



**Современный  
Гуманитарный  
Университет**

**Дистанционное образование**

---

Рабочий учебник

Фамилия, имя, отчество \_\_\_\_\_

Факультет \_\_\_\_\_

Номер контракта \_\_\_\_\_

# **ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

**ЮНИТА 1**

**МОСКВА 1999**

Разработано Б.Д. Дивинским, ген. директором аудиторской фирмы  
“Эверест-аудит”, аттестованным аудитором

Рекомендовано Министерством общего  
и профессионального образования  
Российской Федерации в качестве  
учебного пособия для студентов  
высших учебных заведений

# **КУРС: ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

## **ЮНИТА 1**

Рассматриваются правовое регулирование государственного и  
ведомственного финансового контроля, субъекты аудиторской деятельности,  
правовая природа договоров на оказание аудиторских услуг, государственное  
и общественное регулирование аудиторской деятельности.

Для студентов Современного Гуманитарного Университета

Юнита соответствует профессиональной образовательной программе № 2

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ТЕМАТИЧЕСКИЙ ПЛАН . . . . .	4
ЛИТЕРАТУРА . . . . .	5
ПЕРЕЧЕНЬ УМЕНИЙ . . . . .	7
ТЕМАТИЧЕСКИЙ ОБЗОР . . . . .	8
1. Аудит в системе финансового контроля . . . . .	8
1.1. Определение контроля . . . . .	8
1.2. Форма контроля . . . . .	8
1.3. Аудит. . . . .	21
2. Субъекты аудиторской деятельности. Организационно-правовые формы аудиторских организаций. . . . .	35
2.1. Аудиторская фирма в форме закрытого акционерного общест- ва . . . . .	35
2.2. Аудиторская фирма в форме общества с ограниченной ответственностью . . . . .	37
3. Договор об оказании аудиторских услуг . . . . .	40
3.1. Понятие договор. Возмездное оказание услуг . . . . .	40
3.2. Отличия договора об оказании аудиторских услуг от других договоров . . . . .	42
3.3. Структура договора . . . . .	45
3.4. Предмет договора и обязанности сторон . . . . .	47
3.5. Оплата услуг . . . . .	51
3.6. Своевременность выполнения работ по договору . . . . .	53
3.7. Обязательства сторон при одностороннем отказе от испол- нения договора . . . . .	54
3.8. Права на результаты интеллектуального творчества . . . . .	55
3.9. Конфиденциальность полученной сторонами информации. Сохранность документации . . . . .	56
3.10. Завершение аудиторской проверки . . . . .	57
3.11. Аудиторское заключение . . . . .	58
3.12. Ответственность аудитора за качество проведенной аудитор- ской проверки . . . . .	61
3.13. Контроль за качеством работы аудиторов . . . . .	62
4. Государственное и общественное регулирование аудитор- ской деятельности . . . . .	64
4.1. Государственное регулирование аудиторской деятельности . . . . .	64
4.2. Общественное регулирование (саморегулирование) аудитор- ской деятельности . . . . .	66
ЗАДАНИЯ ДЛЯ САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЫ. . . . .	69
ТРЕНИНГ УМЕНИЙ. . . . .	75
ФАЙЛ МАТЕРИАЛОВ . . . . .	86
ГЛОССАРИЙ*	

---

\* Глоссарий расположен в середине учебного пособия и предназначен для самостоятельного заучивания новых понятий.

## **ТЕМАТИЧЕСКИЙ ПЛАН**

Аудит в системе финансового контроля. Определение контроля. Формы финансового контроля (государственный, ведомственный, внутренний аудит, внешний аудит). Аудит (понятие аудита, его возникновение, обязательный и инициативный аудит).

Субъекты аудиторской деятельности. Организационно-правовые формы аудиторских организаций. Правовое положение аудитора.

Договоры на оказание аудиторских услуг. Определение понятия договора. Стороны в договоре. Права и обязанности сторон. Возмездное оказание услуг. Своевременность оказания услуг. Сохранность документации. Права и обязанности заказчика. Конфиденциальность полученной информации. Передача заказчику результатов работы, выполненной аудитором. Ответственность аудитора за некомпетентное проведение аудиторской проверки.

Государственное и общественное регулирование аудиторской деятельности. Полномочия Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте РФ. Органы государственного регулирования аудиторской деятельности (Минфин РФ, Центробанк РФ). Общественное регулирование аудиторской деятельности.

## **ЛИТЕРАТУРА**

### **Основная**

1. Подольский В.И., Поляк Г.Б., Савин А.А., Сотникова Л.В. Аудит: Учебник для вузов. М., 1997.
- \*2. Суйц В.П., Смирнов Н.Б. Основы российского аудита. М., 1997.

### **Дополнительная**

- \*3. Андреев В.К. Правовое регулирование аудита в России. М., 1996.
4. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК. М., 1998.
5. Аренс Э., Лоббек Д. Аудит: Пер. с англ./ Под ред. Я.В.Соколова. М., 1995.
6. Глушков И.Е. Профилактический аудит на современном предприятии. М., 1997.
7. Данилевский Ю.А. Общий аудит, аудит бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов. М., 1997.
8. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита. М., 1992.
9. Терехов А.А. Аудит. М., 1998.
10. Шишкин А.К., Микрюков В.А., Дышкант И.Д. Учет, анализ, аудит на предприятии. М., 1996.
11. Финансы. Денежное обращение. Кредит: Учебник для вузов / Под ред. Л.Б.Дробозиной. М., 1997.

### **Справочные издания**

- \*12. Крикунов А.В. Регулирование аудиторской деятельности: Сборник документов. М., 1996.
- \*13. Право в помощь бухгалтеру. М., 1998.
- \*14. Стандарты аудиторской деятельности: Англо-русский словарь аудиторских и бухгалтерских терминов. М., 1997.
15. Технология аудита: организация проверки, критерии проверочных процедур, рабочие документы / Составитель Е.В. Зубова М., 1998.
- \*16. Ремизов Н., Гутцайт Е., Островский О. Комментарии к правилам (стандартам) аудиторской деятельности // Финансовая газета. 1998. № 2,4,6,9,12-14,17,44-49.

### **Перечень нормативных актов по состоянию на 01.01.99**

17. Федеральный закон от 26.12.95 № 208-ФЗ "Об акционерных обществах".
  18. Федеральный закон от 21.11.96 № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (в редакции Федерального закона от 23.07.98 № 123-ФЗ).
  19. Федеральный закон от 08.02.98 № 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью" (в редакции Федерального закона от 31.12.98 № 193-ФЗ).
  20. Федеральный закон от 25.09.98 № 158-ФЗ "О лицензировании отдельных видов деятельности".
  21. Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации. Утверждены Указом Президента РФ от 22.12.93 № 2263.
- Примечание. Знаком (\*) отмечены работы, использованные при составлении тематического обзора.

22. Постановление Правительства РФ от 06.05.94 № 482 (в редакции Постановления Правительства РФ от 27.04.99 № 472) "Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности в Российской Федерации".

23. Основные критерии (система показателей) деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке. Утверждены Постановлением Правительства РФ от 07.12.94 №1355 (в редакции Постановления Правительства РФ от 25.04.95 №408).

24. Положение о лицензировании отдельных видов аудиторской деятельности в Российской Федерации. Утверждено Постановлением Правительства РФ от 27.04.99 № 472.

25. Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности. Одобрен Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 09.02.96 (протокол № 1).

26. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Минфина РФ от 29.07.98 № 34н.

27. Программа проведения квалификационных экзаменов на получение квалификационного аттестата аудитора в области общего аудита. Согласована с Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 27.08.96, утверждена ЦАЛАК Минфина РФ 09.09.96 // Нормативные акты по финансам, налогам, страхованию и бухгалтерскому учету. 1997. № 3.

28. Порядок проведения квалификационных экзаменов на право осуществления аудиторской деятельности. Утвержден п.8 протокола № 66 заседания ЦАЛАК Минфина РФ от 25.03.99 // Аудиторские ведомости. 1999. № 6.

## ПЕРЕЧЕНЬ УМЕНИЙ

№ п/п	Умение	Алгоритм
1.	Заключение договора на оказание аудиторских услуг	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Определение вида аудиторских услуг.</li> <li>2. Определение обязанностей заказчика перед заключением договора.</li> <li>3. Ограничение сторон в договоре в отношении аудиторских фирм.</li> <li>4. Определение продолжительности проведения аудиторской проверки и количества участвующих в ней специалистов.</li> <li>5. Расчет стоимости аудиторских услуг.</li> <li>6. Формулировка в договоре раздела «Обязанности заказчика после заключения договора».</li> <li>7. Формулировка в договоре раздела «Обязанности аудитора».</li> <li>8. Формулировка в договоре раздела «Ответственность сторон».</li> <li>9. Формулировка раздела «Споры и разногласия».</li> <li>10. Формулировка раздела «Расчеты и порядок оплаты».</li> <li>11. Определение порядка оплаты заказчиком стоимости аудиторских услуг.</li> <li>12. Формулировка раздела «Срок действия договора».</li> <li>13. Определение последствий невозможности достижения результата работ.</li> <li>14. Формулировка последствий некомпетентного проведения аудиторской проверки.</li> </ol>
2.	Составление аудиторского заключения	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Составление вводной части аудиторского заключения.</li> <li>2. Составление аналитической части (отчета аудитора).</li> <li>3. Составление итоговой части аудиторского заключения.</li> </ol>

## 1. АУДИТ В СИСТЕМЕ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

### 1.1. Определение контроля

Организация контроля является обязательным элементом управления общественными финансовыми средствами, так как такое управление влечет за собой ответственность перед обществом.

**Контроль** – не самоцель, а неотъемлемая часть системы управления, целью которой является вскрытие отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов на возможно более ранней стадии с тем, чтобы иметь возможность принять корректирующие меры, в отдельных случаях привлечь виновных к ответственности, получить компенсацию за причиненный ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем.

Это определение контроля, не утратившее своего значения и в настоящее время, дано в Лимской декларации руководящих принципов контроля, принятой IX Конгрессом Международной организации высших контрольных органов (ИНТОСАИ) в 1977 году.

**Финансовый контроль** – контроль законодательных и исполнительных органов власти всех уровней, а также специально созданных учреждений за финансовой деятельностью всех экономических субъектов (государства, предприятий, учреждений, организаций) с применением особых методов. Он включает контроль за соблюдением финансово-хозяйственного законодательства в процессе формирования и использования фондов денежных средств; оценку экономической эффективности финансово-хозяйственных операций и целесообразности произведенных расходов.

Финансовый контроль – стоимостный контроль, поэтому в отличие от других видов контроля (экологического, санитарного, административного и др.) он имеет место во всех сферах общественного воспроизводства и сопровождает весь процесс движения денежных фондов, включая и стадию осмысления финансовых результатов.

Конкретные формы и методы организации финансового контроля есть практическое воплощение объективно присущего финансам как экономической категории свойства контроля. Поскольку финансовая система государства охватывает все виды денежных фондов (как на федеральном и региональном уровнях, так и на уровне отдельных хозяйствующих субъектов), финансовый контроль является многоуровневым и всесторонним.

Финансовый контроль призван обеспечивать интересы и права как государства и его учреждений, так и всех других экономических субъектов; финансовые нарушения влекут санкции и штрафы.

### 1.2. Формы контроля

**Система финансового контроля** в странах с развитой рыночной экономикой, как правило, включает следующие элементы:

- ведомство главного ревизора-аудитора (счетная палата) с подчинением непосредственно парламенту или президенту страны. Главная цель ведомства

\* Жирным шрифтом выделены новые понятия, которые необходимо усвоить. Знание этих понятий будет проверяться при тестировании.



- общий контроль за расходованием государственных средств;
  - налоговое ведомство с подчинением правительству или министерству финансов страны, контролирующее поступление налогов;
  - контролирующие структуры в составе ведомств, осуществляющие проверки и ревизии подведомственных учреждений;
  - негосударственные контролирующие службы, осуществляющие на коммерческой основе проверку достоверности отчетной документации и законности финансовых операций;
  - службы внутреннего контроля, основная задача которых – поиск путей снижения издержек и максимизации прибыли.

Экономические и политические преобразования в Российской Федерации в начале 90-х гг. привели к существенной перестройке действовавшей в стране системы финансового контроля, постепенному приближению ее к западной модели. Была преобразована система контрольных органов. В частности, в 1990 г. были упразднены органы народного контроля. Новая система политической власти во главе с Президентом вызвала к жизни *президентский контроль* (Главное контрольное управление Администрации Президента РФ).

Появились новые *органы финансового контроля*: Счетная палата, Федеральное казначейство, Государственная налоговая служба, Федеральная служба страхового надзора, Федеральная служба налоговой полиции и др. Перестроена структура Министерства финансов России, изменились его функции. Возник *аудиторский контроль*. Новые формы приобрел *общественный финансовый контроль*.

Разгосударствление банковской системы и появление коммерческих банков и других кредитных организаций вызвали к жизни новые методы финансового контроля как со стороны коммерческих банков за финансовым состоянием предприятий-клиентов и за деятельностью самих коммерческих банков со стороны *Центрального банка России (ЦБР)*, так и за деятельностью самого ЦБР со стороны *законодательных органов*.

Наблюдаются новые тенденции в развитии финансового контроля в России. Если в условиях планово-распределительной системы преобладал государственный финансовый контроль со стороны государственных органов власти и управления, отделений Государственного банка СССР и специально созданных контролирующих структур за движением денежных фондов всех экономических субъектов, то в условиях перехода к рынку содержание и методы контроля претерпевают значительные изменения, вызванные изменением роли государства в экономике.

1. *Сужается сфера государственного финансового контроля*. Он все более концентрируется на сфере макроэкономических процессов, включая контроль за стоимостными пропорциями движения валового внутреннего продукта (ВВП), денежной массой, формированием и использованием фондов денежных средств, поступающих в распоряжение государства. Одновременно расширяется сфера действия негосударственного финансового контроля со стороны аудиторских и страховых фирм, кредитных организаций и т.д. и меняется его содержание.

2. Происходит *определенный сдвиг от последующего контроля в сторону предварительного*. Развитие демократии и парламентаризма в России, повышение профессионального уровня депутатов обеих палат приводят к более тщательному контролю за финансовой деятельностью исполнительной власти и углубленному анализу целесообразности и экономической эффективности расходования средств при утверждении проектов государственного бюджета и внебюджетных фондов. Этому способствует и создание специальных контролирующих органов представительной власти.

На уровне отдельных хозяйствующих субъектов происходит усиление внимания к финансовому обследованию инвестиционных проектов с привлечением специализированных консультационных фирм, инвестиционных банков и финансовых корпораций.

Важную роль в осуществлении финансового контроля играет *уровень организации учета в стране* – бухгалтерского, бюджетного, налогового. Отчетная документация – главный объект финансового контроля.

Дальнейшее развитие финансового контроля и его эффективность во многом зависят от создания новой концептуальной и законодательной базы, обеспечивающей его проведение на качественно новом уровне, присущем демократическому государству.

Финансовый контроль можно условно *классифицировать* по разным критериям:

*времени проведения:*

- предварительный,
- текущий (оперативный),
- последующий;

*субъектам контроля:*

- государственный контроль, в том числе президентский, представительных органов власти и местного самоуправления, исполнительных органов власти,

- контроль финансово-кредитных органов,
- ведомственный контроль,
- внутренний аудит,
- внутрихозяйственный контроль,
- внешний (независимый) аудит;

*сфере финансовой деятельности:*

- бюджетный,
- налоговый,
- валютный,
- кредитный,
- страховой,
- инвестиционный,
- контроль за денежной массой;

*форме проведения:*

- обязательный (внешний),
- инициативный (внешний или внутренний);

*методам проведения:*

- проверки,
- обследования,
- надзор,
- анализ финансовой деятельности,
- наблюдение (мониторинг),
- ревизии.

Рассмотрим основные формы и методы проведения финансового контроля.

**Предварительный финансовый контроль** проводится до совершения финансовых операций и имеет важное значение для предупреждения финансовых нарушений. Он предусматривает оценку обоснованности финансовых программ и прогнозов для предотвращения неэкономного и неэффективного расходования средств. Примером такого контроля на макроуровне является процесс составления и утверждения бюджетов всех уровней и финансовых планов внебюджетных фондов на основе оценки обоснованности распределения ВВП и разработки макроэкономических

показателей развития экономики страны. На микроуровне – это процесс разработки финансовых планов и смет, кредитных и кассовых заявок, финансовых разделов бизнес-планов, составление прогнозных балансов, а также учредительных договоров, договоров о совместной деятельности и т.д.

**Текущий (оперативный) финансовый контроль** производится в момент совершения денежных сделок, финансовых операций, выдачи ссуд и субсидий и т.д. Он предупреждает возможные злоупотребления при получении и расходовании средств, способствует соблюдению финансовой дисциплины и своевременности осуществления финансово-денежных расчетов. Большую роль в этом играют бухгалтерские службы.

**Последующий финансовый контроль**, проводимый путем анализа и ревизии отчетной финансовой и бухгалтерской документации, предназначен для оценки результатов финансовой деятельности экономических субъектов, сопоставления финансовых планов и прогнозов с результатами оценки эффективности осуществления предложенной финансовой стратегии, сравнения финансовых издержек с прогнозируемыми и т.д.

В процессе проведения проверок на основе отчетной документации и расходных документов рассматриваются отдельные вопросы финансовой деятельности и намечаются меры для устранения выявленных нарушений.

**Обследование**, в отличие от проверки, охватывает более широкий спектр финансово-экономических показателей обследуемого экономического субъекта для определения его финансового состояния и возможных перспектив развития.

**Надзор** производится контролирующими органами за экономическими субъектами, получившими лицензию на тот или иной вид финансовой деятельности, и предполагает соблюдение ими установленных правил и нормативов. Например, осуществляется надзор со стороны ЦБ России за деятельностью коммерческих банков; со стороны Департамента страхового надзора Минфина РФ – за страховыми фирмами. Несоблюдение нормативов, приводящее к риску банкротства и ущемлению интересов клиентов, влечет за собой отзыв лицензии.

**Анализ финансовой деятельности** как разновидность финансового контроля предполагает детальное изучение периодической или годовой финансово-бухгалтерской отчетности с целью общей оценки результатов финансовой деятельности, оценки финансового состояния и обеспеченности собственным капиталом и эффективности его использования.

**Наблюдение (мониторинг)** – постоянный контроль со стороны кредитных организаций за использованием выданной ссуды и финансовым состоянием предприятия-клиента. Неэффективное использование полученной ссуды и снижение платежеспособности может привести к ужесточению условий кредитования, требованию долгосрочного возврата ссуды.

**Ревизия** – наиболее глубокий и всеобъемлющий метод финансового контроля. Это полное обследование финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта с целью проверки ее законности, правильности, целесообразности, эффективности.

Ревизии могут быть полные и частичные; комплексные и тематические; плановые и внеплановые; документальные и фактические (т.е. проверка не только документов, но и наличия денег и товарно-материальных ценностей). Ревизии проводятся органами управления в отношении подведомственных предприятий и учреждений, а также различными государственными и негосударственными органами контроля (КРУ Минфина РФ, Казначейство, Центробанк, аудиторские службы). Результаты ревизии оформляются актом, на основании которого принимаются меры по устранению нарушений, возмещению материального ущерба и привлечению виновных к ответственности.

### **1.2.1. Государственный финансовый контроль**

**Государственный финансовый контроль** Российской Федерации включает в себя контроль за исполнением федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации, бюджетов государственных внебюджетных фондов, организацией денежного обращения, использованием кредитных ресурсов, состоянием государственного внутреннего и внешнего долга, государственных резервов, предоставлением финансовых льгот и преимуществ. Контролируются, хотя еще в недостаточной степени, финансовые результаты, получаемые от использования государственного имущества, деятельность кредитных учреждений и иных организаций по привлечению и использованию средств юридических и физических лиц.

Государственный финансовый контроль осуществляется как в масштабе Российской Федерации, так и в каждом субъекте Российской Федерации. На уровне местного самоуправления осуществляется муниципальный финансовый контроль.

Правовую базу государственного финансового контроля составляют соответствующие части статей 101 и 114 Конституции РФ, ряд федеральных законов: от 31.07.98 № 145-ФЗ “Об утверждении Бюджетного кодекса РФ”; от 21.12.97 № 3-ФЗ “О Правительстве Российской Федерации”; от 11.01.95 № 4-ФЗ “О Счетной палате Российской Федерации”; от 02.12.90 № 394-1 (в редакции федеральных законов от 26.04.95 № 65-ФЗ, от 27.12.95 № 214-ФЗ) “О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)”; от 25.02.97 № 126-ФЗ “О финансовых основах местного самоуправления в Российской Федерации”; Указ Президента РФ от 25.07.95 № 1095 “О мерах по обеспечению государственного финансового контроля в Российской Федерации”; Постановление Правительства РФ от 06.08.98 № 888 “О территориальных контрольно-ревизионных органах Министерства финансов Российской Федерации”.

Вопросы государственного финансового контроля нашли также отражение в налоговом и валютном законодательстве, Таможенном кодексе России, Положении о Минфине России, ряде других нормативных правовых документов.

Принцип разделения власти, закрепленный в Конституции РФ и в Конституциях (Уставах) субъектов Федерации, предусматривает контроль за финансовой деятельностью органов исполнительной власти со стороны Президента РФ и органов представительной власти. Такой контроль осуществляется прежде всего при рассмотрении и утверждении проектов федерального и нижестоящих бюджетов, государственных и местных внебюджетных фондов, а также при утверждении отчетов об их исполнении.

#### **1.2.1.1. Финансовый контроль представительных органов власти**

Для проведения финансового контроля со стороны представительных органов созданы специальные структуры: комитеты и комиссии Совета Федерации и Государственной Думы<sup>1</sup>, Счетная палата РФ.

Начало такому контролю было положено созданием в 1992 г. Контрольно-бюджетного комитета при Верховном Совете РФ как органа, не зависимо в своих действиях ни от Правительства РФ, ни от администрации Президента<sup>2</sup>. В настоящее время основная часть его функций передана Комитету Государственной Думы по бюджету, налогам,

<sup>1</sup> Подобные комитеты и комиссии созданы и представительными органами государственной власти субъектов РФ.

<sup>2</sup> Постановлением Правительства РФ от 28 февраля 1994 г. Контрольно-бюджетный комитет был передан в ведение Государственной Думы Федерального Собрания РФ.

банкам и финансам, соответствующие подкомитеты которого проводят экспертно-аналитическую работу по всем финансовым вопросам. Так, подкомитет по бюджету дает заключение по проекту федерального бюджета. Другие подкомитеты занимаются оценкой законодательных предложений соответственно по вопросам налогообложения, банковской и финансовой деятельности.

Особое место в системе финансового контроля со стороны представительных органов принадлежит **Счетной палате РФ**<sup>3</sup>. Это независимый от Правительства РФ, постоянно действующий орган государственного финансового контроля, наделенный широкими полномочиями и подотчетный Федеральному Собранию РФ.

Сфера полномочий Счетной палаты – контроль за федеральной собственностью и федеральными денежными средствами. Контролю подлежат все юридические лица – государственные органы и учреждения, включая государственные внебюджетные фонды и ЦБР; органы местного самоуправления, коммерческие банки, страховые фирмы и другие коммерческие фонды и негосударственные некоммерческие организации – в части, связанной с получением, перечислением или использованием ими средств федерального бюджета и внебюджетных фондов, использованием федеральной собственности, а также наличием у них налоговых, таможенных и иных льгот, предоставленных федеральными органами.

Перед должностными лицами Счетной палаты поставлены следующие задачи: организация контроля за исполнением федерального бюджета и внебюджетных фондов; подготовка предложений по устранению обнаруженных нарушений и улучшению бюджетного процесса; оценка эффективности и целесообразности расходования государственных средств, в том числе предоставленных на возвратной основе, и использования федеральной собственности; определение степени обоснованности статей проектов федерального бюджета и внебюджетных фондов; финансовая экспертиза, т.е. оценка финансовых последствий принятия федеральных законов для бюджета; контроль за поступлением и движением бюджетных средств на счетах банков; регулярное представление Совету Федерации и Государственной Думе информации о ходе исполнения федерального бюджета; контроль за поступлением в федеральный бюджет денежных средств от приватизации государственной собственности, продажи и управления ею.

Счетная палата обязана также контролировать состояние государственного внутреннего и внешнего долга РФ, а также деятельность Центрального банка России по обслуживанию государственного долга; эффективность использования иностранных кредитов и займов, получаемых Правительством РФ, а также предоставление Россией средств в форме займов и на безвозмездной основе иностранным государствам и международным организациям.

Основные формы контроля, проводимого Счетной палатой, — тематические проверки и ревизии. Для принятия мер по устранению выявленных нарушений, возмещению причиненного государству ущерба и привлечению виновных к ответственности, в том числе уголовной, должностных лиц, виновных в нарушении законодательства и бесхозяйственности, Счетная палата направляет представление руководителю проверяемого предприятия, учреждения или организации, которое должно

<sup>3</sup> Счетная палата – юридическое лицо. Возглавляется председателем, назначаемым Госдумой на шесть лет, и заместителями председателя, назначаемыми Советом Федерации также на шесть лет. Коллегия Счетной палаты, помимо председателя и заместителей, включает 12 аудиторов: каждая из палат Федерального Собрания назначает по шесть аудиторов. Текущую контрольную работу выполняет аппарат – инспектора Счетной палаты. Подобные органы существуют и в субъектах Федерации; например, Контрольно-счетная палата Московской Городской Думы.

быть рассмотрено в указанный в нем срок. При выявлении фактов грубых нарушений законности и финансовой дисциплины, наносящих государству прямой ущерб, или при несоблюдении порядка и сроков рассмотрения представлений Счетной палаты она имеет право давать предписания, обязательные для исполнения. В том случае, если предписания не исполняются, Коллегия Счетной палаты по согласованию с Государственной Думой может принять решение о приостановлении финансовых, платежных и расчетных операций по счетам проверяемого юридического лица. Предписание может быть обжаловано в судебном порядке.

Деятельность Счетной палаты по закону является гласной: результаты должны освещаться в средствах массовой информации.

Согласно принятому Федеральному закону РФ от 31.07.98 № 145-ФЗ, утвердившему Бюджетный кодекс РФ, органы финансового контроля, созданные законодательными (представительными) органами власти, осуществляют контроль за исполнением соответствующих бюджетов и бюджетов государственных внебюджетных фондов, проводят экспертизы проектов указанных бюджетов, различных целевых программ и иных нормативных правовых актов бюджетного законодательства.

#### **1.2.1.2. Президентский контроль за финансами**

Этот контроль осуществляется в соответствии с Конституцией РФ путем издания указов по финансовым вопросам, подписания федеральных законов, назначения и освобождения от должности министра финансов РФ, представления Государственной Думе кандидатуры для назначения на должность председателя Центрального банка.

Определенные функции финансового контроля выполняет Главное Контрольное управление Администрации Президента РФ, созданное Указом Президента РФ от 24 мая 1994 г. Как структурное подразделение Администрации Президента оно подчиняется непосредственно Президенту РФ, но взаимодействует со всеми органами исполнительной власти. Среди его функций — контроль за деятельностью органов контроля и надзора при федеральных органах исполнительной власти, подразделений Администрации Президента РФ, органов исполнительной власти субъектов Федерации, рассмотрение жалоб и обращений граждан и юридических лиц.

Контрольное управление наделено правом требовать от руководителей государственных органов, организаций и предприятий (независимо от формы собственности) представления документов, материалов и любой информации, необходимой для проведения проверок; привлекать к проверкам специалистов и представителей правоохранительных органов и вносить на рассмотрение Президента предложения по результатам проверок. Оно вправе направлять предписания об устранении финансовых нарушений, которые должны быть рассмотрены соответствующими должностными лицами в течение 10 дней. Но оно не имеет права самостоятельно применять какие-либо санкции.

#### **1.2.1.3. Финансовый контроль органов исполнительной власти всех уровней**

Органы исполнительной власти осуществляют финансовый контроль непосредственно в пределах своих полномочий, а также направляют и контролируют деятельность подведомственных им управленческих структур, в том числе финансовых.

На основании Конституции РФ и Федерального Конституционного закона «О Правительстве РФ» *Правительство РФ* контролирует процесс разработки



и исполнения федерального бюджета, осуществление единой политики в области финансов, денег и кредита. Оно контролирует и регулирует финансовую деятельность министерств и ведомств; направляет деятельность подведомственных им специальных органов финансового контроля. Правительством РФ утверждено новое Положение о Министерстве финансов РФ (на основании Постановления от 06.03.98 № 273), Положение о Федеральном казначействе (на основании Постановления от 27 августа 1993 г. № 864).

Важнейшее место в системе финансового контроля со стороны исполнительных органов занимает *Министерство финансов РФ* (Минфин), которое является федеральным органом исполнительной власти, обеспечивающим проведение единой государственной финансовой, бюджетной, налоговой и валютной политики и координирующим деятельность в этой сфере иных федеральных органов исполнительной власти.

Оно не только разрабатывает финансовую политику страны, но и непосредственно контролирует ее осуществление. Все структурные подразделения Минфина в той или иной форме контролируют финансовые отношения. Прежде всего, Минфин осуществляет финансовый контроль в процессе разработки федерального бюджета; контролирует поступление и расходование бюджетных средств и средств федеральных внебюджетных фондов; участвует в проведении валютного контроля; контролирует направление и использование государственных инвестиций, выделяемых на основе решений Правительства РФ.

По результатам контроля Минфин вправе требовать устранения выявленных нарушений; ограничивать и приостанавливать финансирование из федерального бюджета предприятий и организаций при наличии у них фактов незаконного расходования средств, а также непредставления ими соответствующей отчетности; взыскивать государственные средства, используемые не по назначению, с наложением предусмотренных штрафов.

Большую роль в проведении финансового контроля играет осуществляемое Минфином методическое руководство организацией бухгалтерского учета в стране, а также проведение аттестации по аудиту и лицензированию аудиторской деятельности.

Следует отметить, что контрольные полномочия Минфина РФ распространяются на финансовые средства только федерального уровня. Бюджетное законодательство РФ предусматривает финансовую самостоятельность субъектов Федерации и органов местного самоуправления. Они сами несут ответственность за формирование и использование своих бюджетов и внебюджетных фондов.

Оперативный финансовый контроль в рамках Министерства финансов осуществляют Департамент государственного финансового контроля и аудита Минфина России и контрольно-ревизионные управления Минфина России в субъектах Российской Федерации, а также органы Федерального казначейства<sup>4</sup>.

Департамент государственного финансового контроля и аудита и контрольно-ревизионные управления Минфина РФ в субъектах РФ осуществляют контроль за бюджетными средствами на государственных предприятиях и в коммерческих структурах, получающих средства из бюджетов всех уровней и внебюджетных фондов; проверяют финансовую деятельность предприятий, находящихся в муниципальной собственности, а также

---

<sup>4</sup> Федеральное казначейство включает Главное управление казначейства и подчиненных ему территориальных органов — казначейств субъектов Федерации, городов (за исключением районного подчинения), районов и районов в городах. Руководитель Федерального казначейства назначается на должность и освобождается от нее Правительством РФ по представлению Министерства финансов РФ.

исполнение смет и соблюдение финансовой дисциплины местными администрациями. Кроме того, они проводят проверки по заданиям правоохранительных органов.

