эффективности и результативности работы внутреннего аудита в будущем.

Аудиторская организация в ходе своей проверки не должна полностью полагаться на работу внутренних аудиторов. Необходимо проводить контрольные проверки статей и операций, уже проверенных внутренними аудиторами. Если они дают сходные (сопоставимые) результаты, корректив в намеченной работе не требуется. В случае выявления расхождений необходимо принять адекватные меры, например изменить содержание или увеличить объем аудиторских процедур.

Аудиторская организация несет полную ответственность за выдачу аудиторского заключения, письменной информации аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита, а также и за определение содержания, сроков и объема аудиторских процедур. Эта ответственность не уменьшается, если используются какие-либо результаты работы внутреннего аудита.

6) наличие ответственности аудитора за содержание бухгалтерского учета и отчетности проверяемого экономического субъекта, а также возложение на него функций по исправлению выявленных в ходе аудиторской проверки недостатков.

При рассмотрении независимости имеется в виду такое поведение аудитора, когда им принимаются в расчет исключительно соображения, имеющие отношение к данному конкретному заданию, а не иные обстоятельства. Фактическая или формальная недостаточность независимости может дать стороннему наблюдателю основание усомниться в независимости аудитора:

- 1) необходимо уяснить, имеет ли аудитор прямой или косвенный материальный финансовый интерес в компании, которой он оказывает профессиональные услуги, требующие независимости;
- 2) следует уточнить, не вступает ли ответственность аудитора перед третьей стороной в противоречие с ответственностью аудитора перед его клиентом;
- 3) необходимо разобраться, каким образом влияет на позицию аудитора оказание клиентам прочих услуг;
- 4) важно оценить степень финансовой зависимости аудитора от клиента в связи с получаемой от него долей вознаграждения;
- 5) следует изучить перспективы сохранения с клиентом нормальных взаимоотношений, которые могут быть нарушены в ходе текущего или предстоящего судебного разбирательства;
- 6) нужно проанализировать предварительные условия и требования, предъявляемые клиентом при заключении договора.

Аудитор обязан внимательно следить за тем, чтобы не нарушался принцип независимости на всех стадиях проведения аудита, и принимать необходимые меры для устранения возникших обстоятельств.

88. ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ АУДИТОРА С НАЛОГОВЫМИ ОРГАНАМИ

Аудиторские службы, так же как и налоговые инспекции, занимаются проверкой финансово-хозяйственной деятельности предприятия. В ходе проверки уделяется внимание учету и отчетности, правильности начисления и своевременности перечисления в бюджет и внебюджетные фонды налогов, сборов и иных платежей, предусмотренных законодательством РФ.

Аудиторские организации и налоговые органы изучают одни и те же документы предприятия, используют одну и ту же нормативно-правовую базу, методы и приемы проверки финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов. Аудиторы оказывают помощь клиенту, выступают на стороне его интересов в отличие от налоговых органов, которые выступают на стороне интересов государства. Налоговый орган не заинтересован оказывать какую-либо помощь проверяемому субъекту по вопросам налогообложения, потому что его финансовая база формируется за счет взъема в случаях нарушения законодательства предприятием. В этом отличие специфики деятельности аудиторских организаций от налоговых, но, несмотря на это, они могут тесно взаимодействовать и сотрудничать.

Аудиторская фирма может являться уполномоченным представителем экономического субъекта как налогоплательщика в отношении с налоговым органом. Отношение аудитора с налоговым органом регулируется Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» № 119-ФЗ от 07.08.2001 г., Федеральным законом «Об бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21.11.1996 г., постановлением Правительства РФ «Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности в РФ» № 482 от 06.05.1994 г. и другими нормативными актами.

89. ГОСУДАРСТВЕННОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Государственное регулирование деятельности аудиторских организаций производится вступившим в силу Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» (далее Закон). Аудит осуществляется в соответствии с указанным Федеральным законом, который является документом высшего регулирования.

В схему регулирования аудиторской деятельности в России вводится уполномоченный федеральный орган государственного регулирования аудиторской деятельности - Министерство финансов РФ, функции которого определяет «Положение о федеральном органе».

В целях учета мнения профессиональных участников рынка аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе создан Совет по аудиторской деятельности, в состав которого включаются представители федеральных органов исполнительной власти, осуществляющих регулирование деятельности организаций, подлежащих аудиту. Представительство аккредитованных профессиональных аудиторских объединений в Совете должны составлять не менее 51 % общего состава Совета, что позволит представителям профессии активно участвовать в подготовке и принятии решений.

Важным требованием развития профессии является введение Законом института аккредитованных профессиональных аудиторских объединений, которые будут играть значительную роль в процессе регулирования аудиторской деятельности и более эффективного проведения контроля за качеством аудиторских услуг («Аккредитованные профессиональные аудиторские объединения»).

Порядок аттестации на право осуществления аудиторской деятельности регламентируется Законом

90. ОБЩЕСТВЕННОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Общественный контроль аудиторской деятельности, как и любой общественный контроль, реализуется на основе общественных институтов и законодательства, обязывающего предоставлять информацию всем заинтересованным лицам (юридическим и физическим).

