



**Современный  
Гуманитарный  
Университет**

**Дистанционное образование**

---

Рабочий учебник

Фамилия, имя, отчество \_\_\_\_\_

Факультет \_\_\_\_\_

Номер контракта \_\_\_\_\_

## **ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

### **ЮНИТА 2**

**ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ СТОРОН В ДОГОВОРЕ  
НА ОКАЗАНИЕ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ**

**МОСКВА 1998**

Разработано В.П. Литовченко, докт.экон.наук, проф., аудитором РФ  
Б.Д. Дивинским, ген. директором аудиторской фирмы “Эверест-аудит”

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

## **КУРС: ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

Юнита 1. Аудит в системе финансового контроля.

Юнита 2. Права и обязанности сторон в договоре на оказание  
аудиторских услуг.

### **ЮНИТА 2**

Рассматриваются: правовая природа договора на проведение аудиторской проверки, его существенные условия и ответственность аудитора за неисполнение договора; государственное регулирование деятельности.

Для студентов Современного Гуманитарного Университета

Юнита соответствует образовательной профессиональной программе №1

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ПРОГРАММА КУРСА .....	4
ЛИТЕРАТУРА .....	5
ПЕРЕЧЕНЬ УМЕНИЙ .....	7
НАУЧНЫЙ ОБЗОР .....	8
1. Договоры на оказание аудиторских услуг .....	8
1.1. Определение понятия договора .....	8
1.2. Стороны в договоре .....	9
1.3. Права и обязанности сторон .....	9
1.4. Возмездное оказание услуг .....	10
1.5. Своевременное выполнение работ по договору .....	14
1.6. Сохранность документации .....	15
1.7. Права на результаты интеллектуального творчества .....	15
1.8. Права и обязанности заказчика во время выполнения работы .....	15
1.9. Конфиденциальность получаемой сторонами информации .....	16
1.10. Передача заказчику результатов работы, выполненной аудитором (аудиторской фирмой) .....	17
2. Государственное и общественное регулирование аудиторской деятель- ности .....	20
2.1. Полномочия Комиссий по аудиторской деятельности .....	20
2.2. Формы государственного регулирования аудиторской деятельности .....	21
2.3. Общественное регулирование (саморегулирование) аудиторской де- ятельности .....	22
ЗАДАНИЯ ДЛЯ САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЫ .....	25
ТРЕНИНГ УМЕНИЙ .....	26
ФАЙЛ МАТЕРИАЛОВ .....	37
ГЛОССАРИЙ*	

---

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

## **ПРОГРАММА КУРСА**

Договоры на оказание аудиторских услуг. Определение понятия договора. Стороны в договоре. Возмездное оказание услуг. Порядок исполнения договора. Оплата услуг. Определение последствий невозможности достижения результата работ. Обязательства сторон при одностороннем отказе от исполнения договора. Своевременность выполнения работ по договору. Сохранность документации.

Права на результаты интеллектуального творчества. Права заказчика во время выполнения работы. Содействие заказчика. Конфиденциальность полученной сторонами информации.

Ответственность аудитора (аудиторской фирмы) за ненадлежащее качество проверки. Приемка заказчиком работы, выполненной аудитором (аудиторской фирмой). Сроки обнаружения ненадлежащего качества результата работы.

Государственное и общественное регулирование аудиторской деятельности. Полномочия Комиссии по аудиторской деятельности. Формы государственного регулирования аудиторской деятельности.

## **ЛИТЕРАТУРА**

### **Базовая**

1. Андреев В.К. Правовое регулирование аудита в России. М., 1996.  
или
2. Суйц В.П., Смирнов Н.Б. Основы российского аудита. М., 1997.  
или
3. Подольский В.И., Поляк Г.Б., Савин А.А., Сотникова Я.В. Аудит. М., 1997.