*Органы Федерального казначейства (Казначейства)* призваны осуществлять государственную бюджетную политику; управлять процессом исполнения федерального бюджета, осуществляя при этом жесткий контроль за поступлением, целевым и экономным использованием государственных средств. На Казначейство возложены следующие задачи:

- контроль за доходной и расходной частью федерального бюджета в процессе его исполнения;
- контроль за состоянием государственных финансов в целом и представление высшим органам законодательной и исполнительной власти отчетов о финансовых операциях Правительства РФ и состоянии бюджетной системы;
- контроль совместно с Банком России за состоянием государственного внутреннего и внешнего долга РФ;
- контроль за государственными федеральными внебюджетными фондами и финансовыми отношениями между ними и федеральным бюджетом.

Органы Казначейства имеют право производить проверки различных денежных документов, отчетов и смет в государственных органах, банках, на предприятиях всех форм собственности, использующих средства федерального бюджета и внебюджетных фондов; приостанавливать операции по их счетам в банках. Они имеют право выдавать предписания о взыскании в бесспорном порядке государственных средств, используемых не по назначению, с наложением штрафа в размере действующей учетной ставки Центрального банка России, а также налагать штрафы на коммерческие банки в случае несвоевременного зачисления ими поступающих от хозяйствующих субъектов средств на счета федерального бюджета и внебюджетных фондов в размере действующей в данном банке процентной ставки по краткосрочным кредитам, увеличенной на 10 пунктов. Как правило, органы Казначейства взаимодействуют с органами Министерства РФ по налогам и сборам и правоохранительными органами.

Для осуществления финансового контроля в сфере страхования в соответствии с Указом Президента РФ от 18 февраля 1992 г. "О государственном страховом надзоре РФ" была образована служба государственного надзора за страховой деятельностью. Основные задачи и функции этой службы были определены Законом РФ от 27 ноября 1992 г. "О страховании". В соответствии с Указом Президента РФ от 29.11.96 № 1611 Федеральная служба России по надзору за страховой деятельностью ликвидирована, а ее функции переданы Министерству финансов РФ (Департаменту страхового надзора).

В связи с повышением роли налогов в доходах государства при переходе к рыночной экономике стало необходимым выделение органов налоговой службы в особую систему. Главная задача Госналогслужбы РФ, преобразованной в *Министерство РФ по налогам и сборам* (МНС РФ), согласно Указу Президента РФ от 23.12.98 № 1635, - реализация налоговой политики, усиление государственного контроля за своевременным поступлением в бюджеты всех уровней и государственные внебюджетные фонды налогов и других обязательных платежей в полном объеме, а также за производством и оборотом этилового спирта и алкогольной продукции.

Система органов этого министерства, подчиняющегося Президенту РФ, включает, кроме министерства как федерального органа, также и государственные налоговые инспекции в субъектах РФ и органах местного самоуправления. Основное оперативное звено — городские и районные



налоговые инспекции, поскольку именно они осуществляют непосредственный налоговый контроль и ведут учет налогоплательщиков. В свою очередь МНС РФ контролирует деятельность нижестоящих налоговых органов, координирует взаимодействие органов налоговой службы с другими контролирующими и правоохранительными органами.

Органы налоговой службы имеют право, в соответствии с налоговым законодательством, проверять любые денежные документы у юридических и физических лиц, включая совместные предприятия, иностранных граждан и лиц без гражданства; получать от них необходимые справки и сведения (за исключением составляющих коммерческую тайну); контролировать соблюдение хозяйствующими субъектами налогового законодательства и правильность исчисления налогов; обследовать любые используемые для извлечения доходов производственные, складские и торговые помещения; применять меры принудительного воздействия в отношении должностных лиц и граждан, включая изъятие соответствующих документов и приостановление операций по счетам в банках. Налоговые инспекции также имеют право наложения административных штрафов и принудительного взыскания недоимок по налогам в бюджет.

Для обеспечения экономической безопасности РФ и укрепления государственной дисциплины в области налогообложения, в соответствии с Законом РФ от 24.06.93 № 5238-1 и Федеральным законом от 17.12.95 № 200-ФЗ, созданы *федеральные органы налоговой полиции*, которые включают Федеральную службу налоговой полиции, ее территориальные и местные органы.

Налоговая полиция, взаимодействуя с органами МНС РФ, призвана решать следующие задачи:

- выявление, предупреждение и пресечение налоговых преступлений и правонарушений;
- обеспечение безопасности деятельности государственных налоговых инспекций;
- защиту сотрудников налоговых инспекций от противоправных посягательств при исполнении ими служебных обязанностей;
- предупреждение, выявление и пресечение коррупции в налоговых органах. Кроме того, она проводит дознание и следствие по налоговым преступлениям.

Перестройка банковской системы и возникновение коммерческих банков в значительной мере изменили функции банков в области финансового контроля. Если в условиях плановой экономики контроль со стороны отделений Госбанка СССР за деятельностью всех предприятий и организаций был всеобъемлющим, то по закону коммерческие банки обязаны контролировать, главным образом, соблюдение их клиентами — физическими и юридическими лицами — установленного государством порядка ведения расчетно-кассовых операций и валютного законодательства. Вместе с тем коммерческие банки по своей инициативе анализируют финансовую деятельность хозяйствующих субъектов для оценки их кредитоспособности при предоставлении ссуды и осуществляют контроль в форме наблюдения (мониторинга) за использованием выданной ссуды и финансовым состоянием для определения вероятности возврата ссуды с начисленными процентами в установленные сроки.

Особая роль в осуществлении финансового контроля принадлежит *Центральному банку России*. Как орган государственного управления, наделенный властными полномочиями, он организует и контролирует денежно-кредитные отношения в стране. ЦБР осуществляет надзор за деятельностью коммерческих банков. С этой целью создано специальное подразделение — Департамент банковского надзора, который проверяет соблюдение коммерческими банками банковского законодательства и установленных ЦБР

нормативов банковской деятельности. При установлении фактов нарушений или при предоставлении банками неполной или недостоверной информации ЦБР, в зависимости от вида нарушения, вправе прибегнуть к определенным методам воздействия: штраф в размере от 0,1 до 1% от минимальной величины уставного капитала; выполнение требований ЦБР по финансовому оздоровлению, реорганизации, замене руководства коммерческого банка; применение более жестких нормативов; запрет на проведение отдельных операций и на открытие филиалов на срок до одного года; назначение ЦБР временной администрации банка на срок до полутора лет и, наконец, как крайняя мера — отзыв лицензии и ликвидация банка.

На органы *Государственного таможенного комитета РФ* возложены функции по взиманию денежного сбора с товаров, имущества и ценностей при пересечении ими границы страны. Существуют ввозные, вывозные и транзитные пошлины.

Органы государственного финансового контроля строят свою работу на основе годовых и текущих планов и программ, которые разрабатываются исходя из необходимости обеспечения всестороннего системного контроля за формированием и использованием государственных средств.

При решении стоящих перед ними задач и осуществлении своих функций органы государственного финансового контроля имеют право проводить ревизии и проверки, получать письменные и устные объяснения от должностных лиц и граждан при проведении ревизий и проверок, направлять представления и предписания по результатам проведенной ревизии или проверки в федеральные органы государственной власти, органы власти субъектов Российской Федерации, а также руководителям других объектов контроля.

В случае выявления нарушений, за которые предусмотрена уголовная ответственность, органы государственного финансового контроля обязаны передать материалы ревизии или проверки в правоохранительные органы.

### **1.2.2. Ведомственный финансовый контроль**

Федеральные органы государственной власти, органы государственной власти субъектов Российской Федерации, организации обязаны осуществлять **ведомственный финансовый контроль** за законностью расходования государственных средств, поступивших в их распоряжение, полнотой и своевременностью исполнения обязательств перед федеральным бюджетом, бюджетами субъектов Российской Федерации, внебюджетными фондами, в том числе по налогам и другим обязательным платежам, правильностью ведения учета и составления государственной отчетности.

Обязательность проведения ведомственного финансового контроля предусмотрена и Бюджетным кодексом РФ. Распорядителям бюджетных средств вменено в обязанность осуществлять контроль за использованием этих средств.

Этот вид контроля осуществляется структурными подразделениями министерств, ведомств, государственных комитетов и других органов государственного управления за финансово-хозяйственной деятельностью подведомственных им предприятий, учреждений, организаций. Ревизии и проверки назначаются руководителем государственного органа и проводятся комплексно — один раз в год в коммерческих организациях и один раз в два года в остальных учреждениях и организациях. Деятельность контрольно-ревизионных служб министерств и ведомств находится, в свою очередь, под контролем Министерства финансов РФ и финансовых органов субъектов Федерации. Сфера ведомственного финансового контроля — сохранность и

использование материальных и финансовых ресурсов; пресечение фактов расточительства, бесхозяйственности, приписок; состояние бухгалтерского учета и отчетности.

Ведомственный финансовый контроль имеет определенные положительные стороны: в его осуществлении участвуют специалисты, хорошо знающие специфику отрасли, ее экономику и технологию, особенности учета и проведения ревизий, а вышестоящие организации, в пределах своих прав, могут оперативно применять конкретные меры по устранению обнаруженных недостатков. В то же время ведомственный контроль имеет и существенные недостатки: отсутствуют гласность и объективность, не соблюдаются и другие принципы контроля, такие как регулярность, оперативность, действенность. В комплексе с перечисленными недостатками они снижают качество и эффективность ведомственных ревизий и проверок.

В настоящее время в Правительство РФ внесены предложения по проекту постановления о ведомственном финансовом контроле. Это вызвано тем, что до настоящего времени министерства и ведомства РФ, органы управления субъектов РФ, а также различные объединения, ассоциации, союзы и другие органы управления, несмотря на кардинальные изменения, вызванные становлением рыночной экономики, создав собственные органы внутриведомственного финансового контроля (внутреннего аудита), все еще в основном продолжают руководствоваться Положением о ведомственном контроле за финансово-хозяйственной деятельностью объединений, предприятий, организаций и учреждений, утвержденным постановлением Совета Министров СССР от 02.04.81 №325.

Отказ от административно-командных методов управления экономикой повышает роль тех видов финансового контроля, которые проводятся без непосредственного участия государственных контрольных органов, но в соответствии с законами и иными нормативными актами. К *негосударственным видам финансового контроля* следует отнести:

- контроль со стороны кредитных учреждений (коммерческих банков);
- контроль со стороны акционеров и участников хозяйственных обществ (ревизионные комиссии);
- внутренний аудит, осуществляемый аудиторскими отделами экономических субъектов или вышестоящими (головными) органами управления экономических субъектов;
- внутрихозяйственный контроль;
- независимый или внешний аудит.

### **1.2.3. Внутренний аудит**

**Внутренний аудит** – это организованная на экономическом субъекте в интересах его собственников и регламентированная его внутренними документами система контроля над соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля.

Формы внутреннего аудита – это назначаемые собственниками экономического субъекта ревизоры, ревизионные комиссии, внутренние аудиторы или группы внутренних аудиторов.

Внутренний аудит осуществляется либо на основании решения органов управления фирмы, либо в соответствии с порядком, установленным законодательством. Он является составной частью внутреннего финансового контроля и проводится по решению органов управления фирмы для целей контроля и анализа хозяйственной деятельности.

В его функции входят:

- проверка соответствия системы организационных регламентов действующим нормативным актам и учредительным документам;
- проверка достаточности и соответствия действующим правовым актам и уставу системы экономических регламентов и регуляторов;
- проверка правильности составления и условий выполнения хозяйственных договоров;
- проверка наличия, состояния, правильности оценки имущества, эффективности использования материальных, финансовых и трудовых ресурсов, соблюдения действующего порядка установления и применения цен, тарифов, а также расчетно-платежной дисциплины, своевременности внесения в бюджет налогов и платежей во внебюджетные фонды;
- экспертиза бухгалтерских балансов и отчетов, правильности организации, методологии и техники ведения бухгалтерского учета;
- экспертиза достоверности учета затрат на производство, полноты отражения выручки от реализации продукции (работ, услуг), точности формирования финансовых результатов, объективности использования прибыли и фондов;
- разработка и представление обоснованных предложений по улучшению организации системы контроля, бухгалтерского учета и расчетной дисциплины, повышению эффективности программ развития предприятия, изменению структуры производства и видов деятельности;
- консультирование учредителей, руководителей подразделений, специалистов и работников аппарата управления по вопросам организации и управления, права, анализа хозяйственной деятельности и по другим проблемам;
- организация подготовки к проверкам внешнего аудита, налоговой инспекции и других органов внешнего контроля.

Аудиторы службы внутреннего контроля могут решать также другие организационно-управленческие, правовые, технологические, технико-экономические и прочие задачи, связанные со спецификой видов деятельности организации.

#### **1.2.4. Внутрихозяйственный финансовый контроль**

Этот вид контроля проводится самим предприятием, его экономическими службами, в первую очередь бухгалтерией, а также финансовым отделом, службой финансового менеджмента за финансово-хозяйственной деятельностью своего предприятия, его филиалов и дочерних предприятий. Внутрихозяйственный контроль может быть произведен и при участии привлеченных со стороны специалистов – по инициативе руководства предприятия или его собственников – учредителей и акционеров.

Децентрализация управления народным хозяйством, приватизация государственных и муниципальных предприятий, появление новых хозяйствующих субъектов привели к необходимости поиска и освоения новых методов управления финансами, включая контроль с учетом достижений мирового опыта финансового менеджмента.

**Внутрихозяйственный финансовый контроль** можно разделить на оперативный (текущий) и стратегический.

**Оперативный** производится главным бухгалтером, который в соответствии со статьей 7 Федерального закона РФ от 21.11.96 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности. Он обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству РФ,

контроль за движением имущества и выполнением обязательств. Без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению.

В связи с этим следовало бы остановиться и на вопросе об ответственности главного бухгалтера.

В соответствии с частью 4 ст. 7 указанного Федерального закона главный бухгалтер обязан принимать к учету документы, не соответствующие, по его мнению, требованиям действующего законодательства, если ему дано прямое указание руководителя организации. Заметим при этом, что под прямым указанием руководителя имеется в виду письменное распоряжение руководителя организации.

При таких условиях главный бухгалтер не нарушает предписаний закона и не может быть привлечен к ответственности. Поэтому главный бухгалтер, который принимал участие в совершении преступления, предусмотренного ст. 199 Уголовного кодекса РФ (УК РФ), подчиняясь указаниям руководителя предприятия, в соответствии с ч. 4 ст. 7 Федерального закона «О бухгалтерском учете», на основании ч. 1 ст. 48 УК РФ, должен освобождаться от ответственности за вред, причиненный исполнением приказа, имеющего для него обязательную силу.

**Стратегический финансовый контроль** предполагает разработку оптимальных решений по использованию финансовых ресурсов и вложению капитала, обеспечивающих экономическую эффективность и максимизацию прибыли.

Финансовый менеджер в крупной коммерческой структуре контролирует весь процесс инвестирования капитала. Это так называемый «пост-аудит», который включает: сравнение фактических финансовых результатов на каждой стадии производственно-инвестиционной деятельности с прогнозируемыми в финансовом разделе бизнес-плана; анализ и устранение причин их несоответствия; поиск путей снижения издержек и улучшения методов финансового прогнозирования.

### 1.3. Аудит

#### 1.3.1. Возникновение аудита

Аудитор, как и бухгалтер, - древняя профессия. Латинское слово «auditor» означает «слушатель». Так в духовных училищах первоначально называли отлично успевающего ученика, который по заданию учителя выслушивал («audio» - он слышит, слушатель) других учащихся, проверял, как усвоены ими уроки. Отсюда и происхождение названия «аудит». Это подчеркивает особую доверительность во взаимоотношениях аудитора со своими клиентами и означает внимательность, доброжелательность, участливость, заинтересованность в делах клиента, обратившегося за услугами к аудитору. Эти услуги в первооснове представляли процесс проверки аудиторами правильности ведения бухгалтерского учета, осуществляемого государственными бухгалтерами на местах.

Профессии аудитора уже много сотен лет. Еще среди древних египтян и римлян были люди, в обязанности которых входила проверка работы налоговосборщиков. В средневековой Великобритании феодалы нанимали независимого ревизора (аудитора), чтобы убедиться, что дань, получаемая с фермеров, строго отражала доходы последних от их поместий. Хотя сейчас ситуация коренным образом изменилась и указанные функции более всего

соответствуют задачам налоговой инспекции, сама идея независимого контроля, без всякого сомнения, современна.

На развитие аудита оказывало влияние множество факторов политического, социального, экономического, юридического и профессионального характера. В России должность аудитора появилась в армии и, как свидетельствуют источники, была введена Петром I. Аудиторы в армии занимались расследованием дел, связанных с имущественными спорами.

Толчок развитию аудиторской профессии дало принятие в 1862 г. закона о британских компаниях, которым в обязательном порядке предписывалась проверка счетов и отчетов компании специалистами по бухгалтерскому учету и финансовому контролю не реже одного раза в год. Во Франции закон об обязательном аудите был принят в 1867 г., в США – после Великой депрессии в 1937 г.

Это было вызвано потребностью в объективной оценке отчетности компании с тем, чтобы были получены достоверные данные, показывающие действительное финансовое положение предприятия и результаты его хозяйственной деятельности за определенный период. Полагаться всецело на бухгалтеров и руководителей самой фирмы было делом рискованным, так как нередко были случаи банкротства предприятий, в результате которых акционеры и пайщики или кредиторы теряли свои капиталы.

Возникновение недоверия акционеров и кредиторов, с одной стороны, и налоговых органов, с другой, к достоверности бухгалтерских балансов и отчетов о доходах и было побудительным толчком, приведшим к появлению бухгалтеров-аудиторов, которые должны были изучить и проанализировать отчетность акционерного общества и лишь после этого дать квалифицированное заключение о ее достоверности. При обсуждении годового отчета общества на общем собрании акционеров заслушивалось заключение аудитора, а затем отчет утверждался (или не утверждался) и делалась оценка деятельности правления общества.

Ныне аудиторский контроль широко применяется в мировой практике.

“Аудит” – слово иностранное. Словарь Уэбстера (изд. 1988 г.) определяет аудит как проверку и подтверждение правильности ведения счетов коммерческого или общественного предприятия, проводимую квалифицированными специалистами. Международная федерация бухгалтеров рассматривает аудит как независимое исследование финансовой отчетности или связанной с ним финансовой информации предприятия, независимо от формы собственности. Такое исследование завершается выражением точки зрения аудитора (аудиторским заключением).

Возникшая в разных странах аудиторская профессия получила самые разные названия: например, в США – это общественный бухгалтер, во Франции – бухгалтер-эксперт или комиссар по счетам, в Германии – контролер хозяйства (книг) и т.д. Правда, наряду с аудиторами, занимающимися проверкой бухгалтерских отчетов, в Германии существует и такая категория аудиторов, как консультанты по вопросам налогообложения.

Особо следует отметить, что в англоязычных странах (США, Великобритании, странах Британского Содружества Наций) существует большая самостоятельность аудиторских организаций, которые сами готовят аудиторов, присваивают им соответствующую квалификацию и далее следят за тем, насколько добросовестно и квалифицированно выполняются аудиторами их профессиональные обязанности. В странах же континентальной Европы аудиторская деятельность регламентируется правительственными органами.

Во всех странах имеются своего рода аудиторские “суды чести”, рассматривающие проступки отдельных представителей аудиторской



профессии, выражающие порицание, а в ряде случаев лишаящие аудиторов званий или же выносящие соответствующие рекомендации для правительственных органов.

Бухгалтер-аудитор является представителем свободной профессии. Однако аудитор-одиночка ныне встречается все реже и реже. Большинство из них стремится работать в аудиторских фирмах, располагающих гораздо большими материальными и финансовыми возможностями для успешной деятельности в условиях рынка услуг и конкуренции, нежели отдельные частно практикующие аудиторы.

Соответствующее звание бухгалтер-аудитор получает после сдачи (в несколько этапов) трудных экзаменов по ряду учетно-аналитических, финансовых, правовых дисциплин и по автоматизированной обработке данных. Однако важнейшим условием для допуска к экзаменам является наличие соответствующего образования и необходимый стаж практической работы, в том числе безупречная репутация.

Развитие аудиторского дела привело к созданию крупнейших транснациональных фирм, имеющих свои дочерние компании, филиалы и представительства во многих странах мира, в том числе и в России. Так, например, в американском журнале "Форчун" среди 500 наиболее известных фирм в глобальной сфере услуг были приведены следующие данные за 1995 год о крупнейших аудиторско-консультационных компаниях (табл. 1.1).

Таблица 1.1

№ п/п	Название	Годовой доход, млрд. долл. США	Количество стран, в которых имеются представительства
1	Артур Андерсен энд Ко.	8,1	118
2	КПМГ (Клиувельд, Пит, Мар- вик, Герделер)	7,5	142
3	Эрнст энд Янг	6,7	141
4	Куперс энд Лайбрэнд Интер- нешнл	6,2	142
5	Делойт энд Туш	6,0	126
6	Прайс Уотерхаус	4,5	122

Таким образом, в "большую шестерку" входили фирмы, годовой доход которых превышал 4 млрд. долларов США и которые имеют представительства более чем в 100 странах мира. На их долю пришлось 30% всех доходов аудиторско-консалтинговых фирм мира.

Надо отметить, что наряду с фирмами "большой шестерки" Минфином России рекомендовано более 20 российских аудиторских фирм для проведения аудита проектов, финансируемых Всемирным банком.

Во всем мире деятельность аудиторов регулируется законодательно. В соответствии с законодательством Европейского союза каждая фирма на своем ежегодном общем собрании акционеров должна назначить аудитора. Аудиторы должны представлять акционерам заключения по всем рассмотренным ими счетам, балансу, отчету о прибылях и убытках и по всем консолидированным счетам. В этом заключении должно содержаться мнение аудитора о

правильности составления перечисленных документов с точки зрения закона, а также должна быть дана точная картина состояния дел компании и указан размер прибыли или убытка по состоянию на конец финансового года. При подготовке заключения аудитор должен провести проверку таким образом, чтобы иметь мнение о правильности ведения компанией бухгалтерского учета, соответствия баланса компании и счета прибылей и убытков бухгалтерским записям.

Наряду с проведением проверок финансовой отчетности аудиторские фирмы оказывают консультационные услуги в области бухгалтерского учета, налогообложения, менеджмента, маркетинга и по другим вопросам. Консультационные услуги аудиторских фирм включают разработку рекомендаций по самому широкому кругу вопросов производственно-хозяйственной деятельности фирм.

В нашей стране, начиная с конца XIX века, было сделано несколько попыток введения системы аудита (в 1889, 1912, 1928 годах). Однако все они, к сожалению, оказались неудачными из-за отсутствия механизма действия этих органов финансового контроля.

В СССР аудиторов не было. При Министерстве финансов СССР и министерствах финансов союзных республик действовали специальные контрольно-ревизионные управления (КРУ). Они проводили ревизии и проверки министерств, ведомств, предприятий, организаций, учреждений.

В условиях формирования в нашей стране рыночной экономики была сделана еще одна попытка становления аудита. Это совпало с созданием совместных предприятий. Иностранные инвесторы требовали аудиторские заключения об их деятельности, так как коренное отличие аудитора от ревизора – это независимость от клиента и беспристрастное суждение.

В 1987 году на основе постановления Совета Министров СССР в нашей стране была создана первая хозрасчетная аудиторская фирма - акционерное общество “Инаудит”.

Дальнейшее активное развитие института независимого аудита в России явилось вполне закономерным и позитивным процессом. Экономическая реформа привела к изменению доминирующей формы собственности, которая все в большей степени переходит в руки частных предпринимателей и негосударственных хозяйствующих субъектов. Соответственно это вызывает сужение сферы государственного финансового контроля и необходимость организации новых, присущих рыночным отношениям способов упорядочения финансовой деятельности негосударственных предприятий и организаций, исторически отработанной формой которых является независимость.

В то же время надо сказать, что проблемы развития аудиторского дела в РФ были обусловлены тем, что существовавшие в течение многих десятилетий советские методы бухгалтерского учета и формы отчетности во многом сложились под влиянием жесткого централизованного планирования, где во главу угла был поставлен контроль за выполнением планов “любой ценой”, и поэтому сильно отличались от тех форм и методов, которые применяются в условиях конкурентной рыночной экономики, когда вся деятельность предприятия нацелена на получение высоких и устойчивых доходов. Ведь неслучайно выражение “совместное предприятие” по-английски звучит как “джойнт вентче” – совместный риск. Однако риск намного снижается, если по бухгалтерской отчетности можно правильно судить о состоянии дел на предприятии и о путях исправления неблагоприятного положения. Для этого же учет и отчетность должны быть понятны всем участникам совместного предприятия.

Со временем аудит в Российской Федерации получил широкое



распространение. Однако хозяйственники, бухгалтеры и аудиторы высказывали сожаление об отсутствии в стране достаточной нормативной базы и, в первую очередь, закона об аудите.

Проект Федерального закона “Об аудиторской деятельности в Российской Федерации”, один из вариантов которого был опубликован в печати еще в 1995 году, неоднократно рассматривался на заседаниях комитетов и комиссий Государственной Думы, однако до настоящего времени в окончательном чтении ею не принят.

### 1.3.2. Понятие аудита

Новый вид финансового контроля, возникший в Российской Федерации с конца 80-х гг., - *аудиторский*. С переходом к рыночной системе управления экономикой и появлением различных коммерческих структур (коммерческие банки, страховые фирмы, корпорации) резко повышаются требования к их финансовой надежности и объективности при оценке финансового состояния.

**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.

Правовую базу аудиторской деятельности составляют Гражданский кодекс Российской Федерации (ГК РФ), федеральные законы: от 21.11.96 № 129-ФЗ (в редакции от 23.07.98 № 123-ФЗ) “О бухгалтерском учете”, от 25.09.98 № 158-ФЗ “О лицензировании отдельных видов деятельности”, от 02.12.90 № 394-ФЗ (в редакции от 26.04.95 № 65-ФЗ, от 27.12.95 № 210-ФЗ, от 27.12.95 № 214-ФЗ) “О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)”, другие законы, регулирующие отношения собственности, деятельность акционерных обществ, кредитных учреждений.

Непосредственной основой регулирования аудиторской деятельности являются Указ Президента РФ от 22.12.93 № 2263 “Об аудиторской деятельности в Российской Федерации”, которым утверждены Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации; Постановления Правительства РФ: от 06.05.94 № 482 (в редакции от 21.07.97 № 907 и от 27.04.99 № 472) “Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности в Российской Федерации”, от 07.12.94 № 1355 (в редакции от 25.04.95 № 408) “Об основных критериях (системе показателей) деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке”, от 27.04.99 № 472 “О лицензировании отдельных видов аудиторской деятельности в Российской Федерации”.

Особенности банковского аудита отражены в Положении об аудиторской деятельности в банковской системе Российской Федерации, утвержденном приказом ЦБ РФ от 10.09.97 № 64, других нормативных актах ЦБ РФ.

**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 (п.5 Временных правил).

**Аудитор** – физическое лицо, отвечающее квалификационным требованиям, установленным законодательством, и аттестованное в установленном порядке на право осуществления аудиторской деятельности. Аудиторы могут заниматься аудиторской деятельностью самостоятельно, т.е.

как физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица (индивидуальные предприниматели), либо в качестве штатного работника аудиторской организации, а также в качестве лица, привлекаемого аудиторской организацией к работе на основании гражданско-правового договора.

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

Физические лица, желающие заниматься аудиторской деятельностью, должны пройти аттестацию.

**Аттестация** – это проверка квалификации физических лиц, изъявивших желание заниматься аудиторской деятельностью, с выдачей кандидатам, успешно сдавшим необходимые квалификационные экзамены, документа – квалификационного аттестата аудитора установленного образца.

Временными правилами определено, что к *аттестации* на право осуществления аудиторской деятельности *допускаются* лица, имеющие экономическое или юридическое (высшее либо среднее специальное) образование, а также стаж работы не менее трех лет из последних пяти в качестве аудитора, специалиста аудиторской организации, бухгалтера, экономиста, ревизора, руководителя предприятия, научного работника или преподавателя по экономическому профилю.

К аттестации *не допускаются* лица, осужденные приговором суда с применением наказания в виде лишения права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью в сфере финансово-хозяйственных отношений, в течение отбывания наказания и в последующий период до погашения (снятия) судимости в установленном законом порядке.

Согласно Постановлению Правительства РФ от 06.05.94 г. № 484 организация проведения аттестации аудиторов возлагалась:

на Минфин РФ – по аудиту бирж, внебюджетных фондов, инвестиционных институтов и по общему аудиту;

на Росстрахнадзор – по аудиту страховых организаций и обществ взаимного страхования (аудиту страховщиков);

на Центральный банк РФ – по аудиту банков и кредитных учреждений, а также их союзов и ассоциаций.

При этом следует учесть, что в соответствии с Указами Президента РФ от 14.08.96 № 1176 и от 14.08.96 № 1177, Постановлением Правительства РФ от 05.01.97 № 2 Минфин РФ является правопреемником упраздненного Росстрахнадзора.

Аттестация проводится на базе учебно-методических центров по обучению и переподготовке аудиторов, определяемых Комиссией по аудиторской деятельности. Для проведения аттестации Минфин РФ и Центральный банк России создали центральные аттестационно-лицензионные аудиторские комиссии (ЦАЛАК).

ЦАЛАКи утверждают по согласованию с Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ единые программы, по которым проводятся квалификационные экзамены, заключают договоры с учебно-методическими центрами о проведении на их базе квалификационных экзаменов и перечисляют им необходимые средства на их проведение.

Ими утверждаются также порядок проведения квалификационных экзаменов, содержание экзаменационных билетов, а также составы экзаменационных комиссий. Они организуют регулярные проверки правильности проведения экзаменов и использования выделяемых для этого средств. ЦАЛАКи извещают претендентов о порядке и сроках проведения

экзаменов, рассматривают и утверждают их результаты, принимают на их основании решения о выдаче (отказе в выдаче) квалификационного аттестата аудитора. В случае возникновения сомнений в объективности выставленной экзаменационной оценки ЦАЛАКи вправе назначить претенденту переэкзаменовку. Эти комиссии выдают квалификационные аттестаты и ведут соответствующие реестры выданных квалификационных аттестатов аудиторам (п.9 Порядка аттестации).

Центральными аттестационно-лицензионными аудиторскими комиссиями Минфина РФ и Центробанка РФ, по согласованию с Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ, утверждены порядок и программы проведения квалификационных экзаменов на право осуществления аудиторской деятельности (соответственно от 09.09.96 и от 27.09.94). В этих программах предусмотрены разделы: бухгалтерский учет и отчетность, аудит, налогообложение юридических и физических лиц, финансы предприятий, правовое регулирование хозяйственной деятельности, а также разделы, касающиеся страховой деятельности, банковского дела, рынка ценных бумаг и т.д. По окончании курса обучения и при успешной сдаче соответствующих экзаменов выдаются **сертификаты** установленной формы.

Лица, успешно прошедшие аттестацию, получают **квалификационный аттестат аудитора**.

За проведение аттестации взимается плата, размер которой устанавливается Правительством РФ. В случае отказа претендента от прохождения аттестации (неявки на экзамен), а также неудовлетворительных итогов аттестации плата за ее проведение не возвращается. Решение ЦАЛАК об отказе в выдаче квалификационного аттестата может быть обжаловано претендентом в месячный срок со дня получения уведомления о принятии такого решения в суд.

*Квалификационный аттестат аудитора* выдается центральными аттестационно-лицензионными аудиторскими комиссиями (ЦАЛАК) соответственно Минфина РФ и Центробанка РФ сроком на 3 года. По истечении срока аттестаты продлеваются ЦАЛАКАми по предоставлению аудиторами копии документа, подтверждающего повышение квалификации в учебно-методических центрах, перечень которых утверждается Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ.

Если в течение двух лет с момента получения квалификационного аттестата лицо, прошедшее аттестацию, не приступило к работе в качестве аудитора, аттестат утрачивает силу (п.16 Порядка проведения аттестации).

