

ОБЩИЙ АУДИТ

ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА

Кудряшов Д.А., главный бухгалтер аудиторской фирмы
ЗАО "Такт-Аудит";

Нигматуллина З.Х., к.э.н., доцент Института мировой
экономики и информатизации

Введение

В связи с планомерным переходом России от государственного регулирования экономики к рыночным отношениям, постоянным возникновением новых негосударственных структур, в том числе акционерных обществ, обществ с ограниченной ответственностью, частных и акционерных банков, страховых организаций и других финансовых институтов, в основе которых лежит частный капитал, в России объективно возникла необходимость создания института аудиторской деятельности. Потребность внутрироссийского рынка в профессиональном аудите возникает по следующим основным причинам:

- необходимость создания условий, обеспечивающих экономическую устойчивость предприятия, дающую соответствующие гарантии собственникам (акционерам, товарищам, пайщикам), кредиторам предприятия и потенциальным инвесторам в сохранности и преумножении их собственных вложений;
- стремление растущих и развивающихся предприятий к саморегулированию и оптимизации своей финансово-хозяйственной деятельности;
- влияние объективных процессов развития предпринимательства и рынка в России.

Аудит в классическом своем понимании представляет собой независимый финансовый контроль, осуществляемый независимыми дипломированными специалистами. Аудиторская деятельность находит широкое применение во всей мировой практике. Основной предпосылкой этого является взаимная заинтересованность предприятий в лице их владельцев, государства в лице налоговых органов и аудиторских фирм в обеспечении достоверности учета и отчетности, отражающей в полном объеме всю финансово-хозяйственную деятельность каждого отдельного экономического субъекта. Здесь под экономическими субъектами понимаются, независимо от организационно-правовых форм и видов собственности, предприятия, их объединения (союзы, ассоциации, концерны, отраслевые, межотраслевые, региональные и другие объединения), организации и учреждения, банки и кредитные учреждения, а также их союзы и ассоциации, страховые организации, товарные и фондовые биржи, инвестиционные, пенсионные, общественные и другие фонды, а также граждане, осуществляющие самостоятельную предпринимательскую деятельность. К экономическим субъектам относятся также аудиторские фирмы и аудиторы, работающие самостоятельно.

Аудиторская деятельность. Аудит представляет собой предпринимательскую деятельность аудиторов (аудиторских фирм) по осуществлению независимых вневедомственных проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов, а также оказанию иных аудиторских услуг. Аудиторская деятельность осуществляется наряду с финансовым контролем за деятельностью экономических субъектов, производимым в соответствии с законодательством Российской Федерации специально уполномоченными на то государственными

органами - Государственной налоговой службой, Центральным банком РФ, Государственным казначейством, Министерством финансов РФ и др.(1).

Основной целью аудиторской деятельности является установление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в Российской Федерации. В своей деятельности аудитор руководствуется законодательством, а также, являясь объектом предпринимательского права, и собственными экономическими интересами. В условиях конкуренции в аудиторском бизнесе это экономически способствует качественному проведению проверок и выделению на рынке аудиторских услуг наиболее профессиональных аудиторов и фирм. В свою очередь, любое предприятие имеет возможность выбора, в качестве партнера, наиболее квалифицированного, независимого от каких-либо ведомственных интересов специалиста, мнение которого может оказать положительное влияние на будущую финансово-хозяйственную деятельность предприятия. Государство же получает дополнительную возможность контроля за достоверностью финансовой отчетности предприятий за их собственный счет, не расходуя на это дополнительные бюджетные финансовые ресурсы.

При сравнении законодательства многих стран легко прослеживаются сходные черты в постановке и решении многих вопросов, связанных с аудиторской деятельностью. Так, в большинстве стран рыночной экономики имеется положение о необходимости аудиторского подтверждения годовой отчетности предприятий. Установлены определенные квалификационные требования для разрешения аудиторской практики. Например, в Великобритании аудитором может быть только член бухгалтерского органа, признанного полномочным Государственным секретарем Института дипломированных бухгалтеров. Во многих странах аудиторами могут быть только граждане данной страны или люди, имеющие соответствующие профессиональные знания, подтвержденные дипломом, лицензией, патентом или определенным стажем работы.

В России попытки создания института аудита предпринимались не один раз, в том числе в 1889, 1912, 1928 годах, но все заканчивались провалом в связи с резкими изменениями политического характера. Решение этой проблемы в наше время возможно только при проведении исследований как теоретического, так и чисто практического прикладного характера, которые позволят раскрыть весь механизм действия независимых органов финансового контроля в условиях перехода страны к рыночной экономике и глубоко разработать ряд вопросов, которые должны стать основой при взаимодействии аудиторских фирм с государственными органами финансового контроля. Этой необходимостью и подтверждается актуальность настоящих исследований, связанных с обобщением некоторого практического опыта молодого развивающегося российского аудита.

Первые аудиторские фирмы в РФ появились на пороге перестройки еще в начале 1987 года. В настоящее время таких фирм уже более 3 тысяч и они функционируют почти во всех крупных российских городах. На первом этапе процесс развития аудита в России носил хаотический характер то там, то тут возникали аудиторские фирмы часто сомнительного происхождения и профессионализма, обещающие научить предприятия, как избежать налогового бремени, как не платить или платить меньше налогов, выпускающие подобную специальную литературу и т.д.

Конец этому этапу положил Указ Президента РФ от 22 декабря 1993 г. № 2263 "Об аудиторской деятельности в Российской Федерации", который принимая во внимание необходимость безотлагательного установления правовых основ аудиторской деятельности, как независимого вневедомственного финансового контроля, на основании пунктов 2 и 3 и Указа Президента Российской Федерации от 7 октября 1993 г. №1598 "О правовом регулировании в период поэтапной кон-

ституционной реформы в Российской Федерации" утвердил Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации законодательно регулирующие указанную деятельность в России.(1). Настоящие правила до сегодняшнего дня являются основным законодательным документом, которые до выхода в свет закона об аудиторской деятельности регламентируют аудиторскую деятельность в РФ. Этот Указ стал первым большим государственным решением, определившим переход к новому этапу в развитии аудиторской деятельности в РФ.

На основании данного Указа при Президенте РФ была создана Комиссия по аудиторской деятельности, которая разработала порядок аттестации и лицензирования аудиторов и аудиторских фирм, занимающихся указанным видом предпринимательской деятельности, определила основные критерии в соответствии с которыми будет осуществляться обязательная ежегодная проверка финансовой отчетности определенных экономических субъектов, подготовила проект закона об аудиторской деятельности и приступила к разработке аудиторских стандартов и других регуляторов профессиональной деятельности аудиторских фирм. В состав Комиссии и созданного позже при ней Консультационного совета вошли видные ученые экономисты, являющиеся основоположниками аудита в России такие как профессор: Шерemet A.Д., Палий В.Ф., Безруких П.Ф., начальник Контрольно-ревизионного управления Данилевский Ю.А., руководители и сотрудники ведущих аудиторских фирм, представители налоговых органов.

1. ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ РАЗВИТИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РФ

В настоящее время мы являемся свидетелями становления целого направления предпринимательства - аудита. Как и всему новому, российскому аудиту свойственны определенные болезни роста, порожденные, как отсутствием достаточного количества специалистов в данной области, так и весьма расплывчатому и неоконченному законодательному регулированию аудиторской деятельности. Хотя упоминания об аудиторских проверках (в том числе и обязательных) весьма часто встречаются в текстах различных документов, непосредственно регулирующих деятельность аудиторских компаний и независимых аудиторов посвящено всего несколько нормативных актов.

Временные правила вступили в силу на всей территории Российской Федерации с момента опубликования настоящего Указа и действуют до принятия Федеральным Собранием Российской Федерации закона Российской Федерации, регулирующего аудиторскую деятельность.

На основании данного Указа ранее принятые акты органов государственного управления и Центрального банка Российской Федерации, регулирующие аудиторскую деятельность, должны были в месячный срок приведены в соответствие с Временными правилами.

Все физические лица, занимающиеся аудиторской деятельностью, обязаны были до 1 октября 1994 г. в соответствии с Временными правилами пройти аттестацию на право осуществления указанной деятельности.

Юридические лица (аудиторские фирмы) и физические лица (аудиторы), занимающиеся аудиторской деятельностью самостоятельно, обязаны до 1 января 1995 г. в соответствии с Временными правилами получить соответствующие лицензии на осуществление аудиторской деятельности.

Проведение аудиторской деятельности без аттестации начиная с 1 октября 1994 г. и получения лицензий начиная с 1 января 1995 г. было запрещено.

Совету Министров - Правительству Российской Федерации по представлению Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации этим Указом предписывалось утвердить:

- порядок аттестации на право осуществления аудиторской деятельности;
- порядок получения лицензии на осуществление аудиторской деятельности;
- ставки оплаты работы аудиторов и аудиторских фирм при проведении проверок по поручению органа дознания, следователя, прокурора, суда и арбитражного суда, производимых за счет проверяемого экономического субъекта либо за счет республиканского бюджета Российской Федерации.

Установлены основные критерии (система показателей) деятельности экономических субъектов (в том числе банков и кредитных учреждений - по согласованию с Центральным банком Российской Федерации), бухгалтерская (финансовая) отчетность которых подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке (начиная с годового отчета за 1994 год).

Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации по согласованию с Верховным Судом Российской Федерации, Высшим арбитражным судом Российской Федерации и Генеральной прокуратурой Российской Федерации необходимо представить до 1 октября 1994 г. Президенту Российской Федерации для внесения на рассмотрение Федерального Собрания Российской Федерации проект закона Российской Федерации, регулирующего аудиторскую деятельность, а также проект закона Российской Федерации о внесении соответствующих изменений и дополнений в Уголовно-процессуальный кодекс, Гражданский процессуальный кодекс и Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации.

В настоящее время основные требования данного Указа в основном выполнены, так, Постановление Правительства РФ от 6 мая 1994 г. № 482 "Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности в Российской Федерации" и Постановление Правительства РФ от 27 апреля 1999 г. № 472 "О лицензировании отдельных видов аудиторской деятельности в Российской Федерации" утвердило Порядок проведения аттестации на право осуществления аудиторской деятельности и Порядок выдачи лицензии на осуществление аудиторской деятельности, представленные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации по согласованию с Центральным банком Российской Федерации.

Правительство установило, что для обеспечения дополнительных гарантий независимости аудиторских фирм при осуществлении ими аудиторской деятельности, аудиторские фирмы могут осуществлять свою деятельность только при условии, если в их уставном капитале (уставном фонде) доля, принадлежащая аттестованным аудиторам и (или) получившим лицензии аудиторским фирмам, составляет не менее 51 процента.

Первоначально генеральные лицензии были выданы: Министерству финансов Российской Федерации - на лицензирование аудита бирж, внебюджетных фондов, инвестиционных институтов и общего аудита;

Федеральной службе России по надзору за страховой деятельностью - на лицензирование аудита страховых организаций и обществ взаимного страхования (аудита страховщиков);

Центральному банку Российской Федерации - на лицензирование банковского аудита.

Плата за проведение аттестации на право осуществления аудиторской деятельности в 20-кратном размере установленной законодательством Российской Федерации минимальной оплаты труда (на дату подачи заявления); сбор за выдачу лицензии на осуществление аудиторской деятельности сроком на один, два, три года с аудиторов и аудиторских фирм в 10-кратном размере установленной законодательством Российской Федерации минимальной оплаты труда (на дату подачи заявления).

Плата за проведение аттестации и сбор за выдачу лицензии вносятся на специальные счета Министерства финансов Российской Федерации, Федеральной службы России по надзору за страховой деятельностью и Центрального банка Российской Федерации и используются исключительно на финансирование аттестационно-лицензионной и методологической работы в области аудиторской деятельности.

Основные экономические критерии обязательности аудиторской проверки

Постановлением Правительства РФ от 7 декабря 1994 г. № 1355 "Об основных критериях (системе показателей) деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке" (с изменениями от 25 апреля 1995 г.) и Постановлением Правительства РФ от 29 января 2000 г. № 81 "Об аудиторских проверках федеральных государственных унитарных предприятий" во исполнение Указов Президента Российской Федерации от 22 декабря 1993 г. № 2263 "Об аудиторской деятельности в Российской Федерации" утвердило прилагаемые основные критерии (систему показателей) деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке (3).

Бухгалтерская (финансовая) отчетность экономических субъектов подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке по следующим критериям (системе показателей) деятельности:

А. Организационно-правовая форма экономического субъекта.

Подлежат обязательной ежегодной аудиторской проверке экономические субъекты, имеющие организационно-правовую форму открытого акционерного общества, независимо от числа их участников (акционеров) и размера уставного капитала.

Б. Вид деятельности экономического субъекта.

По виду деятельности обязательной ежегодной аудиторской проверке подлежат:

- банки и другие кредитные учреждения;
- страховые организации и общества взаимного страхования;
- товарные и фондовые биржи;
- инвестиционные институты (инвестиционные и чековые инвестиционные фонды, холдинговые компании);
- внебюджетные фонды, источниками образования средств которых являются предусмотренные законодательством Российской Федерации обязательные отчисления, производимые юридическими и физическими лицами;

- благотворительные и иные (неинвестиционные) фонды, источниками образования средств которых являются добровольные отчисления юридических и физических лиц;
- государственные федеральные унитарные предприятия;
- другие экономические субъекты, обязательная ежегодная аудиторская проверка которых по виду их деятельности предусмотрена федеральными законами, указами Президента Российской Федерации и постановлениями Правительства Российской Федерации.

В. Источники формирования уставного капитала (уставного фонда) экономического субъекта.

Экономические субъекты подлежат обязательной ежегодной аудиторской проверке, если в их уставном капитале (уставном фонде) имеется доля, принадлежащая иностранным инвесторам.

Г. Финансовые показатели деятельности экономического субъекта.

Экономические субъекты (за исключением находящихся полностью в государственной или муниципальной собственности) подлежат обязательной ежегодной аудиторской проверке при наличии хотя бы одного из следующих финансовых показателей их деятельности:

- объема выручки от реализации продукции (работ, услуг) за год, превышающего в 500 тысяч раз установленный законодательством Российской Федерации минимальный размер оплаты труда;
- суммы активов баланса, превышающей на конец отчетного года в 200 тысяч раз установленный законодательством Российской Федерации минимальный размер оплаты труда.