Основную роль в организации общественного контроля играют средства массовой информации (радио, телевидение, газеты, журналы и т. д.), выражающие интересы различных общественных организаций, партий и других структур. Деятельность общественного контроля базируется на информации, предоставляемой органами Госкомстата РФ, государственного финансового контроля, прежде всего счетными палатами (федеральной и субъектов федерации), Уполномоченным федеральным органом государственного регулирования аудиторской деятельности в РФ. При этом гласность является важнейшим принципом их деятельности.

Аудиторская деятельность регулируется Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 07.08.2001 г., Правилами (стандартами) аудиторской деятельности, утвержденными Правительством РФ 23.09.2002 г. и др.

Публичная информация об аудиторах и реклама аудиторских услуг могут быть представлены в средствах массовой информации, специальных изданиях аудиторов, в адресных и телефонных справочниках, в публичных выступлениях и иных публикациях аудиторов, руководителей и сотрудников аудиторских фирм.

Выстраивая свои отношения с обществом, аудиторы должны придерживаться определенных правил и соблюдать этические нормы:

1) при обнародовании рекламы аудиторские фирмы должны соблюдать требования, предъявляемые к ней

(реклама должна быть информативной, прямой и честной, должна исключать возможность обмана и заблуждения потенциальных клиентов);

2) аудиторы обязаны воздерживаться от участия в различного рода сравнительных исследованиях (рейтингах), которые будут публиковаться для всеобщего сведения.

3) аудиторы должны довольно корректно и осторожно строить свои взаимоотношения с журналистами.

Недопустимость совмещения аудиторской деятельности с какой-либо еще, запрещенной законодательством, также важный аспект общественного регулирования этого вида деятельности. Общество должно обращать пристальное внимание на вопросы следующего содержания, связанные с аудиторской деятельностью:

1) сравнение аудиторской организацией своей деятельности с деятельностью других аудиторских фирм и аудиторов, необоснованное самовосхваление и различного рода PR;

2) аудиторская организация раскрывает конфиденциальную информацию.

3) компетентность аудиторской организации в проведении того или иного рода деятельности, за которой она берется.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы не заинтересованы в том, чтобы репутация недобросовестных аудиторов падала на их фирмы, поэтому положительное мнение об аудиторской деятельности напрямую зависит от каждой конкретной организации.

Общественное мнение призвано отразить реальную значимость данного рода деятельности путем участия, заинтересованности, а не игнорирования.

«Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности».

Новой нормой регулирования аудиторской деятельности является требование о страховании аудиторскими организациями риска ответственности за нарушение договора при проведении обязательного аудита.

На уровне государственного регулирования аудита для повышения его качества проведена стандартизация аудиторской деятельности: разработаны и утверждены Правительством РФ федеральные правила (стандарты) аудита, положениям которых должны следовать все представители этой профессии. Основное назначение правил состоит в закреплении единых основополагающих принципов, определяющих нормативные требования к проведению и оформлению аудита.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе устанавливать собственные правила (стандарты) аудиторской деятельности, которые не могут противоречить федеральным стандартам аудиторской деятельности.

Законом предусмотрен жесткий контроль качества работы аудиторских организаций (аудиторов). Статья 21 посвящена ответственности за нарушение законодательства РФ об аудите.

С принятием Федерального закона «Об аудиторской деятельности» российские аудиторы получили уточненную правовую базу. Эффективная реализация Закона должна способствовать дальнейшему развитию и укреплению аудита в России.

При проведении аудиторской проверки необходимо также руководствоваться Федеральным законом «О бухгалтерском учете», ГК РФ и иными нормативными правовыми актами по проведению аудиторской деятельности, изданными в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности».

Общение аудиторской организации с налоговыми органами в ходе и по результатам проведения проверок осуществляется:

1) при обращении к налоговым органам с целью получения аудиторских доказательств при выполнении специального аудиторского задания;

2) при получении разъяснений по актам проверок, проведенных налоговыми органами в отношении проверяемого экономического субъекта;

3) при оказании консультаций экономическому субъекту в спорах с налоговыми органами и др.

При обращении с налоговым органом аудиторской организации следует придерживаться общепринятых этических и профессиональных норм аудиторской деятельности, а также принципа соблюдения аудиторской тайны.

Исходя из отличий в специфике деятельности аудиторского и налогового органа возникают определенные проблемы. Пути их решения видятся в:

1) проведении совместных обсуждений нормативных документов с целью выработки одинаковых подходов к изучению и оценке финансово-хозяйственной деятельности предприятия;

2) обмене накопленным опытом в ходе проверок;

3) создании информационной базы совместного пользования;

4) проведении совместных проверок экономических субъектов и др.

Более тесное сотрудничество аудиторских организаций и налоговых органов оказало бы существенное влияние на развитие многих предприятий и в целом на более эффективное функционирование экономического сектора народного хозяйства, увеличило бы поступление финансовых ресурсов в государственный бюджет.