Аудиторы, прошедшие аттестацию и желающие работать самостоятельно, а также аудиторские фирмы начинают свою деятельность только после государственной регистрации и получения лицензии на осуществление аудиторской деятельности и включения в государственный реестр аудиторов и аудиторских фирм (п.8).

**Лицензирование** – процедура выдачи специального разрешения (лицензии), дающего право осуществлять аудиторскую деятельность аттестованным аудиторам, а также организациям, отвечающим требованиям законодательства, зарегистрированным в установленном законом порядке в качестве субъектов предпринимательской деятельности.

Лицензирование аудиторской деятельности осуществляют соответственно Министерство финансов РФ и Центральный банк России.

**Лицензии** Министерства финансов РФ выдаются отдельно на осуществление следующих видов аудиторской деятельности:

а) аудит страховых организаций и обществ взаимного страхования (аудит страховщиков);

б) аудит бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов;

в) общий аудит (аудит иных юридических лиц и индивидуальных предпринимателей).

Поэтому, если аудитор (аудиторская фирма) имеет лицензию и квалификационный аттестат только на осуществление общего аудита, то он не имеет права проводить аудиторские проверки страховых организаций, бирж, внебюджетных фондов, инвестиционных институтов.

Лицензии на осуществление банковского аудита (кредитных организаций) выдаются Центральным банком России.

Постановлением Правительства РФ от 6 мая 1994 г. № 482 "Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности в РФ" (в редакции постановления Правительства РФ от 21 июля 1997 г. № 907) утверждены Порядок проведения аттестации на право осуществления аудиторской деятельности и Порядок выдачи лицензии на осуществление аудиторской деятельности.

Вступившим в силу с 03.10.98 Федеральным законом РФ от 25.09.98 №158-ФЗ "О лицензировании отдельных видов деятельности" подтверждено, что аудиторская деятельность подлежит лицензированию, при этом срок действия лицензии не должен быть менее 3 лет. За рассмотрение заявления о выдаче лицензии установлена плата в размере 3-кратного размера минимальной оплаты труда, а максимальный размер лицензионного сбора за выдачу лицензии не должен превышать 10-кратный размер минимальной оплаты труда.

В соответствии с Федеральным законом от 25 сентября 1998 г. № 158-ФЗ "О лицензировании отдельных видов деятельности" Правительством Российской Федерации принято постановление от 27 апреля 1999 г. № 472 "О лицензировании отдельных видов аудиторской деятельности в Российской Федерации", которым признаны утратившими силу ряд пунктов постановления Правительства Российской Федерации от 6 мая 1994 г. № 482 "Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности в Российской Федерации", а также Порядок выдачи лицензии на осуществление аудиторской деятельности (кроме норм, касающихся порядка выдачи лицензий на осуществление банковского аудита), утвержденный указанным постановлением.

Обращается внимание на ряд новшеств, касающихся порядка лицензирования аудиторской деятельности (кроме банковского аудита, вопросы лицензирования которого в настоящем постановлении не затрагиваются).

Лицензирующим органом по лицензированию аудиторской деятельности определено Министерство финансов Российской Федерации. Решение о выдаче либо об отказе в выдаче лицензии оформляется приказом министра финансов Российской Федерации, в то время как ранее данное решение принималось центральной аттестационно-лицензионной аудиторской комиссией (ЦАЛАК) Минфина России. Уменьшен максимальный срок, на который может быть выдана лицензия, с пяти до трех лет.

Документы для получения лицензии представляются соискателем в лицензирующий орган в одном экземпляре, а не в двух, как предусматривалось ранее. Для индивидуального предпринимателя дополнительно к сведениям и документам, представлявшимся ранее, необходимо указывать в заявлении на получение лицензии данные документа, удостоверяющего личность гражданина, а также представить справку о постановке на учет в налоговом органе по месту жительства с указанием идентификационного номера налогоплательщика. Для аудиторской организации дополнительно к сведениям и документам, представлявшимся ранее, необходимо также представить справку о постановке на учет в налоговом органе с указанием идентификационного номера налогоплательщика и нотариально заверенные копии квалификационных

аттестатов работающих в аудиторской организации аттестованных аудиторов. Установлен конкретный перечень иных документов (кроме справки банка), подтверждающих оплату уставного капитала аудиторской организации, размер которого должен составлять не менее 100-кратного минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом (на дату государственной регистрации аудиторской организации).

Следует отметить, что в уставном капитале (уставном фонде) аудиторской организации доля, принадлежащая аттестованным аудиторам и (или) получившим лицензии аудиторским организациям, должна составлять не менее 51%. Выполнение данного лицензионного требования обязательно для всех аудиторских организаций вне зависимости от даты их государственной регистрации. Обращается внимание также на то, что в штате аудиторской организации должно состоять не менее двух аттестованных аудиторов в области аудиторской деятельности, указанной в заявлении соискателя на получение лицензии. В выдаче лицензии соискателю может быть отказано и при несоблюдении ряда других лицензионных требований и условий, предусмотренных Положением о лицензировании отдельных видов аудиторской деятельности в Российской Федерации.

Существенно снижен размер лицензионного сбора – до 10-кратного минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом (на дату принятия решения о выдаче лицензии); введена плата за рассмотрение лицензирующим органом заявления в 3-кратном минимальном размере оплаты труда, установленном федеральным законом (на дату подачи заявления). Указанные суммы оплаты и лицензионного сбора зачисляются в федеральный бюджет. При этом лицензионный сбор уплачивается лишь в случае принятия лицензирующим органом положительного решения о выдаче лицензии, а в случае отказа лицензирующего органа в выдаче лицензии уплата лицензионного сбора соискателем лицензии не производится.

Лицензирующий орган принимает решение о выдаче или об отказе в выдаче лицензии в течение 30 дней со дня получения заявления со всеми необходимыми документами.

Таким образом, существовавшие ранее непомерно высокие сборы за выдачу лицензии на осуществление аудиторской деятельности из расчета на один год (с аудиторов – 30 МРОТ, с аудиторских фирм – 150 МРОТ) отменены.

Если ранее действие лицензии на осуществление аудиторской деятельности начиналось с момента ее фактической выдачи, то в соответствии с новым порядком лицензирования действие лицензии начинается с даты принятия решения о ее выдаче (с даты приказа Минфина России), а бланк лицензии является документом, подтверждающим ее наличие.

Банком России в соответствии с вышеуказанным Федеральным законом также вносятся соответствующие изменения в Положение об аудиторской деятельности в банковской системе РФ от 10.09.97 № 64 (см. Финансовая газета. 1999. № 14).

По состоянию на 01.10.98 были приняты решения ЦАЛАКом Минфина РФ о выдаче более 14,5 тысяч лицензий на осуществление аудиторской деятельности. За этот же период решениями ЦАЛАКа Минфина РФ было утверждено к выдаче 23,5 тысячи квалификационных аттестатов аудитора.

В настоящее время более чем в 20 городах России действуют 43 учебно-методических центра по обучению и аттестации аудиторов, созданные при крупнейших государственных университетах и высших экономических учебных заведениях (см. Финансовая газета. 1998. № 42).

В соответствии с Временными правилами *осуществление юридическим или физическим лицом аудиторской деятельности без лицензии* влечет за

собой взыскание с указанных лиц на основании судебных решений по искам, предъявляемым прокурором, органами федерального казначейства, органами государственной налоговой службы и органами налоговой полиции:

- полученных в результате незаконной деятельности доходов в пользу заказчиков в размерах понесенных ими расходов;
- штрафа в пределах от 500- до 1000-кратного размера минимальной оплаты труда – в доход федерального бюджета РФ.

Кроме того, орган, уполномоченный выдавать лицензии на осуществление аудиторской деятельности, вправе обратиться в арбитражный суд с иском о ликвидации данного юридического лица.

Лицензии на осуществление аудиторской деятельности могут быть *аннулированы* выдавшими их органами в случаях:

а) обнаружения после выдачи лицензии факта представления для ее получения аудитором (учредителями 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 РФ;

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 некачественного проведения аудиторских проверок или оказания аудиторских услуг.

Аудиторы и аудиторские фирмы, помимо проведения проверки, 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, 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.

Аудиторы и аудиторские фирмы не вправе передавать полученные ими в процессе аудита сведения третьим лицам для использования этих сведений в целях предпринимательской деятельности (п.9 Временных правил).

*Аудиторская проверка не может производиться:*

а) аудиторами, являющимися учредителями, собственниками, акционерами, руководителями и иными должностными лицами проверяемого экономического субъекта, либо состоящими с указанными лицами в близком родстве или свойстве (родители, супруги, братья, сестры, сыновья, дочери, а также братья, сестры, родители и дети супругов). Перечень этих лиц в подп. "а" п.11 Временных правил четко определен и не может подвергаться ограничительному или расширительному толкованию. В то же время под руководителями проверяемых экономических субъектов следует понимать не только исполнительные органы (коллегиальные и единоличные)



хозяйственных обществ и производственных кооперативов, но и высшие органы управления, советы директоров (наблюдательные советы);

б) аудиторскими фирмами: в отношении экономических субъектов, являющихся их учредителями, собственниками, акционерами, кредиторами, страховщиками, а также в отношении которых эти аудиторские фирмы являются учредителями, собственниками, акционерами;

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

### 1.3.3. Обязательный и инициативный аудит

Аудиторская проверка может быть обязательной и инициативной. **Аудиторская проверка обязательная** – это проверка, проводимая аудиторской фирмой (аудитором) по документам финансовой отчетности в случаях, прямо установленных законодательством.

**Аудиторская проверка инициативная** – это проверка, проводимая аудиторской фирмой (аудитором) по решению экономического субъекта, в том числе и по инициативе одного из собственников (учредителей, акционеров).

Согласно постановлению 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” (в редакции постановления Правительства РФ от 25 апреля 1995 г. № 408), бухгалтерская (финансовая) отчетность экономических субъектов подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке по следующим критериям:

1. *Организационно-правовая форма* экономического субъекта:
  - открытые акционерные общества, независимо от их участников (акционеров) и размера уставного капитала.
2. *Вид деятельности* экономического субъекта:
  - банки и другие кредитные учреждения;
  - страховые организации;
  - товарные и фондовые биржи;
  - инвестиционные институты;
  - внебюджетные, благотворительные и другие неинвестиционные фонды.
3. *Источники формирования уставного капитала* экономического субъекта: если в их уставном капитале имеется доля, принадлежащая иностранным инвесторам.
4. *Финансовые показатели* деятельности экономического субъекта:
  - объем выручки от реализации продукции (работ, услуг) за год превышает в 500 тысяч раз минимальный размер оплаты труда;
  - сумма активов баланса превышает на конец отчетного года в 200 тысяч раз минимальный размер оплаты труда.

Федеральным законом от 09.01.97 № 6-ФЗ “О повышении минимального размера оплаты труда” с 01.01.97 минимальный размер оплаты труда определен в 83 руб. 49 коп. (в деноминированных рублях).

Таким образом, объем выручки от реализации за 1997 и 1998 отчетные годы для проведения обязательного аудита должен превышать 41745 тыс.руб., а сумма активов баланса должна превышать 16698 тыс.руб. (в деноминированных рублях).

Обязательная аудиторская проверка может проводиться также и по поручению государственных органов дознания и следствия при наличии санкции прокурора. Прокурор, суд и арбитражный суд вправе в соответствии с процессуальным законодательством РФ дать аудитору или аудиторской

фирме поручение о проведении проверки.

В соответствии со ст. 16 Федерального закона от 21.11.96 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» открытые акционерные общества, банки и другие кредитные организации, страховые организации, биржи, инвестиционные и иные фонды, создающиеся за счет частных, общественных и государственных средств (взносов), обязаны публиковать годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 1 июня года, следующего за отчетным.

Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Государственный фонд занятости населения РФ и их представительства и филиалы на территории субъектов РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и его территориальные фонды, а также в случаях, установленных федеральными законами, иные организации обязаны публиковать квартальную бухгалтерскую отчетность.

В соответствии с п. 5 ст. 103 Гражданского кодекса РФ акционерное общество, обязанное публиковать для всеобщего сведения годовую бухгалтерскую отчетность, должно для ее проверки и подтверждения ее правильности ежегодно привлекать профессионального аудитора, не связанного имущественными интересами с обществом или его участниками.

При этом аудиторская проверка деятельности акционерного общества, в том числе и не обязанного публиковать для всеобщего сведения свою финансовую отчетность, в соответствии с той же статьей должна быть произведена во всякое время по требованию акционеров, совокупная доля которых в уставном капитале составляет 10 и более процентов.

В соответствии со ст. 77 Федерального закона от 26.12.95 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» для определения рыночной стоимости имущества может быть привлечен независимый оценщик (аудитор). Привлечение независимого оценщика (аудитора) является обязательным также и в случае выкупа обществом у акционеров принадлежащих им акций (в соответствии с п. 76 указанного закона).

Законом РФ от 30.11.95 «О финансово-промышленных группах» предусмотрено, что не позднее 90 дней после окончания финансового года центральная компания финансово-промышленной группы (ФПГ) представляет всем участникам и полномочному государственному органу отчет о своей деятельности по форме, устанавливаемой Правительством РФ, а также публикует указанный отчет. В соответствии со ст. 16 указанного Закона отчет составляется по результатам проверки деятельности ФПГ независимым аудитором.

В Федеральном законе от 21.11.96 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» закреплено положение, согласно которому бухгалтерская отчетность организаций (за исключением отчетности бюджетных организаций) состоит в том числе и из аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту (статья 13).

*Уклонение экономического субъекта от проведения обязательной аудиторской проверки* влечет за собой взыскание на основании решения суда или арбитражного суда по искам, предъявляемым прокурором, органами федерального казначейства, органами Министерства РФ по налогам и сборам и органами налоговой полиции: штрафа с экономического субъекта в сумме от 100- до 500-кратного размера установленной законом минимальной оплаты труда; штрафа с руководителей экономического субъекта в сумме от 50- до 100-кратного размера минимальной оплаты труда (п. 7 Временных правил).

Согласно Положению о составе затрат, утвержденному постановлением Правительства РФ от 05.08.92 № 552 (с последующими изменениями и дополнениями), в себестоимость продукции (работ, услуг) включается оплата



консультационных, информационных и аудиторских услуг (подпункт “и” пункта 2). При этом затраты, связанные с аудиторской проверкой финансово-хозяйственной деятельности организации, производимой по инициативе одного из учредителей (участников) этой организации, не включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) и относятся за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации.

Аудиторам, проводящим аудиторские проверки, следует также помнить о том, что Положением об аттестации профессиональных бухгалтеров, одобренным Межведомственной комиссией по реформированию бухгалтерского учета и финансовой отчетности 30.09.98, предусмотрено в организациях, подлежащих обязательному аудиту, назначение специалиста на должность главного бухгалтера производить только при наличии квалификационного аттестата профессионального бухгалтера.

Рассмотрим и такой вопрос: нужны ли долговременные связи аудиторских фирм с постоянными заказчиками. Здесь, как и в каждой проблеме, имеются и преимущества и вероятные недостатки.

*Преимущества:*

- аудитор лучше узнает “болезни” заказчика, так как проверяет его ежегодно. Растет взаимное доверие заказчика и аудитора;
- проверки проводятся регулярно;
- заказчик своевременно улучшает бухгалтерский учет и финансовую политику;
- возрастает конфиденциальность, то есть круг посторонних лиц гораздо уже;
- соблюдается преемственность и единый подход к проблемам;
- длительное сотрудничество может привести к снижению расценок (хотя и необязательно);
- перманентное аудиторское сопровождение минимизирует налоги;
- повышается достоверность бухгалтерской отчетности;
- растет аналитичность аудиторских оценок, корректируется финансовая политика;
- аудитору не надо знакомиться с делами.

*Недостатки:*

- вероятность “притупления” бдительности аудитора, он может что-то пропустить. “Домашний аудитор” может затягивать сроки проверок: “своего” клиента всегда успеем проверить, а другие заказчики ставят более жесткие условия;
- “свой” аудитор может поставить вопрос об увеличении расценок.

При долговременном сотрудничестве аудитор может представлять интересы заказчика в налоговой инспекции. Заказчик вправе надеяться, что аудитор вместе с главным бухгалтером пойдет в налоговую инспекцию.

Итак, долговременное сотрудничество более целесообразно.

#### **1.3.4. Отличие внешнего аудита от ревизии и внутреннего аудита**

Аудит существенно отличается от ревизии по целому ряду признаков.

Если целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой отчетности, оказание услуг, помощи, сотрудничество с клиентом, то цель ревизии – это выявление недостатков, предложения об их устранении и наказание виновных.

*По характеру деятельности:* аудит – предпринимательская деятельность; ревизия – исполнительная деятельность, выполнение распоряжений вышестоящей организации (при ведомственном контроле) или государства (при государственном финансовом контроле).

*По управленческим связям:* аудит – горизонтальные связи, добровольность, равноправие во взаимоотношениях с клиентом, отчет перед ним; ревизия – вертикальные связи, принуждение, назначение, отчет перед вышестоящим звеном об исполнении.

*По практическим задачам:* аудит – улучшение финансового положения клиента, привлечение инвесторов, кредиторов, помощь и консультирование клиента; ревизия: сохранность активов, пресечение и профилактика злоупотреблений.

*По результатам:* аудит – аудиторское заключение и рекомендации для клиентов, конфиденциальность информации; ревизия – акт ревизии, организационные выводы, взыскания, указания, передача информации вышестоящим органам, обязательность разглашения информации, в том числе через средства массовой информации.

*По статусу:* аудитор – независимый эксперт, ревизор – работник контрольно-ревизионного аппарата фирмы или органа управления.

Таким образом, основное отличие внешнего аудита от внутреннего заключается в том, что он осуществляется независимой аудиторской фирмой (аудитором) на основании договора с экономическим субъектом или государственным органом.

В то же время надо помнить, что два вида финансового контроля – государственный финансовый контроль и аудит – во многом представляют собой две стороны одной медали. И хотя между ними есть ряд концептуальных отличий, перед ними стоит практически общая задача: своей успешной деятельностью в различных секторах экономики укреплять благосостояние нашей страны.

Существуют и *различия между внешним (независимым) и внутренним (внутрихозяйственным) аудитом.*

Если ориентация внутреннего аудита направлена на отношения по функциональному и линейному управлению в данной хозяйственной системе, то внешний аудит направлен на важнейшие позиции отчетности и источники доходов, с применением необходимых группировок по видам ресурсов и однотипным операциям.

Объектами проверки внутреннего аудита являются: хозяйственные операции, использование ресурсов, состояние учета, отчетности и хозяйственного контроля проверяются на соответствие установленной учетной политике и общеметодическим положениям. Внешним аудитом проверяются: состояние учета и отчетности, эффективность использования ресурсов и уровень внутрихозяйственного контроля с целью определения масштаба внешнего аудита и уровня первоначального доверия к данным учета и отчетности клиента.

Если независимость внутреннего аудита от ревизуемых объектов носит лишь организационную форму, построенную на вертикали, а в целом он должен удовлетворять потребности руководства данной хозяйственной системы, так как от него получает заработную плату, то независимость внешнего аудита от клиента – полная: не только организационно, но и в материальном отношении, так как построена на договорных отношениях.

Необходимо отметить и различие в периодичности осуществления контроля: если основным принципом проведения внутреннего аудита является непрерывность, то внешний аудит в основном проводится с годовым интервалом, хотя иногда договором предусматривается проведение аудиторских проверок поквартально.

## **2. СУБЪЕКТЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ. ОРГАНИЗАЦИОННО-ПРАВОВЫЕ ФОРМЫ АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

Аудиторские фирмы могут иметь любую организационно-правовую форму, за исключением формы открытого акционерного общества. Практически аудиторские фирмы в РФ действуют в форме закрытого акционерного общества или общества с ограниченной ответственностью.

Для государственной регистрации аудиторской фирмы необходимо представлять следующие документы:

- заявление о регистрации, подписанное учредителями;
- утвержденный учредителями устав;
- решение о создании (протокол собрания учредителей или договор учредителей);
- документы, подтверждающие оплату не менее 50 процентов уставного капитала.

Остановимся более подробно на наиболее распространенных формах существующих аудиторских фирм.

### **2.1. Аудиторская фирма в форме закрытого акционерного общества**

**Акционерным обществом** признается хозяйственное общество, уставный капитал которого разделен на определенное число акций. Участники акционерного общества (акционеры) не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с предпринимательской деятельностью общества в пределах стоимости принадлежащих им акций. По этим признакам, содержащимся в п.1 ст. 96 ГК РФ, акционерные общества во многом напоминают общества с ограниченной ответственностью, хотя между ними есть существенные различия.

Акционерное общество – это объединение капиталов, уставный капитал которого, как указано выше, разделен на определенное количество одинаковых долей. Каждая из этих долей выражена ценной бумагой – акцией. Наличие таких ценных бумаг – принципиальная особенность именно этой формы предпринимательской деятельности, т.к. только акционерным обществам разрешено выпускать акции (п. 7 ст. 66 ГК РФ). Оформление прав акционера ценными бумагами выражается в том, что осуществление прав на общем собрании и передача прав другим лицам возможны только с помощью акций или путем их передачи.

При выходе из акционерного общества его участник не может потребовать от самого общества каких-либо выплат или выдачи имущества, причитающихся на его долю. Ведь осуществить этот выход можно лишь одним путем – продав или иным способом передав акции другому лицу. Акционерное общество гарантировано от уменьшения своего имущества при выходе из него участников.

Применение норм акционерного законодательства к аудиторским фирмам имеет свою специфику. *Временные правила запрещают создание аудиторских фирм в форме открытого акционерного общества.*

Надо отметить, что согласно п. 1 ст. 97 ГК РФ открытым акционерным обществом признается общество, участники которого могут отчуждать принадлежащие им акции без согласия других акционеров. Оно вправе проводить открытую подписку на выпускаемые им акции и их свободную продажу на условиях, устанавливаемых законом или иными правовыми актами. Акционеры открытого акционерного общества свободно, без разрешения других акционеров, отчуждают свои акции. Это делает состав участников такого

общества переменным. В таких условиях аттестованным аудиторам и коллективным аудиторам (фирмам) невозможно проводить решения, отвечающие повышению эффективности осуществления своих профессиональных функций.

В то же время надо помнить, что п. 2 Постановления Правительства РФ от 06.05.94 № 482 "Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности в РФ" предусмотрено, что в целях обеспечения дополнительных гарантий независимости аудиторских фирм при осуществлении ими аудиторской деятельности аудиторские фирмы осуществляют свою деятельность при условии, если в их уставном капитале доля, принадлежащая аттестованным аудиторам и (или) получившим лицензии аудиторским фирмам, составляет не менее 51 процента.

*В закрытом акционерном обществе* акции распределяются только среди учредителей или иного, заранее определенного круга лиц, т.е. такое акционерное общество имеет постоянный состав. Число акционеров не может превышать 50. Это требование Закона об акционерном обществе не распространяется на те акционерные общества, которые были созданы до 1 января 1996 г. Закрытое акционерное общество не может проводить открытую подписку на выпускаемые им акции, либо иным образом предлагать их для приобретения неограниченному кругу лиц. Акционеры такого общества имеют преимущественное право приобретения акций, продаваемых другими акционерами этого общества.

Единственным учредительным документом акционерного общества является устав, утверждаемый его учредителями. Однако аудиторы и аудиторские фирмы, решившие создать аудиторскую фирму в форме закрытого акционерного общества, кроме того, заключают в письменной форме между собой договор, определяющий порядок осуществления ими совместной деятельности по созданию фирмы, размер уставного капитала, категории выпускаемых акций и порядок их размещения, а также иные условия, предусмотренные Законом "Об акционерных обществах". Учредители акционерного общества несут солидарную ответственность по обязательствам учредителей, связанным с ее созданием, только в случае последующего одобрения их действий общим собранием акционеров.

Аудиторская фирма в форме закрытого акционерного общества может быть создана и состоять из одного лица в случае приобретения одним аудитором (индивидуальным или коллективным) всех акций другой аудиторской фирмы, за исключением случая, когда в качестве его покупателя выступает аудиторская фирма в форме общества с ограниченной ответственностью или в форме акционерного общества, состоящего из одного лица.

*Уставный капитал аудиторской фирмы* составляется из номинальной стоимости акций фирмы, приобретенных акционерами. Он определяет минимальный размер имущества фирмы, гарантирующего интересы его кредиторов. В настоящее время в соответствии с Федеральным законом РФ от 26.12.95 № 208-ФЗ "Об акционерных обществах" этот минимум составляет сумму, равную 100-кратному размеру минимальной оплаты труда в месяц, установленному на дату представления устава фирмы для регистрации. Ни один акционер, включая учредителей, не может быть освобожден от обязанности по реальной оплате приобретаемых акций. Это требование Закона должно исключить возможность продажи ничем не обеспеченных акций и формирования уставного капитала аудиторской фирмы без участия ее учредителей.

Уставом аудиторской фирмы могут быть предоставлены ограничения числа, суммарной номинальной стоимости акций или максимального числа голосов, принадлежащих одному акционеру.

В то же время по решению общего собрания акционеров может быть увеличен уставный капитал путем увеличения номинальной стоимости акций или выпуска дополнительных акций. Увеличение уставного капитала допускается после его полной оплаты и не может быть направлено на покрытие понесенных фирмой убытков. Уставом может быть установлено преимущественное право акционеров на покупку дополнительно выпущенных акций.

Уменьшение уставного капитала осуществляется по решению общего собрания путем уменьшения номинальной стоимости акций либо покупки части акций в целях сокращения их общего количества. Оно допускается после уведомления всех кредиторов аудиторской фирмы, которые вправе потребовать досрочного прекращения или исполнения соответствующих обязательств фирмы и возмещения ей убытков. Уменьшение уставного капитала путем покупки и погашения части акций допускается, если такая возможность предусмотрена в уставе фирмы (ст. 101 ГК РФ).

Следует также отметить, что *аудиторская фирма в форме закрытого акционерного общества* в большинстве случаев будет субъектом малого предпринимательства, т.к. средняя численность работников не должна превышать 50 человек (п. 1 ст. 3 Закона “О государственной поддержке малого предпринимательства”). Однако здесь не следует смешивать число акционеров и работников аудиторских фирм. К последним относятся не только лица, работающие по трудовому договору, но и работающие по договорам гражданско-правового характера и по совместительству. В то же время акционеры могут и не быть работниками этой фирмы.

Важным *органом управления аудиторской фирмы* является общее собрание акционеров, проводимое, как правило, ежегодно. В его компетенции находятся:

- изменение устава и уставного капитала;
- избрание членов совета директоров (наблюдательного совета) и ревизионной комиссии (ревизора) и досрочное прекращение их полномочий;
- образование исполнительных органов и досрочное прекращение их полномочий;
- утверждение годовых отчетов, бухгалтерских балансов, отчетов о прибылях и убытках и распределение прибылей и убытков;
- принятие решения о реорганизации или ликвидации фирмы.

Вопросы, отнесенные законом к исключительной компетенции общего собрания акционеров, не могут быть переданы им на решение исполнительных органов фирмы. Поскольку аудиторская фирма в форме закрытого акционерного общества утверждается с числом акционеров не более 50-ти, то совет директоров (наблюдательный совет) в ней не создается.

Исполнительный орган фирмы может быть единоличным (президент, генеральный директор, директор) и реже – коллегиальным (правление, дирекция). Он осуществляет текущее руководство деятельностью фирмы и подотчетен общему собранию акционеров.

## **2.2. Аудиторская фирма в форме общества с ограниченной ответственностью**

**Обществом с ограниченной ответственностью** признается учрежденное одним или несколькими лицами хозяйственное общество, уставный капитал которого разделен на доли определенных учредительными документами размеров. Участники общества с ограниченной ответственностью не отвечают по его обязательствам и несут лишь риск убытков, связанных с предпринимательской деятельностью общества, в пределах стоимости

внесенных ими вкладов (ст. 87 ГК РФ). В соответствии с п. 2 ст. 48 ГК РФ общество с ограниченной ответственностью относится к тем юридическим лицам, в отношении которых их участники имеют обязательственные права. Имущество, созданное за счет вкладов учредителей (участников), а также произведенное и приобретенное хозяйственным обществом в процессе его деятельности, принадлежит ему на правах собственности. В соответствии с нормами Гражданского кодекса РФ устанавливается право частной собственности всего общества с ограниченной ответственностью вместо ранее действовавшего права общей долевой собственности участников товарищества с ограниченной ответственностью.

Правовое положение общества с ограниченной ответственностью, права и обязанности его участников в настоящее время регулируются двумя законодательными актами: Гражданским кодексом РФ (ст.ст. 87-94) и Федеральным законом РФ от 08.02.98 № 14-ФЗ (в редакции от 31.12.98 № 193-ФЗ) «Об обществах с ограниченной ответственностью».

Аудиторская фирма в форме общества с ограниченной ответственностью может быть создана одним лицом (физическим или юридическим), которое становится его единственным участником. Им может быть аттестованный индивидуальный аудитор или другая аудиторская фирма. Таким же образом может быть преобразована и ныне действующая аудиторская фирма в форме индивидуального (семейного) частного предприятия в общество с ограниченной ответственностью.

Законодательством установлен предел числа участников (не более 50), превышение которого повлечет преобразование общества с ограниченной ответственностью в закрытое акционерное общество в течение года. По истечении этого срока такая аудиторская фирма подлежит ликвидации в судебном порядке, если число ее членов не уменьшилось до установленного законом предела.

Учредительными документами аудиторской фирмы являются учредительный договор (если число участников составляет 2 и более) и утвержденный ими устав.

В учредительных документах должны содержаться следующие сведения:

- фирменное наименование, место нахождения;
- о размере уставного капитала;
- о размере долей каждого участника;
- о размере, составе, сроках и порядке внесения ими вкладов, об ответственности участников за нарушение обязанностей по внесению вкладов;
- о составе и компетенции органов управления обществом и порядке принятия ими решений, в том числе о вопросах, решения по которым принимаются единогласно или квалифицированным большинством голосов, а также иные данные, предусмотренные законодательством.

**Уставный капитал** составляется из стоимости вкладов участников. Он определяет минимальный размер имущества фирмы, гарантирующий интересы ее кредиторов. Размер уставного капитала общества не может быть менее 100-кратного размера установленной минимальной оплаты труда в месяц. Уставный капитал является лишь приблизительным ориентиром, характеризующим финансовое положение фирмы.

Для того чтобы охранять имущественные интересы кредиторов хозяйственного общества, п. 4 ст. 90 ГК РФ устанавливает следующие условия. Если по окончании второго или каждого последующего финансового года стоимость чистых активов окажется меньше уставного капитала, аудиторская фирма обязана объявить об уменьшении его в установленном порядке. Уменьшение уставного капитала фирмы допускается после уведомления всех ее кредиторов, которые вправе потребовать досрочного прекращения или



исполнения договоров аудиторской фирмы и возмещения им убытков. Если стоимость чистых активов фирмы становится меньше определенного законом минимального размера уставного капитала, она подлежит ликвидации.

Уставный капитал должен быть оплачен на момент регистрации аудиторской фирмы ее участниками не менее чем наполовину. Оставшаяся неоплаченная часть подлежит оплате участниками фирмы в течение первого года деятельности. При нарушении этих условий фирма должна либо объявить об уменьшении своего уставного капитала и зарегистрировать его в установленном порядке, либо прекратить свою деятельность путем ликвидации. Увеличение уставного капитала допускается только после внесения всеми участниками общества вкладов в полном объеме (ст. 90 ГК РФ).