Для определения указанных финансовых показателей установленный законодательством Российской Федерации минимальный размер оплаты труда принимается в среднегодовом исчислении за отчетный год.

Аудиторская проверка может быть не только обязательной, но и инициативной. Обязательная аудиторская проверка проводится в случаях, прямо установленных актами законодательства Российской Федерации (3), инициативная по решению экономического субъекта. Кроме того, обязательная аудиторская проверка может проводиться по поручению государственных органов, определенных настоящими Правилами.

Уклонение экономического субъекта от проведения обязательной аудиторской проверки либо препятствование ее проведению влечет за собой взыскание на основании решения суда или арбитражного суда по искам, предъявляемым прокурором, органами федерального казначейства, органами государственной налоговой службы и органами налоговой полиции:

- штрафа с экономического субъекта в сумме от 100- до 500-кратного размера установленной законом минимальной оплаты труда;
- штрафа с руководителя (руководителей) экономического субъекта в сумме от 50- до 100-кратного размера установленной законом минимальной оплаты труда.

Суммы взыскиваемых штрафов зачисляются в доход республиканского бюджета Российской Федерации.

Руководители и иные должностные лица проверяемого экономического субъекта обязаны:

- создавать аудитору (аудиторской фирме) условия для своевременного и полного проведения аудиторской проверки, предоставлять всю документацию, необходимую для ее проведения, а также давать по запросу аудитора разъяснения и объяснения в устной и письменной форме;

- оперативно устранять выявленные аудиторской проверкой нарушения порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Запрещается предпринимать любые действия с целью ограничения круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудиторской проверки.

Основные требования законодательства к аудиторским фирмам (аудиторам)

Аудиторской деятельностью имеют право заниматься физические лица аудиторы и юридические лица аудиторские фирмы независимо от вида собственности, в том числе иностранные и созданные совместно с иностранными юридическими и физическими лицами.

Аудиторские фирмы регистрируются как предприятия, создаваемые в целях осуществления аудиторской деятельности, и могут иметь любую организационно-правовую форму, предусмотренную Гражданским кодексом Российской Федерации, за исключением формы открытого акционерного общества (4).

Физические лица, прошедшие аттестацию, могут заниматься аудиторской деятельностью в составе аудиторской фирмы, заключив с ней трудовое соглашение (контракт), либо самостоятельно, то есть зарегистрировавшись в качестве предпринимателей.

Аудиторы, прошедшие аттестацию и желающие работать самостоятельно, а также аудиторские фирмы начинают свою деятельность после государственной регистрации в качестве субъекта предпринимательской деятельности, получения лицензии на осуществление аудиторской деятельности и включения в государственный реестр аудиторских фирм.

Аудиторы и аудиторские фирмы могут в соответствии с законодательством Российской Федерации образовывать союзы, ассоциации и другие объединения для координации своей деятельности или защиты своих профессиональных интересов. Аудиторские объединения не вправе непосредственно заниматься аудиторской деятельностью.

Аудиторы и аудиторские фирмы, помимо проведения проверок, могут оказывать услуги по постановке, восстановлению и ведению бухгалтерского (финансового) учета, составлению деклараций о доходах и бухгалтерской (финансовой) отчетности, анализу хозяйственно-финансовой деятельности, оценке активов и пассивов экономического субъекта, консультированию в вопросах финансового, налогового, банковского и иного хозяйственного законодательства Российской Федерации, а также проводить обучение и оказывать другие услуги по профилю своей деятельности.

Аудиторы и аудиторские фирмы не могут заниматься какой-либо предпринимательской деятельностью, кроме аудиторской и другой связанной с ней деятельности. Они не вправе передавать полученные ими в процессе аудита сведения третьим лицам для использования этих сведений в целях предпринимательской деятельности.

Орган дознания и следователь при наличии санкции прокурора, прокурор, суд и арбитражный суд вправе в соответствии с процессуальным законодательством Российской Федерации дать аудитору или аудиторской фирме поручение о проведении аудиторской проверки экономического субъекта при наличии в производстве указанных органов возбужденного (возобновленного

производством) уголовного дела, принятого к производству (возобновленного производством) гражданского дела или дела, подведомственного арбитражному суду. Содержание такого поручения должно соответствовать обстоятельствам, послужившим основанием для возбуждения (возобновления производством) уголовного дела, принятия к производству (возобновления производством) гражданского дела или дела, подведомственного арбитражному суду. Срок проведения аудиторской проверки по такому поручению определяется по договоренности с аудитором (аудиторской фирмой) и, как правило, не должен превышать двух месяцев.

Государственные органы, по поручению которых проводится аудиторская проверка, обязаны создать надлежащие условия для ее проведения, а также при необходимости обеспечить личную безопасность аудиторов и членов их семей.

С согласия аудиторов проверка может проводиться по документам финансовой отчетности, изъятым (задержанным) в установленном порядке органом дознания, прокурором, следователем, судом и арбитражным судом.

Оплата работы аудитора (аудиторской фирмы) при проведении проверок по поручению органа дознания, прокурора, следователя, суда и арбитражного суда производится предварительно за счет проверяемого экономического субъекта по ставкам, ежегодно утверждаемым Советом Министров - Правительством Российской Федерации с учетом средней ставки оплаты, сложившейся на рынке аудиторских услуг.

В случае отсутствия у экономического субъекта достаточных средств вследствие несостоятельности (банкротства) предварительная оплата работы аудитора (аудиторской фирмы) производится в месячный срок по тем же ставкам за счет средств республиканского бюджета Российской Федерации с последующим возмещением на основании решения арбитражного суда по иску соответствующего прокурора или органа федерального казначейства за счет имущества экономического субъекта, признанного несостоятельным (банкротом).

В случае отказа или уклонения экономического субъекта при наличии у него достаточных средств от предварительной оплаты работы аудитора (аудиторской фирмы), проведенной по поручению государственных органов, а также в случае неоплаты этой работы за счет средств республиканского бюджета Российской Федерации аудитор (аудиторская фирма) либо по его ходатайству соответствующий прокурор может обратиться в суд или арбитражный суд за защитой нарушенных имущественных интересов.

Повторные аудиторские проверки экономического субъекта по тем же основаниям, по поручению государственных органов производятся только за счет средств республиканского бюджета Российской Федерации и не могут быть осуществлены аудитором или аудиторской фирмой, проводившими первоначальную проверку.

Аудиторская проверка не может проводиться, т.е. имеет ограничения:

А. Аудиторами, являющимися учредителями, собственниками, акционерами, руководителями и иными должностными лицами проверяемого экономического субъекта, несущими ответственность за соблюдение

бухгалтерской (финансовой) отчетности, либо состоящими с указанными лицами в близком родстве или свойстве (родители, супруги, братья, сестры, сыновья, дочери, а также братья, сестры, родители и дети супругов);

Б. Аудиторскими фирмами:

- в отношении эргономических субъектов, являющихся их учредителями, собственниками, акционерами, кредиторами, страховщиками, а также в отношении которых эти аудиторские фирмы являются учредителями, собственниками, акционерами;
- в отношении экономических субъектов, являющихся их дочерними предприятиями, филиалами (отделениями) и представительствами или имеющими в своем капитале долю этих аудиторских фирм;

В. Аудиторами и аудиторскими фирмами, оказывавшими данному экономическому субъекту услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также составлению финансовой отчетности.

Если после заключения договора или дачи поручения на проведение аудиторской проверки возникли или стали известны обстоятельства, указанные в настоящем пункте, договор подлежит расторжению, а поручение отзывается. В случае умышленного сокрытия аудитором (аудиторской фирмой) от экономического субъекта-заказчика обстоятельств, исключающих возможность проведения аудиторской проверки, заказчику возмещаются за счет аудитора (аудиторской фирмы) все расходы, понесенные им в связи с заключением договора с аудитором (аудиторской фирмой). Сокрытие указанных обстоятельств является также основанием для аннулирования лицензии на осуществление аудиторской деятельности.

При проведении аудиторской проверки и составлении заключения аудиторы независимы от проверяемого экономического субъекта, а также от любой третьей стороны, в том числе от государственных органов, поручивших им проведение проверки, а также собственников и руководителей аудиторской фирмы, в которой они работают.

Аудиторы (аудиторские фирмы) имеют право:

- самостоятельно определять формы и методы аудиторской проверки, исходя из требований нормативных актов Российской Федерации, а также конкретных условий договора с экономическим субъектом либо содержания поручения органа дознания, прокурора, следователя, суда и арбитражного суда;
- проверять у экономических субъектов в полном объеме документации о финансово-хозяйственной деятельности, наличие денежных сумм, ценных бумаг, материальных ценностей, получать разъяснения по возникшим вопросам и дополнительные сведения, необходимые для аудиторской проверки;
- получать по письменному запросу необходимую для осуществления аудиторской проверки информацию от третьих лиц, в том числе при содействии государственных органов, поручивших проверку;
- привлекать на договорной основе к участию в аудиторской проверке аудиторов, работающих самостоятельно или в других аудиторских фирмах; а также иных специалистов, за исключением лиц, указанных выше;
- отказаться от проведения аудиторской проверки в случае непредставления проверяемым экономическим субъектом необходимой документации, а также в случае необеспечения государственными органами, поручившими проведение проверки, личной безопасности аудитора и членов его семьи при наличии такой необходимости.

Аудиторы и аудиторские фирмы обязаны:

- неукоснительно соблюдать при осуществлении аудиторской деятельности требования законодательства Российской Федерации;
- немедленно сообщать заказчику, а также государственному органу, поручившему провести аудиторскую проверку, о невозможности своего участия в проведении аудиторской проверки данного экономического субъекта вследствие обстоятельств, указанных в пункте 11 Временных правил (1), а также вследствие отсутствия лицензии, позволяющей произвести аудиторскую проверку данного экономического субъекта, и о необходимости привлечения к участию в проверке дополнительных аудиторов (специалистов) в связи со значительным объемом работы или какими-либо иными обстоятельствами, возникшими после заключения договора или получения поручения;
- квалифицированно проводить аудиторские проверки, а также оказывать иные аудиторские услуги;
- обеспечивать сохранность документов, получаемых и составляемых ими в ходе аудиторской проверки, и не разглашать их содержания без согласия собственника (руководителя) экономического субъекта, за исключением случаев, предусмотренных законодательными актами Российской Федерации.

Данные, полученные в ходе аудиторской проверки, проводимой по поручению органа дознания, прокурора, следователя, суда и арбитражного суда, могут быть преданы гласности до вступления в силу приговора (решения) суда (арбитражного суда) только с разрешения указанных органов и в том объеме, в каком они признают это возможным.

Проверяемый экономический субъект имеет право получать от аудитора (аудиторской фирмы) исчерпывающую информацию о требованиях законодательства, касающихся проведения аудиторской проверки, правах и обязанностях сторон, а после ознакомления с заключением аудитора (аудиторской фирмы) - о нормативных актах, на которых основываются замечания и выводы аудитора (аудиторской фирмы). Аудитор (аудиторская фирма) обязан предоставлять экономическому субъекту эту информацию.

Орган, выдавший лицензию на осуществление аудиторской деятельности, по заявлению заинтересованного экономического субъекта, а также по собственной инициативе или по предложению прокурора может назначить проверку качества аудиторского заключения, производимую соответственно за счет средств заинтересованного экономического субъекта либо за счет средств республиканского бюджета Российской Федерации. В случае обнаружения некачественного проведения аудиторской проверки, приведшей к убыткам для государства или для экономического субъекта, с аудитора (аудиторской фирмы) могут быть взысканы на основании решения суда или арбитражного суда по иску, предъявляемому органом, выдавшим лицензию:

- понесенные убытки в полном объеме;
- расходы на проведение перепроверки;
- штраф, зачисляемый в доход республиканского бюджета Российской Федерации, в сумме до 100-кратного размера установленной законом минимальной оплаты труда – с аудитора, осуществляющего свою деятельность самостоятельно, и от 100- до 500-кратного размера установленной законом минимальной оплаты труда – с аудиторской фирмы.

В рассмотрении дела по указанным искам не могут участвовать судьи, принимавшие когда-либо ранее

решение о поручении аудиторской проверки данному аудитору (аудиторской фирме).

Порядок аттестации и лицензирования аудиторской деятельности

В связи с тем, что к профессиональной подготовке аудиторов предъявляются повышенные требования, существует регламентация по образованию и подготовке аудитора.

Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности в Российской Федерации проводится с целью обеспечения профессионального выполнения аудиторами своих обязанностей. Аттестацию проходят все физические лица, желающие заниматься аудиторской деятельностью самостоятельно или в составе аудиторской фирмы (далее именуются - претенденты).

В соответствии с правилом аудиторской деятельности в РФ «Образование аудитора», элементами образования аудитора являются:

- а) базовое образование;
- б) практический опыт;
- в) специальное профессиональное образование;
- г) свободное владение деловым русским языком.

К аттестации допускаются лица, имеющие высшее экономическое или юридическое либо среднее специальное экономическое образование, а также стаж работы не менее трех лет из последних пяти в качестве аудитора, специалиста аудиторской организации (аудиторской фирмы), бухгалтера, экономиста, ревизора, руководителя предприятия, научного работника или преподавателя по экономическому профилю.

Организация проведения аттестации возлагается:

- на Министерство финансов Российской Федерации – общий аудит, товарных и фондовых бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов, аудит страховых организаций;
- на Центральный банк Российской Федерации - по аудиту банков и кредитных учреждений.

Аттестация проводится на базе учебно-методических центров по обучению и переподготовке аудиторов (далее именуются учебно-методические центры), определяемых Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации по представлению Министерства финансов Российской Федерации, Центрального банка Российской Федерации. Сведения об указанных учебно-методических центрах публикуются в центральных печатных органах и местных печатных органах тех регионов, на территориях которых они осуществляют свою деятельность.

Для проведения аттестации Министерство финансов Российской Федерации, Центральный банк Российской Федерации создают центральные аттестационно-лицензионные аудиторские комиссии (далее именуются - ЦАЛАК).

Претендент представляет в соответствующую комиссию следующие документы:

- заявление;
- нотариально заверенные копии диплома о высшем (среднем специальном) образовании и выписку из трудовой книжки;
- две фотографии;
- квитанцию о внесении платы за проведение аттестации. Заявление рассматривается соответствующей комиссией в срок, не превышающий одного месяца с момента представления всех необходимых документов.