### **Нормативные документы**

4. Указ Президента РФ от 25.07.96 №1095 “О мерах по обеспечению государственного финансового контроля в Российской Федерации” // Нормативные акты по финансам, налогам, страхованию и бухгалтерскому учету. 1997. N 5.
5. Указ Президента РФ от 14.08.96 N 1176 “О системе федеральных органов исполнительной власти” // Собрание законодательства РФ. 1996. N 34, ст. 4081; N 37, ст. 4264.
6. Указ Президента РФ от 14.08.96 N 1177 “О структуре федеральных органов исполнительной власти” // Собрание законодательства РФ. 1996. N 34, ст. 4082; N 37, ст. 4264.
7. Постановление Правительства РФ от 05.01.97 N 2 “Вопросы Министерства финансов РФ” // Нормативные акты по финансам, налогам, страхованию и бухгалтерскому учету. 1997. N 3.
8. Гражданский кодекс Российской Федерации. Ч.1. М., 1995; Ч.2. М., 1996.
9. Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности. Одобрен Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 09.02.96 // “Бухгалтерский учет. 1996. N 4.
10. Кодекс профессиональной этики аудиторов // Бухгалтерский учет. 1996. N 3.

### **Дополнительная литература**

11. В Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации // Бухгалтерский учет. 1996. N 5.
12. Крикунов А.В. Регулирование аудиторской деятельности. М., 1996.
13. Безруких П.С. Состав и учет издержек производства и обращения. М., 1996.
14. Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. М., 1995.
15. Андреев В.К. Договор в новом Гражданском кодексе // Бухгалтерский учет. 1995. N 6.
16. Андреев В.К. Заключение договора // Бухгалтерский учет. 1995. N 7.
17. Андреев В.К. Ответственность за нарушение договора // Бухгалтерский учет. 1995. N 12.
18. Сотникова Л.В. Договор на проведение аудиторской проверки // Бухгалтерский учет. 1996. N 6.
19. Сотникова Л.В. Основные даты в аудиторской проверке годовой бухгалтерской отчетности // Бухгалтерский учет. 1997. N 4.
20. Стуков С.А., Стуков Л.С. Ответственность при аудиторских проверках // Бухгалтерский учет. 1995. N 11.
21. Стуков Л.С. Ответственность аудитора в российских условиях (юридический аспект) // Бухгалтерский учет. 1995. N 1.
22. Антипин Б. Сколько стоит аудит? // Экономика и жизнь. 1997. N 3.
23. Брегман Л. Аудит: предприятие перед выбором // Экономика и жизнь. 1996. N 40.

24. Данилевский Ю.А. Аудиторская деятельность в ракурсе нового законодательства // Экономика и жизнь. 1995. N 39.
25. Данилевский Ю. А. Что проект аудитору готовит // Экономика и жизнь. 1996. N 40.
26. Завидов Б. Худой мир лучше доброй ссоры. Изменение и расторжение договора // Экономика и жизнь. 1997. N 22.
27. Крикунов А.В. Аудит: на старте года нового // Экономика и жизнь. 1997. №3.
28. Письменная Д. Ослабление государственного регулирования дискредитирует аудит // Экономика и жизнь. 1995. N 44.
29. Рогов В. Аудит - профилактика управленческих рисков // Экономика и жизнь. 1995. N 39.
30. Руф А.Л. Объединение аудиторов - импульс для развития российского аудита // Экономика и жизнь. 1995. N 39.
31. Руф А.Л. Аудиторская проверка и действующее законодательство // Экономика и жизнь. 1996. N 5.
32. Руф А.Л. Аттестация аудиторов - на перепутье двух дорог // Экономика и жизнь. 1997. N 8.
33. Шеремет А. Где багаж знаний для аудиторов? // Экономика и жизнь. 1996. N 1.
34. Бухгалтерский учет и аудит // Экономика и жизнь. 1996. N 1.
35. Предпринимательская практика // Коммерсант-Дейли. 04.04.96.
36. Руднев В. Аудиторам мало одной палаты // Финансовые известия. 11.01.96.

## 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. Установление 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 количество 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. Порядок оплаты заказчиком стоимости аудиторских услуг.</li> <li>12. Формулировка раздела «Срок действий».</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.</li> <li>3. Составление итоговой части аудиторского заключения (безусловно положительного).</li> </ol>

## 1. ДОГОВОРЫ НА ОКАЗАНИЕ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ

### 1.1. Определение понятия договора

Основным юридическим документом при проведении аудиторских проверок, оказании других аудиторских услуг, является **договор**. В гражданском законодательстве им признается соглашение двух или более лиц об установлении, изменении и прекращении гражданских прав и обязанностей (п.1 ст. 420 ГК РФ). [8]

Заключая договор на проведение аудиторской проверки, экономический субъект (заказчик) и аудитор (исполнитель) стремятся к достижению определенных правовых последствий. Исходя из требований закона, стороны должны извлекать свою волю в простой письменной форме. Письменная форма позволяет наиболее точно и полно закрепить волю субъектов договора.