Участник аудиторской фирмы в форме общества с ограниченной ответственностью вправе продать или иным образом уступить свою долю в уставном капитале или часть ее одному или нескольким участникам данной фирмы. Причем в учредительных документах следует предусмотреть разрешение ситуации, вытекающей из вышеуказанного постановления Правительства РФ от 06.05.94 № 482. *Отчуждение долей внутри аудиторской фирмы* в любом случае не может приводить к тому, чтобы доля, принадлежащая аттестованным аудиторам и получившим лицензию аудиторским фирмам, снизилась ниже 51 процента уставного капитала. Поскольку допускается отчуждение участником общества своей доли третьим лицам, если это не запрещено его уставом, то следует предусмотреть в уставе фирмы запрещение отчуждать долю ее участникам (по крайней мере, аудиторам). Если участники аудиторской фирмы не воспользуются преимущественным правом покупки в течение месяца со дня извещения либо в иной срок, предусмотренный уставом, доля участника может быть отчуждена третьему лицу. Если в соответствии с уставом фирмы отчуждение доли участника третьим лицам невозможно, а другие участники от ее покупки отказываются, фирма обязана выплатить действительную стоимость доли участнику, либо выдать ему в натуре имущество, соответствующее такой стоимости (п. 3 ст. 93 ГК РФ).

В случае приобретения доли участника самой аудиторской фирмой она обязана реализовать ее другим участникам или третьим лицам в сроки и в порядке, предусмотренном законодательством, либо уменьшить свой уставный капитал. Доли в уставном капитале аудиторской фирмы переходят к наследникам индивидуальных аудиторов и к правопреемникам юридических лиц. Отказ в согласии на переход доли к правопреемникам влечет обязанность выплатить им действительную стоимость доли или выдать в натуре имущество на такую стоимость.

Участник аудиторской фирмы вправе выйти из нее в любое время независимо от согласия других участников. При этом ему должна быть выплачена стоимость части имущества, соответствующая его доле в уставном капитале фирмы.

*Высшим органом общества* является общее собрание его участников, к исключительной компетенции которого относятся:

- изменения и дополнения устава фирмы;
- изменения размера уставного капитала;
- образование исполнительных органов фирмы и досрочное прекращение их полномочий;
- утверждение годовых отчетов и бухгалтерских балансов фирмы, распределение ее прибылей и убытков;
- решение о реорганизации или ликвидации фирмы;
- избрание ревизионной комиссии (ревизора) фирмы.

Остальные вопросы входят в компетенцию исполнительного органа

фирмы, который, как правило, является единоличным (генеральный директор, директор), но может быть и коллегиальным (правление).

Хотя п. 1 ст. 91 ГК РФ допускается избрание директора и не из числа участников, на практике этого не бывает, т.к. на эту должность избирается, как правило, аттестованный аудитор.

**Ревизионная комиссия** (в небольших фирмах – **ревизор**) выполняет функции внутреннего контроля за деятельностью исполнительного органа.

Аудиторская фирма в форме общества с ограниченной ответственностью может быть преобразована в закрытое акционерное общество или, что очень редко, в производственный кооператив. Последняя форма удобна для аудиторских организаций тем, что согласно ст. 108 ГК РФ здесь установлен лишь низкий предел численности – не менее пяти членов кооператива. Аудиторская фирма в форме производственного кооператива предпочтительнее и для клиентов, т.к. члены кооператива несут дополнительную ответственность своим имуществом.

### **3. ДОГОВОР ОБ ОКАЗАНИИ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ**

#### **3.1. Понятие договора. Возмездное оказание услуг**

Согласно ст. 420 ГК РФ **договором** признается соглашение двух или нескольких лиц об установлении, изменении или прекращении гражданских прав и обязанностей. Граждане и юридические лица свободны в заключении договора (ст. 421 ГК РФ).

Сторонами в договоре об оказании аудиторских услуг могут выступать: в качестве заказчика – экономический субъект в форме юридического лица или предприниматель без образования юридического лица; в качестве исполнителя – аудиторская фирма (юридическое лицо) или аудитор, работающий самостоятельно, зарегистрированный как предприниматель. При этом исполнитель договора должен иметь в обязательном порядке соответствующую лицензию.

В случае получения от экономического субъекта официального предложения с просьбой об оказании аудита и (или) соответствующих услуг аудиторской фирмой может быть направлено письмо-обязательство исполнительному органу экономического субъекта до заключения договора на проведение аудита (во избежание неправильного понимания им условий предстоящего договора).

Договор должен соответствовать обязательным для сторон правилам, установленным законом и иными правовыми актами, действующими в момент его заключения (ст. 422 ГК РФ).

До последнего времени договор об оказании аудиторских услуг и особенно о проведении аудиторской проверки являлся, по существу, договором подряда. В новом Гражданском кодексе впервые включен в систему договорных обязательств **договор на возмездное оказание услуг**. Договор, по которому одна сторона должна получить от другой стороны плату или иное встречное предоставление за исполнение своих обязанностей, является **возмездным** (ст. 423 ГК РФ).

Возмездному оказанию услуг посвящены статьи 779–783 главы 39, где регламентируются те услуги, которые не охвачены другими главами ГК РФ.

Именно в этой главе раскрываются особенности указанной категории договорных обязательств.

Это прежде всего:

- понятие возмездного оказания услуг;



- порядок исполнения договора;
- оплата услуг;
- определение последствий невозможности достижения результата работ;
- обязательства сторон при одностороннем отказе от исполнения договора.

По всем остальным вопросам, возникшим при заключении и исполнении договоров на возмездное оказание услуг, могут быть применены общие положения о подряде, если они не противоречат Общей части обязательственного права (главы 3, 4, 6 ГК РФ).

В п. 1 ст. 779 под **услугами** понимается совершение определенных действий или осуществление определенной деятельности. В п.2 этой статьи раскрывается содержание услуг, охватываемых гл. 39. Это, в частности, услуги: аудиторские, консультационные, информационные, связанные с обучением и т.д.

Общий признак, свойственный различного рода услугам, перечисленным в п. 2 ст. 779, заключается в том, что их предметом являются, как правило, соответствующие действия, а не их осуществленный результат. Однако в некоторых случаях услуга, например аудиторская проверка, может привести к определенному овеществленному результату - аудиторскому заключению. В случае, если экономический субъект подлежит обязательному аудиту, этот овеществленный результат является частью услуги, так как сдать годовой отчет в налоговую инспекцию, зарегистрировать проспект эмиссии акций открытого акционерного общества без аудиторского заключения невозможно.

Достижение овеществленного результата неразрывно связано с проведением определенного рода исследований, контрольных действий и составляет с ними определенное единство. Именно по этому признаку возмездные услуги были отделены от подрядных отношений.

Потребность в создании особого, отличного от подряда, режима для договоров возмездного оказания услуг вызвана в основном тем обстоятельством, что *предмет договора* составляет в случае договора подряда - достижение определенного результата работ, а в договоре на возмездное оказание услуг - услуги как таковые.

Вторая особенность договора на оказание аудиторских услуг состоит в творческом характере работ. С этим связана необходимость для сторон принимать на себя обязанности и осуществлять их исполнение с учетом действия законодательства об интеллектуальной собственности.

В соответствии со ст. 780 ГК РФ, если иное не предусмотрено договором, исполнитель обязан оказать услуги лично.

Для привлечения третьего лица к исполнению договора необходимо получить согласие заказчика и закрепить его в договоре. Такого согласия не требуется ни при исполнении договора подряда (где, как известно, распространен субподряд), ни при исполнении других видов договоров, регулируемых гл. 36 ГК РФ, если только нет иного указания в самом договоре.

На необходимость получить согласие заказчика на привлечение третьих лиц к исполнению договора прямо указывают Временные правила, в соответствии с п. 12 "г" которых аудиторы (аудиторские фирмы) имеют право привлекать на договорной основе к участию в аудиторской проверке аудиторов, работающих самостоятельно или в других аудиторских фирмах, при соблюдении их независимости от клиента. В то же время п. 14 "б" этих же правил аудиторам (аудиторским фирмам) вменяется в обязанность незамедлительно сообщать заказчику 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.

Третьей, и основной, особенностью правового регулирования договоров на возмездное оказание услуг, неразрывно связанной с предыдущей, является отличное от подряда *распределение риска*.

Если иное не предусмотрено законом или договором, риск случайной невозможности исполнения договора, возникший по вине заказчика, несет заказчик (п. 2 ст. 781), а услуги исполнителя подлежат оплате в полном объеме. То есть действует принцип, прямо противоположный тому, который предусмотрен для подряда, при котором риск случайной гибели или случайного повреждения результата выполненной работы до ее приемки заказчиком несет подрядчик.

Именно в этом заключается один из основных принципов аудиторской деятельности - *принцип разделения ответственности*, в соответствии с которым заказчик несет ответственность за финансовую отчетность и прочие документы, которые он представил для проверки, а аудитор - только за свое заключение о финансовой отчетности проверяемого предприятия.

При непредъявлении (отсутствии) документов (или большей их части) для проверки, их случайной гибели вследствие утери, пожара или в связи с какими-либо иными обстоятельствами, происшедшими не по вине аудитора, последний имеет право предоставить клиенту отрицательное аудиторское заключение либо отказаться от выражения своего мнения, одновременно предъявив заказчику счет на оплату аудиторских услуг, исходя из фактически понесенных им расходов.

Согласно ст. 783 ГК РФ к договору возмездного оказания услуг могут применяться общие положения о подряде (ст. 702–729), если они не противоречат нормам гл. 39 (ст. 779–782), а также особенностям предмета договора возмездного оказания услуг. Важнейшими среди них являются нормы, регулирующие:

- своевременность выполнения работ;
- сохранность документации;
- права на результаты интеллектуальной деятельности;
- права заказчика во время выполнения работ;
- содействие заказчика;
- конфиденциальность полученной сторонами информации;
- ответственность аудитора (аудиторской фирмы) за ненадлежащее качество проверки;
- приемку заказчиком работы, выполненной аудитором (аудиторской фирмой);
- сроки обнаружения заказчиком ненадлежащего качества результата работы.

### **3.2. Отличия договора об оказании аудиторских услуг от других договоров**

Рассмотрим более подробно отличия договора об оказании аудиторских услуг от других договоров, в частности, от договора подряда и договора поручения.

Хотя в общем виде аудиторская проверка – это выполнение определенной работы за плату, однако на договор о проведении аудиторской проверки нельзя распространять нормы, регулирующие выполнение работы по договору подряда. Договор подряда и договор о проведении аудиторской проверки и оказании иных консультационных услуг – разные договоры: первый относится к группе договоров на выполнение работ, второй – на оказание услуг. Предмет подрядных отношений воплощается в определенном результате деятельности

подрячика. В обязательствах по оказанию услуг результат действий не приобретает материально-вещественной формы, хотя и является товаром. Соответственно данные отношения товарообмена нуждаются в особом юридическом оформлении, учитывающем их специфику.

Прежде всего данные договоры различаются *по предмету*. В соответствии со ст. 702 ГК РФ *по договору подряда* подрядчик обязуется выполнить по заданию заказчика определенную работу и сдать ее результат заказчику, а заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его. В п. 3 ст. 716 ГК РФ определено, что, если заказчик, несмотря на своевременное и обоснованное предупреждение со стороны подрядчика, в разумный срок не заменит непригодный или недоброкачественный материал или документацию, подрядчик вправе отказаться от исполнения договора и взыскать понесенные убытки. Таким образом, предметом договора подряда является материальная вещь, причем эта вещь должна обладать индивидуально-определенными признаками.

Предмет договора об оказании услуг (в данном случае договор о проведении аудиторской проверки и оказании иных консультационных услуг) имеет нематериальный (невещественный) характер, т.е. результат имеет товарную форму, но не существует отдельно от исполнителя, в данном случае аудитора, а сама услуга потребляется заказчиком одновременно с ее оказанием исполнителем. Таким образом, *предметом договора о проведении аудиторской проверки* является оказание услуг нематериального характера (услуги поддаются денежной оценке, но они не выражены в какой-либо вещи).

Поскольку в договоре подряда речь идет о вещи, изготавливаемой подрядчиком, то соответственно изготовленная вещь должна перейти в собственность заказчика. Таким образом, подрядные отношения опосредуют не только изготовление товара, но и переход этой вещи в собственность. Поскольку сама услуга потребляется заказчиком одновременно с ее оказанием исполнителем, то это исключает возможность возникновения для заказчика (получателя услуг) права собственности на результат услуги и тем самым препятствует распространению на данные отношения действия норм договора подряда.

В соответствии с п. 17 Временных правил результатом аудиторской проверки является заключение аудитора. В данном случае аудиторское заключение – это фиксация сделанного ранее аудитором. Заключение нельзя рассматривать как индивидуально-определенную вещь, оно является результатом оказываемой ранее услуги. В п. 17 Временных правил определено, что **аудиторское заключение** – это документ, имеющий юридическое значение. Так как это документ, то он обладает определенными реквизитами, и, таким образом, бумага выступает как носитель информации.

Соответственно аудиторское заключение нельзя рассматривать как предмет договора о проведении аудиторской проверки. *Предметом данного договора* являются услуги, оказываемые аудитором заказчику, а аудиторское заключение лишь фиксирует (закрепляет) эту услугу. Если целью договора подряда является переход изготовленной вещи в собственность, то *в договоре, заключенном с аудитором, целью* будет установление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в Российской Федерации (п. 5 Временных правил).

В результате аудиторской проверки может быть выявлено неправильное и недостоверное ведение бухгалтерской (финансовой) отчетности, что найдет отражение в аудиторском заключении (пп. «б» п. 18 Временных правил), но и в этом случае аудитор не теряет права на получение вознаграждения, так

как предметом договора является выполнение услуг определенного рода, которые оплачиваются за сам факт их оказания. Помимо основной цели деятельности аудитора — проведение аудиторской проверки — аудитор может оказывать услуги, перечисленные в п. 9 Временных правил, которые являются по сути консультационными услугами. Таким образом, *договор о проведении аудиторской проверки и оказании иных консультационных услуг следует считать разновидностью договора об оказании услуг.*

Договор о проведении аудиторской проверки не является также и *договором поручения*. По **договору поручения** одна сторона (поверенный) обязуется совершить от имени и за счет другой стороны (доверителя) определенные юридические действия (ст. 971 ГК РФ). В силу того, что данный договор носит лично-доверительный характер, доверитель и поверенный вправе отказаться от договора в любое время без всяких оснований (п. 2 ст. 977 ГК РФ). Ограничить себя в использовании этого права (односторонний отказ) стороны не могут. Соглашение об отказе от этих прав недействительно.

Отношения между заказчиком и аудитором не носят лично-доверительного характера, и односторонний отказ от договора допустим в прямо предусмотренных случаях. После заключения договора руководители и иные должностные лица проверяемого экономического субъекта обязаны предоставить аудитору все документы, не вмешиваясь в деятельность аудитора (п. 16 Временных правил). Аудитор имеет право отказаться от аудиторской проверки лишь в случае непредоставления заказчиком необходимой документации, а также в случае необеспечения государственными органами (поручившими проведение проверки) личной безопасности аудитора и членов его семьи при наличии такой необходимости (пп. “д” п. 13 Временных правил).

Различаются эти договоры и *целями*. Цель аудиторской проверки была указана выше. Целью же договора поручения является осуществление поверенным прав доверителя, приобретение, изменение, прекращение для него субъективных прав и обязанностей. Поэтому договор поручения является договором о представительстве. Действия поверенного по отношению к третьим лицам, совершенные в пределах полномочий, создают, изменяют, прекращают права непосредственно для доверителя. Сам поверенный (как представитель) никаких прав и обязанностей из своих действий не приобретает. Указанная деятельность поверенного может осуществляться и аудитором (например, защита баланса в налоговой инспекции), но не в качестве основной, а вспомогательной, и поэтому данное положение не является основанием для распространения норм договора поручения на договор об оказании аудиторских услуг.

*Договор о проведении аудиторской проверки является самостоятельным видом договора, относящимся к группе обязательств по оказанию услуг.*

Во-первых, заниматься аудиторской деятельностью можно только после получения лицензии (п. 22 Временных правил). Аудиторская деятельность без лицензии не допускается (п. 25 Временных правил). Соответственно заключить договор о проведении аудиторской проверки предприятие может только с определенными субъектами, т.е. с лицами, которые имеют соответствующую лицензию.

Во-вторых, аудиторская проверка может быть обязательной и инициативной. Обязательная проверка проводится в случаях, прямо предусмотренных законодательными актами Российской Федерации, а также может проводиться по поручению государственных органов, причем проверяемая организация не имеет права препятствовать деятельности аудитора (п. 6 Временных правил).

В-третьих, деятельность аудитора должна отвечать определенным

стандартам аудиторской деятельности (пп. 17 и 18 Временных правил).

В-четвертых, существует определенная специфика в отношениях между аудитором и заказчиком (пп. 13, 14, 16 Временных правил), между аудитором и третьими лицами, например государственными органами, имеющими право поручать аудитору провести проверку на предприятии.

Таким образом, договор о проведении аудиторской проверки и оказании иных консультационных услуг является договором об оказании услуг, и отнесение его к договору подряда или к договору поручения неправомерно.

### **3.3. Структура договора**

Многие организации широко используют различные формы договоров, образцы которых предлагаются в настоящее время в различных изданиях. Наряду с очень краткими договорами, содержащими минимум условий, нередко заключаются многостраничные, очень подробные договоры, предусматривающие значительное число дополнительных условий.

Заключение кратких договоров требует от организации четкого представления о том, чем будут восполняться пробелы договора. Арбитражная практика показывает, что об этом, к сожалению, часто забывают и это приводит к нанесению ущерба.

В то же время заключение многостраничных подробных договоров не всегда давало положительные результаты.

Во-первых, нередко такие договоры составлялись по трафарету, недостаточно учитывающему конкретный вид оказываемых аудиторской фирмой услуг.

Во-вторых, договоры примерно одинакового содержания составлялись независимо от того, с каким партнером они заключаются, какова специфика отрасли, к которой относится заказчик, за какой период предстоит проверка, какова была частота сменяемости руководителей и главных бухгалтеров исполнительного органа заказчика, каково качество внутреннего контроля, учета и отчетности и т.д.

В-третьих, стремление предусмотреть в договоре условия на все случаи, которые могут возникнуть при его исполнении, осложняет, с одной стороны, переговоры при заключении договора, а с другой – приводит к отягощению договора большим числом общих и порой не лучших положений.

К тому же, как показывает практика, все предусмотреть в контракте невозможно. Надо учитывать, что универсальной формы, способной обезопасить обе договаривающиеся стороны, просто не существует. Договор – акт строго индивидуальный, и составлять его целесообразно в каждом отдельном случае на проведение разных аудиторских проверок и на оказание разных аудиторских услуг.

В то же время любой договор условно можно разделить на четыре части:

- 1) преамбула (вводная часть);
- 2) предмет договора;
- 3) дополнительные условия договора;
- 4) прочие условия договора.

Рассмотрим каждую из частей договора более подробно.

*Преамбула (вводная часть).* Данная часть договора содержит следующие сведения.

1. Наименование договора (договор купли-продажи, подряда, поручения, комиссии, аренды и т.п.).

Точное название договора дает понять, какие он определяет правоотношения. Однако необходимо помнить, что сущность договора вытекает не из названия, а из его содержания.

2. Дата подписания договора. Она включает число, месяц и год подписания. Со всеми этими реквизитами связано правильное установление момента заключения договора и окончание срока его действия, а значит, и определенные юридические последствия.

3. Место подписания договора. Указание на место совершения сделки – не простая формальность, оно может иметь большое юридическое значение. По законодательству того места, где совершалась сделка, определяются:

- правоспособность и дееспособность лиц, заключивших сделку;
- форма сделки;

- обязательства, возникшие из сделки (правда, по этому вопросу стороны в договоре могут предусмотреть иное положение).

4. Полные фирменные наименования сторон в соответствии с данными государственной регистрации, а также сокращенные названия сторон по договору (“Заказчик”, “Покупатель”, “Арендатор” и т.п.).

5. Должности, фамилии, имена и отчества лиц, подписывающих договор, указания их полномочий на подписание договора.

*Предмет договора.* Данная часть договора содержит его существенные условия:

1. Предмет договора, т.е. о чем конкретно договариваются стороны.
2. Обязанности и права сторон по договору.
3. Цена договора и порядок расчетов.
4. Сроки выполнения сторонами своих обязательств.

Конкретное содержание этих условий зависит от вида договора и от конкретной ситуации его заключения.

*Дополнительные условия договора.* Этот раздел включает в себя условия, которые необязательно предусматривать в каждом договоре, но которые тем не менее существенно влияют на реализацию прав и обязанностей сторон.

1. Срок действия договора. Его необходимо указать, даже если названы сроки выполнения сторонами обязательств. Это обусловлено тем, что необходимо знать, когда договор прекращает свое действие и когда можно будет предъявить соответствующие требования к контрагенту.

2. Ответственность сторон. Этим обеспечивается исполнение обязанностей сторонами в случае нарушения условий договора одной из них. Обычно здесь определяются различного рода санкции в виде пеней, неустойки, штрафа, уплачиваемых контрагентом, не выполнившим своих обязательств в отношении одного из согласованных условий.

При составлении договора можно предложить следующую методику определения ответственности: каждая обязанность предусматривает определенную ответственность, в основном в виде штрафной неустойки. Это означает, что убытки при ненадлежащем исполнении обязательств контрагента могут быть взысканы с него сверх неустойки. Необходимо помнить, что если такой вид ответственности отсутствует, неустойка является зачетной и убытки с контрагента можно будет взыскать в части, не покрытой неустойкой (ст. 394 Гражданского кодекса РФ).

3. Способы обеспечения обязательств. Российское гражданское законодательство предусматривает следующие основные способы обеспечения обязательств (ст. 329 Гражданского кодекса РФ): неустойка, залог, удержание имущества должника, поручительство, банковская гарантия, задаток. Кроме этого, могут быть предусмотрены и другие способы, предусмотренные законом или договором.

4. Основания изменения или расторжения договора в одностороннем порядке.

5. Условия о конфиденциальности информации по договору.

6. Порядок разрешения споров между сторонами по договору. Все споры



между сторонами разрешаются в соответствии с законодательством РФ в арбитражном суде. Однако стороны могут установить и иное положение, в частности, предусмотреть разбирательство споров не в арбитражном, а в третейском суде, создаваемом либо самими сторонами, либо в соответствии с регламентом какого-либо постоянно действующего третейского суда.

7. Особенности перемены лиц по договору. В этом пункте можно предусмотреть, что уступка права требования по договору может быть осуществлена только с согласия должника (ст. 388 Гражданского кодекса РФ).

*Прочие условия договора.* Эти условия могут включать следующие вопросы:

1. Законодательство, регулирующее отношения сторон (особенно это важно для внешнеэкономических контрактов).

2. Особенности согласований и связи между сторонами.

Здесь для каждой стороны указываются:

- лица, полномочные давать информацию и решать вопросы, относящиеся к исполнению договора. Это может формулироваться двумя способами: с персональным указанием полномочных лиц или с указанием должностей;

- сроки и способы связи между сторонами (например, телефон, факс, телеграф, телетайп с указанием их номеров и иных данных).

3. Судьба преддоговорной работы и ее результатов после подписания договора. Данный пункт обычно содержит положение, в соответствии с которым стороны устанавливают, что после подписания настоящего договора все предварительные переговоры по нему, переписка, предварительные соглашения и протоколы о намерениях теряют силу.

4. Реквизиты сторон (почтовые реквизиты, местонахождение (адреса) сторон, банковские реквизиты сторон). Для бухгалтерии важно особое внимание уделить проверке наличия и правильности сведений, касающихся банковских реквизитов контрагента.

5. Количество экземпляров договора.

6. Подписи и печати сторон.

### **3.4. Предмет договора и обязанности сторон**

Договор на проведение аудиторской проверки прежде всего должен содержать раздел "Предмет договора и обязанности сторон". В этом разделе аудиторы, как правило, указывают, что они принимают на себя выполнение следующих работ:

- проведение аудиторской проверки финансово-хозяйственной деятельности;

- оценка состояния бухгалтерского учета;

- составление аудиторского заключения.

Этот раздел следовало бы конкретизировать, то есть включить в него более конкретные вопросы. Например, отмечая, что аудитор (аудиторская фирма) принимает на себя обязательство провести аудиторскую проверку финансово-хозяйственной деятельности, по желанию заказчика можно дополнить это положение такими словами: "обратив особое внимание на правильность составления декларации или расчетов по каждому налоговому платежу в бюджет, правильность определения себестоимости продукции, достоверность отражения финансовых операций и т.п."

Разумеется, аудитор на эти требования вправе ответить, что он при проведении аудиторской проверки и составлении заключения независим от проверяемого экономического субъекта, а также от любой третьей стороны (что предусмотрено п. 12 Временных правил).



Все это так. Но ведь эти требования заказчика касаются уточнения характера выполняемой работы и никоим образом не ущемляют независимость аудитора, тем более что соответствующие требования предусмотрены в пунктах 3 и 5 Временных правил.

Заказчику необходимо иметь в виду, что в соответствии со статьей 780 Гражданского кодекса РФ аудитор (аудиторская фирма), заключивший договор, аудиторскую проверку должен проводить лично, если иное не предусмотрено в договоре. Является недопустимым посредничество, когда заключает договор один аудитор, а проверку проводит другой.

В то же время, как это предусмотрено подпунктом "г" пункта 13 Временных правил, аудитор имеет право привлекать на договорной основе к участию в аудиторской проверке аудиторов, работающих самостоятельно или в других аудиторских фирмах, а также иных специалистов, к которым прежде всего относятся эксперты, то есть специалисты, обладающие познаниями, навыками и опытом работы в различных областях деятельности (юристы, инженеры, оценщики недвижимости, актуарии и др.). Однако в случае привлечения третьего лица к исполнению договора необходимо получить согласие заказчика, что следует зафиксировать или отразить в договоре. Об этом записано в подпункте "б" пункта 14 Временных правил.

Итак, *аудиторы (аудиторские фирмы) имеют право:*

а) самостоятельно определять формы и методы аудиторской проверки, исходя из требований нормативных актов РФ, а также конкретных условий договора;

б) проверять у экономических субъектов в полном объеме документацию о финансово-хозяйственной деятельности, наличие денежных сумм, ценных бумаг, материальных ценностей, получать разъяснения по возникшим вопросам и дополнительные сведения, необходимые для аудиторской проверки;

в) получать по письменному запросу необходимую для аудиторской проверки информацию от третьих лиц;

г) привлекать на договорной основе к участию в аудиторской проверке аудиторов, работающих самостоятельно или в других аудиторских фирмах.

В то же время *аудиторы обязаны*, в частности:

а) квалифицированно, с соблюдением требований законодательства РФ проводить аудиторские проверки, а также оказывать иные аудиторские услуги;

б) обеспечивать сохранность документов, получаемых и составляемых ими в ходе аудиторской проверки, и не разглашать их содержание без согласия собственника (руководителя) экономического субъекта.

Аудиторская палата России 4 декабря 1996 г. утвердила *Кодекс профессиональной этики аудиторов*. Остановимся на отдельных нормах, содержащихся в Кодексе.

Так, статья 3 обязывает аудитора действовать в интересах всех пользователей бухгалтерской отчетности, а не только заказчика аудиторских услуг. Защищая интересы клиента, аудитор должен быть убежден, что защищаемые интересы возникли на законных и справедливых основаниях.

Обязанность аудитора не может ограничиваться удовлетворением интересов клиентов, заказывающих и оплачивающих его услуги. Независимые аудиторы способствуют нормальным взаимоотношениям между коммерческими организациями, поддерживают честность и достоверность бухгалтерской информации, помогая тем самым становлению цивилизованных рыночных отношений, поднимая уровень доверия между субъектами рынка.

В статье 4 Кодекса содержится требование не допускать личной предвзятости, предрассудков либо давления со стороны, которые могут повредить объективности суждений и заключений аудиторов, понудить их сознательно представить те или иные факты нарочно либо предвзято. Поступки

аудиторов, их решения и заключения не могут зависеть от суждений или указаний других лиц.

**Принцип объективности** требует от аудитора справедливости, честности, внимательности при оказании профессиональных услуг, не допускать зависимости своих решений от других лиц.

Сама по себе ситуация, когда взгляды аудитора и клиента на ту или иную проблему не совпадают, не является вопросом профессиональной этики. Она перерастает в этическую проблему, если по поводу объективного изложения фактов аудитор испытывает давление со стороны клиента либо своего руководства, когда он встает перед дилеммой утраты клиента в случае полной объективности при изложении выявленных фактов.

Аудитор обязан руководствоваться только профессиональными стандартами и внутрифирменными методиками.

При этом следует понять позицию клиента и определить возможные сближения ее с профессиональными этическими нормами. Если это не позволяет решить проблему, то ее следует обсудить с руководителями аудиторской фирмы с тем, чтобы они вступили в переговоры с представителями клиента. Если же это не поможет, следует обратиться к вышестоящей инстанции клиента.

Эта же статья провозглашает, что объективной основой для выводов, рекомендаций и заключений аудитора может быть только достаточный объем требуемой информации, который можно получить лишь после всесторонней проверки и анализа операций, проведенных клиентом за период, подлежащий аудиту, правильного и полного их отражения и оценки в первичной документации, бухгалтерских регистрах и в отчетности. Для этого необходимо выполнить комплекс аудиторских процедур, требующий соответствующих затрат рабочего времени аудитора.

Неадекватная оплата аудиторских услуг понуждает аудитора сворачивать проверку и выдавать заключение, не имея достаточной информации о финансово-хозяйственной деятельности клиента.

Профессиональная этика требует от аудитора не только получения достаточной информации о клиенте, но и доказательства этой достаточности. Аудиторы обязаны составлять рабочие документы, свидетельствующие о достаточности знаний, на которых базируются выводы в отчете, рекомендации и заключения аудиторов. Поэтому необходимо сохранять рабочие документы, как и любые другие доказательства (таблицы, расчеты и т.д.), обосновывающие мнение аудитора о степени достоверности отчетности.

Важным условием объективности и непредвзятости аудитора является его независимость. Аудиторы обязаны отказываться от оказания профессиональных услуг, если имеются обоснованные сомнения в их независимости от организации клиента и ее должностных лиц во всех отношениях (см. п. 11 Временных правил и ст. 5 Кодекса).

Независимость аудитора может быть нарушена, если по поручению клиента он выполняет услуги по консультированию, составлению отчетности, ведению бухгалтерского учета. Независимость не нарушается в тех случаях, если: а) консультации аудитора не перерастают в услуги по управлению организацией; б) ответственность за содержание бухгалтерского учета и отчетности принимает на себя организация клиента; в) персонал аудиторской фирмы, участвовавший в ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности, не привлекается к аудиторской проверке.

Плата за профессиональные услуги аудитора (ст. 9 Кодекса) отвечает нормам профессиональной этики, если она выплачивается в зависимости от объема и качества предоставляемых услуг. Она может зависеть от срочности и сложности оказываемых услуг, квалификации, опыта, профессионального

авторитета и степени ответственности аудитора, а также от объема выполненной работы и затраченного времени. Кодекс требует от аудитора заранее оговаривать с клиентом условия и порядок оплаты профессиональных услуг, закреплять их в письменной форме в заключаемых договорах. Важным требованием профессиональной этики является высокое качество услуг, предоставляемых аудиторами.

Компетентность и честность в работе - этические нормы поведения аудитора. Об этом говорит ст.6 Кодекса. Если аудитор понимает, что не компетентен в тех или иных вопросах, то обязан честно заявить об этом заказчику, пригласить для участия в работе более компетентного специалиста либо отказаться от заказа. Сомнения в правильности принимаемых решений необходимо обсуждать с другими специалистами, работающими в аудиторской фирме.

Дело чести каждого аудитора - поддерживать высокий уровень своих знаний, постоянно совершенствовать профессиональное мастерство.