В случае ненадлежащего оформления документов они возвращаются на переоформление. Решение о

дате и месте проведения квалификационного экзамена доводится до сведения претендента не менее чем за 15 дней до намеченной даты его проведения. Претендент допускается к квалификационному экзамену при предъявлении паспорта или иного документа, удостоверяющего его личность. Квалификационные экзамены проводятся в письменной форме. Результаты квалификационных экзаменов оформляются протоколом экзаменационной комиссии.

Учебно-методический центр сообщает соответствующей комиссии о результатах квалификационных экзаменов в течение трех дней после их проведения. Комиссия рассматривает результаты экзаменов в 2-недельный срок.

Квалификационный аттестат аудитора должен быть выдан в месячный срок со дня принятия решения о его выдаче. При выявлении фактов представления в соответствующую комиссию недостоверных сведений по ее решению претендент лишается права на получение квалификационного аттестата аудитора, а необоснованно выданный аттестат аннулируется. При повторном представлении недостоверных сведений вопрос о выдаче нового аттестата не рассматривается. За проведение аттестации взимается плата, размер которой устанавливается Правительством Российской Федерации. Квалификационный аттестат аудитора выдается сроком на три года. Если в течение двух лет с момента получения квалификационного аттестата лицо, прошедшее аттестацию, не приступило к работе в качестве аудитора, аттестат утрачивает силу.

По истечении срока действия квалификационного аттестата аудитор вправе подать в соответствующую комиссию заявление о его продлении. При получении от аудитора заявления о продлении срока действия квалификационного аттестата соответствующая комиссия вправе назначить повторную сдачу квалификационного экзамена в случае:

- наличия обоснованных претензий к аудитору со стороны налоговых органов, заказчиков, а также других аудиторов и аудиторских фирм;
- существенного изменения законодательства Российской Федерации, применяемого при осуществлении аудиторской деятельности.

Действие квалификационного аттестата аудитора может быть продлено на срок три года. За продление действия квалификационного аттестата взимается плата в размере 50 процентов платы за проведение аттестации.

Взамен утерянного (утраченного) квалификационного аттестата, срок действия которого не истек, по заявлению аудитора может быть выдан дубликат. За выдачу дубликата взимается плата в размере 50 процентов платы за проведение аттестации.

Центральные комиссии ведут государственные реестры выданных квалификационных аттестатов аудиторов. Комиссия по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации организует ведение единого государственного реестра выданных квалификационных аттестатов аудиторов.

В государственный реестр включаются следующие данные:

фамилия, имя, отчество, паспортные данные и место жительства аудитора, дата выдачи, номер и срок действия квалификационного аттестата. Сведения об аттестованных аудиторах публикуются в центральных печатных органах и

местных печатных органах тех регионов, на территориях которых они осуществляют свою деятельность.

Решение межрегиональной комиссии об отказе в выдаче квалификационного аттестата аудитора может быть обжаловано претендентом в месячный срок со дня получения уведомления о принятии такого решения в соответствующую центральную комиссию или в суд. Центральная комиссия обязана в месячный срок принять решение по такой жалобе. Решение центральной комиссии об отказе в выдаче квалификационного аттестата может быть обжаловано претендентом в месячный срок со дня получения уведомления о принятии такого решения в суд.

Лицензирование аудиторской деятельности проводится с целью обеспечения контроля государства за соблюдением требований законодательства Российской Федерации, предъявляемых к аудиторской деятельности.

Аудиторы, работающие самостоятельно, а также аудиторские фирмы, в том числе иностранные и созданные совместно с иностранными юридическими и физическими лицами, вправе заниматься аудиторской деятельностью в Российской Федерации только при наличии лицензии на осуществление аудиторской деятельности (далее именуется - лицензия).

Лицензии выдаются отдельно на осуществление:

- банковского аудита;
- аудита страховых организаций и обществ взаимного страхования (аудита страховщиков);
- аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов;
- общего аудита (аудита иных экономических субъектов).

В соответствии с заявлением аудитора (аудиторской фирмы) лицензии выдаются на срок от одного года до пяти лет. За выдачу лицензии с аудиторов и аудиторских фирм взимается сбор, размер которого устанавливается Правительством Российской Федерации. При отказе в выдаче лицензии либо при отказе аудитора (аудиторской фирмы) от получения лицензии сбор за ее выдачу не возвращается.

Лицензия выдается аудитору, работающему самостоятельно, или аудиторской фирме на основании соответствующего заявления с приложением:

а) для аудитора, работающего самостоятельно, – нотариально заверенных копий квалификационного аттестата и свидетельства о государственной регистрации в соответствии с законодательством Российской Федерации в качестве предпринимателя, действующего без образования юридического лица; сведений о месте жительства; квитанции об уплате сбора за выдачу лицензии;

б) для аудиторской фирмы - нотариально заверенных копий учредительных документов со всеми изменениями и дополнениями к ним, копий свидетельства о государственной регистрации в соответствии с законодательством Российской Федерации; справки банка либо иных документов, подтверждающих оплату уставного капитала (уставного фонда) и его структуру; сведений о ее руководителях, их заместителях и работающих в фирме аттестованных аудиторах; квитанции (платежного поручения) об уплате сбора за выдачу лицензии.

Перечисленные документы (кроме квитанции (платежного поручения) об уплате сбора) представляются в 2-х экземплярах.

Заявление о выдаче лицензии должно быть рассмотрено в течение 60 дней с даты представления всех необходимых документов. Решение о выдаче лицензии оформляется протоколом соответствующей центральной комиссии. Лицензия должна быть выдана заявителю в течение недели со дня принятия решения.

Центральная комиссия может отказать в выдаче лицензии, если какие-либо из представленных для ее получения документов не соответствуют требованиям Временных правил аудиторской деятельности в Российской Федерации. В этих случаях центральная комиссия доводит до сведения аудитора (аудиторской фирмы) мотивированный отказ в выдаче лицензии в письменном виде. Аудитор и аудиторская фирма вправе обжаловать решение об отказе в выдаче лицензии в установленном порядке в суд или арбитражный суд.

По заявлению заинтересованного экономического субъекта, а также по собственной инициативе или по предложению прокурора центральная комиссия может назначить проверку качества аудиторской проверки (перепроверку), проводимую собственными силами либо привлеченной аудиторской фирмой за счет средств заинтересованного экономического субъекта или центральной комиссии.

Обнаружение некавалифицированного проведения аудиторской проверки, приведшей к убыткам для государства или для экономического субъекта, является основанием для применения к аудитору (аудиторской фирме) мер ответственности, установленных Указом Президента Российской Федерации от 22 декабря 1993 г. № 2263 "Об аудиторской деятельности в Российской Федерации".

Лицензии могут быть аннулированы в случае:

а) обнаружения после выдачи лицензии факта представления аудитором (учредителем аудиторской фирмы) недостоверных сведений;

б) осуществления аудитором (аудиторской фирмой) аудиторской деятельности, не предусмотренной выданной ему лицензией;

в) предоставления аудитором (аудиторской фирмой) полученных им в ходе аудита сведений третьим лицам без разрешения собственника (руководителя) экономического субъекта, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации;

г) вступления в законную силу приговора суда, предусматривающего наказание лица, занимающегося аудиторской деятельностью, в виде лишения права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью в сфере финансово-хозяйственных отношений;

д) умышленного сокрытия аудитором (аудиторской фирмой) обстоятельств, исключающих возможность проведения аудиторской проверки экономического субъекта;

е) неоднократного некавалифицированного проведения аудиторских проверок или оказания аудиторских услуг.

Аннулирование лицензий по иным основаниям не допускается. Аннулирование лицензии производится выдавшей ее комиссией, которая в письменном виде сообщает о принятом решении аудитору (аудиторской фирме). Аудитор (аудиторская фирма.) вправе обжа-

ловать решение об аннулировании лицензии в установленном порядке в суд или арбитражный суд.

Осуществление юридическим или физическим лицом аудиторской деятельности без полученной в установленном порядке лицензии является основанием для применения к нему мер ответственности, установленных Указом Президента Российской Федерации от 22 декабря 1993 г. № 2263 "Об аудиторской деятельности в Российской Федерации".

Центральные комиссии ведут государственные реестры аудиторов и аудиторских фирм, получивших лицензию. Комиссия по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации организует ведение единого государственного реестра аудиторов и аудиторских фирм, получивших лицензию.

В государственный реестр включаются следующие данные:

- по аудиторам, работающим самостоятельно, - фамилия, имя, отчество, юридический адрес, расчетный счет, номера средств связи, номер, дата выдачи и срок действия квалификационных аттестатов аудитора;
- по аудиторским фирмам - наименование фирмы, юридический адрес, номера средств связи, расчетный счет, сведения о структуре уставного капитала (уставного фонда) фирмы и ее учредителях, сведения о руководителях фирмы, их заместителях и работающих в фирме аттестованных аудиторах (фамилия, имя, отчество, номер, дата выдачи и срок действия квалификационных аттестатов).

Аудиторы и аудиторские фирмы обязаны в недельный срок сообщать соответствующей центральной комиссии об изменениях в регистрационных данных для внесения уточнений в государственный реестр. Нарушение этого требования рассматривается как представление недостоверных сведений.

Сведения о выдаче (аннулировании) лицензий, об аудиторах и аудиторских фирмах, включенных в единый государственный реестр, публикуются в центральных печатных органах и местных печатных органах тех регионов, на территориях которых осуществляют аудиторскую деятельность соответствующие аудиторы и аудиторские фирмы.

Взамен утерянной (утраченной) лицензии, срок действия которой не истек, по заявлению аудитора (руководителя аудиторской фирмы) может быть выдан дубликат. За выдачу дубликата взимается сбор в размере 50 процентов от суммы сбора за выдачу лицензии.

Взаимоотношения аудиторских фирм с органами государственного финансового контроля

В своей повседневной деятельности каждому аудитору приходится постоянно соприкасаться с органами Государственной налоговой службы РФ (ГНС РФ) и ее представителями на местах - сотрудниками Государственных налоговых инспекций (ГНИ). Эта служба финансового государственного контроля была создана в 1990 году и в настоящее время имеет в своем составе свыше 100 тыс. человек и хорошо вооружена технически. В отличие от аудита основная цель ГНС состоит в обеспечении действенного контроля за полнотой и своевременностью перечисления в бюджет всеми юридическими и физическими лицами налогов и сборов. В настоящее время достаточно полно проработана правовая обеспеченность деятельности указанного контрольного органа. Ему предоставлены широкие

права как по проверке предприятий, так и по применению к последним целого ряда штрафных санкций.

Налоговая служба обязана, наряду с другими вопросами, осуществлять проверку налоговых деклараций и других финансовых обязательств предприятий. В связи с этим важна выработка принципов деловых отношений аудитора с налоговой службой. Аудитор никаким образом не может являться внештатным работником налоговой службы. Его роль состоит в том, что он является в этих отношениях независимым представителем экономического субъекта, основной задачей которого является отстоять, в том числе и перед налоговыми органами, законные интересы предприятия и его собственника. В то же время аудитор не вправе скрывать нарушения, установленные им в процессе аудиторской проверки и обязан поставить в известность о них собственника. Исполнительный орган предприятия самостоятельно по рекомендации аудитора вносит исправления в свою отчетность и представляет ее в налоговые органы. Аудитор может только после внесенных исправлений подтвердить правильность составления отчетности и отразить свое мнение о финансовом состоянии предприятия в аудиторском заключении.

Другими органами государственного финансового контроля в РФ являются Счетная палата и Федеральное казначейство.

Главными задачами органов казначейства являются:

- организация, осуществление и контроль за исполнением республиканского бюджета Российской Федерации, управление доходами и расходами этого бюджета на счетах казначейства в банках, исходя из принципа единства кассы;
- регулирование финансовых отношений между республиканским бюджетом Российской Федерации и государственными (федеральными) внебюджетными фондами, финансовое исполнение этих фондов, контроль за поступлением и использованием внебюджетных (федеральных) средств;
- осуществление краткосрочного прогнозирования объемов государственных финансовых ресурсов, а также оперативное управление этими ресурсами в пределах установленных на соответствующий период государственных расходов;
- сбор, обработка и анализ информации о состоянии государственных финансов, представление высшим законодательным и исполнительным органам государственной власти и управления Российской Федерации отчетности о финансовых операциях Совета Министров-Правительства Российской Федерации по республиканскому бюджету Российской Федерации, о государственных (федеральных) внебюджетных фондах, а также о состоянии бюджетной системы Российской Федерации;
- управление и обслуживание совместно с Центральным банком Российской Федерации и другими уполномоченными банками государственного внутреннего и внешнего долга Российской Федерации;
- разработка методологических и инструктивных материалов, порядка ведения учетных операций по вопросам, относящимся к компетенции казначейства, обязательных для органов государственной власти и управления, предприятий, учреждений и организаций, включая организации, распоряжающиеся средствами государственных (федеральных) внебюджетных фондов, подготовка проекта бюджетной классификации, ведение операций по учету государственной казны Российской Федерации.

Наряду с этими контрольными органами в России продолжают действовать ведомственные финансово-контрольные органы, задачей которых является внутриведомственный контроль. К наиболее сильным из

них можно отнести Департамент государственного финансового контроля и аудита МФ РФ, которые имеют свой аппарат на местах и богатый опыт в проведении ревизий финансово-хозяйственной деятельности государственных предприятий.

В результате можно сказать, что в настоящее время в России уже создана определенная правовая база для осуществления аудиторской деятельности в РФ, которая обеспечивает постепенное развитие рынка аудиторских услуг на российском рынке и позволяет обобщить первый практический опыт, полученный аудиторскими фирмами в течение последних лет.

2. МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

На первом этапе государственной регистрации аудиторской фирмы ее учредители (аудиторы) сталкиваются с рядом вопросов, требующих немедленного решения, так как они должны найти свое отражение в представленном на регистрацию Уставе. В соответствии с требованиями Временных правил (1) аудиторы и аудиторские фирмы не могут заниматься какой-либо предпринимательской деятельностью, кроме аудиторской и другой связанной с ней деятельностью.