**Субъект экономического, подлежащий аудиторской проверке** - физические и юридические лица, клиенты и заказчики аудиторов (аудиторских организаций), к которым относятся предприятия, их объединения (союзы, ассоциации, концерны, отраслевые, межотраслевые, региональные и другие объединения), организации и учреждения, банки и кредитные учреждения, а также их союзы и ассоциации, страховые организации, товарные и фондовые биржи, инвестиционные, пенсионные, общественные и другие фонды, а также граждане, осуществляющие самостоятельную предпринимательскую деятельность.

**Аудитор** - физическое лицо, отвечающее квалификационным требованиям, установленным законодательством и аттестованное в установленном порядке на право осуществления аудиторской деятельности.

Чрезвычайно важно заказчику узнать о деловой репутации аудиторской фирмы, о ценах, за которые она оказывает (продает) свои услуги. Заказчику следует самому первоначально определиться об объекте и предмете аудиторского исследования, получить у аудиторской фирмы сведения о характере проверки, ее назначении и цели. Важно заранее проработать и четко сформулировать в письменном виде существенные условия договора, относящиеся к предмету аудиторской проверки, правам и обязанностям сторон, порядку расчетов, конфиденциальности и имущественной ответственности, основаниям прекращения договора.

В договоре следует также указать, что аудиторская проверка проводится в соответствии с Временными правилами аудиторской деятельности в Российской Федерации, утвержденными Указом Президента РФ от 22.12.93 N 2263 (далее - Временные правила) [12], а также перечислить те аудиторские стандарты (правила), которыми аудитор будет руководствоваться в своей деятельности, в первую очередь, это Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности, одобренный Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 09.02.96 (протокол N 1) [9].

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

### 1.2. Стороны в договоре

Временные правила предъявляют особые **требования к аудиторам**

---

Примечание. Знаком (\*) отмечены работы, выдержками из которых сформирован научный обзор.

Современный Гуманитарный Университет



(аудиторским фирмам), как стороне в договоре на проведение аудиторской проверки, поскольку аудиторский контроль должен осуществляться лицами, не имеющими имущественную или иную заинтересованность в оценке достоверности финансовой отчетности другой стороны по договору.

**Аудиторская проверка не может проводиться**, если аудитор является учредителем, собственником или акционером проверяемого экономического субъекта, а также состоит с его руководителями и должностными лицами, несущими ответственность за составление бухгалтерской отчетности, 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).

**Аудиторские фирмы не могут быть сторонами в договоре**, если аудиторская проверка проводится в отношении экономических субъектов, являющихся учредителями, собственниками, акционерами, кредиторами, страховщиками этих аудиторских фирм, а также в отношении которых эти аудиторские фирмы являются учредителями, собственниками, акционерами. Аудиторские фирмы не могут быть, в силу подп. “б” п. 11 Временных правил, стороной в договоре на проведение аудиторской проверки также и в отношении экономических субъектов, являющихся их дочерними предприятиями, филиалами (отделениями) и представительствами или имеющих в своем капитале долю этих аудиторских фирм.

Определенные требования предъявляются и к аудиторским фирмам, как стороне договора на проведение аудиторской проверки. В упоминавшемся постановлении Правительства РФ от 06.05.94 N 482 “Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности в РФ” [12] предусмотрена выдача лицензии на осуществление аудиторской деятельности только тем фирмам, в уставном капитале которых доля, принадлежащая аттестованным аудиторам и (или) получившим лицензии аудиторским фирмам, составляет не менее 51 процента. Значит, если договор на проверку заключен аудиторской фирмой, уставный капитал которой не отвечает этим требованиям, такой договор может быть признан недействительным, равно как и аудиторское заключение, исполненное на его основании.

### 1.3. Права и обязанности сторон

**Правовое регулирование аудита** - форма государственного регулирования аудиторской деятельности, посредством которой поведение участников аудиторской деятельности приводится в соответствие с требованиями и дозволениями, содержащимися в нормах права.

Обязательным и существенным условием договора на проведение аудиторской проверки является порядок ее осуществления.