Дело профессиональной чести аудиторов и сохранения полного доверия к ним со стороны клиентов, общественности и государственных органов - неукоснительное соблюдение налогового законодательства во всех аспектах. Кодекс (ст. 8) обязывает аудитора соблюдать налоговое законодательство и ни в коем случае не способствовать фальсификации с целью уклонения клиента от уплаты налогов и обмана налоговой службы.

Отдельная статья Кодекса раскрывает такой важный вопрос, как публичная информация и реклама (ст. 12).

Не допускаются как противоречащие профессиональной этике аудиторов реклама и публикации:

- указания на благоприятность для клиентов результатов аудиторских услуг;
- самовосхваление и сравнение с другими аудиторскими фирмами;
- рекомендации клиентов, восхваляющих данную аудиторскую фирму;
- необоснованные претензии на специализацию в определенной области профессиональной деятельности;
- сведения, имеющие целью ввести в заблуждение судебные, налоговые и иные государственные органы.

Две статьи Кодекса (10 и 11) посвящены отношениям между аудиторами и отношениям сотрудников с аудиторской фирмой. Последние не могут регулироваться только трудовым законодательством. Во многом они основаны на моральных, этических принципах.

*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).

В соответствии со ст. 715 ГК РФ заказчик вправе проверять ход и качество работы, выполняемой исполнителем, не вмешиваясь в его деятельность.

Если исполнитель не приступает своевременно к исполнению договора или выполняет работу настолько медленно, что окончание ее к сроку становится явно невозможным, заказчик вправе отказаться от исполнения договора и потребовать возмещения убытков.

Если во время выполнения работы станет очевидным, что она не будет выполнена надлежащим образом, заказчик вправе назначить подрядчику разумный срок для устранения недостатков и при неисполнении подрядчиком в назначенный срок этого требования отказаться от услуг исполнителя либо

поручить работу другому лицу за счет исполнителя, а также потребовать возмещения убытков.

*Содействие заказчика.* В соответствии с Временными правилами (п. 16) руководители и иные должностные лица проверяемого экономического субъекта обязаны создавать аудитору (аудиторской фирме) условия для своевременного и полного проведения аудиторской проверки.

Со своей стороны, ст. 718 ГК РФ обязывает заказчика оказывать подрядчику содействие в выполнении работы. При неисполнении заказчиком этой обязанности аудитор (аудиторская фирма) вправе требовать возмещения причиненных убытков, включая дополнительные издержки, вызванные простоем, либо перенесения сроков исполнения работы, либо увеличения указанной в договоре стоимости услуги.

Если аудитор (аудиторская фирма) хочет рассчитывать на активную помощь со стороны заказчика, следует формы и сроки этой помощи предусмотреть в договоре.

### **3.5. Оплата услуг**

Важнейшей составной частью договора является оплата услуг аудитора и порядок расчетов. Прежде всего следует знать, что никаких норм или расценок за каждый час или день работы аудитора, установленных каким-либо государственным органом или ассоциациями аудиторов, в России в настоящее время не существует.

Исполнение договора оплачивается по цене, установленной соглашением сторон (ст. 424 ГК РФ).

Стоимость работ определяется в каждом конкретном случае индивидуально и зависит, как и стоимость других услуг, от спроса и предложения и, естественно, от объема выполняемой работы и числа специалистов, участвующих в проверке.

Во избежание различных недоразумений рекомендуется дополнительно составить протокол согласования договорной цены на проведение аудиторской проверки, где привести цену за один час услуг, предоставляемых одним аудитором. В дальнейшем это позволит заказчику проконтролировать работу группы проверяющих.

В Москве аудит “нулевого” баланса в настоящее время стоит 2 тыс. долларов. Проверка небольшой торговой компании будет стоить 3-5 тыс. долларов. Аудит банков и крупных компаний оценивается десятками и сотнями тысяч долларов. В газетах писали об одной из крупнейших российских газодобывающих компаний, которая заплатила за проверку аудиторской фирме с мировым именем чуть меньше 12 млн. долларов. Часовые ставки российских аудиторов в настоящее время сравнялись со ставками западных коллег, достигая 200-300 долларов США (см. Суйц В.П., Смирнов Н.Б. Основы российского аудита. М., 1997).

Ряд фирм принимает за основу оплаты услуг аудитора ставки главного бухгалтера или финансового директора.

При проведении аудиторских проверок по поручению правоохранительных органов оплата аудиторских услуг, согласно п. 10 Временных правил, должна производиться за счет проверяемой организации по тарифам, утвержденным Правительством РФ, а в случае финансовой несостоятельности организации – за счет средств федерального бюджета по тем же тарифам с последующим возмещением из имущества проверяемой организации, признанной судом банкротом.

Вместе с тем необходимо отметить, что до настоящего времени ставки оплаты аудиторских услуг Правительством РФ не утверждены.

Маркетинговая служба консалтинговой группы “Интеллект” (см.

Финансовые известия. 1997. № 45) провела опрос финансовых директоров и главных бухгалтеров 67 крупных предприятий металлургической, нефтехимической, энергетической и обрабатывающей промышленности, определивший требования при выборе клиентом аудитора.

Подавляющее большинство опрошенных заявили, что они выбирают аудиторов по рекомендации.

Значительно реже выбор делается на основании конкурса (тендера) – так поступают в основном госструктуры и крупные компании. С одной стороны, это позволяет избежать подозрений в ангажированности аудиторов, с другой – снизить “ценовую планку”. Но чтобы привлечь к участию в соревновании серьезные аудиторские компании, предлагаемый проект должен быть достаточно крупным.

Наконец, в ряде случаев метод выбора предопределяет цель проведения аудита (например, когда необходимым условием для получения инвестиций, кредитного рейтинга или размещения ценных бумаг на международном рынке становится привлечение международной аудиторской компании). В этом случае клиент платит не столько за услугу, сколько за имидж.

Принимая решение о выборе аудитора, предприятия чаще всего учитывают четыре основных момента:

- наличие лицензии у фирмы и квалификационного аттестата у аудитора;
- профессионализм (деловая репутация фирмы);
- комплексность услуг;
- их стоимость.

Чтобы оценить профессионализм аудитора, многие предприятия предпочитают начинать работу с разовых консультаций и только убедившись в способности аудиторской фирмы решать отдельные задачи заключают договор на аудит.

Подавляющее большинство опрошенных заявили, что хотели бы получать не только аудиторское заключение, но и юридические консультации. По их мнению, участие юристов значительно повышает надежность аудиторской проверки.

Клиенты, имеющие западных корпоративных аудиторов, отмечают разницу в подходе к проверкам российских и западных аудиторских компаний. По словам опрошенных, “западники” проводят формальную проверку по жестким международным стандартам. Российские же компании большое внимание уделяют консультированию по налогам и бухгалтерским вопросам, гибко реагируют на меняющиеся потребности клиентов и не столько проверяют, сколько помогают. При этом качество оказываемых ими услуг, по крайней мере в части российской отчетности, часто оказывается выше, а расценки – ниже.

Тенденция параллельного ведения корпоративного клиента международным и российским аудиторами в дальнейшем будет развиваться. Такая политика позволяет достичь оптимального сочетания цены и качества: российский аудитор проверяет отчетность и консультирует, западный – трансформирует российскую отчетность в международные стандарты и заверяет ее своей печатью. При этом клиент экономит средства за счет более низких расценок российских аудиторов, причем разброс цен на российском рынке аудиторских услуг в настоящее время громаден – от 30 до 200 и более долл. в час.

Итак, при заключении договора необходимо определить стоимость услуг специалистов. Целесообразно принять за основу время, необходимое для проверки. На стадии переговоров надо определить “фронт” работ аудитора:

- 1) количество папок с документами, которые предстоит проверить;
- 2) определить, за сколько лет проводится проверка;

3) установить, сколько специалистов необходимо привлечь к проведению проверки.

Таким образом, оценка затрат на аудит зависит от объема и трудоемкости выборок, количества привлекаемых аудиторов и экспертов, а также возможных командировок и выездов на место.

Цикл проверки обычно равен двум-четырем неделям. На крупных предприятиях проверка может продолжаться и более месяца.

При определении стоимости аудиторской проверки рекомендуется учитывать следующие моменты:

1) аудитор должен обосновать предлагаемую стоимость услуг (желательно расчетом необходимого времени, количества привлекаемых специалистов и стоимости одного часа работы);

2) экономическому субъекту полезен предварительный анализ рынка аудиторских услуг, что позволит ему определить разброс цен. До начала переговоров с аудиторской фирмой заказчику надо оценить собственные возможности и ориентировочную сумму оплаты за аудит;

3) расходы на обязательную аудиторскую проверку надо закладывать в годовую смету расходов компании.

Существует и другая точка зрения на определение цены аудита, высказанная разработчиками аудиторских стандартов. Это выплата заранее оговоренной двумя сторонами стоимости аудиторских услуг, что стимулирует аудиторские организации к внедрению прогрессивных технологий аудита и сокращению времени, затрачиваемого на проведение аудиторской проверки.

При этом надо отметить, что мировая практика, а также практика некоторых транснациональных аудиторских компаний в России предусматривает предварительную оплату аудиторских услуг, что особенно актуально сейчас, в период кризиса неплатежей.

Сомнения в соблюдении аудитором профессиональной этики вызывает ситуация, когда оплата одного клиента составляет всю или большую часть годовой выручки аудитора за оказанные аудиторские услуги.

### **3.6. Своевременность выполнения работ по договору**

Договор вступает в силу и становится обязательным для сторон с момента его заключения (ст. 425 ГК РФ).

В соответствии со ст. 708 ГК РФ в договоре указываются начальный и конечный сроки выполнения работы. По согласованию между сторонами в договоре могут быть предусмотрены также сроки завершения отдельных этапов работы (промежуточные сроки).

Если иное не установлено законом, иными правовыми актами и не предусмотрено договором, исполнитель несет ответственность за нарушение начального, конечного и промежуточного сроков выполнения работ. Таким образом, в договоре следует оговорить сроки выполнения работ, а также порядок их изменения. Это очень важно, так как полноценная работа аудитора полностью зависит от полноты и качества предоставленной для проверки отчетности.

Если договором установлен определенный срок начала работ, а к этому моменту отчетность клиента еще не составлена, не укомплектована, не взаимоувязана, то аудитор вынужден приступить к проверке того, чего еще нет. К тому же на него может быть оказано давление со стороны клиента: помогайте составлять отчет, а то не уложитесь в срок.

С этой целью можно предусмотреть в договоре «плавающие» сроки начала и окончания работ. Так, например, аудитор знает, что проверка продлится три недели; сроком начала работ следует считать момент предоставления ему



для проверки укомплектованной и взаимоувязанной бухгалтерской отчетности. Срок окончания работ по договору определяется расчетным путем.

К тому же, в соответствии со ст. 719 ГК РФ, исполнитель вправе не приступать к работе, когда нарушение заказчиком своих обязанностей в части представления документации для проверки препятствует исполнению договора аудитором. В этом случае, если иное не предусмотрено договором, аудитор (аудиторская фирма) вправе отказаться от исполнения договора и потребовать возмещения убытков.

Среди пунктов, которые рекомендуется включить в договор, - начисление пеней, например, в размере 0,2 процента от стоимости работ за каждый день просрочки в случае незавершения работ в срок, определенный договором, по вине аудиторской фирмы или пункт об ответственности аудиторской фирмы за прямой ущерб, нанесенный некачественным проведением аудиторской проверки.

### **3.7. Обязательства сторон при одностороннем отказе от исполнения договора**

Очередным отличием договора возмездного оказания услуг от прочих договоров является порядок его одностороннего расторжения.

В отличие от общего правила о недопустимости одностороннего отказа от исполнения обязательства (ст. 310 ГК РФ) в договоре возмездного оказания услуг и заказчик, и исполнитель могут в одностороннем порядке отказаться от исполнения договора (ст. 782).

При этом условием отказа со стороны заказчика является оплата исполнителю фактически понесенных им расходов, а условием отказа со стороны исполнителя - лишь полное возмещение заказчику убытков.

Условия, как видно, неоднозначны, ведь во втором случае речь идет о полном возмещении убытков, которые охватывают как реальный ущерб, включая и произведенные заказчиком расходы, так и упущенную им выгоду, а в первом - исполнитель может требовать возмещения лишь понесенных им расходов.

Аудитор или аудиторская фирма являются более грамотными в вопросах гражданского законодательства, чем их клиенты; они сразу увидят разницу в потенциальной сумме к возмещению в двух случаях:

- когда услуги не могут быть выполнены по вине заказчика;

- когда заказчик в одностороннем порядке отказывается от исполнения договора.

В первом случае услуги аудитора (аудиторской фирмы) подлежат оплате в полном объеме, включая упущенную выгоду, во втором случае - заказчик оплачивает только фактически понесенные исполнителем (аудиторской фирмой) затраты.

Естественно, для аудиторов (аудиторских фирм), желающих улучшить свое финансовое положение за счет клиента, более выгодным является первый вариант, но при этом следует иметь в виду, что о невозможности исполнения услуги (проведения аудиторской проверки) по вине заказчика можно говорить только:

- а) при наличии вины заказчика;

- б) тогда, когда срок исполнения договора наступил, либо в случае, когда невозможность исполнения стала очевидной до наступления срока.

Поэтому при определении стоимости услуг следует учитывать положения статьи 781 Гражданского кодекса РФ, где предусмотрено, что "в случае невозможности исполнения, возникшей по вине заказчика, услуги подлежат оплате в полном объеме, если иное не предусмотрено законом или договором возмездного оказания услуг". В соответствии со статьей 782 Гражданского



кодекса РФ рекомендуется предусмотреть в договоре дополнительный раздел “Прекращение договора ранее намеченного срока”, где, в частности, можно зафиксировать пункты следующего примерного содержания.

*Прекращение договора ранее намеченного срока.*

1. Любая из сторон будет иметь право немедленно прервать действие настоящего договора путем передачи письменного уведомления в случае, если другая сторона договора:

а) окажется неплатежеспособной, несостоятельной, произойдет ее ликвидация или реорганизация;

б) приостановит свои обычные деловые операции или возникнет угроза их приостановления;

в) передаст всю или значительную часть информации третьим лицам.

2. Любая из сторон будет иметь право немедленно прервать действие настоящего договора путем письменного уведомления противоположной стороны, если другая сторона совершит какое-либо нарушение условий договора и такое нарушение не будет устранено в течение трех дней после подачи письменного уведомления о данном нарушении.

3. В случае расторжения договора в порядке, предусмотренном подпунктами “а” и “б” пункта 1 настоящего договора, оплата услуг и работ исполнителя будет проводиться заказчиком на основании представленного исполнителем двустороннего акта с указанием объема и стоимости фактически оказанных услуг и выполненных работ.

4. В случае отказа исполнителя от исполнения обязательств по договору он возмещает заказчику убытки согласно одностороннему акту с указанием конкретно понесенных убытков.

### **3.8. Права на результаты интеллектуального творчества**

Ряд обязанностей возлагается на исполнителя договора в связи с соблюдением прав на результаты интеллектуального творчества, принадлежащие другим лицам. Так, в частности, исполнитель должен согласовывать с заказчиком необходимость использовать охраняемые результаты интеллектуальной собственности, принадлежащие третьим лицам, а также приобретение прав на их исполнение.

Понятие **“интеллектуальная собственность”** означает совокупность объектов авторского и изобретательского права; охватывает права, относящиеся, в том числе, к изобретениям, открытиям, ноу-хау и прочим.

В договоре на проведение аудиторской проверки должно быть предусмотрено, на какую из сторон (заказчика либо исполнителя) будет возложена ответственность, если в ходе выполнения работ будут нарушены права третьего лица, охраняемые законом. Естественно, что такая ответственность может возникнуть только в том случае, если третье лицо заявит о своих требованиях, но в договоре ее следует предусмотреть. Речь идет прежде всего об использовании в процессе аудита различных лицензионных программных продуктов. Если аудитор работает на своих технических средствах - компьютерах типа “ноут-бук”, которые можно взять с собой для работы у клиента, либо персональных компьютерах в помещении аудиторской фирмы, то ответственности перед владельцем прав на программные продукты у аудиторской фирмы, естественно, не возникает.

Совсем по-иному будут обстоять дела в том случае, если аудитор или аудиторская фирма в договоре предусмотрели пункт, обязывающий заказчика предоставить технические средства. В этом случае программный продукт устанавливается аудитором на компьютере заказчика, который не может подтвердить своего права на него, так как он не приобрел этих прав. Подобное

происходит тогда, когда аудиторская фирма оказывает клиенту услуги по восстановлению учета. При этом почти во всех случаях программный продукт остается у клиента и он (уже без аудитора) продолжает учет в той же системе.

Наиболее целесообразно в таких случаях предусмотреть в договоре приобретение клиентом программного продукта, наименование и версия которого будут указаны аудитором.

### **3.9. Конфиденциальность полученной сторонами информации. Сохранность документации**

Если одна сторона благодаря исполнению своего обязательства получила от другой стороны информацию о новых решениях и технических знаниях, в том числе и не защищаемых законом, а также сведения, которые могут рассматриваться как коммерческая тайна, то сторона, получившая такую информацию, не вправе сообщать ее третьим лицам без согласия другой стороны, т.е. обязана соблюдать конфиденциальность. Порядок и условия пользования такой информацией определяются соглашением сторон (ст. 727 ГК РФ). Объем соответствующих сведений должен быть оговорен в договоре.

Включая такие сведения в перечень, прилагаемый к договору на проведение аудиторской проверки и являющийся его неотъемлемой частью, стороны тем самым принимают на себя обязанность осуществлять публикацию таких сведений только с согласия другой стороны по договору. За несоблюдение принципа конфиденциальности информации на стороне возлагается полная ответственность, включая упущенную выгоду.

Этические нормы аудиторской деятельности предусматривают полное безусловное соблюдение конфиденциальности всей информации (а не только той, которая содержит сведения о новых решениях и технических знаниях), ставшей известной аудитору в процессе осуществления проверки, без ограничения во времени и независимо от продолжения или прекращения непосредственных отношений с клиентами (ст. 7 Кодекса профессиональной этики аудиторов).

В соответствии с п.14 Временных правил аудиторы и аудиторские фирмы обязаны обеспечить сохранность документов, получаемых и составляемых ими в ходе аудиторской проверки, и не разглашать их содержания без согласия собственника (руководителя) экономического субъекта. В соответствии с п. 24 Временных правил за нарушение этой обязанности орган, выдавший лицензию на право заниматься аудиторской деятельностью, может аннулировать ее.

За сохранность документации, если иное не предусмотрено ГК РФ, иными законами или договором, ответственность возлагается на сторону, предоставившую ее для проверки.

Разумеется, если документация клиента изымается у него и проверка производится в служебных помещениях аудиторской фирмы, ответственность за сохранность документации должна взять на себя аудиторская фирма, что должно быть отражено в договоре.

Риск случайной гибели или случайного повреждения результата выполненной аудитором работы до приемки ее заказчиком несет исполнитель-аудитор (аудиторская фирма). В то же время аудитор, в соответствии с Временными правилами, обязан обеспечить сохранность документов, получаемых и составляемых им в ходе проверки.

### 3.10. Завершение аудиторской проверки

В договоре следует также предусмотреть раздел “Порядок сдачи-приемки работ”. В соответствии со статьей 708 Гражданского кодекса РФ в договоре указываются начальный и конечный сроки выполнения работ.

В этом разделе заказчику следует предусмотреть сроки предварительного представления аудитором письменной информации, а затем уже – заключение аудитора (аудиторской фирмы), которое, как предусмотрено пунктом 18 Временных правил, должно состоять из трех частей: вводной, аналитической и итоговой.

Одновременно в договоре следует предусмотреть пункты, касающиеся конкретной сдачи-приемки результатов работы аудитора, например:

- по завершении работ исполнитель не позднее \_\_\_\_\_ числа представляет заказчику акт сдачи-приемки результатов работ;

- заказчик обязуется в течение \_\_\_\_\_ дней со дня получения акта сдачи-приемки работ рассмотреть и при отсутствии возражений подписать и направить исполнителю подписанный акт сдачи-приемки работ или мотивированный отказ от приемки работ;

- в случае мотивированного отказа заказчика стороны составляют двусторонний акт с перечнем необходимых доработок и сроков их выполнения.

Необходимо также отметить, что в соответствии с пунктом 14 Временных правил проверяемое предприятие имеет право получать от аудитора (аудиторской фирмы) исчерпывающую информацию о требованиях законодательства, касающихся проведения аудиторской проверки, 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 предприятию эту информацию.

В соответствии со ст. 720 заказчик обязан в сроки и в порядке, предусмотренные договором, при участии аудитора, обсудить и принять результаты выполненной работы. При обнаружении отступлений от договора, ухудшающих результаты работы, или иных недостатков клиент сообщает об этом аудитору (аудиторской фирме).

По результатам проведения аудита аудитор (аудиторская фирма) представляет руководству экономического субъекта **письменную информацию**. Правило (стандарт) по ее составлению одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 25.12.96.

Аудиторская организация обязана указать в письменной информации все связанные с фактами хозяйственной жизни экономического субъекта ошибки и искажения, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность его бухгалтерской отчетности.

Таким образом, письменная информация аудитора в данном случае является документом, который предварительно знакомит заказчика с результатами проверки, что позволяет ему своевременно устранить существенные нарушения в ведении бухгалтерского учета, составлении соответствующей отчетности и соблюдении законодательства и обеспечить возможность аудитору подготовить положительное аудиторское заключение.

В то же время необходимо отметить, что письменная информация аудитора не может рассматриваться как полный отчет о всех существующих недостатках. Она посвящена лишь тем из них, которые были обнаружены в процессе аудиторской проверки.

Письменная информация должна быть адресована руководителям и (или) собственникам экономического субъекта и подписана аудиторами и другими специалистами, непосредственно проводившими аудит.

Окончательный вариант письменной информации, с учетом исправлений, внесенных экономическим субъектом в процессе аудита, представляется аудиторской фирмой в те же сроки, что и аудиторское заключение.

В случае смены аудиторской организации руководство проверяемого экономического субъекта обязано предоставить новой аудиторской организации копии письменной информации по результатам аудиторских проверок не менее чем за три предшествующих финансовых года, подготовленных прежними аудиторскими организациями.

Учитывая, что правовое регулирование хозяйственной деятельности экономического субъекта не входит в круг вопросов, рассматриваемых в настоящей юните, вместе с тем необходимо обратить внимание на основные нарушения и недостатки, допускаемые руководителями предприятий в области хозяйственного права при оформлении следующих документов:

- договоров (контрактов) на поставку продукции (выполнение работ, оказание услуг);
- договоров по совместной деятельности, доверительному управлению;
- трудовых контрактов;
- учредительных документов;
- договоров о материальной ответственности;
- материалов по списанию дебиторской и кредиторской задолженности и др.

### 3.11. Аудиторское заключение

О результатах аудиторской проверки составляется аудиторское заключение.

**Аудиторское заключение** – документ: а) содержащий выраженное в установленной форме мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета требованиям, установленным нормативными актами, действующими в РФ; б) имеющий юридическое значение для всех юридических и физических лиц, органов государственной власти и управления, судебных органов.

Заключение аудитора (аудиторской фирмы) по результатам проверки, проведенной по поручению государственных органов, приравнивается к заключению экспертизы, назначенной в соответствии с процессуальным законодательством РФ (п. 17 Временных правил).

Аудиторское заключение предназначено для любых пользователей бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

**Пользователи бухгалтерской отчетности** – юридические и физические лица, заинтересованные в достоверной информации об экономическом субъекте. Внутренние пользователи бухгалтерской отчетности включают в себя руководителей, учредителей, участников и собственников имущества экономического субъекта. Внешние пользователи бухгалтерской отчетности - инвесторы, кредиторы, контрагенты экономического субъекта, а также заинтересованные государственные органы.

Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности одобрен Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 09.02.96 (схему составления аудиторского заключения см. в файле материалов).

Согласно ст. 4 указанного Порядка аудиторское заключение должно состоять из трех частей: вводной, аналитической и итоговой.

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

**Вводная часть** представляет собой общие сведения об аудиторской

фирме.

**Аналитическая часть** представляет собой отчет аудиторской фирмы (аудитора) 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.

В аналитической части (в произвольной форме) излагаются:

- а) общие результаты проверки состояния внутривоздейственного контроля:
  - ответственность исполнительного органа экономического субъекта за организацию и состояние внутривоздейственного контроля;
  - цель и характер рассмотрения состояния внутривоздейственного контроля при проведении аудита;
  - общая оценка соответствия системы внутривоздейственного контроля масштабам и характеру деятельности экономического субъекта;
  - описание выявленных в ходе аудита существенных несоответствий системы внутривоздейственного контроля масштабам и характеру деятельности экономического субъекта;
- б) общие результаты проверки состояния бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности:
  - общая оценка соблюдения установленного порядка ведения учета и составления отчетности;
  - описание выявленных в ходе аудита существенных нарушений установленного порядка;
- в) общие результаты проверки соблюдения экономическим субъектом законодательства при совершении хозяйственно-финансовых операций:
  - цель и характер рассмотрения соответствия операций законодательству и нормативным актам;
  - общая оценка соответствия во всех существенных отношениях совершенных операций законодательству;
  - описание выявленных существенных несоответствий совершенных операций законодательству;
  - ответственность исполнительного органа экономического субъекта за несоблюдение законодательства РФ при совершении хозяйственно-финансовых операций.

Как правило, к аналитической части (отчету) прилагаются конкретные предложения по устранению выявленных в ходе аудиторской проверки нарушений законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций и внесению поправок в составленную ранее отчетность.

Лишь после проверки выполнения указанных предложений аудитор (аудиторская фирма) приступает к составлению **итоговой части** аудиторского заключения, именуемой "Заключение аудиторской фирмы", при этом итоговая часть не может быть датирована ранее даты подписания бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Итоговая часть аудиторского заключения представляет собой мнение аудитора (аудиторской фирмы) о достоверности бухгалтерской отчетности проверенного экономического субъекта.

Аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности должно выражать оценку соответствия нормативному акту, регулирующему бухгалтерский учет и отчетность в РФ, и не может и не должно трактоваться экономическим субъектом и заинтересованными пользователями аудиторского заключения как-либо иначе.

Оно составляется с включением показателей:

- всех филиалов и подразделений (в том числе и выделенных на отдельный баланс);

- всех представительств.

Распределение ответственности экономического субъекта и аудитора в отношении бухгалтерской отчетности предполагает, что экономический субъект несет ответственность за подготовку и достоверность проверяемой бухгалтерской отчетности, а аудитор – за выражаемое на основе осуществленного аудита мнение о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Каждая страница заключения подписывается аттестованным аудитором (руководителем аудиторской группы), а также руководителем аудиторской фирмы и заверяется печатью фирмы.

Заинтересованные пользователи, включая налоговые и иные государственные органы, не имеют права требовать от аудиторской фирмы, а аудиторская фирма не имеет права и не обязана предоставлять каким-либо пользователям копии аудиторского заключения целиком или в какой-либо части, кроме случаев, установленных законодательством РФ.

Экономический субъект обязан предоставлять заинтересованным лицам только итоговую часть аудиторского заключения (п. 18 Временных правил).

Порядком составления аудиторского заключения предусмотрены пять вариантов заключений (см. файл материалов):

- безусловно положительное (заключение без замечаний) – аудитор подтверждает достоверность показателей финансовой отчетности и бухгалтерского баланса;

- условно положительное или заключение с замечаниями (оговорками), свидетельствующее об общем положительном мнении аудитора о достоверности показателей финансово-бухгалтерской отчетности, но им установлены отдельные упущения, которые излагаются в аналитическом разделе заключения;

- отрицательное заключение составляется в тех случаях, когда, по мнению аудитора, бухгалтерский учет не соответствует требованиям нормативного законодательства, а финансовая отчетность не дает достоверного представления о финансовом положении проверяемого предприятия;

- с отказом от выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности, то есть заключение не составляется в том случае, если аудитор не смог выразить свое мнение о качестве учета и отчетности ввиду неполучения от проверяемого субъекта достаточно убедительных доказательств;

- безусловно положительное при наличии серьезного сомнения в возможности экономического субъекта продолжить деятельность и исполнять свои обязательства в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным периодом.

На практике заказчику выдается безусловно положительное или условно положительное заключение, так как другие виды заключений (отрицательное или заключение с отказом от выражения мнения) экономическому субъекту практически не нужны.

При последних трех вариантах аудиторская фирма (аудитор) вправе, в соответствии с подп. “в” п. 11 Временных правил, рекомендовать заказчику заключить с другой аудиторской фирмой договор о восстановлении бухгалтерского учета, а после выполнения этой работы аудиторской фирмой (аудитором), начавшей аудиторскую проверку, может быть заключен новый договор с экономическим субъектом о завершении ранее начатой аудиторской проверки.

Комиссия по аудиторской деятельности при Президенте РФ, учитывая поступающие запросы, разъяснила следующее: “Федеральный закон “О бухгалтерском учете” от 21.11.96 № 129-ФЗ (ст. 15) определил, что все



организации, за исключением бюджетных, обязаны представлять пользователям годовую бухгалтерскую отчетность в течение 90 дней по окончании года, если иное не предусмотрено законодательством РФ. В соответствии со ст. 47 и 48 Федерального закона «Об акционерных обществах» общее собрание акционеров, на котором утверждается годовая бухгалтерская отчетность, проводится не ранее чем через два месяца и не позднее чем через шесть месяцев после окончания финансового года. Следовательно, предельный срок представления годовой бухгалтерской отчетности акционерного общества ограничен 1 июля. В связи с этим аудиторское заключение как неотъемлемая часть годовой бухгалтерской отчетности обязательно должно представляться в установленные адреса и сроки» (см. Бухгалтерский учет. 1997. № 5).

### **3.12. Ответственность аудитора за качество проведенной аудиторской проверки**

#### **Сроки обнаружения ненадлежащего качества результата работы.**

Требования, связанные с недостатками работы, проведенной аудитором (аудиторской фирмой), могут быть предъявлены заказчиком при условии, что они были обнаружены в разумный срок, но в пределах двух лет со дня передачи результатов работы, если иные сроки не установлены законом или договором (ст. 724 ГК РФ).

Как правило, скрытые недостатки выявляются в случаях последующей проверки предприятия органами государственного финансового контроля – налоговыми органами, налоговой полицией, органами Минфина РФ (Федеральным казначейством, контрольно-ревизионным аппаратом) и пр., а налоговые органы налагают на проверенные организации различного рода штрафные санкции.

Аудитор (аудиторская фирма) может регулировать свой профессиональный риск путем его страхования. До принятия в установленном порядке Закона об аудиторской деятельности этот вид страхования является добровольным и затраты по нему относятся на себестоимость аудиторской фирмы в пределах 1% от объема реализованных услуг.

**Ответственность аудитора (аудиторской фирмы) за ненадлежащее качество проверки.** В случаях, когда аудиторская проверка выполнена аудитором (аудиторской фирмой) с отступлениями от договора, ухудшившими результаты работы, заказчик в соответствии со ст. 723 ГК РФ по своему выбору может потребовать возмездного устранения недостатков в разумный срок, или соразмерного уменьшения установленной за работу цены, либо возмещения своих расходов на устранение недостатков, если иное не установлено законом или договором.

Но так как ответственность аудитора (аудиторской фирмы) за неквалифицированное проведение проверки установлена Временными правилами, следовательно, в данном случае вступают в силу Временные правила. Так, в соответствии с п.15 Временных правил в случае обнаружения неквалифицированного проведения аудиторской проверки, приведшей к убыткам для государства или 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 федерального бюджета РФ, 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 формы.