На первом этапе уставы, в том числе и аудиторских фирм, предполагали занятие практически всеми возможными видами деятельности. В настоящее время Устав аудиторской фирмы должен четко определять виды деятельности фирмы, которые на основании положений Временных правил можно наиболее полно сформулировать следующим образом:

"... Основной целью создания и деятельности фирмы является насыщение потребительского рынка аудиторскими работами и услугами путем осуществления аудиторской и иной связанной с ней деятельности в соответствии с законодательством и настоящим Уставом.

Для реализации своих основных целей фирма, руководствуясь законодательством, а в необходимых случаях - на основе соответствующих лицензий, действует в следующих основных направлениях:

- проведение аудиторских проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов;
- оказание аудиторских и бухгалтерских услуг государственным и общественным органам и организациям, предприятиям, объединениям, а также физическим лицам (гражданам) по постановке, восстановлению и ведению бухгалтерского (финансового) учета, составлению деклараций о доходах и другой финансовой отчетности;
- проведение работ по анализу экономической, хозяйственно-финансовой деятельности, оценке активов и пассивов экономических субъектов;
- оказание консультационно-справочных услуг по вопросам экономического, финансового, налогового, банковского и иного хозяйственного законодательства в форме абонентного обслуживания экономических субъектов в течение определенного отчетного периода;
- оказание услуг по автоматизации ведения бухгалтерского учета экономических субъектов;
- обучение и информационное обеспечение клиентов в сферах, относящихся к объектам уставной деятельности;
- создание и развитие собственной информационной, научно-технической, учебной и сервисной базы;
- разработка и внедрение собственного и приобретаемого у отечественных и зарубежных партнеров специального

математического, информационно-логического и иного программного обеспечения в области бухгалтерского учета, аудита, экономики и права;

- оказание, в допустимых законодательством формах, иной аудиторской помощи гражданам, государственным и общественным организациям, предприятиям и их объединениям;
- благотворительная деятельность;
- иная деятельность, связанная с аудиторской, соответствующая уставным целям общества и не запрещенная законодательством."

Исходя из этих положений достаточно четко вырисовываются три основные формы работы аудиторских фирм с клиентами (юридическими лицами), это:

- непосредственное проведение обязательных или инициативных аудиторских проверок;
- абонентное годовое обслуживание предприятий;
- восстановление бухгалтерского учета и отчетности и оказание прочих услуг по бухгалтерскому учету и отчетности.

Рассмотрим более подробно каждую из этих форм, их достоинства и недостатки.

Типовые формы работы аудиторских фирм с клиентом

Основной формой работы аудиторской фирмы (аудитора) с клиентом (заказчиком) является проведение аудиторской проверки с целью составления заключения аудитора (аудиторской фирмы) - документа, имеющего юридическое значение для всех юридических и физических лиц, органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления и судебных органов. При этом аудиторским фирмам предоставлено право самостоятельно определять формы и методы аудиторской проверки, исходя из требований нормативных актов РФ, а также конкретных условий договора с экономическим субъектом либо содержания поручения органа дознания, прокурора, следователя, суда и арбитражного суда.

В настоящее время наиболее широкое распространение получили две формы договора, заключаемые аудиторскими фирмами (аудиторами) и экономическими субъектами, - это договор проверки бухгалтерской отчетности экономического субъекта или договор на годовое абонентное обслуживание, содержание договоров определяется в соответствии с требованиями гл. 39 Гражданского кодекса РФ, часть 2, как договор возмездного оказания услуг. По данному договору исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги. Исполнитель должен оказать данные услуги лично, если иное не предусмотрено данным договором. Статья 781 определяет, что заказчик обязан оплатить оказанные ему услуги в сроки и в порядке, которые указаны в договоре возмездного оказания услуг. В случае невозможности исполнения, возникшей по вине заказчика, услуги подлежат оплате в полном объеме, если иное не предусмотрено законом или договором возмездного оказания услуг. Когда невозможность исполнения возникла по обстоятельствам, за которые ни одна из сторон не отвечает, заказчик возмещает исполнителю фактически понесенные им расходы, если иное не предусмотрено законом или договором возмездного оказания услуг.

Односторонний отказ от исполнения договора возмездного оказания услуг возможен в случаях, когда:

- заказчик вправе отказаться от исполнения договора возмездного оказания услуг при условии оплаты исполнителю фактически понесенных им расходов;
- исполнитель вправе отказаться от исполнения обязательств по договору возмездного оказания услуг лишь при условии полного возмещения заказчику убытков.

На указанный договор распространяются общие положения о подряде (статьи 702 - 729) и положения о бытовом подряде (статьи 730-739), которые применяются к договору возмездного оказания услуг, если это не противоречит статьям 779-782 настоящего Кодекса, а также особенностям предмета договора возмездного оказания услуг (8).

Третьей, наиболее широко используемой формой работы аудиторской фирмы является оказание различных услуг по постановке, восстановлению, автоматизации бухгалтерского учета, составлению различных отчетных и справочных документов заказчика. Форма такого договора также полностью определяется положениями ст.39 ГК РФ, ч.2. Бесспорными достоинствами договора на проведение годовой аудиторской проверки экономического субъекта являются:

- четкость определения предмета договора;
- ограниченные сроки проверки;
- строго определенный порядок оплаты.

К недостаткам этой формы следует отнести строго определенную эпизодичность их необходимости, связанную с годовой отчетностью предприятия, что значительно увеличивает нагрузку на сотрудников фирмы только в период сдачи годовой отчетности, т.е. в период февраль- май каждого отчетного года.

Для того, чтобы иметь более равномерную загрузку сотрудников фирмы, многие аудиторские фирмы прибегают к использованию формы абонентного обслуживания. В этом случае фирма заключает долгосрочный, не менее одного года, договор с экономическим субъектом с обязательством поквартальных проверок его финансово-хозяйственной деятельности и постоянных консультаций по текущей организации учета.

Достоинства этого договора очевидны:

- исполнитель имеет постоянную годовую загрузку своих сотрудников;
- исправления, выявленные в ходе проверок, своевременно вносятся в текущий учет и не влияют на годовую отчетность организации;
- заказчик получает дополнительную возможность получения консультаций по текущему учету, что очень важно в условиях постоянно меняющегося законодательства;
- гибкость системы оплаты позволяет и заказчику и исполнителю более рационально использовать свои финансовые средства для решения других задач хозяйственной деятельности фирмы.

Недостатком этой формы сотрудничества для аудиторской фирмы является то, что сложно предусмотреть все возникающие в последующем году ситуации и спрогнозировать объем работ и, соответственно, правильно определить стоимость указанных работ. Именно с этой целью предложенная форма типового договора на абонентное обслуживание предполагает уточнение окончательной стоимости договора в четвертом квартале, после выяснения всех влияющих на это обстоятельств.

На практике указанные договоры могут заключаться с предприятиями, которые не первый год обращаются

к услугам данной аудиторской фирмы и интересуют последнюю в качестве постоянных клиентов. При наличии достаточного количества таких договоров аудиторская фирма и ее сотрудники приобретают определенную специализацию своей деятельности и все меньше прибегают к заключению разовых договоров.

Последняя форма работы аудиторских фирм в настоящее время только развивается, хотя и является одной из перспективных. В условиях насыщения рынка аудиторских услуг в ближайшие годы многие из них вынуждены будут перейти в основном на деятельность по оказанию самого разного спектра аудиторских и бухгалтерских услуг, в том числе полному ведению бухгалтерского учета субъектов малого предпринимательства, частных фирм и индивидуальных предпринимателей.

Основным недостатком этой формы работы является большая трудоемкость полного ведения учета, включающая одновременно составление и сдачу массы квартальных отчетов в различные контролирующие инстанции. Именно эти условия, с одновременным непониманием большинства руководителей перспективности такого ведения дел и желанием видеть в коллективе только "своего" бухгалтера, тормозят развитие этого направления аудиторской деятельности в РФ, хотя оно находит широкое применение в странах с рыночной экономикой, где существует разрозненная сеть частных фирм, занимающихся только оказанием услуг в области ведения бухгалтерского учета.

Формирование цены аудиторских услуг

Одним из наиболее сложных вопросов, возникающих в процессе согласования условий договора об оказании аудиторских услуг, является согласование договорной цены. Для этих целей были разработаны разные подходы к определению стоимости аудиторских услуг, которые в некоторых случаях определялись в виде процента от оборота или чистой прибыли проверяемого экономического субъекта, оценки его чистых активов и т.д.

Однако в настоящее время наибольшее применение в практике работы аудиторских фирм находит метод определения стоимости услуг исходя из оценки фактически затраченного времени на проведение аудиторской проверки одним или несколькими аудиторами. Этот метод позволяет с определенными допущениями уже на этапе заключения договора оценить стоимость проведенных работ и согласовать условия оплаты, необходимые для заключения договора.

В этом случае договорная цена будет зависеть от квалификации аудитора ("имиджа фирмы" на рынке аудиторских услуг), которая будет выражена в стоимости одного часа работы аудитора. Для московских фирм эта величина колеблется в настоящее время от 40 до 250 долларов США за один час работы аудитора. Кроме того, на стоимость услуг будут оказывать влияние оценочные трудозатраты аудиторской фирмы в часах, командировочные расходы, при условии, если их оплата предусмотрена договором за счет заказчика, и другие материальные затраты исполнителя. Полученная исходная стоимость услуг должна быть пересчитана с учетом затрат аудиторской фирмы, связанных с уплатой налогов с оборота, таких как налог на

добавленную стоимость(НДС), на пользователей автодорог.

В результате расчетная формула для определения договорной цены аудиторских услуг будет выглядеть следующим образом:

$$Ц = ((C * T * K) * (1 + Д) * (1 + П)) * (1 + Н), \quad (1)$$

где

Ц - договорная цена услуг, включая НДС;

С - стоимость одного часа работы аудитора;

Т - оценочное количество часов, затраченное на проверку;

К - количество привлеченных аудиторов;

Д - планируемая прибыль аудиторской фирмы в процентах от фактической стоимости работ с учетом дополнительных затрат;

П - ставка налога на пользователей автодорог в процентах;

Н - ставка НДС в процентах.

При этом стоимость одного часа работы аудитора должна включать, кроме его непосредственной заработной платы, всю сумму отчислений с нее, которые на настоящий момент составляют 36,5 %, в том числе пенсионный фонд 28%, фонды медицинского страхования (3,6+0,2)% и социального страхования 4,0%.

С учетом существующих на настоящий момент ставок налогов, в том числе **П** – 1,0% и **Н** - 20% можно преобразовать выражение (1), к следующему виду:

$$Ц = ((C * T * K) * (1 + Д) * 1.001) * 1.2 = \\ = (C * T * K) * (1 + Д) * 1.201 \quad (2)$$

Для оценочного определения объема работ в человеко-часах можно воспользоваться экспертными данными, разработанными фирмой МОСАУДИТ, которые представлены в табл. 1.

Конечно, процесс формирования договорной цены - это очень гибкий процесс, который в своем многообразии должен учитывать не только вышеперечисленные факторы, но и во многом будет зависеть от возможностей заказчика и умения сторон прийти к разумному компромиссному решению. Однако предложенная схема может быть хорошо использована на первом этапе формирования договорной цены, для того чтобы показать заказчику, что стоимость работ будет как минимум в 170 раз превышать сумму почасовой заработной платы одного аудитора.

Предложенный подход к формированию договорной цены достаточно широко используется аудиторскими фирмами на практике.

К сожалению, Правительством РФ до настоящего времени еще не определена сумма оплаты работы аудитора (аудиторской фирмы) при проведении проверки по поручению органа дознания, прокурора, следователя, суда и арбитражного суда, которая должна производиться предварительно за счет проверяемого экономического субъекта по ставкам, ежегодно утверждаемым Советом Министров - Правительством Российской Федерации с учетом средней ставки оплаты, сложившейся на рынке аудиторских услуг. Эта ставка могла бы также использоваться в качестве базовой при формировании договорной цены на аудиторские услуги.

Таблица 1
УСРЕДНЕННАЯ КАЛЬКУЛЯЦИЯ ВРЕМЕННЫХ ЗАТРАТ ПО ПРОВЕДЕНИЮ АУДИТОРСКИХ ПРОВЕРОК ПРЕДПРИЯТИЙ

П/п	Состав работ	Объем трудозатрат по типам предприятий	Квалифика-
-----	--------------	--	------------

		ма- лое	сред- нее	боль- шое	ция аудита
1	2	3	4	5	6
1	Проверка тождественных фирм ф.№1 и №2 отчетов и гл. книги	5 ч.	8 ч.	10 ч.	Ведущий аудитор
2	Учет основных средств и нематериальных активов	8 ч.	16 ч.	32 ч.	Аудитор
3	Учет капитальных вложений	8 ч.	16 ч.	32 ч.	Аудитор
4	Учет производственных затрат	16 ч.	32 ч.	64 ч.	Аудитор
5	Учет незавершенного производства.	16 ч.	32 ч.	64 ч.	Аудитор
6	Учет готовой продукции	16 ч.	40 ч.	80 ч.	Аудитор
7	Учет реализации	16 ч.	60 ч.	100 ч.	Аудитор
8	Учет товаров и цен	16 ч.	40 ч.	80 ч.	Аудитор
9	Учет расчетов с дебиторами и кредиторами.	24 ч.	50 ч.	106 ч.	Аудитор
10	Проверка правильности ведения кассовых операций	16 ч.	32 ч.	64 ч.	Аудитор
11	Проверка правильности ведения операций по расчетным и валютным счетам	32 ч.	64 ч.	128 ч.	Аудитор
12	Проверка расчетов с бюджетом	50 ч.	100 ч.	140 ч.	Ведущий аудитор
13	Проверка правильности отнесения расходов на затраты	50 ч.	100 ч.	140 ч.	Ведущий аудитор
14	Проверка Уставного капитала	1 ч.	2 ч.	3 ч.	Ведущий аудитор
15	Проверка правильности формирования фондов	8 ч.	16 ч.	32 ч.	Ведущий аудитор
16	Проверка получения и использования заемных средств.	8 ч.	16 ч.	32 ч.	Ведущий аудитор
17	Проверка расчетов по оплате труда	8 ч.	16 ч.	24 ч.	Ведущий аудитор
18	Проверка расчетов по внебюджетным платежам	8 ч.	16 ч.	24 ч.	Ведущий аудитор
19	Проверка правильности формирования резерва платежей и сомнительных долгов	8 ч.	16 ч.	24 ч.	Ведущий аудитор
20	Учет акционерного капитала	8 ч.	60 ч.	90 ч.	Ведущий аудитор
21	Учет внешнеэкономической деятельности	100 ч.	200 ч.	240 ч.	Ведущий аудитор
22	Проверка правильности формирования финансовых резервов	8 ч.	16 ч.	24 ч.	Ведущий аудитор
23	Увязка форм проверки с балансом	24 ч.	32 ч.	40 ч.	Ведущий аудитор

П/п	Состав работ	Объем трудозатрат по типам предприятий			Квалификация аудита
		малое	среднее	большое	
1	2	3	4	5	6
24	Юридический анализ хоз. договоров	16 ч.	40 ч.	40 ч.	Юрист
25	Формирование акта проверки и правильности выполнения работ	30 ч.	60 ч.	100 ч.	Ведущий аудитор
	ИТОГО	500 ч.	1080 ч.	1713 ч.	