**Аудитор (аудиторская фирма) имеет право самостоятельно определять формы и методы аудиторской проверки**, руководствуясь требованиями закона, иных правовых актов и конкретных условий договора (подп. “а” п.13 Временных правил). **Цель анализа бухгалтерской деятельности при аудиторской проверке** - на основе аудиторских процедур установить, является ли такая бухгалтерская отчетность достоверной во всех существенных отношениях. Аудитор, исходя из своего опыта, вправе применять любые методы проверки достоверности

бухгалтерской отчетности заказчика. **Достоверность бухгалтерской отчетности** - такая степень точности данных бухгалтерской отчетности, которая позволяет компетентному пользователю делать на ее основе правильные выводы о результатах деятельности экономических субъектов и принимать основанные на этих выводах решения. Заказчику запрещается предпринимать какие-либо действия с целью ограничения круга вопросов, подлежащих рассмотрению при проведении аудиторской проверки. Более того, на нем лежит обязанность создавать аудитору условия для проведения проверки, предоставлять всю документацию, необходимую для ее проведения, а также давать по запросу аудитора разъяснения и объяснения в устной и письменной форме (п.16 Временных правил).

*Аудитор (аудиторская фирма) вправе проверять у заказчика в полном объеме документацию о финансово-хозяйственной деятельности, наличие денежных сумм, ценных бумаг, материальных ценностей, получать разъяснения и дополнительные сведения, необходимые для аудиторской проверки. Аудитор имеет право обратиться к третьим лицам с письменным запросом об информации, необходимой для осуществления аудиторской проверки (подп. "в" п.13 Временных правил). В то же время следует отметить, что третьи лица, получив такой запрос, не обязаны предоставлять подобную информацию аудитору, что, естественно, создает аудитору определенные трудности при проверке.*

Временные правила возлагают на аудитора, как исполнителя договора, определенные обязанности, которые являются для него обязательными условиями договора. **Аудитор обязан** неукоснительно соблюдать при осуществлении аудиторской деятельности требования законов и иных правовых актов. Заказчик вправе получать от исполнителя исчерпывающую информацию о требованиях законодательства, касающихся проведения аудиторской проверки, прав и обязанностей сторон, а после ознакомления с заключением аудитора (аудиторской фирмы) - о правовых нормативных актах, на которых основываются замечания и выводы аудитора. Эта чрезвычайно важная обязанность аудитора требует его усилий к постоянному обновлению правовых знаний, освоение которых столь необходимо в процессе становления России как правового государства.

#### 1.4. Возмездное оказание услуг

До последнего времени договор на оказание аудиторских услуг, и особенно, на проведение аудиторской проверки, являлся, по существу, договором подряда.

В новом Гражданском кодексе впервые включен в систему договорных обязательств **договор на возмездное оказание услуг**. Ему посвящена гл. 39, где регламентируются именно 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 (гл. III ГК РФ).

В п.1 ст. 779 под **услугами** понимается совершение определенных действий

или 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. **Услуги, сопутствующие аудиту** - постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета; составление деклараций о доходах и бухгалтерской отчетности, анализу финансово-хозяйственной деятельности; оценка активов и пассивов экономического субъекта; консультирование в вопросах финансового, налогового, банковского и иного хозяйственного законодательства Российской Федерации; проведение обучения и оказание других услуг по профилю своей деятельности.

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 (**аудиторское заключение** - документ, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета требованиям, установленным нормативными актами, действующими в Российской Федерации, имеющий юридическое значение для органов государственной власти, органов местного самоуправления и судебных органов). 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 и были отделены возмездные услуги 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.

**Порядок исполнения договора.** 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.

Итак, **особенность исполнения договора на оказание аудиторских услуг** состоит в том, что 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 (**аудитор, работающий самостоятельно** - физическое лицо, осуществляющее предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, зарегистрированное в установленном порядке в качестве индивиду-

ального предпринимателя) 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 или экспертов) в связи со значительным объемом работы или какими-либо иными обстоятельствами, возникшими после заключения договора. **Эксперт в аудите** - не состоящий в штате аудиторской организации специалист, имеющий достаточные знания и(или) опыт в определенной области либо по определенному вопросу, отличному от бухгалтерского учета и аудита, и дающий по соглашению с аудиторской организацией заключение по такому вопросу. В качестве эксперта аудиторская организация может привлечь специализированную организацию, являющуюся юридическим лицом.

**Оплата услуг.** Третьей, и основной, особенностью правового режима 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.