Необходимо отметить, что во Временных правилах речь идет о неквалифицированном проведении проверки, а также об отступлении от договора, ухудшившим результат работы.

Именно на это и должен быть направлен договор - выработать единое мнение с заказчиком относительно того, что же собственно считать "неквалифицированным проведением проверки".

При этом надо помнить, что пределом **ответственности аудиторских фирм (аудитора)** может служить общая стоимость всех работ по договору.

Некоторые аудиторские фирмы в целях уменьшения размера ущерба, который может быть нанесен клиенту некачественным проведением аудиторской проверки, разбивают договор проведения проверки на отдельные этапы: составление плана проверки; проверка постановки бухгалтерского учета и внутреннего аудита; проверка достоверности бухгалтерского баланса; предварительная подготовка письменной информации и аудиторского заключения и т.д., тем самым и разделяя сумму по договору на отдельные части.

В календарном плане выполнения работ по договору проставляется стоимость каждого этапа работы в процентах к общей стоимости всех работ по договору. Таким образом аудиторская фирма (аудитор) пытается обезопасить себя. При этом надо сказать, что такая разбивка на этапы в принципе допустима, однако говорить о том, что это может снизить риск финансовых потерь в случае обнаружения неквалифицированного проведения аудиторской проверки, бессмысленно, ибо, как указано выше, пределом ответственности аудитора является общая стоимость всех работ по договору, а не только того этапа, где установлены нарушения.

### 3.13. Контроль за качеством работы аудиторов

Контроль за качеством работы аудитора осуществляется в нескольких формах: контроль основного аудитора за работой своих ассистентов, контроль аудиторской фирмы за работой аудитора и внешний контроль.

Основной аудитор в процессе работы должен постоянно контролировать и направлять работу ассистентов, т.е. менее квалифицированных сотрудников. Основной аудитор несет полную ответственность за выполнение аудита.

Ассистенты должны знать об их ответственности и целях процедур, которые они должны выполнить, о деятельности предприятия и возможных учетных аудиторских проблемах, влияющих на сущность, время проведения и масштаб аудиторских процедур. Письменная программа аудита служит важным элементом передачи аудиторских полномочий.

**Контроль аудиторской фирмы за работой аудитора осуществляется** во-первых, посредством обсуждения и проверки обоснованности аудиторского плана и программы проведения аудита; во-вторых, посредством строгого соблюдения организационно-этических аудиторских принципов (в частности, аудитор, консультирующий клиента или восстанавливающий его бухгалтерский учет, не направляется к нему же с проверкой и т.п.); в-третьих, некоторые аудиторские фирмы практикуют повторные, бесплатные для клиента перепроверки достоверности отчетности другим аудитором фирмы уже после выдачи аудиторского заключения основным аудитором.

Внешний контроль могут выполнять государственные органы, что предусмотрено действующим законодательством.

Контроль качества аудиторских услуг со стороны государства происходит в форме нормативно-правового регулирования, а также путем организации

государственной регистрации аудиторских фирм, лицензирования аудиторской деятельности, квалификационной аттестации auditors. Этот контроль в большей мере носит профилактический характер для гарантии оказания аудиторских услуг на определенном профессиональном уровне.

Временными правилами аудиторской деятельности в Российской Федерации (п. 15) предусмотрена возможность осуществления и последующего контроля качества проведения аудиторских проверок путем организации перепроверок органом, выдавшим лицензию, по собственной инициативе, заявлению заинтересованного экономического субъекта или предложению прокурора. Такие проверки контроля качества аудиторских услуг осуществляются ЦАЛАК собственными силами и с привлечением общественных профессиональных объединений. Однако механизм организации такого контроля нормативно-методическими документами до сих пор не определен.

В системе контроля качества аудиторских услуг определенное место должен занять контроль со стороны общественных профессиональных объединений, таких как аудиторские палаты и ассоциации.

Этический кодекс аудитора, принятый Аудиторской палатой России, имеет большое значение не только для воплощения в жизнь основополагающих принципов аудита, но и организации контроля за их применением.

Контроль за соблюдением этического кодекса аудитора должен стать частью единой системы контроля качества аудиторской деятельности. Эти контрольные функции сосредоточиваются в рамках общественных организаций auditors.

Контроль качества имеет два основных направления: контроль отдельных аудиторских проверок; общий контроль качества.

Контроль отдельных аудиторских проверок включает следующие понятия.

**Делегирование полномочий** — обеспечение независимости, профессионализма и компетентности auditors; использование письменной программы аудита.

**Надзор** — обеспечение текущего контроля работы auditors, знание наиболее проблемных вопросов бухгалтерского учета клиента.

**Проверка** — проверка работы, проведенной аудиторскими, ее соответствия стандартам, достаточности документации, достижения целей аудиторской проверки.

**Общий контроль качества аудита** основан на:

- определенных личных качествах auditors (честность, объективность, независимость, конфиденциальность);
- профессионализме и компетентности auditors; обоснованном распределении работы между членами группы; надзоре за работой auditors для соблюдения стандартов качества; политике приема клиентов и продолжения сотрудничества с ними;
- текущем контроле аудиторской фирмы за эффективностью политики и процедур контроля качества.

Высокое качество аудита обеспечивает:

- обучение и переподготовка auditors; разработка и совершенствование аудиторских стандартов; разработка эффективной системы контроля качества внутри аудиторской фирмы;
- наличие жесткой системы внешнего контроля качества (налоговая инспекция и налоговая полиция).

Итак, контроль качества - это не только правила и процедура аудита, но и разумный подход. Система контроля качества должна носить предупредительный характер, снижающий (исключающий) вероятность нарушения профессионально-этических норм и аудиторского риска.

## **4. ГОСУДАРСТВЕННОЕ И ОБЩЕСТВЕННОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

### **4.1. Государственное регулирование аудиторской деятельности**

Согласно п. 19 Временных правил организация государственного регулирования аудиторской деятельности осуществляется **Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ**, действующей на основании Положения о Комиссии, утвержденного распоряжением Президента РФ от 04.02.94 №54-РП.

Комиссия является коллегиальным органом, организующим разработку системы мер по государственной поддержке становления и развития рынка аудиторских услуг в РФ, а также по защите интересов государства, экономических субъектов, аудиторов и аудиторских фирм. В своей деятельности Комиссия подчинена и подотчетна Президенту РФ. Им утверждается состав Комиссии по аудиторской деятельности.

Комиссия имеет право:

а) представлять на рассмотрение Президента и Правительства РФ проекты нормативных актов, регулирующих аудиторскую деятельность;

б) разрабатывать стандарты аудиторской деятельности и связанных с ее осуществлением услуг;

в) направлять аудиторам и аудиторским фирмам и их объединениям обязательные для исполнения предписания об устранении ими нарушений законодательства в области аудиторской деятельности;

г) выдавать генеральные лицензии на осуществление аудиторской деятельности, аннулировать указанные лицензии в случае нарушения при проведении лицензирования законодательства в области аудиторской деятельности;

д) определять перечень ведущих учебно-методических центров по обучению и переподготовке аудиторов;

е) привлекать на договорной основе к участию в разработке проектов нормативных актов, регулирующих аудиторскую деятельность в РФ, специалистов и экспертов, в том числе иностранных (п.5 Положения о Комиссии).

При Комиссии действует Консультативный совет, формируемый из представителей академических институтов и высших учебных заведений, аудиторов и представителей аудиторских фирм и их объединений.

По представлению Комиссии Правительством РФ утверждается порядок аттестации на право осуществления аудиторской деятельности, формирования аттестационных комиссий и размер оплаты за проведение аттестации, а также порядок получения лицензий на осуществление аудиторской деятельности (п.20 Временных правил).

Как видно из Положения о Комиссии по аудиторской деятельности и Временных правил, основными направлениями государственного регулирования в этой сфере являются подготовка законодательства об аудиторской деятельности, разъяснение его применения и устранение его нарушений, выдача генеральных лицензий и ведение государственных реестров аудиторов, аудиторских фирм и их объединений, определение порядка аттестации аудиторов.

Согласно Постановлению Правительства РФ от 06.05.94 № 482 генеральные лицензии на осуществление аудиторской деятельности были переданы Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ двум

ведомствам – Министерству финансов РФ и Центральному банку РФ, которыми для проведения аттестации были созданы центральные аттестационно-лицензионные аудиторские комиссии.

О проделанной ими работе в части организации государственной регистрации аудиторских фирм и индивидуальных аудиторов, контроля за качеством аудиторских услуг сказано выше.

**Стандарты аудиторской деятельности.** Важное значение для становления цивилизованного аудита имеют разработка и внедрение в практику стандартов аудиторской деятельности.

**Правила (стандарты) аудиторской деятельности** – это нормативные документы, регламентирующие единые требования к осуществлению и оформлению аудита и сопутствующих ему услуг, а также оценке качества аудита, к порядку подготовки аудиторов и к оценке их квалификации.

Аудитору предоставлена возможность и право самому определять методы проведения проверки и выражать свое мнение в аудиторском заключении о достоверности финансовой отчетности экономического субъекта. Но высказывая личное мнение, аудитор свою деятельность должен осуществлять в соответствии с определенными профессиональными правилами, выработанными с помощью обобщения международного и национального опыта. Такими правилами, описывающими основополагающие приемы и принципы, которыми необходимо руководствоваться аудитору при проведении проверки, и являются стандарты аудиторской деятельности.

В соответствии с поручением Правительства РФ Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ была утверждена Программа действий на период 1998-1999 гг. по проведению аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов на основе разработанных на международной базе аудиторских стандартов.

К настоящему времени Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ одобрено и опубликовано более 20 стандартов, которые можно считать основополагающими. Среди них:

- Планирование аудита;
- Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита;
- Аудиторская выборка;
- Аудиторские доказательства;
- Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности;
- Документирование аудита;
- Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита;
- Разъяснения, представляемые руководством проверяемого экономического субъекта;
- Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности;
- Внутрифирменный контроль качества аудита.

Подготовлен и издан Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности.

Комиссия по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации решила признать соблюдение правил (стандартов) аудиторской деятельности, одобренных и рекомендованных ею к применению, основным критерием оценки качества аудиторских проверок и заключений.

Применение правил (стандартов) аудиторской деятельности обеспечивает признаваемость российского аудиторского заключения зарубежными пользователями российской экономической информации.

#### **4.2. Общественное регулирование (саморегулирование) аудиторской деятельности**

В соответствии с законодательством аудиторские фирмы и аудиторы могут образовывать союзы, ассоциации и другие объединения для координации своей деятельности или защиты своих профессиональных интересов. **Объединения аудиторских фирм и аудиторов** - некоммерческие организации, правовой статус которых регулируется статьями 121-123 ГК РФ. Коммерческие организации в целях координации своей предпринимательской деятельности, а также представления и защиты своих имущественных интересов могут по договору между собой создавать объединения в форме ассоциаций и союзов, являющихся некоммерческими организациями. Ассоциации и союзы аудиторских фирм в качестве основной деятельности могут иметь, например, представление и защиту имущественных интересов в арбитражном суде.

Извлечение прибыли не может быть основной целью деятельности ассоциаций и союзов аудиторских фирм, они не могут распределять полученную прибыль между участниками ассоциаций и союзов. Если по решению участников на ассоциацию (союз) возлагается ведение предпринимательской деятельности, такая ассоциация (союз) аудиторских фирм преобразуется в хозяйственное общество или товарищество, либо она может создать для осуществления предпринимательской деятельности хозяйственное общество или участвовать в нем. Закон исключает одновременное участие в ассоциации и союзе аудиторских фирм и некоммерческих организаций. Однако в них могут участвовать аудиторы, работающие индивидуально.

Ассоциации и союзы аудиторских фирм не могут выполнять какие-либо функции управления организациями и аудиторами, находящимися в их составе. Участники ассоциации (союза) аудиторских фирм сами определяют характер созданного ими объединения и управляют его деятельностью.

Аудиторская фирма одновременно может быть участником нескольких ассоциаций (союзов). Однако при этом надо помнить, что отчисления на содержание аппарата управления ассоциаций, союзов и иных структур вневедомственного управления (в том числе вступительные и членские взносы) относятся за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации.

Ассоциация (союз) аудиторских фирм становится собственником имущества, переданного ей учредителями, включая взносы, являющиеся основным источником формирования имущества ассоциации (союза) (п. 3 ст. 48, 213 ГК РФ). Данное имущество может использоваться только для целей достижения уставных задач.

Ассоциация (союз) аудиторских фирм и аудиторов не отвечает по обязательствам своих членов, но аудиторские фирмы несут дополнительную ответственность по ее обязательствам в размере и в порядке, предусмотренных в учредительных документах. Аудиторские фирмы и аудиторы вправе безвозмездно пользоваться услугами ассоциации (союза).

Учредительными документами ассоциации или союза аудиторских фирм и аудиторов являются учредительный договор, подписанный его участниками, и утвержденный ими устав.

Выход из ассоциации (союза) аудиторских фирм допускается по окончании финансового года с тем расчетом, чтобы фирма до его окончания выполняла свои имущественные обязанности. В этом случае она несет субсидиарную ответственность по обязательствам ассоциации (союза) пропорционально своему взносу в течение двух лет с момента выхода.

С согласия членов ассоциации (союза) в нее может войти новый участник.

Вступление может быть обусловлено субсидиарной ответственностью этого участника по обязательствам ассоциации (союза), возникшим до его вступления. Член ассоциации (союза) аудиторских фирм может быть исключен из нее по решению остающихся участников в случае и в порядке, установленных учредительными документами. Исключенный из ассоциации (союза) участник несет субсидиарную ответственность по обязательствам ассоциации (союза) пропорционально своему взносу в течение двух лет с момента выхода.

В декабре 1995 г. была создана Аудиторская палата России, учредителями которой выступили региональные объединения Ассоциации бухгалтеров и аудиторов СНГ. Кроме того, в состав учредителей вошли Гильдия финансистов, Гильдия российских адвокатов, Ассоциация правоохранительных органов России. Палата построена по принципу ассоциированного членства - в ее составе не сами аудиторы и аудиторские фирмы, а органы, их представляющие. В состав Палаты избраны ответственные сотрудники ЦАЛАКа Минфина и Центрального банка, Счетной палаты, Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте РФ, Правительства Москвы, Госналогслужбы России и Таможенного комитета.

Чуть позже десять ведущих российских аудиторских фирм решили создать Союз профессиональных аудиторских организаций (СПАО). В Союз вошли крупные операторы аудиторского рынка – “Юникон”, “Арни”, “Контакт”, “Мариллион”, “Росэкспертиза”, “Русаудит”, “Экуран”, и др. По некоторым оценкам, эта группировка достаточно мощная и владеет уже более чем 70% аудиторского сегмента финансового рынка, исключая, правда площадку, завоеванную в России большой зарубежной “шестеркой”. Цели указанного Союза следующие: во-первых, отстаивать интересы аудиторского сообщества перед государством, активно участвовать в законотворчестве и выработке налоговой и финансовой политики; во-вторых, вести борьбу за чистоту рынка аудиторских услуг: решение проблем квалификации аудиторов, их ответственности за свое заключение, вопросов взаимоотношений с руководителями организации; в-третьих, заняться выработкой норм и стандартов аудиторской деятельности.

Кстати, нельзя забывать о том, что еще в июне 1992 года был утвержден устав первой в России общественной профессиональной добровольной организации аудиторов - Российской коллегии аудиторов, где основными целями и задачами были определены:

- защита и представление законных интересов членов коллегии аудиторов в государственных и общественных организациях;
- содействие в профессиональной подготовке и оказание всесторонней поддержки членам организации;
- содействие разработке основных принципов организации аудита на территории РФ, рекомендаций по совершенствованию фирм и методов аудиторской деятельности, формированию и укреплению престижа профессии аудитора.

Сомневающимся в необходимости существования в России нескольких общественных аудиторских организаций уместно вспомнить полезный опыт Германии, где в течение многих десятилетий вполне уживаются и Аудиторская палата, близкая к правительству и построенная по принципу обязательного членства, и Институт аудиторов - добровольная общественная организация, объединяющая 90% всех операторов аудиторского рынка и выражающая их интересы.

В заключение отметим, что аудиторский финансовый контроль находится в процессе развития. Его сфера деятельности будет расширяться по мере развития цивилизованных рыночных отношений в стране, повышения

квалификации сотрудников аудиторских служб и роста спроса на их услуги со стороны частных фирм и корпораций с целью снижения финансовых рисков в условиях растущей конкуренции.



### **ЗАДАНИЯ ДЛЯ САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЫ**

- 1. Составьте логическую схему базы знаний по теме юниты.*

2. Отметьте знаком (+) те виды организационно-правовых форм, в которых могут создаваться аудиторские фирмы:

№ п/п	Организационно-правовые формы	Знак (+)
1	Общество с ограниченной ответственностью	
2	Открытое акционерное общество	
3	Закрытое акционерное общество	
4	Общество с дополнительной ответственностью	
5	Полные товарищества	
6	Товарищество на вере	
7	Производственный кооператив (артель)	

3. Отметьте знаком (+) те из перечисленных экономических субъектов, которые подлежат обязательному аудиту:

№ п/п	Экономические субъекты	Знак (+)
1	ЗАО с суммой активов баланса, составляющей 150-кратный минимальный размер оплаты труда	
2	ОАО с объемом выручки от реализации продукции, равной 100-кратному МРОТ	
3	Банк с иностранным капиталом	
4	Банк, учрежденный группой физических лиц	
5	Страховая компания без иностранного капитала	
6	ООО с объемом выручки от реализации продукции, равным 100-кратному МРОТ	
7	Совместное предприятие с долей иностранного капитала, равной 1%	
8	Благотворительный фонд без иностранного капитала	

4. Отметьте знаком (+) государственные органы, в которых разрешаются споры экономических субъектов и аудиторских фирм:

№ п/п	Наименование организаций	Знак (+)
1	Третейский суд	
2	Комиссия по аудиторской деятельности при Президенте РФ	
3	Арбитражный суд	
4	Министерство РФ по налогам и сборам	
5	Министерство финансов РФ	
6	Суд	
7	Министерство юстиции РФ	

5. Отметьте знаком (+) органы государственного регулирования аудиторской деятельности:

№ п/п	Наименование организаций	Знак (+)
1	Министерство финансов РФ	
2	Министерство юстиции РФ	
3	Комиссия по аудиторской деятельности при Президенте РФ	
4	Аудиторская палата России	
5	Счетная палата Федерального собрания	

6. Решите самостоятельно следующие задания:

### Задание 1

Вновь организованная аудиторская фирма ЗАО «Северо-восток-аудит» представила в сентябре 1998 г. в ЦАЛАК Минфина РФ заявление о выдаче лицензии на общий аудит сроком на 3 года с приложением следующих документов:

- копий учредительных документов и свидетельства о государственной регистрации, заверенных Московской регистрационной палатой;
  - справки банка об уплате 50% уставного капитала в сумме 3,5 тыс.руб. (уставный капитал согласно уставу определен в 7 тыс.руб.);
  - квитанции банка об уплате сбора за выдачу лицензии – 12.523,5 руб.
- ЦАЛАК Минфина РФ вернула документы.  
Укажите причины возврата документов.

### Задание 2

Николаев Н.Н. решил заниматься аудиторской деятельностью самостоятельно. Сдав соответствующие экзамены, получил сертификат об окончании курса подготовки аудиторов.

Для получения квалификационного аттестата аудитора представил в ЦАЛАК документы, в том числе:

- заверенные по месту работы копию диплома об окончании Волгоградского юридического колледжа и выписку из трудовой книжки, из которой следовало, что 3 года из последних пяти лет он работал бухгалтером-претензионистом на заводе;
- заявление установленной формы, где указал, что до призыва в армию и

поступления на учебу в колледж привлекался к уголовной ответственности за хулиганство.

ЦАЛАК вернула документы Николаеву.

Укажите причины возврата документов.

### **Задание 3**

Экономист торговой фирмы “Заря” Михайлова Н.М. получила квалификационный аттестат аудитора по общему аудиту 10.08.96 сроком на 3 года и продолжала числиться на указанной должности, фактически находясь в отпуске по беременности и родам, а затем – по уходу за ребенком. 15.08.98 она обратилась в аудиторскую фирму “Северо-восток-аудит” с заявлением о приеме ее на вакантную должность аудитора. Однако аудиторская фирма в приеме ее на работу отказала.

Укажите причины отказа.

### **Задание 4**

Извлечение из договора на оказание аудиторских услуг:

“Аудиторская фирма ОАО “Восток-Запад-аудит” (лицензия в области общего аудита выдана ЦАЛАК Минфина РФ 21.07.98 №098136 сроком на 6 лет), именуемая в дальнейшем “Исполнитель” и ОАО “Московский ваучерный инвестиционный фонд”, именуемое в дальнейшем “Заказчик”, заключили настоящий договор о нижеследующем:

1. Заказчик поручает, а Исполнитель принимает на себя исполнение следующих работ:

1.1. Провести восстановление бухгалтерского учета Заказчика за период с 01.01.96 по 31.12.97.

1.2. Провести аудиторскую проверку финансово-хозяйственной деятельности и достоверности отчетности за период с 01.01.96 по 31.12.97.

2. По результатам восстановления бухгалтерского учета Исполнителем дается оценка состояния бухгалтерского учета за период с 01.01.96 по 31.12.97.

3. По результатам аудиторской проверки достоверности бухгалтерской отчетности за период с 01.01.96 по 31.12.97 Исполнителем дается аудиторское заключение.

4. Стоимость работ, предоставляемых Исполнителем, определяется исходя из стоимости одного часа аудиторских услуг, определяемой Аудиторской палатой России и количества часов: на восстановление бухгалтерского учета = 3 чел. x 8 ч x 40 дней = 960 ч; на аудиторскую проверку = 2 чел. x 8 ч x 20 дней = 320 ч. Итого 960 ч + 320 ч = 1280 ч.

Укажите на факты несоответствия данных, приведенных в договоре, действующему законодательству.

### **Задание 5**

Аудиторская фирма ЗАО «Северо-восток-аудит» 20.02.98 заключила договор на проведение аудиторской проверки ЗАО «Ветер» за 1997 год.

В ходе проверки было установлено, что предыдущая аудиторская проверка ЗАО «Ветер» за 1996 г. не была произведена, хотя по объему финансовых показателей ЗАО подлежало обязательной аудиторской проверке.

В связи с этим аудиторская фирма предложила заключить договор на проведение обязательной аудиторской проверки за 1996-1997 гг.

Однако руководство ЗАО «Ветер» сделать это отказалось, ссылаясь на то, что налоговая инспекция приняла годовой отчет за 1996 г. без аудиторского заключения.

Аудиторская фирма, проведя аудиторскую проверку за 1997 г. и представив заказчику аудиторское заключение, одновременно письменно поставила налоговую инспекцию в известность об уклонении ЗАО «Ветер» от обязательной аудиторской проверки за 1996 г.

Рассмотрев письмо аудиторской фирмы, налоговая инспекция направила его для принятия мер в налоговую полицию.

Налоговая полиция за уклонение от обязательного аудита наложила штраф на ЗАО «Ветер» в размере 500-кратного размера минимальной оплаты труда и на генерального директора ЗАО «Ветер» – в размере 150-кратного размера минимальной оплаты труда.

Какие нормативные акты в данной ситуации нарушены?

### **Задание 6**

Аудиторская фирма ЗАО “Северо-восток-аудит” начала аудиторскую проверку ЗАО “Волна” 04.08.98 в соответствии с заключенным с ЗАО “Волна” договором.

15.08.98 в помещении офиса ЗАО “Волна” произошел пожар, в результате чего сгорело помещение бухгалтерии фирмы вместе со всеми хранившимися там на открытых стеллажах документами.

Согласно договору стоимость одного человеко-часа работы аудитора – 100 долларов США, в том числе НДС (по курсу Центробанка РФ на день платежа). Продолжительность рабочего дня аудитора – 6 рабочих часов. В проверке принимали участие 2 аудитора.

Определите фактически понесенные аудиторской фирмой затраты, которые подлежат оплате ЗАО “Волна”.

### **Задание 7**

Согласно заключенному договору аудиторская фирма “Запад-Восток-аудит” провела аудиторскую проверку ЗАО “Белый парус” за 1997 г.

Ознакомившись с письменным отчетом аудиторской фирмы о результатах аудиторской проверки, генеральный директор ЗАО “Белый парус” предъявил претензии к аудиторской фирме, что последняя не произвела анализ финансово-хозяйственной деятельности ЗАО за 1997 г.

На какой нормативный акт должна ссылаться аудиторская фирма в оправдание своей позиции?

## ТРЕНИНГ УМЕНИЙ

### 1. Пример выполнения упражнения тренинга на умение № 1

#### Заклучение договора на оказание аудиторских услуг

Аудиторская фирма ОАО “Эверест-аудит” приглашена фирмой ОАО “Белый ветер” на проведение обязательной аудиторской проверки .

Аудиторская фирма “Эверест-аудит” имеет лицензию ЦАЛАК Минфина РФ за № 000999 от 01.03.98 на проведение общего аудита сроком на 3 года.

Аудиторская фирма “Эверест-аудит” не является учредителем, собственником, акционером, кредитором Заказчика.

Аудиторы фирмы не состоят в близком родстве или свойстве с руководящими и должностными лицами Заказчика.

Аудиторская фирма не проводила восстановление бухгалтерского учета Заказчика за 1997 год.

Определение продолжительности проведения аудиторской проверки:

- 1) количество папок с документами, подлежащих проверке – 120;
- 2) метод проверки – сплошной;
- 3) период проверки – 1 год (1997 год);
- 4) рабочий день 1 аудитора – 6 часов;
- 5) время проверки 1 папки – 4 часа;
- 6) продолжительность проверки, предусмотренная договором – 20 рабочих дней (начало – 02.03.98, окончание – 27.03.98);
- 7) затраты рабочего времени на проверку (определить);
- 8) количество специалистов, необходимых для аудиторской проверки (определить).

#### Решение

Алгоритм	Решение задания в соответствии с алгоритмом
1. Определение вида аудиторских услуг	Проведение обязательной аудиторской проверки ОАО «Белый ветер» за 1997 год
2. Определение обязанностей заказчика перед заключением договора	Проверить у аудиторской фирмы: <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Наличие лицензии (имеется лицензия №... выдана...).</li> <li>2. Вид разрешенных лицензией аудиторских услуг. Проведение общего аудита.</li> <li>3. Срок действия лицензии – 3 года (с 1 марта 1998 г. по 1 марта 2001 года).</li> </ol>
3. Ограничения в отношении аудиторской фирмы на проведение указанной аудиторской проверки	Не имеется
4. Определение продолжительности проведения аудиторской проверки и количества участвующих в ней специалистов	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Количество папок с документами, подлежащих проверке – 120.</li> <li>2. Метод проверки – сплошной.</li> <li>3. Период проверки – 1 год.</li> <li>4. Продолжительность рабочего дня 1 аудитора – 6 час/день.</li> <li>5. Время проверки 1 папки – 4 часа.</li> </ol>



1	2
	<p>6. Продолжительность проверки, предусмотренная договором: 20 рабочих дней или 6 часов · 20 р.д. = 120 часов.</p> <p>7. Время, необходимое на проверку 4 часа · 120 папок = 480 часов.</p> <p>8. Количество аудиторов, которых необходимо привлечь к участию в проверке 480 часов : 120 часов = 4 человека.</p>
5. Расчет стоимости аудиторских услуг	<p>1. Продолжительность проверки (в часах) – 480 часов.</p> <p>2. Стоимость одного часа аудиторских услуг 100 долларов США (в т.ч. НДС).</p> <p>3. Стоимость проверки = стоимость 1 часа · количество часов 100\$ · 480 часов = 48.000\$ (в т.ч. НДС – 8.000\$).</p>
6. Формулировка в договоре раздела «Обязанности заказчика после заключения договора»	<p>1. Оплатить услуги аудитора в размере и сроки, указанные в договоре.</p> <p>2. Обеспечить конфиденциальность результатов работы в части информации, составляющей коммерческую тайну аудитора.</p> <p>3. Предоставлять аудитору любую запрошенную им информацию, относящуюся к деятельности заказчика и необходимую для оказания услуг по предмету договора.</p> <p>4. Предъявлять по первому требованию аудитора все первичные бухгалтерские отчеты.</p>
7. Формулировка в договоре раздела «Обязанности аудитора»	<p>1. Провести аудиторскую проверку в соответствии с действующим законодательством и предоставить заказчику в конкретный указанный срок отчет аудитора и аудиторское заключение о достоверности его годового бухгалтерского отчета по состоянию на 1 января соответствующего года.</p> <p>2. Выполнение работ производится аудитором на основании первичных документов, регистров бухгалтерского учета из отчетности заказчика.</p> <p>3. Обеспечить конфиденциальность результатов проверки в части информации, составляющей коммерческую тайну заказчика.</p>
8. Формулировка в договоре раздела «Ответственность сторон»	<p>1. Ответственность сторон по любым искам или претензиям определяется действующим российским законодательством.</p> <p>2. Аудитор не несет ответственности за достоверность предоставленных ему заказчиком первичных документов или любой информации.</p> <p>3. Ни одна из сторон не вправе передавать свои права и обязанности по заключенному договору третьим лицам без письменного согласия другой стороны.</p> <p>4. Стороны освобождаются от ответственности за частичное или полное неисполнение обязанностей по заключенному договору, если такое явилось следствием форс-мажорных обстоятельств.</p>

1	2
9. Формулировка в договоре раздела «Споры и разногласия»	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. В случае возникновения споров или разногласий между заказчиком и аудитором по вопросам исполнения договора стороны примут все меры по разрешению их путем переговоров между собой.</li> <li>2. Споры или разногласия, по которым стороны не достигли договоренности, подлежат разрешению в соответствии с действующим законодательством в Арбитражном суде.</li> </ol>
10. Формулировка в договоре раздела «Расчеты и порядок оплаты»	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Стоимость аудиторских услуг по договору составляет ... тысяч рублей, с учетом налога на добавленную стоимость.</li> <li>2. Заказчик обязуется перечислить на расчетный счет аудиторской фирмы аванс в размере 50% от общей стоимости услуг в течение трех дней после заключения договора, а остальные 50% стоимости в течение трех дней после представления заказчику аудиторского заключения.</li> </ol>
11. Порядок оплаты заказчиком стоимости аудиторских услуг	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 05.03.98 заказчик перечисляет через банк аванс аудиторской фирме в размере 50% от общей стоимости услуг, т.е. 24.000 долларов США (в т.ч. НДС – 4.000 \$) по курсу ЦБ РФ на день оплаты.</li> <li>2. Окончательный расчет 31.03.98 – остальные 24.000 \$ (в т.ч. НДС – 4.000\$) после того, как получены от аудиторской фирмы: <ul style="list-style-type: none"> <li>- отчет аудиторской фирмы о результатах аудиторской проверки,</li> <li>- аудиторское заключение,</li> <li>- акт приема-сдачи работ,</li> <li>- счет-фактуру.</li> </ul> </li> </ol>
12. Формулировка в договоре раздела «Срок действия»	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Договор вступает в силу со дня его подписания и действует до момента производства окончательных расчетов по нему.</li> <li>2. Все изменения и дополнения к договору действительны лишь в том случае, если они совершены в письменной форме и подписаны уполномоченными на то лицами.</li> </ol>
13. Определение последствий невозможности достижения результата работ	В случае, когда невозможность возникла по обстоятельствам, за которые ни одна из сторон не отвечает, заказчик возмещает исполнителю фактически понесенные расходы.
14. Формулировка последствий некачественного проведения аудиторской проверки	<p>С аудитора (аудиторской фирмы) могут быть взысканы на основании решения суда по иску органа, выдавшего лицензию:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Понесенные убытки в полном размере.</li> <li>2. Расходы на проведение перепроверки.</li> <li>3. Штраф, зачисленный в доход республиканского бюджета РФ, в сумме 100-кратного размера минимальной оплаты труда с аудитора, осуществляющего свою деятельность самостоятельно.</li> </ol>

**Решите самостоятельно:**

## Ситуация 1.1

Договор на оказание аудиторских услуг от 22.08.97 (извлечение)

1. Аудиторская фирма ЗАО “Аудитор-консультант” (лицензия на осуществление аудиторской деятельности в области общего аудита выдана Минфином РФ 21.02.95 за N 000981 на срок 6 лет), именуемая в дальнейшем “Исполнитель”, и ОАО “Московский чековый инвестиционный фонд”, именуемый в дальнейшем “Заказчик”, заключили настоящий договор о нижеследующем:

1.1. Заказчик поручает, Исполнитель принимает на себя обязательство по выполнению работ:

1.1.1. Провести восстановление бухгалтерского учета Заказчика за период с 01.01.94 по 01.01.95.