Методика аудиторской проверки

Как уже подчеркивалось, основной целью аудиторской проверки является установление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов и соответствия совершаемых ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в РФ.

При определении методики аудиторской проверки, самостоятельно разрабатываемой в соответствии с действующими нормативными актами, аудиторам или аудиторской фирме, следует учитывать, что главными источниками информации для составления бухгалтерской и налоговой отчетности служат данные учетных регистров, в том числе Главная и Кассовая книги, журналы-ордера, оборотно-сальдовые ведомости, машинограммы и другие документы, которые позволили бы аудитору сверить данные об остатках на одноименных синтетических счетах с балансовыми статьями по состоянию на конец проверяемого периода.

Так, такие статьи актива и пассива баланса, как "Касса", "Расчетный счет". «Уставный капитал», "Резервный капитал" и т.д. должны совпадать с остатками счетов синтетического учета в Главной книге.

Анализируя актив баланса, следует помнить, что в его первом разделе приведены наименее ликвидные активы. В пассиве баланса приводятся данные об источниках формирования средств предприятия по разделам:

- капиталы и резервы, т.е. собственные средства предприятия;
- долгосрочные пассивы и краткосрочные пассивы, показывающие по статьям происхождения заемных средств предприятия.

Данные формы № 2 дают представление о финансовых результатах деятельности предприятия за отчетный период, а формы № 4 - о движении денежных средств предприятия, отражающих обороты по счетам учета денежных средств. Эти данные позволяют аудитору определить стабильность деятельности предприятия в отчетном году, в том числе распределение полученной прибыли и финансовый результат деятельности предприятия.

Следующим большим этапом аудиторской проверки будет **проверка правильности отнесения затрат на производство и реализацию продукции.** Себестоимость продукции один из важных оценочных показателей, определяющих качество работы экономического субъекта. Величина себестоимости влияет на формирование прибыли, полученной от реализации продукции (работ, услуг).

Совокупность приемов организации документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости

продукции и необходимую информацию для контроля за процессом формирования себестоимости, принято называть **методами учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.** Таких методов в практике существует достаточно много, что определяется спецификой различных производств. Однако все методы учета производственных затрат можно классифицировать по следующим основным показателям:

- 1) по отношению к технологическому процессу:
 - позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции характерен тем, что объектом учета затрат является производственный заказ, открываемый на индивидуально или мелкосерийно изготавливаемое изделие, серию изделий или часть изделия (в судостроении и тяжелом машиностроении);
 - попередельный метод - характерен для массовых производств, в которых исходное сырье и материалы последовательно превращаются в готовую продукцию. Производственные процессы или их группы образуют передель, каждый из которых завершается выпуском промежуточного продукта-полуфабриката, который к тому же может быть реализован на сторону в качестве отдельного готового продукта производства. Эти передель и являются объектом учета затрат (металлургия, машиностроение, текстильная, деревообрабатывающая промышленность и т.д.). Здесь технологический процесс строго разделен на отдельные фазы обработки исходного материала, являющиеся вышеуказанными передельми;
 - попроцессорный метод - характеризуется тем, что на предприятии выпускают продукцию ограниченной номенклатуры и отсутствует незавершенное производство. Объектами учета затрат являются отдельные процессы как составные части всего процесса производства;
 - 2) по способу сбора информации, обеспечивающему контроль за затратами:
 - нормативный метод - характерен тем, что на предприятии по каждому изделию на основе норм и смет расходов составляется предварительная калькуляция нормативной себестоимости изделия. В идеале при отсутствии отклонений от норм фактическая себестоимость изделия должна быть равна нормативной;
 - текущий учет затрат по фактической себестоимости с последующим контролем;
 - 3) по объектам калькуляции - деталь, узел, изделие, группа однородных изделий, процесс, передель, производство, заказ.
- В последнее время в связи с рекомендациями исчислять сокращенную производственную себестоимость стало возможным применять и другие методы учета затрат, в том числе метод директ-костинг, широко применяемый в странах с рыночной экономикой. Его сущность состоит в том, что себестоимость продукции определяется в объеме прямых затрат, а накладные расходы относят непосредственно на счета реализации. Если необходимо исчислить себестоимость для расчета продажной цены и прогнозирования производства этой продукции, всегда есть условия для прибавления к сокращенной себестоимости доли накладных расходов по установленным на предприятии нормам. Правильность использования вышеуказанных методов оказывает значительное влияние на финансовые результаты деятельности предприятия, поэтому эти методы должны быть подвергнуты детальному анализу в ходе любой аудиторской проверки.

Статья 4 Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 "О налоге на прибыль предприятий и организаций" (с изменениями от 16 июля, 22 декабря 1992 г., 27 августа

1993 г., 27 октября, 11 ноября, 3 декабря 1994 г., 25 апреля, 23, 26 июня, 30 ноября, 27, 31 декабря 1995 г., 14 декабря 1996 г., 10 января, 28 июня 1997 г., 31 июля, 29 декабря 1998 г., 6 января, 10 февраля, 3 марта, 31 марта, 4 мая 1999 г., 5 августа 2000 г.) определяет, что затраты, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг), определяются в соответствии с Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость, и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, утвержденным Правительством Российской Федерации по согласованию с Верховным Советом Российской Федерации.

Указанное положение было утверждено Постановлением Правительства РФ от 5.08.92 № 552 (с изменениями от 26 июня, 1 июля, 20 ноября 1995 г., 21 марта 14 октября, 22 ноября 1996 г., 11 марта, 31 декабря 1997 г., 27 мая, 5, 6, 11 сентября 1998 г., 26 июня, 12 июля 1999 г., 31 мая 2000 г.).

Затраты, образующие себестоимость продукции (работ, услуг), группируются в соответствии с их экономическим содержанием по следующим элементам:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных фондов;
- прочие затраты.

Особое внимание в ходе проверки следует обратить на отнесение на себестоимость сверхнормативных расходов по содержанию служебного автотранспорта, компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей, затратам на командировки, представительские расходы, рекламу и подготовку кадров, затраты на которые для целей налогообложения принимаются только в пределах норм, установленных законодательством.

Следует обратить особое внимание на обоснованность произведенных расходов и наличие первичных оправдательных документов. Оплата консультационных, информационных и аудиторских услуг подлежит включению в себестоимость, если они проводятся по общему решению собственников предприятия, а не по инициативе одного из них.

В процессе работы следует обратить внимание на правильность исчисления и отнесения на затраты амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов в соответствии с нормами, установленными действующим законодательством.

После определения фактической себестоимости продукции (работ, услуг) аудитор осуществляет проверку правильности формирования **уставного капитала, резервного и других специальных фондов предприятия.**

Это потребует тщательного изучения уставных документов, на основании которых должны формироваться указанные источники собственных средств. Здесь особое внимание необходимо обратить на формирование резервного фонда. Например, для закрытого акционерного общества резервный фонд должен составлять не менее 15% Уставного капитала. Кроме этого следует обратить внимание на 100%-ное формирование уставного капитала, а также создание иных специальных фондов, в строгом соответствии с учредительными документами.

Очень трудоемким является процесс проверки **состояния учета основных средств и нематериальных активов.** В ходе проверки необходимо проверить правильность оформления прихода указанных объектов в бухгалтерии, проверить правильность списания в зачет сумм НДС по приобретаемым основным фондам, обратить внимание на возможность использования льгот, предоставляемых государством при направлении средств на капитальные вложения для исчисления налога на прибыль. Кроме этого следует обратить внимание на правильность отнесения указанных объектов к той или иной группе основных средств или нематериальных активов в соответствии с требованиями руководящих документов по бухгалтерскому учету. Для основных фондов принципиальным является вопрос правильности проведения и отражения в учете ежегодной переоценки основных средств.

Проверка кассовых операций должна охватить три основных направления, это:

- инвентаризация наличия денежных средств;
- проверка полноты и своевременности оприходования денежных средств;
- исследование правильности использования наличных денежных средств предприятием.

Учет кассовых операций на предприятии должен быть организован в строгом соответствии с требованиями инструкции ЦБ РФ от 4 октября 1993 г. (Порядок ведения кассовых операций в РФ). Аудитору следует обратить внимание на оформление кассовых документов, наличие обязательства кассира о материальной ответственности, проведение периодических внезапных проверок кассы с оформлением актов этих проверок, соблюдение согласованного с банком лимита денежных средств в кассе и других требований, предъявляемых законодательством, в том числе на расчеты наличными сверх установленных лимитов.

В ходе проверки рекомендуется провести инвентаризацию кассы и оформить это соответствующим актом, подписанным главным бухгалтером, кассиром и аудитором.

При проверке банковских операций аудитор руководствуется требованиями Положения ЦБР от 8 сентября 2000 г. № 120-П "О безналичных расчетах в Российской Федерации" и другими нормативными документами, определяющими порядок учета и ведения банковских операций. В процессе проверки аудитор должен установить:

- в каких банках предприятие имеет расчетные и иные банковские счета;
- соответствуют ли суммы, указанные в выписках банка, суммам, указанным в приложенных к ним первичных документах;
- не допускается ли в отдельных случаях неправильное отражение в учете операций по банку;
- подтверждены ли все операции, проходящие по банку первичными документами (счетами, актами, договорами, письмами и т.д.).

Проверка банковских операций в иностранной валюте требует от аудитора внимательного изучения всех контрактов с зарубежными заказчиками и поставщиками. Здесь следует проверить все операции на соответствие требованиям Инструкции № 7 ЦБ РФ "О порядке обязательной продажи ... части валютной выручки...", - Положения по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" ПБУ 3/2000 (утв. приказом Минфина РФ от 10 января 2000 г. № 2н) и других нор-

мативных документов по внешнеэкономической деятельности.

При проверке расчетов по оплате труда сотрудников предприятия, находящихся на штате предприятия, работающим по совместительству и по договорам подряда, следует проверить, ведутся ли они в соответствии с требованиями действующего законодательства. На предприятии должен быть налажен ежемесячный учет рабочего времени каждого сотрудника, работа сотрудников в нерабочие, выходные и праздничные дни своевременно должна оформляться приказами по предприятию и оплачиваться в соответствии с требованиями КЗОТ. Штатное расписание должно своевременно корректироваться и оформляться приказами по предприятию.

При проверке следует обратить особое внимание на порядок исчисления и удержания подоходного налога с сотрудников. При выборочной проверке следует проверить исчисление налога именно по таким сотрудникам и обратить внимание на правильность и своевременность удержания налога в соответствии с требованиями 2 части Налогового кодекса РФ.

Проверка учета, хранения, полноты оприходования и списания **товарно-материальных ценностей (ТМЦ)** производится аудитором, как правило, выборочно, с использованием данных годовой инвентаризации проведенной на предприятии, в соответствии с требованиями. Цель проверки - выяснить правильность ведения аналитического учета по движению ТМЦ и оформления первичных документов по циклу их движения с момента поступления до списания в производство. Проверка этого участка тесно связана с расчетами с поставщиками (подрядчиками) и подотчетными лицами и должна проводиться комплексно.

В процессе аудиторской проверки необходимо определить **соответствие ведения бухгалтерских документов выбранной учетной политике предприятия на отчетный период**. Основными положениями учетной политики предприятия, оказывающей существенные результаты на финансовые результаты деятельности предприятия за отчетный период, являются:

- метод определения выручки для целей налогообложения;
- метод списания износа по малоценным и быстроизнашиваемым предметам;
- метод списания ТМЦ в производство и др.

В связи с этим аудитор должен дать свою оценку соответствия фактического учета принятой учетной политике предприятия или отразить выявленные несоответствия и их влияние на финансовые результаты.

Заключительным этапом является проверка **правильность определения прибыли и финансового результата деятельности предприятия за проверяемый период**. Проверка этого участка является основным показателем для составления аудиторского заключения, подтверждающего (неподтверждающего) годовую отчетность предприятия за проверяемый период. Здесь необходимо обратить особое внимание на сверку данных по остаткам одноименных синтетических счетов с балансовыми статьями по состоянию на конец проверяемого периода, проверить правильность отражения в отчетности реформации баланса в соответствии с требованиями руководящих и учредительных документов. Кроме этого, следует проверить соответствие данных синтетического учета годовым расчетам по налогам и отчислениям во внебюджетные фонды. Указанная проверка должна найти свое отра-

жение в материалах аудиторского отчета фирмы по проверке экономического субъекта за проверяемый период.

После окончания аудиторской проверки аудитор приступает к оформлению отчетных материалов проверки составлению аудиторского заключения.

Формирование аудиторского заключения

В соответствии с требованиями Временных правил (1), заключение аудитора (аудиторской фирмы) должно состоять из трех частей - вводной, аналитической и итоговой.

В вводной части указываются:

- для аудиторской фирмы: юридический адрес и телефоны;
- порядковый номер, дата выдачи и наименование органа, выдавшего лицензию на осуществление аудиторской деятельности, а также срок действия лицензии; номер регистрационного свидетельства; номер расчетного счета; фамилия, имя и отчество всех аудиторов, принимавших участие в проверке;
- для аудитора, работающего самостоятельно: фамилия, имя, отчество, стаж работы в качестве аудитора; дата выдачи и наименование органа, выдавшего лицензию на осуществление аудиторской деятельности, а также срок действия лицензии; номер регистрационного свидетельства;
- номер расчетного счета.