Таким образом, при 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.

**В протоколе соглашения об оплате услуг**, прилагаемом к договору, цена услуг указывается, исходя из почасовой оплаты каждого сотрудника аудиторской фирмы, принимающего участие в проверке.

Исследованиями, проведенными газетой "Коммерсант" (см. N 46 от 21.11.93), установлено, что почасовая оплата одного аудитора составляла:

- в средних российских аудиторских фирмах - 40-60 долларов США;
- в ведущих российских аудиторских фирмах - 50-150 долларов США;
- в российских филиалах транснациональных аудиторских компаний - 300-600 долларов США.

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.

Ст. 9 Кодекса профессиональной этики аудиторов предусматривает, что плата за профессиональные услуги аудитора должна отвечать нормам профессиональной этики, т.е. выплачиваться в зависимости от объема и качества предоставляемых услуг. Она может зависеть от сложности оказываемых услуг, квалификации, оплаты, профессионального авторитета и степени ответственности аудитора [10].

Аудитор обязан воздерживаться от выплаты и получения комиссионных за приобретение или передачу клиентов либо передачу кому бы то ни было услуг третьей стороны.

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

**Определение последствий невозможности достижения результата работ.** В соответствии с п. 3 ст. 781 ГК РФ в случае, когда невозможность возникла по обстоятельствам, за которые ни одна из сторон не отвечает, заказчик возмещает исполнителю фактически понесенные им расходы. Такие последствия наступают при отсутствии иных условий в законе или договоре.

В том случае, если в договоре будет указано, что “в случае невозможности его исполнения по обстоятельствам, не зависящим от сторон, ответственность наступает в соответствии с действующим законодательством”, то заказчик будет возмещать исполнителю фактически понесенные расходы. В договоре можно либо вообще отказаться от этого вида ответственности, либо конкретизировать понятие “фактически понесенные расходы”.

В связи с этим целесообразно включение в договор на проведение аудиторской проверки пункта, определяющего критерии стоимости работ, выполненных аудиторской фирмой (аудитором) до момента, когда руководством аудиторской фирмы заказчику представлен документ, обосновывающий невозможность продолжения работ для достижения необходимого заказчику результата - формирования положительного или иного другого аудиторского заключения.

Во избежание недоразумений рекомендуется еще на этапе составления плана (программы) аудиторской проверки у конкретного клиента составлять и согласовывать с заказчиком состав группы проверяющих, а также место проведения аудиторской проверки и место обработки собранного материала.

**Обязательства сторон при одностороннем отказе от исполнения договора.** Пятым 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 отказа со стороны исполнителя - лишь при полном возмещении 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.

**Односторонний отказ от аудиторских услуг со стороны заказчика** может быть сделан только до наступления срока исполнения обязательств по договору.

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, а также обязанностям 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;
- приемка заказчиком работы, выполненной аудитором (аудиторской фирмой);
- сроки обнаружения ненадлежащего качества результата работы.

### 1.5. Своевременность выполнения работ по договору

В соответствии со ст. 708 ГК РФ в договоре указывается 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.



### 1.6. Сохранность документации

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.

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.

### 1.7. 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.

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.

### 1.8. Права и обязанности заказчика во время выполнения работы

**Права заказчика во время выполнения работы.** Многие аудиторы жалуются, что хотя Временными правилами и установлена самостоятельность аудитора в выборе форм и методов работы, а также независимость от клиента, однако бухгалтер или руководитель проверяемого предприятия очень часто

следят за тем, какие документы они берут для проверки, когда и во сколько приходят и уходят.

Действующим законодательством аудиторам действительно предоставлены большие права, однако самостоятельность - не бесконтрольность. И хотя абсолютно прямой зависимости между качеством проверки и временем, проведенным за документами клиента, нет (так как многое зависит от технической оснащенности аудитора, его опыта, квалификации, способности к анализу), все же определенная зависимость между этими факторами существует.

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.

### **1.9. Конфиденциальность полученной сторонами информации**

Если 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. 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 стороны 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).

**Конфиденциальность информации в аудите** означает, что 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 вправе передавать эти документы или их копии третьим лицам либо разглашать их содержание без согласия собственника (руководителя) экономического субъекта за исключением случаев, предусмотренных законодательными актами Российской Федерации. В соответствии с п. 24 Временных правил за нарушение этой обязанности орган, выдавший лицензию на право заниматься аудиторской деятельностью, может аннулировать ее.