1.1.2. Провести аудиторскую проверку хозяйственно-финансовой деятельности Заказчика с 01.01.94 по 31.12.96.

1.2. По результатам проверки Исполнителем дается:

1.2.1. Оценка состояния бухгалтерского учета за период с 01.01.94 по 31.12.96.

1.2.2. Оценка состояния бухгалтерской (финансовой) отчетности за период с 01.01.94 по 31.12.96.

1.3. Стоимость работ, предоставляемых Исполнителем, определяется умножением количества часов, затраченных на проведение работ, на среднюю ставку оплаты одного часа работ, сложившейся на рынке аудиторских услуг в данном регионе (по данным Аудиторской палаты России).

Указать на факты несоответствия данных, приведенных в Договоре, действующему законодательству, со ссылкой на конкретные нормативные документы.

Какие коррективы необходимо внести в рассматриваемый Договор на проведение аудиторской проверки?

This image shows a blank sheet of white paper with horizontal ruling lines. The lines are evenly spaced and extend across the width of the page. There are no margins, text, or other markings on the paper.

## Ситуация 1.2

ОАО “Московский чековый инвестиционный фонд” заключило договор с аудиторской фирмой ЗАО “Аудитор-консультант” на проведение аудиторской проверки. В ходе проверки выяснилось, что по ряду проверяемых вопросов возникла необходимость привлечь к участию в проверке специалистов других специальностей, не работающих в этой аудиторской фирме.

Приглашенный аудиторской фирмой специалист из другой фирмы, как стало известно в ходе проверки, является работником страховой фирмы, застраховавшей работников ОАО "Московский чековый инвестиционный фонд", а также акционером этого фонда.

Указать, какие нормативные акты были в данной ситуации нарушены аудиторской фирмой.

This image shows a blank sheet of white paper with horizontal ruling lines. The lines are evenly spaced and run across the width of the page. There are no margins, text, or other markings on the paper.

### Ситуация 1.3

Письмо ОАО "Московский чековый инвестиционный фонд" в ЗАО "Аудитор-консультант" от 22.09.97 (извлечение):

“По результатам проведенной Госналогинспекцией N 49 г.Москвы проверкой соблюдения налогового законодательства за 1995-1996 годы с расчетного счета нашей организации были списаны в доход бюджета финансовые санкции в общей сумме ..... тыс.руб., в том числе:

- сумма доначисленной прибыли ..... тыс.руб.;
- штраф в размере 100% от суммы доначисленной прибыли;
- штраф в размере 10% от суммы налога на прибыль за ведение учета (объекта налогообложения) с нарушением установленного порядка;
- пени за задержку платежей налога на прибыль по ставке 0,3% за каждый день просрочки платежей от суммы доначисленного налога;
- сумма доначисленного НДС ..... тыс.руб.;
- штраф в размере 100% от суммы доначисленного НДС, в т.ч. по кварталам .....
- штраф в размере 10% за ведение учета объекта налогообложения с



Так, приказ об учетной политике на 1997 год не издан.

Контроль за правильностью расчетов с бюджетом осуществлялся недостаточно, за несвоевременность расчетов заказчиком уплачено пени \_\_\_\_\_ тыс. руб. Кроме того, установлены фонды необоснованного завышения себестоимости, занижения налогооблагаемой прибыли – 20 случаев на 400 млн. руб. (приложение 1). Аналогично недоначислено НДС на 170 млн. руб. (приложение 2).

Таким образом, сумма заниженной налогооблагаемой прибыли составляет 400 млн. руб., что в случае не устраненного нарушения может привести к финансовым санкциям со стороны налоговых органов:

- сумма заниженной налогооблагаемой прибыли – 400 млн. руб.
- сумма штрафа за занижение прибыли – 400 млн. руб.
- штраф за ведение учета прибыли с нарушением установленного порядка (10%) – 40 млн. руб.
- пени
- административный штраф на руководителя и главного бухгалтера – 2-5 минимальных размеров оплаты труда.

Аналогичные санкции последуют за недоплату НДС.

По ведению бухгалтерского учета документа нарушения:

- Положения о бухгалтерском учете и отчетности в РФ (приказ Минфина РФ от 26.12.94 № 170);
- Федерального закона “О бухгалтерском учете” от 21.11.96 № 129-ФЗ (в редакции Федерального закона от 23.07.98. № 123-ФЗ).

В случае неустранения отмеченных в настоящем разделе (отчет аудиторской фирмы) нарушений аудиторская фирма не вправе выдать положительное аудиторское заключение по результатам аудиторской проверки.

Аудитор (подпись)

С выводами и предложениями согласен

Генеральный директор  
аудиторской фирмы (подпись)

Дата

Отчет аудиторской фирмы получил:

Генеральный директор  
ОАО “Белый ветер” (подпись)

Дата

### Решение

Алгоритм	Решение задания в соответствии с алгоритмом
1. Составление вводной части аудиторского заключения	1. Название документа (аудиторское заключение). 2. Юридический адрес и телефоны аудиторской фирмы. 3. Номер, дата выдачи и наименование органа, выдавшего лицензию на осуществление аудиторской деятельности, а также срок действия лицензии. 4. Номер и дата свидетельства о государственной регистрации аудиторской фирмы.

Современный Гуманитарный Университет

Алгоритм	Решение задания в соответствии с алгоритмом
	5. Номер расчетного счета аудиторской фирмы, название банка. 6. Фамилии, имена и отчества аудиторов, принимавших участие в проверке.
2. Составление аналитической части аудиторского заключения	1. Название данной части (отчет аудиторской фирмы); кому адресована аналитическая часть; наименование экономического субъекта. 2. Объект аудита (аудиторская проверка достоверности бухгалтерского отчета за ... год). 3. Общие результаты проверки состояния внутреннего контроля у экономического субъекта. 4. Общие результаты проверки состояния бухгалтерского учета и отчетности. 5. Общие результаты проверки соблюдения законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций.
3. Составление итоговой части аудиторского заключения (безусловно положительного)	1. Название данной части (итоговая часть аудиторского заключения). 2. Кому адресована итоговая часть. 3. Наименование экономического субъекта. 4. Объект аудита; указание на нормативный акт, которому должна соответствовать бухгалтерская отчетность. 5. Распределение ответственности экономического субъекта и аудиторской фирмы в отношении бухгалтерской отчетности. 6. Указание на нормативный акт, в соответствии с которым проводился аудит. 7. Мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. 8. Дата аудиторского заключения.

### Решите самостоятельно:

#### Ситуация 2.1

В аналитической части аудиторского заключения (отчете аудиторской фирмы ЗАО “Аудитор-консультант” экономическому субъекту об общих результатах проверки) изложены обстоятельства, существенно влияющие на достоверность проведенной отчетности; даны конкретные предложения по устранению отмеченных нарушений и недостатков.

В связи с этим аудиторская фирма в итоговой части аудиторского заключения от 10 марта 1997 года сделала следующую запись:

“... По нашему мнению, в связи с влиянием обстоятельств, указанных в предыдущих параграфах настоящего Заключения, прилагаемая к настоящему Заключению бухгалтерская отчетность недостоверна, т.е. подготовлена так, что не обеспечивает во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов ОАО “Московский чековый инвестиционный фонд” по состоянию на 1 января 1997 года и финансовых результатов его деятельности за 1996 год, исходя из Федерального закона “О бухгалтерском учете” от 21.11.96 N 129-ФЗ”.



Какова форма выданного аудиторского заключения от 10.03.97?

This image shows a blank sheet of white paper with horizontal ruling lines. The lines are evenly spaced and run across the width of the page. There are no margins, text, or other markings on the paper.

- За счет каких средств следует отнести расходы по проведению этой проверки бухгалтерии ЗАО «Волна»?

This image shows a single sheet of white paper with horizontal blue or grey ruling lines. The lines are evenly spaced and run across the width of the page. There are approximately 20 lines visible. The paper appears to be a standard notebook page or a sheet of stationery designed for writing.

Аудиторская фирма, в соответствии с заключенным договором, провела аудиторскую проверку за 1996 год и составила аудиторское заключение. При этом одновременно сообщила налоговой инспекции о том, что ЗАО "Ветер" отказалось от проведения аудиторской проверки за 1995 год, хотя по финансовым показателям подлежало обязательной аудиторской проверке.

Налоговая полиция наложила штраф на ЗАО "Ветер" в размере 500-кратного размера установленной законом минимальной оплаты труда и штраф на генерального директора ЗАО "Ветер" в размере 150-кратного размера минимальной оплаты труда.

This image shows a single sheet of white paper with horizontal ruling lines. The lines are evenly spaced and run across the width of the page. There are no margins, text, or other markings on the paper.

## ФАЙЛ МАТЕРИАЛОВ

Приложение 1

### КОМИССИЯ ПО АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Адрес: 103097, г. Москва, ул. Ильинка, д. 9

“9” февраля 1996 г.

Протокол № 1

#### ПОРЯДОК составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности

##### 1. Общие положения

1.1. Настоящий Порядок разработан на основании Временных правил аудиторской деятельности в Российской Федерации, утвержденных Указом Президента Российской Федерации от 22 декабря 1993 года № 2263.

1.2. Настоящий документ устанавливает единый порядок составления аудиторскими фирмами и аудиторами, работающими самостоятельно<sup>1</sup>, аудиторских заключений о бухгалтерской отчетности экономических субъектов в Российской Федерации.

1.3. Настоящий Порядок не является обязательным при составлении аудиторских заключений по результатам:

аудита бухгалтерской отчетности, подготовленной по правилам, отличным от действующих в Российской Федерации;

аудита, целью которого не является выражение мнения аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

##### 2. Назначение аудиторского заключения

2.1. Аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности экономического субъекта представляет мнение аудиторской фирмы о достоверности этой отчетности.

2.2. 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 не может и не должно трактоваться этим субъектом и заинтересованными пользователями аудиторского заключения как-либо иначе.

2.3. Если в результате аудита аудиторская фирма обнаружила, что имущественное и финансовое положение экономического субъекта таково, что существует серьезное сомнение по поводу возможности этого субъекта продолжать 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.

2.4. По результатам проведенного аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта аудиторская фирма должна выразить мнение о достоверности этой отчетности в форме безусловно положительного, условно

<sup>1</sup> В дальнейшем аудиторские фирмы и аудиторы, работающие самостоятельно, именуются “аудиторские фирмы”, кроме случаев, когда для них устанавливаются разные порядки.

положительного или отрицательного аудиторского заключения либо отказаться в аудиторском заключении от выражения своего мнения.

2.5. 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.

2.6. 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.

2.7. 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.

2.8. 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.

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

### **3. Принципы составления аудиторского заключения**

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

3.2. 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.

3.3. В аудиторском заключении должно быть указано наименование экономического субъекта в соответствии с его учредительными документами.

3.4. 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, внутрихозяйственных взаимоотношений (включая выделенные на отдельный баланс), а также представительств.

Отклонения от настоящего положения должны быть раскрыты в аудиторском заключении при указании на объект аудита.

3.5. Аудиторское заключение о сводной бухгалтерской отчетности экономических субъектов составляется аудиторской фирмой по специальному соглашению с этим субъектом.

3.6. 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 аудиторская фирма должна основываться на внутрифирменных стандартах, если нормативные акты, регулирующие аудиторскую деятельность в Российской Федерации, не устанавливают более жесткие требования.

3.7. 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.

3.8. 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 таких обстоятельств на бухгалтерскую отчетность экономического субъекта.

3.9. 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.

3.10. 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.

3.11. Аудиторское заключение должно быть составлено на русском языке.

3.12. Стоимостные показатели в аудиторском заключении должны быть выражены в валюте Российской Федерации.

3.13. В аудиторском заключении исправления не допускаются.

#### **4. Состав и содержание аудиторского заключения**

4.1. Аудиторское заключение должно состоять из трех частей: вводной, аналитической и итоговой. Примерные формы аудиторских заключений приведены в приложениях к настоящему Порядку.

4.2. К аудиторскому заключению должна быть приложена бухгалтерская

отчетность экономического субъекта, в отношении которой проводился аудит.

#### 4.3. Вводная часть аудиторского заключения.

4.3.1. Вводная часть представляет собой общие сведения об аудиторской фирме.

4.3.2. 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.

4.3.3. Вводная часть аудиторского заключения, выдаваемого аудитором, работающим самостоятельно, должна включать:

название документа в целом - "Аудиторское заключение";

фамилию, имя, отчество и стаж работы в качестве аудитора;

номер, дату выдачи и наименование органа, выдавшего аудитору лицензию на осуществление аудиторской деятельности, а также срок действия лицензии;

номер регистрационного свидетельства аудитора;

номер банковского счета аудитора.

#### 4.4. Аналитическая часть аудиторского заключения.

4.4.1. 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.

4.4.2. Аналитическая часть должна заключать:

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.

4.4.3. Аналитическая часть аудиторского заключения, выдаваемого аудиторской фирмой, должна быть озаглавлена "Отчет аудиторской фирмы", а аналитическая часть аудиторского заключения, выдаваемого аудитором, работающим самостоятельно, - "Отчет аудитора".

4.4.4. Аналитическая часть должна быть адресована исполнительному органу, осуществляющему функцию управления экономическим субъектом<sup>2</sup>.

4.4.5. Изложение общих результатов проверки состояния внутреннего контроля у экономического субъекта должно включать:

ответственность исполнительного органа экономического субъекта за организацию и состояние внутреннего контроля;

цель и характер рассмотрения состояния внутреннего контроля при проведении аудита;

общую оценку соответствия системы внутреннего контроля масштабам и характеру деятельности экономического субъекта;

описание выявленных в ходе аудита существенных несоответствий

---

<sup>2</sup> В дальнейшем – исполнительный орган.



системы внутреннего контроля масштаб и характеру деятельности экономического субъекта.

4.4.6. Изложение общих результатов проверки состояния бухгалтерского учета и отчетности экономического субъекта должно включать:

общую оценку соблюдения установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности;

описание выявленных в ходе аудита существенных нарушений установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности.

4.4.7. Изложение общих результатов проверки соблюдения экономическим субъектом законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций должно включать:

цель и характер рассмотрения соответствия ряда совершенных экономическим субъектом финансово-хозяйственных операций применимому законодательству и нормативным актам при проведении аудита;

общую оценку соответствия во всех существенных отношениях совершенных экономическим субъектом финансово-хозяйственных операций применимому законодательству;

описание выявленных в ходе аудита существенных несоответствий в совершенных экономическим субъектом финансово-хозяйственных операциях применимому законодательству;

ответственность исполнительного органа экономического субъекта за несоблюдение применимого законодательства Российской Федерации при совершении финансово-хозяйственных операций.

4.4.8. Оценка общих результатов проверки состояния внутреннего контроля, бухгалтерского учета и отчетности экономического субъекта, а также соблюдения экономическим субъектом законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций может быть выражена в произвольной форме.

4.5. Итоговая часть аудиторского заключения.

4.5.1. Итоговая часть представляет собой мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

4.5.2. 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.

4.5.3. Итоговая часть аудиторского заключения, выдаваемого аудиторской фирмой, должна быть озаглавлена "Заключение аудиторской фирмы", а аналитическая часть аудиторского заключения, выдаваемого аудитором, работающим самостоятельно, - "Заключение аудитора".

4.5.4. Итоговая часть должна быть адресована учредителям (участникам) экономического субъекта, если иное не предусмотрено договором на проведение аудита.

4.5.5. В итоговой части должен быть указан нормативный акт, регулирующий бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации, которому должна соответствовать бухгалтерская отчетность. Обозначение соответствующего нормативного акта должно содержать полное официальное наименование документа, наименование органа, издавшего документ, дату издания документа и его номер (если таковой имеется).

4.5.6. В итоговой части должно быть описано распределение ответственности между экономическим субъектом и аудиторской фирмой в отношении бухгалтерской отчетности. При этом подразумевается, что:

экономический субъект несет ответственность за подготовку и достоверность бухгалтерской отчетности, в отношении которой аудиторская фирма проводила аудит;

аудиторская фирма несет ответственность за высказанное на основе проведенного аудита мнение о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

4.5.7. Итоговая часть должна содержать указание на нормативный акт, регулирующий аудиторскую деятельность в Российской Федерации, а также кратко описывать подход аудиторской фирмы к проведению аудита. Обозначение соответствующего нормативного акта должно содержать полное официальное наименование документа, наименование органа, издавшего документ, дату издания документа и его номер (если таковой имеется).

4.5.8. Мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности должно сопровождаться объяснением того, что понимается под достоверностью в соответствии с положениями раздела 2 настоящего Порядка.

4.5.9. Итоговая часть не может быть датирована ранее даты подписания бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

4.6. Бухгалтерская отчетность, прилагаемая к аудиторскому заключению.

4.6.1. Бухгалтерская отчетность, прилагаемая к аудиторскому заключению, должна быть составлена по формам, установленным для экономических субъектов данного вида деятельности соответствующим органом, регулирующим бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации.

4.6.2. В целях идентификации бухгалтерская отчетность должна быть помечена либо подписью уполномоченного лица аудиторской фирмы, либо специальным штампом, либо иным соответствующим способом.

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

## **5. Представление аудиторского заключения**

5.1. 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.

5.2. Каждый экземпляр аудиторского заключения вместе с приложенной к нему бухгалтерской отчетностью является единым целым и должен быть сброшюрован.

5.3. Аудиторская фирма должна представить аудиторское заключение экономическому субъекту в сроки, согласованные с этим субъектом.

5.4. 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, не имеют права требовать от аудиторской фирмы, а аудиторская фирма не имеет права и не обязана предоставлять каким-либо пользователям копии аудиторского заключения целиком или в какой-либо части, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации.

## **6. Заключительные положения**

Настоящий Порядок применяется для составления аудиторских заключений о бухгалтерской отчетности за 1995 год и далее впредь до введения в действие федерального закона об аудиторской деятельности.

ПРИМЕРНАЯ ФОРМА  
БЕЗУСЛОВНО ПОЛОЖИТЕЛЬНОГО АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ

**АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Для аудиторской фирмы

Юридический адрес: \_\_\_\_\_

Телефон: \_\_\_\_\_

Лицензия на проведение \_\_\_\_\_

(банковского аудита, аудита страховых организаций, аудита бирж,

внебюджетных фондов и инвестиционных институтов, общего аудита)

№ \_\_\_\_\_ выдана \_\_\_\_\_.

(наименование органа, выдавшего лицензию на осуществление аудиторской деятельности)

Лицензия действительна по \_\_\_\_\_.

(срок действия лицензии)

Свидетельство о государственной регистрации \_\_\_\_\_

(фирменное наименование аудиторской фирмы)

№ \_\_\_\_\_ выдано \_\_\_\_\_.

(наименование органа, выдавшего свидетельство)

Расчетный счет № \_\_\_\_\_ в \_\_\_\_\_.

(наименование банка, в котором открыт расчетный счет аудиторской фирмы)

В аудите принимали участие \_\_\_\_\_.

(фамилии, имена, отчества всех аудиторов)

Для аудитора, работающего самостоятельно

Аудит проведен аудитором \_\_\_\_\_,

(фамилия, имя, отчество)

имеющим стаж работы в качестве аудитора \_\_\_\_\_ года/лет и \_\_\_\_\_ месяцев.

Лицензия на проведение \_\_\_\_\_

(банковского аудита, аудита страховых организаций, аудита бирж,

внебюджетных фондов и инвестиционных институтов, общего аудита)

№ \_\_\_\_\_ выдана \_\_\_\_\_.

(наименование органа, выдавшего лицензию на осуществление аудиторской деятельности)

Лицензия действительна по \_\_\_\_\_.

(срок действия лицензии)

Регистрационное свидетельство на занятие предпринимательской  
деятельностью № \_\_\_\_\_ выдано \_\_\_\_\_.

(наименование органа, выдавшего свидетельство)

Счет № \_\_\_\_\_ в \_\_\_\_\_.

(наименование банка, в котором открыт расчетный счет аудитора)

**ОТЧЕТ  
АУДИТОРСКОЙ ФИРМЫ/АУДИТОРА**

**исполнительному органу** \_\_\_\_\_  
(наименование экономического субъекта)

1. Нами проведен аудит бухгалтерской отчетности \_\_\_\_\_  
(наименование \_\_\_\_\_ за 199\_\_ г.  
экономического субъекта)

2. При планировании и проведении аудита отчетности, указанной в параграфе 1 настоящей части, нами рассмотрено состояние внутреннего контроля у \_\_\_\_\_  
(наименование экономического субъекта)

Ответственность за организацию и состояние внутреннего контроля несет исполнительный орган \_\_\_\_\_  
(наименование экономического субъекта)

3. Мы рассмотрели состояние внутреннего контроля исключительно для того, чтобы определить объем работ, необходимых для формирования аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности. Проведенная в процессе аудита работа не означает проведения полной и всеобъемлющей проверки системы внутреннего контроля \_\_\_\_\_  
(наименование экономического субъекта)

с целью выявления всех возможных недостатков.

4. В процессе аудита нами не были обнаружены никакие факты, из которых можно было бы сделать вывод о несоответствии системы внутреннего контроля \_\_\_\_\_  
(наименование экономического субъекта)

масштабам и характеру его/ ее деятельности.

5. Наше мнение о достоверности отчетности, указанной в параграфе 1 настоящей части, приведено в следующей части аудиторского заключения. Нами не обнаружены никакие серьезные нарушения установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности, которые могли бы существенно повлиять на достоверность бухгалтерской отчетности.

6. При проведении аудита отчетности, указанной в параграфе 1 настоящей части, нами рассмотрено соблюдение \_\_\_\_\_  
(наименование экономического субъекта)

применимого законодательства Российской Федерации при совершении финансово-хозяйственных операций. Ответственность за соблюдение применимого законодательства Российской Федерации при совершении финансово-хозяйственных операций несет исполнительный орган \_\_\_\_\_  
(наименование экономического субъекта)

7. Мы проверили соответствие ряда совершенных \_\_\_\_\_  
(наименование экономического субъекта)

финансово-хозяйственных операций применимому законодательству исключительно для того, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений. Однако цель проведенного нами аудита бухгалтерской отчетности не состояла в том, чтобы выразить мнение о полном соответствии деятельности \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ (наименование экономического субъекта)  
законодательству. Поэтому такое мнение мы не высказываем.

8. Результаты проведенной нами проверки показывают, что проверенные

финансово-хозяйственные операции осуществлялись \_\_\_\_\_  
(наименование  
\_\_\_\_\_ во всех существенных отношениях в  
экономического субъекта)  
соответствии с указанным в предыдущем параграфе настоящей части  
законодательством.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ АУДИТОРСКОЙ ФИРМЫ/АУДИТОРА

(акционерам, участникам)

о бухгалтерской отчетности

(наименование экономического субъекта)

(наименование экономического субъекта)

за 199\_\_ г.

1. Нами проведен аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности  
за 199\_\_ г. Данная отчетность

(наименование экономического субъекта)

подготовлена исполнительным органом

(наименование экономического субъекта)

исходя из

(наименование нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет,

органа, издавшего его, номера и даты издания)

2. Ответственность за подготовку данной отчетности несет  
исполнительный орган

(наименование экономического субъекта)

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

(наименование нормативного акта,

регулирующего аудиторскую деятельность, органа, издавшего его, номера и даты издания)

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.

4. По нашему мнению, прилагаемая к настоящему заключению  
бухгалтерская отчетность достоверна, т.е. подготовлена таким образом, чтобы  
обеспечить во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов

(наименование экономического субъекта)

по состоянию на 1 января 199\_\_ г. и финансовых результатов его/ее  
деятельности за 199\_\_ г. исходя из

(наименование нормативного акта, регулирующего

бухгалтерский учет, органа, издавшего его, номера и даты издания)

Руководитель аудиторской фирмы

(аудитор, работающий самостоятельно)

Аудитор

“ ” \_\_\_\_\_ 199\_\_ г.



ПРИМЕРНАЯ ФОРМА  
УСЛОВНО ПОЛОЖИТЕЛЬНОГО АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ

(Вводная и аналитическая часть аудиторского заключения -  
см. приложение 1)

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ АУДИТОРСКОЙ ФИРМЫ/АУДИТОРА**

\_\_\_\_\_  
(акционерам, участникам)  
**о бухгалтерской отчетности**

\_\_\_\_\_  
(наименование экономического субъекта)

\_\_\_\_\_  
(наименование экономического субъекта)

**за 199\_\_ г.**

1. Нами проведен аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности  
\_\_\_\_\_ за 199\_\_ г. Данная отчетность

\_\_\_\_\_  
(наименование экономического субъекта)

подготовлена исполнительным органом \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
(наименование экономического субъекта)

исходя из \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
(наименование нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет, органа, издавшего его, номера и даты издания)

2. Ответственность за подготовку данной отчетности несет  
исполнительный орган \_\_\_\_\_.

\_\_\_\_\_  
(наименование экономического субъекта)

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 \_\_\_\_\_.

\_\_\_\_\_  
(наименование нормативного акта,

\_\_\_\_\_  
регулирующего аудиторскую деятельность, органа, издавшего его, номера и даты издания)

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.

(После параграфа 3 излагаются обстоятельства, обусловившие подготовку  
условно положительного аудиторского заключения)

По нашему мнению, прилагаемая к настоящему заключению бухгалтерская  
отчетность с поправкой(ами), приведенной(ыми) в приложении к настоящему  
заключению и подлежащей(ими) отражению в бухгалтерской отчетности за

\_\_\_\_\_  
(год, следующий за отчетным)

год, достоверна, т.е. подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех  
существенных аспектах отражение активов и пассивов \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
(наименование экономического субъекта)

по состоянию на 1 января 199\_\_ г. и финансовых результатов его/ее  
деятельности за 199\_\_ г. исходя из \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
(наименование нормативного акта, регулирующего бухгалтерский

Современный Гуманитарный Университет

---

учет, органа, издавшего его, номера и даты издания)

Руководитель аудиторской фирмы \_\_\_\_\_  
(аудитор, работающий самостоятельно)

Аудитор \_\_\_\_\_  
“ ” \_\_\_\_\_ 199\_\_ г.

ПРИМЕРНАЯ ФОРМА  
ОТРИЦАТЕЛЬНОГО АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ

(Вводная и аналитическая часть аудиторского заключения  
- см. приложение 1)

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ АУДИТОРСКОЙ ФИРМЫ/АУДИТОРА**

\_\_\_\_\_  
(акционерам, участникам)  
**о бухгалтерской отчетности** \_\_\_\_\_  
(наименование экономического субъекта)  
\_\_\_\_\_  
(наименование экономического субъекта)

**за 199\_\_ г.**

1. Нами проведен аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности  
\_\_\_\_\_ за 199\_\_ г. Данная отчетность  
(наименование экономического субъекта)  
подготовлена исполнительным органом \_\_\_\_\_  
(наименование экономического субъекта)  
исходя из \_\_\_\_\_  
(наименование нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет, органа, издавшего его, номера и даты издания)

2. Ответственность за подготовку данной отчетности несет  
исполнительный орган \_\_\_\_\_  
(наименование экономического субъекта)

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 \_\_\_\_\_  
(наименование нормативного акта,  
\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
(наименование нормативного акта, регулирующего аудиторскую деятельность, органа, издавшего его, номера и даты издания)

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.

(После параграфа 3 излагаются обстоятельства, обусловившие подготовку  
отрицательного аудиторского заключения)

По нашему мнению, в связи с влиянием обстоятельства(в), указанного(ых)  
в предыдущем(их) параграфе(ах) настоящего заключения, прилагаемая к  
настоящему заключению бухгалтерская отчетность недостоверна, т.е.  
подготовлена так, что не обеспечивает во всех существенных аспектах  
отражение активов и пассивов \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
(наименование экономического субъекта)  
по состоянию на 1 января 199\_\_ г. и финансовых результатов его/ее  
деятельности за 199\_\_ г. исходя из \_\_\_\_\_  
(наименование нормативного акта, регулирующего бухгалтерский  
\_\_\_\_\_

учет, органа, издавшего его, номера и даты издания)

Современный Гуманитарный Университет

Руководитель аудиторской фирмы

\_\_\_\_\_  
(аудитор, работающий самостоятельно)

Аудитор

\_\_\_\_\_  
“ ” \_\_\_\_\_ 199\_\_ г.

ПРИМЕРНАЯ ФОРМА  
АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ С ОТКАЗОМ ОТ ВЫРАЖЕНИЯ МНЕНИЯ О  
ДОСТОВЕРНОСТИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

(Вводная и аналитическая часть аудиторского заключения  
- см. приложение 1)

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ АУДИТОРСКОЙ ФИРМЫ/АУДИТОРА**

\_\_\_\_\_  
(акционерам, участникам)  
**о бухгалтерской отчетности** \_\_\_\_\_  
(наименование экономического субъекта)  
\_\_\_\_\_  
(наименование экономического субъекта)

**за 199\_\_ г.**

1. Нами проведен аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности  
\_\_\_\_\_ за 199\_\_ г. Данная отчетность  
(наименование экономического субъекта)  
подготовлена исполнительным органом \_\_\_\_\_  
(наименование экономического субъекта)

исходя из \_\_\_\_\_  
(наименование нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет, органа, издавшего его, номера и даты издания)  
2. Ответственность за подготовку данной отчетности несет  
исполнительный орган \_\_\_\_\_  
(наименование экономического субъекта)

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 \_\_\_\_\_  
(наименование нормативного акта,  
\_\_\_\_\_  
регулирующего аудиторскую деятельность, органа, издавшего его, номера и даты издания)

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.

(После параграфа 3 излагаются обстоятельства, обусловившие отказ от  
выражения мнения о достоверности аудиторской отчетности)

В связи с обстоятельством(ами), указанным(ыми) в предыдущем(их)  
параграфе(ах) настоящего заключения, мы не в состоянии выразить и не  
выражаем мнение о прилагаемой к настоящему заключению бухгалтерской  
отчетности \_\_\_\_\_  
(наименование экономического субъекта)

Руководитель аудиторской фирмы \_\_\_\_\_  
(аудитор, работающий самостоятельно)  
Аудитор \_\_\_\_\_

“ ” \_\_\_\_\_ 199\_\_ г.