В аналитической части указываются:

- наименование экономического субъекта и период его деятельности, за который проводится проверка;
- результаты экспертизы организации бухгалтерского (финансового) учета, составления соответствующей отчетности и состояния внутреннего контроля;
- факты выявленных в ходе аудиторской проверки существенных нарушений установленного порядка ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности, влияющих на ее достоверность, а также нарушений законодательства Российской Федерации при совершении хозяйственно-финансовых операций, которые нанесли или могут нанести ущерб интересам собственников экономического субъекта, государства и третьих лиц.

В итоговой части аудиторского заключения содержится запись о подтверждении (неподтверждении) достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта. В случае, когда экономическим субъектом - заказчиком в ходе проведения проверки не были устранены существенные нарушения в ведении бухгалтерского (финансового) учета, составлении соответствующей отчетности и соблюдении законодательства Российской Федерации, в этой части аудиторского заключения делается запись о невозможности подтверждения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Каждая страница аудиторского заключения подписывается аудитором, проводившим проверку, и заверяется его личной печатью. При проведении проверки аудиторской фирмой аудиторское заключение, кроме того, подписывается в целом руководителем аудиторской фирмы либо уполномоченным им иным должностным лицом аудиторской фирмы и заверяется печатью аудиторской фирмы.

Экономический субъект обязан предоставлять заинтересованным лицам только итоговую часть аудиторского заключения.

"Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности" одобрен комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 9 февраля 1996 г. (протокол № 1).

Данный Порядок рекомендован для применения в аудиторской деятельности со дня его опубликования в средствах массовой информации при подготовке аудиторских заключений на бухгалтерской отчетности экономических субъектов, начиная с отчетности за 1995 г. Им установлен единый порядок составления аудиторскими фирмами и аудиторами, работающими самостоятельно, аудиторских заключений о бухгалтерской отчетности экономических субъектов в Российской Федерации.

Порядок не является обязательным при составлении аудиторских заключений по результатам:

- аудита бухгалтерской отчетности, подготовленной по правилам, отличным от действующих в Российской Федерации;
- аудита, целью деятельности которого не является выражение мнения аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности экономического субъекта представляет мнение аудиторской фирмы о достоверности этой отчетности. Мнение о достоверности бухгалтерской отчетности должно выражать оценку аудиторской фирмой соответствия во всех существенных аспектах бухгалтерской отчетности нормативному акту, регулирующему бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации. Мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта может и не должно трактоваться этим субъектом и заинтересованными пользователями аудиторского заключения как-либо иначе.

Если в результате аудита аудиторская фирма обнаружила, что имущественное и финансовое положение экономического субъекта таково, что существует серьезное сомнение по поводу возможности этого субъекта продолжить деятельность и исполнять свои обязательства, в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным периодом, то мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности должно выражать данное сомнение.

По результатам проведенного аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта, аудиторская фирма должна выразить мнение о достоверности этой отчетности в форме безусловно положительного, условно-положительного или отрицательного аудиторского заключения либо отразиться в аудиторском заключении от выражения своего мнения.

В безусловно положительном аудиторском заключении мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта означает, что эта отчетность подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов экономического субъекта на отчетную дату и финансовых результатов его деятельности за отчетный период исходя из нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации.

В условно-положительном аудиторском заключении мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта означает, что за исключением определенных в аудиторском заключении обстоятельств бухгалтерская отчетность подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов экономического субъекта на отчетную дату и финансовых результатов его деятельности за

отчетный период, исходя из нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации.

В отрицательном аудиторском заключении мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта означает, что в связи с определенными обстоятельствами эта отчетность подготовлена таким образом, что она не обеспечивает во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов экономического субъекта на отчетную дату и финансовых результатов его деятельности за отчетный период исходя из нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации.

Отказ аудиторской фирмы от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта в аудиторском заключении означает, что в результате определенных обстоятельств аудиторская фирма не может выразить и не выражает такое мнение в одной из установленных настоящим Порядком форме.

Мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта должно быть выражено так, чтобы этому субъекту и пользователям были очевидны содержание и форма его.

Аудиторское заключение составляется по результатам аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта, проведенного аудиторской фирмой.

В аудиторском заключении объект аудита должен быть обозначен либо наименованиями всех составляющих бухгалтерской отчетности, в отношении которых проводился аудит, либо словами "бухгалтерская отчетность". В последнем случае под словами "бухгалтерская отчетность" понимается вся совокупность форм бухгалтерской отчетности, установленная для экономических субъектов данного вида деятельности соответствующим органом, регулирующим бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации.

Обозначение объекта аудита должно также содержать отчетный период, отчетную дату и наименование экономического субъекта. В аудиторском заключении должно быть указано наименование экономического субъекта в соответствии с его учредительными документами. Если аудиторское заключение составляется в отношении бухгалтерской отчетности экономического субъекта, являющегося юридическим лицом по законодательству Российской Федерации, то такая бухгалтерская отчетность должна включать показатели всех филиалов и подразделений экономического субъекта независимо от географического расположения, степени хозяйственной и финансовой самостоятельности, структуры отчетности, внутривозрастных взаимоотношений (включая выделенные на отдельный баланс), а также представительство.

Аудиторское заключение о сводной бухгалтерской отчетности экономических субъектов составляется аудиторской фирмой по специальному соглашению с этим субъектом. При составлении аудиторского заключения аудиторская фирма должна принимать во внимание все существенные обстоятельства, установленные в результате аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Существенными признаются обстоятельства, значительно влияющие на достоверность бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Для определения уровня существенности при

планировании и проведении аудита аудиторская фирма должна основываться на внутрифирменных стандартах, если нормативные акты, регулирующие аудиторскую деятельность в Российской Федерации, не устанавливают более жесткие требования. Использование принципа существенности при составлении аудиторского заключения означает, что в нем изложены все существенные обстоятельства, обнаруженные при проведении аудита; никакие иные существенные обстоятельства не были обнаружены аудиторской фирмой при проведении аудита.

Аудиторское заключение не может и не должно трактоваться экономическим субъектом и заинтересованными пользователями аудиторского заключения как гарантия аудиторской фирмы в том, что иные обстоятельства, оказывающие или способные оказать влияние на бухгалтерскую отчетность экономического субъекта, не существуют.

В аудиторском заключении, кроме безусловно положительного, должны быть ясно и полно изложены все существенные обстоятельства, приведшие к составлению аудиторской фирмой аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного. Аудиторское заключение должно содержать, если это возможно, оценку в стоимостном выражении влияния обстоятельств на бухгалтерскую отчетность экономического субъекта.

Если в результате аудита экономический субъект произвел необходимые поправки в бухгалтерской отчетности до представления ее заинтересованным пользователям, то аудиторское заключение не должно содержать указаний на эти поправки.

Аудиторское заключение должно быть собственноручно подписано уполномоченными лицами аудиторской фирмы в установленном порядке.

В случаях, предусмотренных нормативными актами, подписи в аудиторском заключении удостоверяются соответствующими печатями.

Аудиторское заключение должно быть составлено на русском языке.

Стоимостные показатели в аудиторском заключении должны быть выражены в валюте Российской Федерации. Исправления в аудиторском заключении не допускаются.

К аудиторскому заключению должна быть приложена бухгалтерская отчетность экономического субъекта, в отношении которой проводился аудит.

Вводная часть аудиторского заключения, выдаваемого аудиторской фирмой, должна включать:

- название документа в целом - "Аудиторское заключение";
- юридический адрес и телефоны аудиторской фирмы;
- номер, дату выдачи и наименование органа, выдавшего аудиторской фирме лицензию на осуществление аудиторской деятельности, а также срок действия лицензии;
- номер свидетельства о государственной регистрации аудиторской фирмы;
- номер расчетного счета аудиторской фирмы;
- фамилии, имена и отчества всех аудиторов, принимавших участие в аудите.

Аналитическая часть представляет собой отчет аудиторской фирмы экономическому субъекту об общих результатах проверки состояния внутреннего контроля, бухгалтерского учета и отчетности экономического субъекта, а также соблюдения экономическим субъектом законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций.

Аналитическая часть должна включать:

- название данной части;
- кому адресована аналитическая часть;
- наименование экономического субъекта;
- объект аудита;
- общие результаты проверки состояния внутреннего контроля у экономического субъекта;
- общие результаты проверки состояния бухгалтерского учета и отчетности;
- общие результаты проверки соблюдения законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций.

Аналитическая часть аудиторского заключения, выдаваемого аудиторской фирмой, должна быть озаглавлена "Отчет аудиторской фирмы", а аналитическая часть аудиторского заключения, выдаваемого аудитором, работающим самостоятельно, - "Отчет аудитора". Аналитическая часть должна быть адресована исполнительному органу, осуществляющему функцию управления экономическим субъектом.

Итоговая часть представляет собой мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Итоговая часть должна включать:

- название данной части;
- кому адресована итоговая часть;
- наименование экономического субъекта;
- объект аудита;
- указание на нормативный акт, которому должна соответствовать бухгалтерская отчетность;
- распределение ответственности экономического субъекта и аудиторской фирмы в отношении бухгалтерской отчетности;
- указание на нормативный акт, в соответствии с которым проводился аудит;
- изложение существенных обстоятельств, приведших к составлению аудиторского заключения в форме, отличной от безусловно положительного, и оценку в стоимостном выражении, если это возможно, их влияния на бухгалтерскую отчетность экономического субъекта;
- мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта;
- дату аудиторского заключения.

Итоговая часть аудиторского заключения, выдаваемого аудиторской фирмой, должна быть озаглавлена "Заключение аудиторской фирмы", а аналитическая часть аудиторского заключения, выдаваемого аудитором, работающим самостоятельно, - "Заключение аудитора". Она должна быть адресована учредителям (участникам) экономического субъекта, если иное не предусмотрено договором на проведение аудита.

Если в результате аудита выявлены какие-либо существенные искажения бухгалтерской отчетности, то в прилагаемой к аудиторскому заключению бухгалтерской отчетности экономический субъект должен устранить эти искажения, т.е. бухгалтерская отчетность должна быть составлена с учетом поправок, предложенных аудиторской фирмой.

Если аудиторское заключение составляется после представления экономическим субъектом бухгалтерской отчетности пользователям [учредителям (участникам), налоговым органам и др.], то итоговая часть аудиторского заключения должна содержать перечень поправок, которые следует произвести в этой отчетности, для того чтобы она была признана достоверной. Учетные записи, отражающие такие поправки, должны быть произведены экономическим субъектом в установленном порядке. Аудиторская фирма может ис-

пользовать любой иной способ представления скорректированной бухгалтерской отчетности экономического субъекта, дающий полное и точное представление пользователям о поправках, необходимых в этой отчетности.

Аудиторская фирма должна представить экономическому субъекту не менее двух первых экземпляров аудиторского заключения:

- не менее одного экземпляра в составе вводной, аналитической и итоговой частей с приложением бухгалтерской отчетности, явившейся объектом аудита;
- не менее одного экземпляра в составе вводной и итоговой частей с приложением бухгалтерской отчетности, явившейся объектом аудита, - для предоставления заинтересованным пользователям, включая налоговые органы.

Каждый экземпляр аудиторского заключения вместе с приложенной к нему бухгалтерской отчетностью является единым целым и должен быть сброшюрован. Аудиторская фирма должна представить аудиторское заключение экономическому субъекту в сроки, согласованные с этим субъектом. Экономический субъект несет ответственность за предоставление копий аудиторского заключения заинтересованным пользователям, включая учредителей (участников), налоговые органы и др. Заинтересованные пользователи, включая налоговые и иные государственные органы, а имеют права требовать от аудиторской фирмы, а аудиторская фирма не имеет право и не обязана предоставлять каким-либо пользователям копии аудиторского заключения целиком или в какой-либо части, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации.

Примерные формы аудиторских заключений представлены ниже.

3. АУДИТ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОАО «ОМЕГА» И ПОДГОТОВКА АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ

Закрытое акционерное общество «Аудит»

Адрес; 143990, г. Железнодорожные, Московской область, п. Купавна, ул. Макарова 8/34, тел./факс (095) 216-5178.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Юридический (почтовый) адрес: 143990, г. Железнодорожный, Московской области, п. Купавна, Макарова 8/34. тел.216-51-78.

Лицензия на занятие аудиторской деятельностью в области общего аудита № 000001, выданная МФ РФ 22 июля 1999 г., действительна до 22 июля 2002 г. Р/с 40702810538160101143 в Коломенском ОСБ 1564/01267 Сбербанк России, г. Москва БИК 044525225, кор. счет 30101810400000000225.

Свидетельство о гос. регистрации № 1235, выданное 27 января 1995 г. Администрацией г. Железнодорожного Московской области.

ИНН 5012007465/КПП501201001. ОКПО 34919708, ОКОНХ 84400.

В аудите принимали участие:

Петрова Татьяна Владимировна, ведущий аудитор, квалификационный аттестат аудитора

№ 000001, выдан ЦАЛАК МФ РФ 26 октября 2000 г.

Карпова Татьяна Николаевна, аудитор, квалификационный аттестат аудитора № 000002, выдан ЦАЛАК МФ РФ 09 июня 1998 г.

Неверова Татьяна Тимофеевна, аудитор, квалификационный аттестат аудитора № 000003, выдан ЦАЛАК МФ РФ 24 ноября 1998 г.
Директору ОАО "ОМЕГА"
г-ну ИВАНОВУ А.В.

ОТЧЕТ АУДИТОРСКОЙ ФИРМЫ ЗАО "АУДИТ" ПО РЕЗУЛЬТАТАМ ПРОВЕРКИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОАО "ОМЕГА" за 2000 год.

В соответствии с договором № 14-а от 24 апреля 2000 года аудиторской фирмой ЗАО "Аудит" (лицензия ЦАЛАК МФ РФ № 000001) проведена проверка финансово-хозяйственной деятельности предприятия за 2000 год.