#### **1.10. Передача заказчику результатов работы, выполненной аудитором (аудиторской фирмой)**

**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 мог бы 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 республиканского 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)** служит общая стоимость всех работ по договору.

Некоторые аудиторские фирмы в целях повышения своей материальной независимости от клиента разбивают договор на проведение аудиторской проверки на этапы. Например:

I этап - проверка финансово-хозяйственной деятельности и достоверности бухгалтерской отчетности клиента;

II этап - составление, написание и предоставление клиенту аудиторского заключения.

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 такая разбивка на этапы в принципе допустима, однако говорить о том, что это может снизить риск финансовых потерь в случае обнаружения некачественного проведения аудиторской проверки, бессмысленно, ибо, как указано выше, пределом ответственности аудитора является общая стоимость всех работ по договору.

**Приемка заказчиком работы, выполненной аудитором (аудиторской фирмой).** 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).

О результатах аудиторской проверки составляется аудиторское заключение. (Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности одобрен Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 09.02.96) [9]. **Требования, предъявляемые к аудиторскому заключению** - форма и содержание заключения аудитора должны отвечать положениям действующих нормативных актов и соответствующего правила (стандарта) аудиторской деятельности.

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.

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.

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

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

Порядком составления аудиторского заключения предусмотрены пять

вариантов заключений:

- **безусловно положительное** (бухгалтерская отчетность экономического субъекта достоверно отражает его финансовое положение; совершенные им финансовые и хозяйственные операции в основном соответствуют нормативным актам Российской Федерации);

- **условно положительное** (составляется в случае, если аудитор считает, что безусловно положительное заключение не может быть составлено, но препятствующие этому факторы не являются настолько существенными, чтобы составить отрицательное заключение аудитора или отказаться от его составления);

- **отрицательное** (аудитор считает, что по итогам аудита не может быть составлено безусловно положительное или условно положительное заключение аудитора);

- с отказом от выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности;

- 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.

В последних трех случаях 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.

**Дата подписания заключения аудитора** - дата, после которой прекращаются все исследования информационных материалов, связанных с аудитом, по истечении которой в аудиторское заключение не может быть внесено ни одного изменения, не оговоренного с проверяемым экономическим субъектом.

Комиссия по аудиторской деятельности при Президенте РФ, учитывая поступающие запросы, разъяснила: "Федеральный закон "О бухгалтерском учете" от 21.11.96 N 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 общества ограничен 1 июля. В связи с этим аудиторское заключение, как неотъемлемая часть годовой бухгалтерской отчетности, обязательно должно представляться в установленные адреса и сроки" [11].

**Дата представления бухгалтерской отчетности** - наиболее ранняя из следующих четырех возможных дат: дата передачи бухгалтерской отчетности учредителям, участникам, участникам юридического лица в соответствии с учредительными документами; дата передачи бухгалтерской отчетности территориальным органам статистики по месту регистрации экономического субъекта; дата передачи бухгалтерской отчетности в другие адреса в соответствии с законодательством Российской Федерации; дата опубликования бухгалтерской отчетности.

**Сроки обнаружения ненадлежащего качества результата работы.**

Современный Гуманитарный Университет

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.

Как правило, скрытые недостатки выявляются в случаях последующей проверки предприятия органами государственного финансового контроля - Госналогслужбой, Налоговой полицией, органами Минфина (Федеральным казначейством, контрольно-ревизионным аппаратом) и пр [4].

Аудитор (аудиторская фирма) могут регулировать свой профессиональный риск, а также сроки страхования профессионального риска. До принятия в установленном порядке закона об аудиторской деятельности этот вид страхования является добровольным и относится за счет чистой прибыли аудиторской фирмы.

**Срок исковой давности** для требований, предъявляемых в связи с ненадлежащим качеством работы, составляет один год [18].

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

### **2.1. Полномочия Комиссии по 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 N 54-РП [12].

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).

## **2.2. Формы государственного регулирования аудиторской деятельности**

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 г. N 482 организация проведения аттестации возлагается:

на Минфин РФ - по аудиту бирж, внебюджетных фондов, инвестиционных институтов и общего аудита;

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

на Центральный банк РФ - по аудиту банков и кредитных учреждений, а также их союзов и ассоциаций [12].

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 [7].