ПРИМЕРНАЯ ФОРМА  
БЕЗУСЛОВНО ПОЛОЖИТЕЛЬНОГО АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ  
При наличии серьезного сомнения о возможности экономического субъекта  
продолжить деятельность и исполнять свои обязательства в течение как  
минимум 12 месяцев, следующих за отчетным периодом

(Вводная и аналитическая часть аудиторского заключения  
- см. приложение 1)

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ АУДИТОРСКОЙ ФИРМЫ/АУДИТОРА**

\_\_\_\_\_  
(акционерам, участникам) \_\_\_\_\_  
**о бухгалтерской отчетности** \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
(наименование экономического субъекта)  
\_\_\_\_\_  
(наименование экономического субъекта)

**за 199\_\_ г.**

1. Нами проведен аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности  
\_\_\_\_\_ за 199\_\_ г. Данная отчетность  
(наименование экономического субъекта)  
подготовлена исполнительным органом \_\_\_\_\_  
(наименование экономического субъекта)  
исходя из \_\_\_\_\_  
(наименование нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет, органа, издавшего его, номера и даты издания)

2. Ответственность за подготовку данной отчетности несет  
исполнительный орган \_\_\_\_\_  
(наименование экономического субъекта)

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 \_\_\_\_\_  
(наименование нормативного акта,  
\_\_\_\_\_  
регулирующего аудиторскую деятельность, органа, издавшего его, номера и даты издания)

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.

4. По нашему мнению, прилагаемая к настоящему заключению  
бухгалтерская отчетность достоверна, т.е. подготовлена таким образом, чтобы  
обеспечить во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов

\_\_\_\_\_  
(наименование экономического субъекта)  
по состоянию на 1 января 199\_\_ г. и финансовых результатов его/ее  
деятельности за 199\_\_ г. исходя из \_\_\_\_\_  
(наименование нормативного акта, регулирующего бухгалтерский

\_\_\_\_\_  
учет, органа, издавшего его, номера и даты издания)  
5. При подготовке прилагаемой к настоящему заключению бухгалтерской  
отчетности исполнительный орган \_\_\_\_\_  
(наименование экономического субъекта)

исходил из допущения о том, что \_\_\_\_\_

(наименование экономического субъекта)

будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у него отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности, а следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке. Однако в связи с обстоятельством(ами), указанным(и) в предыдущем(их) параграфе(ах) настоящего заключения, существует серьезное сомнение о возможности \_\_\_\_\_

(наименование экономического субъекта)

продолжить деятельность и исполнять свои обязательства в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным периодом.

Руководитель аудиторской фирмы \_\_\_\_\_

(аудитор, работающий самостоятельно)

Аудитор \_\_\_\_\_

“ ” \_\_\_\_\_ 199 \_\_ г.

(При наличии серьезного сомнения аудиторская фирма может, но не обязана отказаться от выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности в аудиторском заключении).



## Приложение 2

(образец)

### ДОГОВОР № \_\_\_\_\_ об оказании аудиторских услуг

г. Москва

“ \_\_\_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 199\_\_ г.

Аудиторская фирма “Эверест-аудит”, именуемая в дальнейшем “Исполнитель”, в лице Генерального директора Дивинского Бориса Дмитриевича, действующего на основании Устава, с одной стороны, и

\_\_\_\_\_, именуемая в дальнейшем “Заказчик” в лице \_\_\_\_\_,

действующего на основании Устава, с другой стороны, заключили настоящий Договор о нижеследующем:

#### 1. Предмет Договора

1.1. Заказчик поручает, а Исполнитель принимает на себя обязательства по поручению Заказчика и за вознаграждение выполнить комплекс следующих работ: провести аудиторскую проверку финансово-хозяйственной деятельности \_\_\_\_\_ за период \_\_\_\_\_ в объеме и на условиях, предусмотренных настоящим договором.

#### 2. Обязанности сторон

##### 2.1. Обязанности Заказчика:

2.1.1. Представить Исполнителю бухгалтерскую, финансово-банковскую документацию и отчетность, иную информацию, необходимую для осуществления работ, предусмотренных в п. 1.1 настоящего Договора, в полном объеме и в сроки, обеспечивающие выполнение работ.

Отсутствие указанных документов, отчетности и другой информации является основанием расторжения настоящего Договора в порядке, установленном законодательством. Увеличение сроков представления указанных документов, отчетности и иной информации независимо от того, произошло это увеличение по вине Заказчика или без его вины, если это повлечет невозможность завершить работы, предусмотренные п. 1.1 настоящего Договора в обусловленный Договором срок, является основанием автоматического продления срока Договора на период, необходимый для завершения работ.

При этом Заказчик возмещает причиненный Исполнителю ущерб, в том числе упущенную выгоду.

2.1.2. Представлять по требованию Исполнителя объяснения должностных лиц Заказчика по вопросам, связанным с исполнением работ, предусмотренных п. 1.1 настоящего Договора, а также справки и копии необходимых документов.

2.1.3. Создать аудитору условия для своевременного и полного проведения аудиторской проверки, включая предоставление рабочего места и инвентаря, а также обеспечить печатание материалов аудиторской проверки.

##### 2.2. Обязанности Исполнителя:

2.2.1. Провести аудиторскую проверку хозяйственно-финансовой

деятельности Заказчика за период с “\_\_\_” \_\_\_\_\_ 199\_\_ г. по “\_\_\_” \_\_\_\_\_ 199\_\_ г.

### 3. Стоимость работ и порядок расчетов

3.1. Стоимость работ, предусмотренных в п. 1.1 настоящего Договора, определяется Протоколом соглашения о договорной цене (Приложение № 1 к Договору № \_\_\_\_\_ от “\_\_\_” \_\_\_\_\_ 199\_\_ г.), являющимся неотъемлемой частью настоящего Договора.

3.2. Условием начала работы Исполнителя является перевод Заказчиком на расчетный счет Исполнителя, в качестве гарантии, аванса в размере 50 (пятидесяти) процентов предварительно согласованной суммы Договора (включая налог на добавленную стоимость), с указанием:

“Аванс за аудиторские услуги по Договору № \_\_\_\_\_ от “\_\_\_” \_\_\_\_\_ 199\_\_ г.”.

3.3. Заказчик произведет остальную сумму платежей Исполнителю после сдачи последней работы по Договору, с учетом возможного скорректированного вознаграждения, путем перечисления денежных средств (включая налог на добавленную стоимость), с указанием: “Окончательная сумма оплат за аудиторские услуги по Договору № \_\_\_\_\_ от “\_\_\_” \_\_\_\_\_ 199\_\_ г.”.

3.4. В случае отказа Заказчика от Договора в одностороннем порядке он обязуется оплатить фактически проделанную работу Исполнителя.

### 4. Порядок сдачи-приемки работ

4.1. По завершении работ Исполнитель предоставляет Заказчику акт (справку) о результатах аудиторской проверки с рекомендациями по устранению установленных нарушений и недостатков, а после устранения последних – аудиторское заключение.

В случае, если Заказчиком в ходе проведенной проверки не были устранены существенные нарушения в ведении бухгалтерского (финансового) учета, составлении соответствующей отчетности и соблюдении законодательства РФ, в итоговой части аудиторского заключения Исполнителем делается запись о невозможности подтверждения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Основанием для окончательных расчетов за оказанные услуги является двусторонний акт сдачи-приемки работ.

4.2. Заказчик обязуется не позднее 5 дней со дня получения от Исполнителя заключения по результатам проверки рассмотреть его и, при отсутствии возражений, подписать его и акт сдачи-приемки работ и направить (передать) Исполнителю или представить мотивированный отказ от приемки заключения.

4.3. В случае мотивированного отказа Заказчика стороны составляют двусторонний акт с перечнем необходимых доработок и сроков их выполнения.

4.4. Если в отличие от первоначальных технических и других требований при приемке работы будет выявлена необходимость доработки отдельных ее частей, а в соответствии с этим изменения технических условий по требованию Заказчика – эта работа производится с оплатой по дополнительному соглашению.

### 5. Конфиденциальность

5.1. Вся информация, полученная Исполнителем от Заказчика в рамках предмета деятельности настоящего Договора, является собственностью Заказчика.

5.2. Исполнитель не вправе использовать полученную от Заказчика информацию за пределами договорных обязательств.

#### 6. Ответственность сторон

6.1. За неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств по настоящему Договору Заказчик и Исполнитель несут имущественную ответственность в соответствии с действующим законодательством и Временными Правилами аудиторской деятельности в Российской Федерации, утвержденными Указом Президента РФ от 22 декабря 1993 года № 2263.

#### 7. Разрешение споров

7.1. Все споры и разногласия между сторонами по настоящему договору, если они не будут устранены путем переговоров, решаются в соответствии с действующим законодательством.

#### 8. Прочие условия

8.1. Исполнитель по своему усмотрению осуществляет набор специалистов для проведения работ, предусмотренных настоящим договором.

8.2. Цены за работы, указанные в настоящем договоре, определены только для настоящего договора и не могут служить прецедентом или конкурентным материалом при заключении аналогичных договоров в будущем.

8.3. Срок действия настоящего договора с “\_\_\_” \_\_\_\_\_ 199\_\_ г. по “\_\_\_” \_\_\_\_\_ 199\_\_ г.

8.4. Настоящий договор составлен 2-х экземплярах, по одному для каждой из сторон.

#### 9. Юридические адреса и банковские реквизиты сторон

Заказчик

\_\_\_\_\_

Адрес: \_\_\_\_\_

ИНН \_\_\_\_\_

Р/сч. \_\_\_\_\_

в \_\_\_\_\_

Кор.сч. \_\_\_\_\_

БИК \_\_\_\_\_

Код по ОКОНХ \_\_\_\_\_

Код по ОКПО \_\_\_\_\_

От Заказчика

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

Исполнитель

ООО “Эверест-аудит”

Лицензия Минфина РФ от

05.05.95 № 000995

125047, г. Москва,

4-я Тверская-Ямская ул., 25/7

Тел: 562-53-75, 702-13-65

ИНН 7710070446

Р/сч. 40702810638230100152

в Перовском отд. №7975/1507

Моск. банка Сбербанк РФ

Кор.сч. 30101810600000000342

БИК 044525342

Код по ОКОНХ 84400

Код по ОКПО 20524064

От Исполнителя

Генеральный директор

ООО “Эверест-аудит”

\_\_\_\_\_ (Б.Д.Дивинский)

Приложение № 1  
к Договору № \_\_\_\_\_  
от “\_\_\_” \_\_\_\_\_ 199\_\_ г.

**ПРОТОКОЛ**  
соглашения о договорной цене  
на проведение аудиторской проверки

Мы, нижеподписавшиеся, от лица Заказчика \_\_\_\_\_

(должность, ф.и.о.)

и от лица Исполнителя Генеральный директор аудиторской фирмы “Эверест-аудит” Дивинский Б.Д., удостоверяем, что сторонами достигнуто соглашение о договорной цене на проведение аудиторской проверки в сумме \_\_\_\_\_

(сумма прописью)

плюс налог на добавленную стоимость \_\_\_\_\_

Всего \_\_\_\_\_

(цифрами и прописью)

При этом Заказчик и Исполнитель предусматривают, что в том случае, если возрастет объем работ или возникнут непредвиденные обстоятельства, стоимость по настоящему Договору увеличивается по сравнению с вышеуказанной суммой, и стоимость вознаграждения по согласованию сторон оформляется отдельным дополнением к настоящему Договору, в зависимости от фактических затрат Исполнителя.

Настоящий протокол является основанием для проведения взаимных расчетов и платежей между Исполнителем и Заказчиком.

От Заказчика:

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

М.П.

От Исполнителя:

Генеральный директор  
аудиторской фирмы  
“Эверест-аудит”

\_\_\_\_\_  
Б.Д.Дивинский

М.П.

## Приложение 3

(образец)

Аудиторская фирма

**Общество с ограниченной ответственностью**

**ЭВЕРЕСТ-АУДИТ**

Основана в 1992 г.

---

Лицензия Минфина от 05.06.95 г. № 000995.  
Юридический адрес: 125047, г. Москва, 4-я Тверская-Ямская ул., 25/7;  
Телефоны: 562-53-75, 702-13-65; ИНН 7710070446  
расч. сч. 40702810638230100152 в Перовском отд. № 7975/1507 Сбербанка РФ, г. Москва;  
кор. сч. 3010180600000000342; БИК 044583342;  
код по ОКОНХ 84400, ОКПО 20524064

---

### **ЗАКЛЮЧЕНИЕ аудиторской фирмы “Эверест-аудит” о бухгалтерской отчетности**

за 199\_ г.

#### ***I. Сведения об исполнителе***

Аудиторская фирма – Общество с ограниченной ответственностью “Эверест-аудит”.

Лицензия на осуществление аудиторской деятельности в области общего аудита выдана Министерством финансов РФ 05.05.95 г. за № 000995 (действительна по ...).

Свидетельство о государственной регистрации выдано Московской регистрационной палатой 23.07.92 за № 190871.

#### ***II. Заключение аудиторской фирмы***

Учредителям, акционерам, участникам и другим заинтересованным пользователям бухгалтерской отчетности

за 199\_ г.

1. Нами проведен аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности \_\_\_\_\_ за 199\_ год. Данная отчетность подготовлена исполнительным органом этой организации, исходя из Федерального закона “О бухгалтерском учете” от 21.11.96 г. № 129-ФЗ, Положения по бухгалтерскому учету “Бухгалтерская отчетность организации” (ПБУ 4/96), утвержденного приказом Минфина РФ от 08.02.96 г. № 10, Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, утвержденного приказом Минфина РФ от 29.07.98 г., инструкций Минфина РФ о порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности, а также

других нормативных документов, действующих на территории Российской Федерации.

2. Ответственность за подготовку данной отчетности, а также за полноту и достоверность представленных для аудиторской проверки документов несет исполнительный орган \_\_\_\_\_

в лице генерального директора \_\_\_\_\_  
и главного бухгалтера \_\_\_\_\_.

Наша обязанность заключается в том, чтобы высказать мнение о достоверности во всех существенных аспектах данной отчетности на основе проведенного аудита.

3. Мы проводили аудит на основании "Временных правил аудиторской деятельности в Российской Федерации", утвержденных Указом Президента Российской Федерации от 22.12.93 № 2263. 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 даст достаточные основания для того, чтобы высказать мнение о достоверности данной отчетности.

4. По нашему мнению, прилагаемая к настоящему Закл<sup>ю</sup>чению бухгалтерская отчетность достоверна, т.е. подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов \_\_\_\_\_ по состоянию на 01 января 199\_ г.

5. Настоящее Закл<sup>ю</sup>чение составлено в соответствии с Порядком составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности, одобренным Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации (протокол № 1 от 09.02.96 г.).

Генеральный директор  
ООО "Эверест-аудит"  
(Квалификационный аттестат аудитора  
№ 003385 выдан Минфином РФ 19.12.94 г  
сроком по 19.12.2000 г.)

Б.Д. Дивинский

Аудиторы:

М.П.

г. Москва

" \_\_\_\_ " \_\_\_\_\_ 199\_ г.

Приложение 4

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ ПРАВИТЕЛЬСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**О лицензировании отдельных видов аудиторской деятельности  
в Российской Федерации**

В соответствии с Федеральным законом “О лицензировании отдельных видов деятельности” Правительство Российской Федерации **постановляет:**

1. Утвердить прилагаемое Положение о лицензировании отдельных видов аудиторской деятельности в Российской Федерации.

2. Установить, что лицензии на осуществление аудиторской деятельности, выданные в установленном порядке до принятия настоящего постановления, сохраняют свое действие до окончания предусмотренного в них срока.

3. Признать утратившими силу пункт 3, абзац третий пункта 4 постановления Правительства Российской Федерации от 6 мая 1994г. № 482 “Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности в Российской Федерации” (Собрание законодательства Российской Федерации, 1994, № 4, ст. 365), абзац четвертый этого пункта в части сбора за выдачу лицензии, а также утвержденный указанным постановлением Порядок выдачи лицензии на осуществление аудиторской деятельности (кроме норм, касающихся порядка выдачи лицензий на осуществление банковского аудита).

*Председатель Правительства  
Российской Федерации  
Е. ПРИМАКОВ  
27 апреля 1999 года N 472*

*Утверждено  
постановлением Правительства Российской Федерации  
от 27.04.99г. №472*



## **ПОЛОЖЕНИЕ О ЛИЦЕНЗИРОВАНИИ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

1. Настоящее Положение, разработанное в соответствии с Федеральным законом "О лицензировании отдельных видов деятельности", устанавливает порядок лицензирования аудиторской деятельности, которое проводится с целью обеспечения контроля государства за соблюдением предъявляемых к этой деятельности требований законодательства Российской Федерации.

2. Настоящее Положение не распространяется на лицензирование деятельности в области банковского аудита.

3. Аудиторы, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также аудиторские организации, в том числе 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).

4. Лицензии выдаются отдельно на осуществление следующих видов аудиторской деятельности:

а) аудит страховых организаций и обществ взаимного страхования (аудит страховщиков);

б) аудит бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов;

в) общий аудит (аудит иных юридических лиц и индивидуальных предпринимателей).

Лицензия выдается по единой форме согласно приложению.

5. Лицензирование аудиторской деятельности осуществляет Министерство финансов Российской Федерации (далее именуется - лицензирующий орган).

6. Лицензии выдаются по заявлению соискателя лицензии на три, два или один год.

Срок действия лицензии не продлевается. По истечении срока действия лицензии по заявлению соискателя лицензии может быть выдана новая лицензия в порядке, установленном настоящим Положением.

7. Для получения лицензии соискатель лицензии представляет в лицензирующий орган следующие документы (в одном экземпляре):

а) для индивидуального предпринимателя - заявление о выдаче лицензии с указанием вида деятельности, срока, в течение которого она будет осуществляться, фамилии, имени, отчества, данные документа, удостоверяющего личность гражданина; копия свидетельства о государственной регистрации гражданина в качестве индивидуального предпринимателя (в случае, если копия не заверена нотариусом, - с предъявлением оригинала); справка о постановке на учет в налоговом органе по месту жительства с указанием идентификационного номера налогоплательщика; документ, подтверждающий внесение платы за рассмотрение заявления; нотариально заверенная копия квалификационного аттестата аудитора на право осуществления соответствующего вида аудиторской деятельности; справка с места жительства;

б) для аудиторской организации - заявление с указанием вида деятельности, срока, в течение которого она будет осуществляться, наименования, организационно-правовой формы и места нахождения организации, наименования банка и номера расчетного счета в банке; копии учредительных документов со всеми изменениями и дополнениями к ним, а также копия свидетельства о государственной регистрации в качестве юридического лица (в случае, если копии не заверены нотариусом, - с предъявлением оригиналов); справка о постановке на учет в налоговом органе с указанием

идентификационного номера налогоплательщика; документ, подтверждающий внесение платы за рассмотрение заявления; справка банка либо иные документы, подтверждающие оплату уставного капитала аудиторской организации; сведения о руководителях аудиторской организации, их заместителях и работающих в аудиторской организации аттестованных аудиторах (с указанием фамилии, имени, отчества и занимаемой должности), включая нотариально заверенные копии квалификационных аттестатов аудиторов.

Иными документами, подтверждающими оплату уставного капитала аудиторской организации, являются: копия бухгалтерского баланса организации с отметкой налогового органа или заключение другой аудиторской организации или аудитора, работающего самостоятельно, имеющих соответствующую лицензию на осуществление аудиторской деятельности.

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

9. Выдача лицензии аудиторской организации, получающей ее впервые, осуществляется при соблюдении следующих лицензионных требований и условий:

а) аудиторская организация не может иметь форму открытого акционерного общества;

б) уставный капитал (уставный фонд), заявленный в учредительных документах, должен составлять не менее 100-кратного минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом (на дату государственной регистрации аудиторской организации);

в) в уставном капитале (уставном фонде) аудиторской организации доля, принадлежащая аттестованным аудиторам и (или) получившим лицензию аудиторским организациям, должна составлять не менее 51 процента;

г) в штате аудиторской организации должно состоять не менее двух аудиторов, имеющих квалификационные аттестаты аудитора, срок действия которых не истек, в области аудиторской деятельности, указанной в заявлении на получение лицензии.

10. Выдача лицензии индивидуальному предпринимателю, получающему ее впервые, осуществляется при наличии у него квалификационного аттестата аудитора, срок действия которого не истек, в области аудиторской деятельности, указанной в заявлении на получение лицензии.

11. Выдача новых лицензий аудиторской организации и индивидуальному предпринимателю, осуществлявшим до принятия настоящего Положения аудиторскую деятельность в установленном порядке, производится при соблюдении условий, указанных в пунктах 7-10 настоящего Положения, а также при отсутствии в период действия ранее выданной лицензии (независимо от вида аудиторской деятельности) фактов:

а) неоднократного неквалифицированного проведения аудиторских проверок или оказания аудиторских услуг. Указанные факты устанавливаются при осуществлении надзора за соблюдением лицензиатом лицензионных требований и за качеством проведения аудиторских проверок в соответствии с правилами (стандартами) аудиторской деятельности, одобренными Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации;

б) осуществления лицензиатом аудиторской деятельности, не предусмотренной выданной ему лицензией;

в) предоставления лицензиатом полученных им в ходе аудита сведений третьим лицам без письменного согласия проверяемой организации, 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 лицензиатом обстоятельств, исключающих возможность проведения им аудиторской проверки;

е) осуществления лицензиатом деятельности, не связанной с аудиторской.

Новая лицензия не выдается, если действие ранее выданной лицензии на дату подачи заявления или в период рассмотрения заявления приостановлено в соответствии с законодательством Российской Федерации.

12. За рассмотрение лицензирующим органом заявления взимается плата в 3-кратном минимальном размере оплаты труда, установленном федеральным законом (на дату подачи заявления).

Суммы платы за рассмотрение заявлений зачисляются в федеральный бюджет.

В случае отказа соискателя лицензии от поданного заявления в период его рассмотрения плата за рассмотрение заявления не возвращается.

13. Лицензирующий орган принимает решение о выдаче или об отказе в выдаче лицензии в течение тридцати дней со дня получения заявления со всеми необходимыми документами.

Лицензирующий орган обязан уведомить соискателя лицензии о принятом решении в течение трех дней после его принятия.

Уведомление о выдаче лицензии (в письменной форме) направляется (вручается) соискателю лицензии с указанием реквизитов банковского счета, на который вносится лицензионный сбор, и срока его уплаты.

Уведомление об отказе в выдаче лицензии (в письменной форме) направляется (вручается) соискателю лицензии с указанием причин отказа.

Лицензия выдается в течение трех дней после представления соискателем лицензии документа, подтверждающего уплату лицензионного сбора.

В случае если лицензиат в течение трех месяцев с даты принятия лицензирующим органом решения о выдаче ему лицензии не уплатил лицензионный сбор, лицензирующий орган вправе аннулировать лицензию.

14. Основанием для отказа в выдаче лицензии является:

наличие в документах, представленных соискателем лицензии, недостоверной или искаженной информации;

несоответствие соискателя лицензии лицензионным требованиям и условиям, указанным в пунктах 7-11 настоящего Положения.

15. Соискатель лицензии имеет право обжаловать в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, отказ лицензирующего органа в выдаче лицензии или его бездействие.

При обжаловании отказа в выдаче лицензии соискатель лицензии может заключить договор с аудиторской организацией на проведение независимой экспертизы.

16. Независимая экспертиза обоснованности решения лицензирующего органа об отказе в выдаче лицензии проводится аудиторской организацией, получившей лицензию в установленном порядке не позднее чем за два года до принятия лицензирующим органом указанного решения.

Оплата услуг по проведению независимой экспертизы производится за счет соискателя лицензии. Порядок, размер и форма оплаты определяются в договоре и не могут быть поставлены в зависимость от выполнения каких бы то ни было требований соискателя лицензии о содержании выводов, которые могут быть сделаны в результате проведения экспертизы.

Соискатель лицензии и аудиторская организация, заключившие договор

на проведение независимой экспертизы, обязаны в 3-дневный срок уведомить лицензирующий орган о ее проведении. Лицензирующий орган обязан в 10-дневный срок после получения уведомления представить аудиторской организации, проводящей независимую экспертизу, копию заявления соискателя лицензии с приложением копий всех представленных вместе с заявлением документов.

17. В случае реорганизации аудиторской организации, изменения ее наименования или места нахождения лицензиат - аудиторская организация либо ее правопреемник - обязан незамедлительно подать заявление о переоформлении лицензии с приложением лицензии, подлежащей переоформлению, и документов, подтверждающих соответствующие изменения.

В случае изменения имени или места жительства лицензиата он обязан незамедлительно подать заявление о переоформлении лицензии с приложением документов, подтверждающих соответствующие изменения.

Переоформление лицензии осуществляется в течение пяти дней со дня подачи лицензиатом соответствующего заявления. При этом лицензирующий орган вносит соответствующие изменения в реестр лицензий.

За выдачу переоформленной лицензии взимается плата в размере одной десятой минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом (на дату подачи заявления о переоформлении). Копия платежного документа, подтверждающего внесение указанной платы, прилагается лицензиатом к заявлению о переоформлении лицензии. Суммы указанной платы зачисляются в федеральный бюджет.

Взамен утерянной (утраченной) лицензии, срок действия которой не истек, по заявлению лицензиата может быть выдан дубликат.

18. Лицензирующий орган при осуществлении надзора за соблюдением лицензиатом лицензионных требований и условий имеет право:

- а) проводить проверки деятельности лицензиата на предмет ее соответствия лицензионным требованиям и условиям, в том числе проверку качества работы индивидуальных предпринимателей и аудиторских организаций;
- б) запрашивать у лицензиата необходимые объяснения и материалы по вопросам, возникающим при проведении проверок;
- в) составлять по результатам проверок акты (протоколы) с указанием конкретных нарушений;
- г) принимать решения, обязывающие лицензиата устранить выявленные нарушения, и устанавливать сроки устранения таких нарушений;
- д) выносить предупреждение лицензиату;
- е) осуществлять иные предусмотренные законодательством Российской Федерации полномочия.

Государственные надзорные и контрольные органы, а также иные органы государственной власти при выявлении нарушений лицензионных требований и условий обязаны сообщать лицензирующему органу о выявленных нарушениях и принятых мерах.

Индивидуальные предприниматели и аудиторские организации в соответствии с законодательством Российской Федерации и настоящим Положением обязаны обеспечивать условия для проведения лицензирующим органом проверок, в том числе предоставлять необходимые документы и информацию.

19. Лицензирующий орган может приостановить действие лицензии в случае:

- выявления лицензирующим органом, государственными надзорными и контрольными органами, иными органами государственной власти в пределах их компетенции нарушений лицензиатом лицензионных требований и условий, указанных в пунктах 7-11 настоящего Положения;
- невыполнения лицензиатом требований лицензирующего органа об уст-

ранении выявленных нарушений.

20. Лицензия теряет юридическую силу и считается аннулированной в случае:

а) неуплаты соискателем лицензии лицензионного сбора в течение трех месяцев после принятия лицензирующим органом решения о выдаче лицензии;

б) ликвидации юридического лица или прекращения его деятельности - с момента ликвидации или реорганизации юридического лица;

в) прекращения действия свидетельства о государственной регистрации гражданина в качестве индивидуального предпринимателя - с момента прекращения действия свидетельства;

г) вынесения решения судом на основании соответствующего заявления лицензирующего органа или органа государственной власти в соответствии с его компетенцией. Одновременно с подачей заявления в суд лицензирующий орган вправе приостановить действие указанной лицензии на период до вступления в силу решения суда.

Основанием для подачи заявления в суд является:

обнаружение недостоверных или искаженных данных в документах, представленных для получения лицензии;

неоднократное или грубое нарушение лицензиатом лицензионных требований и условий, указанных в пунктах 7-11 настоящего Положения;

незаконность решения о выдаче лицензии.

21. Решение о приостановлении действия лицензии или о направлении в суд заявления об аннулировании лицензии доводится лицензирующим органом до лицензиата в письменной форме с мотивированным обоснованием не позднее чем через три дня со дня принятия решения.

Решение о приостановлении действия лицензии может быть обжаловано в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

Лицензирующий орган обязан установить лицензиату срок устранения обстоятельств, повлекших за собой приостановление действия лицензии. Указанный срок не может превышать шести месяцев. Если лицензиат в установленный срок не устранил указанные обстоятельства, лицензирующий орган обязан подать в суд заявление об аннулировании лицензии.

При устранении лицензиатом обстоятельств, повлекших за собой приостановление действия лицензии, лицензирующий орган обязан в месячный срок принять решение о возобновлении ее действия.

22. Лицензирующий орган ведет реестр лицензий, в котором должны быть указаны:

а) по индивидуальным предпринимателям - фамилия, имя, отчество, место жительства, место нахождения (юридический адрес), расчетный счет, номера средств связи, номер, дата выдачи и срок действия квалификационных аттестатов аудитора;

б) по аудиторским организациям - наименование организации и место ее нахождения (юридический адрес), номера средств связи, расчетный счет, сведения о структуре уставного капитала (уставного фонда) организации и о ее учредителях, сведения о руководителях организации и работающих в организации аттестованных аудиторах (фамилия, имя, отчество, номер, дата выдачи и срок действия квалификационных аттестатов);

в) сведения о лицензирующем органе, выдавшем лицензию;

г) виды аудиторской деятельности, на осуществление которых выданы лицензии;

д) даты выдачи и номера лицензий, сроки их действия;

е) основания и даты приостановления и возобновления действия лицензий;

ж) основания и даты переоформления лицензий, основания и даты ан-

нулирования лицензий.

Индивидуальные предприниматели и аудиторские организации обязаны в 15-дневный срок сообщать лицензирующему органу об изменениях регистрационных данных.

23. Информация, содержащаяся в реестре, является открытой и за плату предоставляется в виде выписок заинтересованным физическим и юридическим лицам.

24. За предоставление информации из реестра в отношении одного лицензиата взимается плата в размере одной десятой минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом (на дату подачи заявления о предоставлении информации).

Плата за предоставление информации из реестра вносится на специальный счет лицензирующего органа и используется на финансирование организационно-методологической работы в области аудиторской деятельности.

Органам государственной власти и органам местного самоуправления информация из реестра предоставляется бесплатно.

Срок предоставления информации из реестра не может превышать три дня с даты подачи соответствующего заявления (при условии внесения платы за ее предоставление).

25. За выдачу лицензии взимается лицензионный сбор в 10-кратном минимальном размере оплаты труда, установленном федеральным законом (на дату принятия решения о выдаче лицензии).

Суммы лицензионного сбора зачисляются в федеральный бюджет.

При отказе индивидуального предпринимателя (аудиторской организации) от получения лицензии лицензионный сбор и плата за рассмотрение заявления не возвращаются.

26. Руководители и должностные лица лицензирующего органа несут за нарушение или ненадлежащее исполнение установленного порядка осуществления лицензирования аудиторской деятельности ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

27. Решения и действия лицензирующего органа могут быть обжалованы в установленном порядке в суд.

*Приложение  
к Положению о лицензировании отдельных видов  
аудиторской деятельности в Российской Федерации*

**Лицензия на осуществление аудиторской деятельности №\_\_\_\_\_**

Приказом Министерства финансов Российской Федерации от  
\_\_\_\_\_ года № \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
*(фамилия, имя, отчество аудитора, наименование*

\_\_\_\_\_  
*аудиторской организации в дат. падеже)*

\_\_\_\_\_  
*(место жительства аудитора, место нахождения*

\_\_\_\_\_  
*аудиторской организации)*

разрешается осуществление аудиторской деятельности в области

\_\_\_\_\_  
*(наименование вида аудиторской деятельности)*

на срок \_\_\_\_ года с указанной даты принятия решения о выдаче настоящей  
лицензии.

Внесена в реестр лицензий \_\_\_\_\_ года.

Министр финансов  
Российской Федерации

*(подпись)*

Дата выдачи

Печать



## **ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

### **ЮНИТА 1**

Редактор Н.М. Пилипенко  
Оператор компьютерной верстки В.В. Сорокин

---

Изд. лиц. ЛР № 071765 от 07.12.1998  
НОУ “Современный Гуманитарный Институт”  
Тираж

Сдано в печать  
Заказ

---

Современный Гуманитарный Университет