В ходе проверки сплошным методом ведения операций по кассе, расчетному счету, авансовых отчетов и выборочной проверки остальных документов установлено, что бухгалтерский учет на предприятии в основном ведется в соответствии с Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете", "Положением о бухгалтерском учете и отчетности в РФ", утвержденным приказом МФ РФ № 34н от 29 июля 1998 г., Положением по бухгалтерскому "Бухгалтерская отчетность организации." (ПБУ 4/99) , утвержденным приказом МФ РФ № 43н от 6 июля 1999 г., приказом МФ РФ № 4н от 13 января 2000 г. и Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, введенного с 1 января 1993 года с изменениями и дополнениями, внесенными в него приказом МФ РФ № 173 от 28 декабря 1994 г. и других нормативных документов. Система внутреннего контроля на предприятии налажена в соответствии с масштабами и характером деятельности экономического субъекта.

В то же время в процессе проведения проверки были выявлены некоторые отступления, ошибки и неточности при ведении бухгалтерского учета в проверяемый период с 1 января 2000 г. по 31 декабря 2000 г., которые рассмотрены последовательно по участкам бухгалтерского учета.

Проверка ведения кассовых операций на предприятии

Учет кассовых операций на предприятии в основном организован в соответствии с инструкцией ЦБ РФ от 4 октября 1993 г. (Порядок ведения кассовых операций в РФ).

Замечания по оформлению первичных документов:

1.1. В январе и феврале 2000 г. на предприятии применялись устаревшие формы приходных и расходных ордеров. Новая форма приходного (форма КО-1) и расходного (форма

КО-2) ордеров утверждена постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 года №88 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации".

1.2. В январе и феврале 2000 г. во всех приходных ордерах в графе "корреспондирующий счет" проставлен счет кассы 50, а в графе "код аналитического учета" проставлен корреспондирующий счет. Следует в графе "корреспондирующий счет" указывать счет и субсчет (в соответствии с утвержденным Планом счетов бухгалтерского учета на предприятии), с которого поступили денежные средства на счет 50, а в графе «шифр аналитического учета» проставляется для счетов, по которым открыт аналитический учет, код аналитического учета.

1.3. Во всех расходных ордерах с января 2000 г. по 24.04.2000 г. и № 185 от 2.06.2000 г. при выдаче денег под отчет не указываются данные, удостоверяющие личность лица, получившего деньги, что противоречит требованиям п.15 "Порядка..." и будет отмечено контролирующим органом при проверке кассовой дисциплины. Для дополнительного контроля за целесообразностью выдачи наличных денежных средств в подотчет, по нашему мнению, целесообразно к каждому расходному ордеру прилагать служебную записку, объясняющую цель предполагаемых расходов.

1.4. В р.о. № 90 от 23.03.2000 г. нет подписи главного бухгалтера.

1.5. В кассовом листе № 69 от 24.03.2000 г. нет подписи бухгалтера.

Рекомендации

Исправить текущие замечания по оформлению кассовых документов, не влияющих на финансовые результаты деятельности предприятия в 2000 году, но свидетельствующие о несоблюдении предприятием некоторых требований нормативных документов по оформлению и ведению кассовых документов.

Проверка банковских операций по расчетному счету

Учет банковских операций ведется на предприятии в соответствии с требованиями "Положения о безналичных расчетах в РФ" (письмо ЦБ РФ № 14 от 9.7.92 г.) и другими нормативными документами, определяющими порядок учета и ведения банковских операций.

Замечания:

2.1. По выписке банка от 15.03.2000 г. к п/п №169 не приложен сч. № 77/1391 от 14.03.00 г. на сумму 52 905.61 руб.

2.2. По выписке банка от 11.01.2000 г. к п/п №3 не приложен счет № 677/596 от 28.12.1999 г.

2.3. По выписке банка от 11.01.2000 г. к п/п №3 не приложен счет № 1919 от 31.12.1999 г.

2.4. По выписке банка от 11.01.2000 г. к п/п №3 не приложен счет № 448/10 от 31.12.1999 г.

2.5. К выписке банка от 26.01.2000 г. нет квитанции к п.о. на сумму 9 000.00 руб.

2.6. К выписке банка от 07.03.2000 г. нет квитанции к п.о. на сумму 1 089 000.00 руб.

2.7. По выписке банка от 01.02.2000 г. к п/п № 61 не приложен сч № 21 от 27.01.2000 на сумму 16 736 руб.

2.8. По выписке банка от 02.03.2000 г. к п/п № 127 не приложен сч. № 38560 от 25.02.00 на сумму 32.98 руб.

2.9. К выписке банка от 17.02.2000 г. подложена ксерокопия п/требования № 60 на сумму 67715.45 руб., а самого п/п № 22 нет.

Рекомендации

Исправить текущие замечания по оформлению банковских документов, не влияющих на финансовые результаты деятельности предприятия в 2000 году.

Проверка правильности составления авансовых отчетов и расчетов с подотчетными лицами

Учет расчетов с подотчетными лицами в целом отлажен и ведется в основном в соответствии с требованиями руководящих документов. Замечания по текущему ведению документов:

3.1. В соответствии с "Порядком ведения кассовых операций в РФ от 22.09.93 г." – "Выдача наличных денег под отчет производится при условии полного отчета конкретного подотчетного лица по ранее выданному ему авансу.":

в А/О № 6 от 19.01.2000 г. Вербицкого Г.А. остаток предыдущего аванса составляет 352.76 руб. и ему выдается из кассы 18.01.2000 г. сумма 1 000.00 руб.

в А/О № 27 от 22.02.2000 г. Сорокина В.Ф. остаток предыдущего аванса составляет 5 080.00 руб. и ему выдается из кассы 21.02.2000 г. сумма 2 000.00 руб.

в А/О № 65 от 13.04.2000 г. Вербицкого Г.А. остаток предыдущего аванса составляет 637.32 руб. и ему выдается из кассы 11.04.2000 г. сумма 8000.00 руб.

в А/О № 111 от 05.07.2000 г. Вербицкого Г.А. остаток предыдущего аванса составляет 9 730.40 руб. и ему выдается из кассы 05.07.2000 г. сумма 6 000.00 руб.

в А/О № 132 от 21.08.2000 г. Сорокина В.Ф. остаток предыдущего аванса составляет 10 000.00 руб. и ему выдается из кассы 08.08.2000 г. сумма 4 733.09 руб., 09.08.2000 г. сумма 5 000.00 руб., 10.08.2000 г. сумма 3 500.00 руб.

в А/О № 142 от 07.09.2000 г. Вербицкого Г.А. остаток предыдущего аванса составляет 6 690.09 руб. и ему выдается из кассы 06.09.2000 г. сумма 10 000.00 руб., 07.09.2000 г. сумма 2 000.00 руб.

в А/О № 155 от 21.09.2000 г. Вербицкого Г.А. остаток предыдущего аванса составляет 260.20 руб. и ему выдается из кассы

18.09.2000 г. сумма 5 000.00 руб.,
20.09.2000 г. сумма 10 000.00 руб.

в А/О № 159 от 26.09.2000 г. Сорокина В.Ф. остаток предыдущего аванса составляет 3 000.00 руб. и ему выдается из кассы 25.09.2000 г. сумма 3 600.00 руб.

в А/О № 168 от 05.10.2000 г. Сорокина В.Ф. остаток предыдущего аванса составляет 9.99 руб. и ему выдается из кассы 04.10.2000 г. сумма 1 000.00 руб.

в А/О № 171 от 11.10.2000 г. Вербицкого Г.А. остаток предыдущего аванса составляет 261.77 руб. и ему выдается из кассы 06.10.2000 г. сумма 9615.60 руб., 09.10.2000 г. сумма 5 000.00 руб., 10.10.2000 г. сумма 20 000.00 руб.

в А/О № 173 от 13.10.2000 г. Вербицкого Г.А. остаток предыдущего аванса составляет 9874.67 руб. и ему выдается из кассы 12.10.2000 г. сумма 5 000.00 руб.

в А/О № 176 от 18.10.2000 г. Вербицкого Г.А. остаток предыдущего аванса составляет 215.93 руб. и ему выдается из кассы 17.10.2000 г. сумма 3 000.00 руб.

в А/О № 178 от 19.10.2000 г. Сорокина В.Ф. остаток предыдущего аванса составляет 0.16 руб. и ему выдается из кассы 13.10.2000 г. сумма 5 000.00 руб., 17.10.2000 г. сумма 8 000.00 руб.

в А/О № 183 от 30.10.2000 г. Вербицкого Г.А. остаток предыдущего аванса составляет 583.07 руб. и ему выдается из кассы 25.10.2000 г. сумма 5 000.00 руб.

3.2. В А/О № 43 от 16.03.2000 г., № 65 от 13.04.2000 г., № 70 от 21.04.2000 г., № 84 от 24.05.2000 г. нет подписей подотчетных лиц.

3.3. А/О № 60 от 05.04.2000 г. Сорокина В.Ф. составлен с исправлениями. Положения о документах и документообороте в бухгалтерском учете Утвержденного Минфином СССР 29 июля 1983 г. № 105:

"...4. Исправление ошибок в первичных документах и учетных регистрах

4.1. В тексте и цифровых данных первичных документов и учетных регистров подчистки и неоговоренные исправления не допускаются.

4.2. Ошибки в первичных документах, созданных вручную (за исключением кассовых и банковских), исправляются следующим образом: зачеркивается неправильный текст или суммы и надписывается над зачеркнутым исправленный текст или 'суммы. Зачеркивание производится одной чертой так, чтобы можно было прочитать исправленное.

4.3. Исправление ошибки в первичном документе должно быть оговорено надписью "исправлено", подтверждено подписью лиц, подписавших документ, а также проставлена дата исправления.

4.4. В приходных и кассовых ордерах исправления не допускаются. Порядок исправления ошибок в банковских документах устанавливается правилами Государственного банка СССР.

4.5. Порядок исправления ошибок в учетных регистрах в условиях ручной и механизированной обработки определен в соответствующих нормативных документах... "

3.4. Порядковые номера авансовых отчетов не всегда соответствуют хронологическим датам и их утверждения как хозяйственной операции, пример:

А/О № 79 от 17.05.2000 г.,
А/О № 89, 90 от 06.05.2000 г.

3.5. К А/О №117 14.07.2000 г. на сумму 75 руб., № 227 от 21.12.2000 г. на сумму 260 руб. не составлен акт на отпуск в производство.

3.6. В А/О № 167 от 05.10.2000 г. нет подписи руководителя и не проставлена дата.

3.7. К А/О желательно подшивать ксерокопии счетов-фактур для отражения НДС к возмещению (сч. 19).

3.8. В А/О №191,192, 193, 197, 203, 210, 211, 212, 214, 218, 220, 227, 233 не стоят израсходованные суммы, остатки и перерасходы.

3.9. В А/О № 230 от 26.12.2000 г. нет подписи подотчетного лица.

Рекомендации

Внести в первичную документацию текущие исправления, существенно не влияющие на финансовый результат деятельности организации в проверяемом периоде.

Расчеты по оплате труда

Расчеты по расходам на оплату труда сотрудников предприятия, находящихся в штате предприятия, работающих по совместительству и по договорам подряда, ведутся в соответствии с требованиями действующего законодательства. В процессе проведения выборочной проверки расчетов по заработной плате за 2000 г. отступлений от требований законодательства не обнаружено.

Учет основных средств, нематериальных активов, малоценных и быстроизнашиваемых предметов

Учет основных средств, нематериальных активов, малоценных и быстроизнашиваемых предметов ведется на предприятии в соответствии с требованиями действующего законодательства. В процессе проведения выборочной проверки отступлений от требований законодательства не обнаружено.

Расчеты с поставщиками и подрядчиками, дебиторами и кредиторами

В ходе выборочной проверки финансово-хозяйственных операций на данном участке бухгалтерский учет не содержит искажений. Замечаний по текущему ведению учета нет.

Заполнение форм годовой отчетности и расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами по налогам и сборам

Формы бухгалтерской и налоговой отчетности заполнены в основном в соответствии с требованиями руководящих документов.

7.1. В Отчете о прибылях и убытках (форма № 2) за 2000 г. не заполнена строка 029 (Валовая прибыль), определяемая как разница строки 010 и строки 020. Кроме того, по стр. 040 ошибочно отражены управленческие расходы, т.к. учетной политикой предусмотрено их списание в конце каждого отчетного периода на счет 20, и в бухгалтерской отчетности соответственно должны отражаться в составе себестоимости по стр. 020.

7.2. В составе бухгалтерской отчетности за 2000 г. не представлена Пояснительная записка, что прямо противоречит требованиям ПБУ4/99, утвержденным приказом МФ РФ от 6.7.1999 г. № 43Н, Приказа МФРФ от 28.6.2000 г. № 60Н.

7.3. При расчете валовой прибыли для целей налогообложения не учитываются результаты корректировки себестоимости и выручки по результатам 1999 г. В результате сумма корректировки выручки не соответствует, хотя по логике должна соответствовать дебетовому салдо по счету 62 без НДС. При расчете корректировки прибыли, по нашему мнению, следует пользоваться следующей формулой:

$$A/C * B,$$

где

A – сумма оплаты, произведенной в 2000 г. в счет оплаты за 2000 г., и погашение дебиторской задолженности по состоянию на 1.1.2000 г.

C – сумма отгруженной продукции за 2000 г. + изменение выручки от реализации, указанное в справке по налогу на прибыль за 1999 г., которая должна быть равной дебиторской задолженности на 1.1.2000 г. без НДС.

B – себестоимость продукции за 2000 г. + изменение величины себестоимости, указанное в справке по налогу на прибыль за 1999 г. При этом значение A должно соответствовать налогооблагаемой базе указанной в расчетах по налогу на пользователей автодорог и налогу на содержание жилищного фонда. Разница налогооблагаемой базы в 2000 г. по этим двум налогам (65 909 443 и 64 419 208 руб.) требует дополнительного уточнения. В расчете корректировки выручки по непонятным причинам использована меньшая сумма 64 419 208 руб.

Вероятно, именно поэтому дебетовое салдо по сч.62 на 31.12.2000 г. $16\,979\,374,28/1,2 = 14\,149\,478,57$ не соответствует сумме указанной в справке – 3 384 634 руб.

Финансово-экономического анализ деятельности предприятия

Финансовые результаты деятельности предприятия приведены в табл. 1.

Таблица 1

ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ

Наименование статей	На конец периода	На начало периода	Прирост, снижение	Прирост, снижение в размах
Чистая выручка от реализации	67 803	57 497	10 306	1,2
Себестоимость реализации товаров, продукции, работ, услуг	56 272	53 058	3 214	1,1
Коммерческие расходы	0	3	-3	
Управленческие расходы	8 686	7 250	1 436	1,2
Результаты от основной деятельности	2 845	-2 814	5 659	5,6
Проценты к получению				
Прочие доходы	3 516	5 189	-1 673	0,7
Прочие расходы	2 374	969	1 405	2,4
Прибыль до налогообложения	3 987	1 406	2 581	2,8
Налог на прибыль	1 351	462	889	2,9
Чистая прибыль	2 636	944	1 692	2,8

Выручка от реализации продукции, товаров и услуг в 2000 году составила 67 803 тыс. руб., что в 1,2 раза больше, чем за 1999 г.

Себестоимость реализации товаров, продукции и услуг составила 56 272 тыс. руб., что в 1,1 раза больше, чем за 1999 г.

Как следствие этого, эффективность основной деятельности Предприятия увеличилась, так как темп изменения выручки опередил темп изменения себестоимости реализованной продукции.

Прибыль от реализации за 2000 отчетный год составила 2 845 тыс. руб., что в 5-6 раза больше, чем за 1999 г.

Основная деятельность за анализируемый период была прибыльной.

Балансовая прибыль предприятия с учетом прочих и внереализационных доходов и расходов составляет 3 987 тыс. руб., что в 2,8 раза больше, чем за 1999 г. Нераспределенная прибыль за отчетный год составила 2 636 тыс. руб., что в 2,8 раза больше, чем за 1999 г.

ЭФФЕКТИВНОСТЬ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И ФИНАНСОВАЯ УСТОЙЧИВОСТЬ ПРЕДПРИЯТИЯ

Сопоставление рентабельности основной деятельности и оборачиваемости производственных активов показывает рост этих показателей за анализируемый период, что свидетельствует о положительных изменениях в финансовом состоянии Предприятия.

Рентабельность основной деятельности (сколько прибыли приходится на один рубль затрат) составила 0,04.

Финансовая рентабельность или чистая рентабельность собственного капитала (сколько чистой прибыли получает предприятие на один рубль) составляет 0,1.

Коэффициент текущей ликвидности на Предприятии составил 2,1. Этот показатель отражает, какую часть текущих обязательств по кредитам и расчетам можно погасить, мобилизовав все оборотные средства, так как этот показатель выше нормы (норма 2,0), что говорит об устойчивом финансовом положении Предприятия.

Коэффициент абсолютной ликвидности на Предприятии составил 0,2, то есть находится в пределах нормы (норма 0,2-0,7).

Коэффициент оборачиваемости собственными оборотными средствами, характеризующий скорость оборота всех оборотных средств, составил 34,1.

Коэффициент оборачиваемости собственного капитала, характеризующий скорость оборота собственного капитала, составил 2,6. Коэффициент оборачиваемости краткосрочной дебиторской задолженности, показывающий скорость оборота краткосрочной дебиторской 4,8.

Срок оборачиваемости средств в расчетах - 75 дней. Коэффициент оборачиваемости кредиторской задолженности - 7,1. Срок оборачиваемости кредиторской задолженности - 51 день.

Исходя из длительности оборота кредиторской задолженности, которая за анализируемый период не превышала 51 день, необходимых для исполнения денежных обязательств по расчетам, можно сделать вывод о том, что Предприятие является платежеспособным.

Анализируя финансово-экономические показатели за 2000 г., можно сделать вывод, что Предприятие является платежеспособным и финансово устойчивым.

На конец анализируемого периода организация имеет удовлетворительный уровень доходности, хотя отдельные показатели имеют предельные значения рекомендуемых норм.

Выводы и предложения

Предоставленные данные бухгалтерского учета во всех существенных аспектах достаточно достоверно отражают финансово-хозяйственную деятельность предприятия за 2000 год. Однако при ведении бухгалтерского учета в проверяемый период были допущены отступления от требований, предъявляемых законодательством РФ к ведению бухгалтерского учета и отчетности, существенно не влияющие на достоверность финансовых результатов деятельности предприятия за отчетный период, исправление которых необходимо произвести в соответствии с нашими рекомендациями.

Генеральный директор ЗАО "Аудит",

ведущий аудитор _____ Петухова Т.В.

Аудиторы _____ Карпова Т.Н. и Неверова Т.Т.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

аудиторской фирмы ЗАО "Аудит" акционеру ОАО «Омега» о бухгалтерской отчетности за 2000 год

1. Нами проведен аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности ОАО «Омега» за 2000 год. Данная отчетность подготовлена исполнительным органом ОАО «Омега» исходя из

требований Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», Приказа Минфина РФ от 13 января 2000 г. № 4н "О формах бухгалтерской отчетности организаций" и «Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ», утвержденного Приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н (с изменениями от 30 декабря 1999 г., 24 марта 2000 г.).

2. Ответственность за подготовку данной отчетности несет исполнительный орган ОАО «Омега». Наша обязанность заключается в том, чтобы высказать мнение о достоверности во всех существенных аспектах данной отчетности на основе проведенного аудита.

3. Мы проводили аудит в соответствии с требованиями "Временных правил аудиторской деятельности в РФ", утвержденных Указом Президента РФ от 22 декабря 1993 г. № 2263, Постановлением Правительства РФ от 6 мая 1994 г. № 482 (с изменениями и дополнениями от 21.07.97 г. и 27.04.99 г.), другими нормативными документами, регулирующими аудиторскую деятельность в РФ.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений. Аудит включал проверку на выборочной основе подтверждений числовых данных и пояснений, содержащихся в бухгалтерской отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит дает достаточные основания для того, чтобы высказать мнение о достоверности данной отчетности.

По нашему мнению, прилагаемая к настоящему Заключению бухгалтерская отчетность, с поправками, приведенными в приложении к настоящему Заключению и подлежащими отражению в бухгалтерской отчетности за 2000 год, достоверна, т.е. подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов ОАО «Омега» по состоянию на 1 января 2001 г. года и финансовых результатов его деятельности за 2000 год, исходя из соответствующего законодательства Российской Федерации.

Генеральный директор ЗАО "Аудит", ведущий аудитор _____ Петрова Т.В.

«__» _____ 2001 г.

Заключение

В настоящее время мы являемся свидетелями становления целого направления предпринимательства - аудита. Как и всему новому, российскому аудиту свойственны определенные болезни роста, порожденные как отсутствием достаточного количества специалистов в данной области, так и весьма расплывчатому и неоконченному законодательному регулированию аудиторской деятельности. Хотя на данный момент уже принято 39 правил (стандартов) аудиторской деятельности, они не дают четких понятий в некоторых вопросах. Например, стоимость аудиторских услуг и по сей день не определена нормативными документами.

В настоящее время несколько десятков тысяч предприятий и организаций обязаны не реже одного раза в год проводить аудиторские проверки своей деятельно-

сти. Законом "О банках и банковской деятельности" установлено, что все банковские учреждения обязаны опубликовать свой годовой баланс после подтверждения аудиторской организацией достоверности указанных в них сведений. Аналогичное правило введено Законом "О страховании" для страховых организаций. Согласно п.10 ст.9 Закона "О налоге на прибыль предприятий и организаций" предприятия с иностранными инвестициями и иностранные юридические лица обязаны представлять налоговым органам, помимо бухгалтерского отчета или декларации о доходах, заключение аудитора о достоверности отчета. Непредставление в налоговые органы аудиторского заключения является основанием для привлечения их к ответственности. Указ Президента РФ от 7 октября 1992 г. №1186 обязывает проводить ежегодные независимые аудиторские проверки в инвестиционных и чековых инвестиционных фондах. Согласно Указу Президента РФ от 24 декабря 1993 г. № 2296, годовой баланс траста должен быть обязательно проверен независимым аудитором. Данный перечень видов организаций, проводящих обязательные аудиторские проверки своей деятельности, не является исчерпывающим, но и он убедительно показывает, насколько глубоко вошел аудит в практику хозяйственной жизни. В ближайшем будущем следует ожидать роста как числа клиентов аудиторских Фирм, так и разнообразия услуг, оказываемых аудиторами. Государственная программа приватизации вводит даже понятие экологического аудита, хотя, наверное, в этом случае правильнее все же говорить об экологической экспертизе, оставив за аудиторами привычное поле деятельности.

Следует отметить, что государство определенным образом стимулирует проведение организациями аудиторских проверок; согласно "Положению о составе затрат, включаемых в себестоимость ...", утв. постановлением Правительства РФ от 5 августа 1992 г. № 552, оплата аудиторских услуг входит в себестоимость продукции и уменьшает налогооблагаемую прибыль, Государственная программа приватизации, утв. Указом Президента РФ от 24 декабря 1993 г. № 2284, освободила от НДС услуги аудиторских фирм, предоставляемые чековым инвестиционным фондам и инвестиционным институтам.

В настоящее время деятельность аудиторских компаний и отдельных аудиторов регулируется Временными правилами, утв. Указом Президента РФ от 22 декабря 1993 г. № 2263. В плане законотворческой деятельности Госдумы стоит рассмотрение проекта закона "Об аудиторской деятельности", внесенного Президентом в порядке законодательной инициативы.

Временные правила определяют аудит как предпринимательскую деятельность аудиторов по осуществлению независимых вневедомственных проверок бухгалтерской отчетности. Основной целью аудиторской деятельности является установление достоверности финансовой отчетности экономических субъектов и соответствия совершенных ими хозяйственных операций нормативным актам, действующим в Российской Федерации. Этим документом впервые определены серьезные штрафные санкции за уклонение от обязательной аудиторской проверки: предприятия могут быть оштрафованы на сумму от 100 до 500 минимальных зарплат, руководители предприятий - от 50 до 100 минимальных зарплат. Временными правилами опре-

делены права и обязанности аудиторов и аудиторских организаций, введено обязательное лицензирование аудиторской деятельности. Проведение аудиторской деятельности без аттестации начиная с 1 октября 1994 г. и без получения лицензий начиная с 1 января 1995 г. запрещается.

Следующим этапом развития аудиторской деятельности в России, которого так ждут все российские аудиторы, будет принятие Федерального закона "Об аудиторской деятельности в РФ" и ряда аудиторских стандартов, которые должны на долгие годы закрепить правовую основу существования аудита в РФ.

Литература

1. Указ Президента РФ от 22 декабря 1993 г. №2263 "Об аудиторской деятельности в Российской Федерации", "Российская газета" 29.12.93.
2. Налоговый Кодекс РФ часть 1 и 2, Москва, 2000.
3. Постановление Правительства РФ от 6 мая 1994 г. №482 "Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности в Российской Федерации", "Российская газета" 20.05.94.
4. Постановлением Правительства РФ от 7 декабря 1994 г. №1355 "Об основных критериях (системе показателей) деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке" (с изменениями от 25 апреля 1995 г.), "Российская газета" 05.05.95.
5. Гражданский кодекс Российской Федерации Часть 1, Москва, 1994.
6. Постановление Правительства РФ от 27 апреля 1999 г. № 472 "О лицензировании отдельных видов аудиторской деятельности в Российской Федерации"
7. Гражданский кодекс Российской Федерации Часть 1, Москва, 1996.
8. Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 "О налоге на прибыль предприятий и организаций" (с изменениями от 16 июля, 22 декабря 1992 г., 27 августа 1993 г., 27 октября, 11 ноября, 3 декабря 1994 г., 25 апреля, 23, 26 июня, 30 ноября, 27, 31 декабря 1995 г., 14 декабря 1996 г., 10 января, 28 июня 1997 г., 31 июля, 29 декабря 1998 г., 6 января, 10 февраля, 3 марта, 31 марта, 4 мая 1999 г., 5 августа 2000 г.). - Москва, 2000.
9. Постановление Правительства РФ от 5 августа 1992 г. № 552 "Об утверждении Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли" (с изменениями от 26 июня, 1 июля, 20 ноября 1995 г., 21 марта 14 октября, 22 ноября 1996 г., 11 марта, 31 декабря 1997 г., 27 мая, 5, 6, 11 сентября 1998 г., 26 июня, 12 июля 1999 г., 31 мая 2000 г.). -Москва, 2000.
10. Письмо Минфина РФ от 6 октября 1992 г. № 94 "Нормы и нормативы на представительские расходы, расходы на рекламу и на подготовку и переподготовку кадров на договорной основе о учебными заведениями, регулирующие размер отнесения этих расходов на себестоимость продукции (работ, услуг), и порядок их применения (с изменениями от 29 апреля 1994 г., 19 октября 1995 г.).
11. Письмо Минфина РФ от 27 июля 1992 г. № 61 "Об изменении норм возмещения командировочных расходов с учетом изменения индексации цен" (о изменениями от 7 декабря 1992 г., 9 февраля, 12 мая, 27 августа, 2 декабря 1993 г., 1 марта, 22 августа 1994 г., 27 января, 21 июля, 27 октября 1995 г.).
12. Инструкция ЦБ РФ от 4 октября 1993 г. (Порядок ведения кассовых операций в РФ)., Москва, 1993.
13. Нормативная база бухгалтерского учета, Бухгалтерский учет, Москва, 2000.
14. Правила (Стандарты) аудиторской деятельности, Москва, ИД-ФБК Пресс 2000 г.

15. Данилевский Ю.А. Практика аудита. – М.: Изд. Финансовая газета, 1994.
16. Распоряжение Президента РФ от 4 февраля 1994 г. № 54-рп "Об организации работы Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации" (с изм. и доп. от 4 мая 1994 г.).
17. Разъяснение Комиссии по аудиторской деятельности РФ от 18 февраля 1994 г. "Об аттестации на право осуществления аудиторской деятельности", Москва, 1994 г.
18. Распоряжение Госкомимущества РФ от 30 ноября 1993 г. № 2078-р "Об организации обучения и аттестации аудиторов для чековых инвестиционных фондов".
19. Глушков И.Е. Бухгалтерский учет на современном предприятии. М.: КНОРУС 2001.
20. Богатенко А.Н. Основы экономического анализа хозяйствующего субъекта. – М.: Финансы и статистика, 2001.
21. Балабанов И.Т. Финансовый анализ и планирование хозяйствующего субъекта. – М.: Финансы и статистика, 2001.

Кудряшов Дмитрий Андреевич