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 создают **центральные аттестационно-лицензионные аудиторские комиссии (ЦАЛАК)**.

ЦАЛАКи утверждают по согласованию с Комиссией по аудиторской деятельности 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 аудитору (п.9 Порядка аттестации).

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 сроком на три года. Если в течение двух лет с момента получения квалификационного аттестата

лицо, прошедшее аттестацию, не приступило к работе в качестве аудитора, аттестат утрачивает силу (п. 16 Порядок проведения аттестации).

Порядок выдачи **лицензии на осуществление аудиторской деятельности** утвержден постановлением Правительства РФ от 06.05.94 N 482 [12].

Для проведения лицензирования аудиторской деятельности на основании генеральной лицензии Минфин РФ и ЦБ РФ, как указано выше, создают ЦАЛАКи.

В соответствии с заявлением аудитора (аудиторской фирмы) лицензии этими комиссиями выдаются на срок от одного года до пяти лет с приложением соответствующих документов (п.8 Порядок выдачи лицензии) и квитанции об уплате сбора из расчета:

- для аудитора, работающего самостоятельно, - на 1 год в размере 30-кратной установленной законом минимальной оплаты труда;

- для аудиторских фирм - на 1 год в размере 150-кратной установленной законом минимальной оплаты труда.

Заявление о выдаче лицензии должно быть рассмотрено в течение двух месяцев с даты представления всех необходимых документов (п. 8 Порядок выдачи лицензии).

Лицензия может быть аннулирована ЦАЛАК, выдавшей ее, при установлении фактов, предусмотренных п. 24 Временных правил и п. 12 Порядка выдачи лицензии (осуществление аудиторской деятельности, не предусмотренной выданной лицензией; обнаружение недостоверных сведений для получения лицензии; предоставление сведений, полученных в ходе аудиторской проверки, без разрешения заказчика - третьим лицам; неоднократное некачественное проведение аудиторской проверки и др.). Аудитор (аудиторская фирма) вправе обжаловать решение об аннулировании лицензии в установленном порядке в суд или арбитражный суд.

ЦАЛАКи ведут государственные реестры аудиторов и аудиторских фирм, получивших лицензии, по видам аудита. Комиссия по аудиторской деятельности организует ведение Единого государственного реестра аудиторов фирм, получивших лицензию. Сведения о выдаче (аннулировании) лицензий, об аудиторах и аудиторских фирмах, включенные в Единый государственный реестр, публикуются в центральных печатных органах ("Экономика и жизнь", "Финансовая газета" и др.) и в местных печатных органах тех регионов, на территории которых осуществляется их аудиторская деятельность (п.16 Порядок выдачи лицензии).

Таким образом, государственное регулирование аудиторской деятельности, помимо ее правового регламентирования, осуществляется Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ и центральными аттестационно-лицензионными аудиторскими комиссиями, созданными, соответственно, Минфином РФ и Центральным банком РФ.

### **2.3. 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 [1].

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 [13].

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 [1].

В подготовленном проекте Закона "Об аудиторской деятельности" предусматривается значительное повышение роли и значения аудиторской общественности в дальнейшем развитии и совершенствовании аудита в России, защите профессиональных интересов аудиторов.

Это нашло отражение в специальной статье об объединениях аудиторов и аудиторских организаций, которые могут действовать в качестве региональных, межрегиональных объединений и общероссийского объединения аудиторов. В задачи последнего входит, кроме защиты профессиональных интересов аудиторов, еще и участие в аттестации, разработке аудиторских правил (стандартов) и проектов нормативных актов, регулирующих аудиторскую

деятельность в РФ, осуществление общественного контроля за соблюдением аудиторского законодательства, представление интересов российских аудиторов в международных организациях.

Более демократичной станет структура федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности - Комиссии по аудиторской деятельности, которая должна быть при Правительстве РФ. Предусматривается, что половина ее состава будет представлять интересы общероссийского объединения аудиторов, а другая половина - федеральных органов власти.

Намечается наделить указанную Комиссию и более широкими полномочиями, в частности, предоставить ей принимать правовые акты, обязательные для выполнения всеми государственными органами власти, а также лицами, осуществляющими аудит, и лицами подлежащими аудиту [25].

Что же касается предусмотренной в проекте закона роли общероссийской аудиторской палаты, то 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. В Союз вошли крупные операторы аудиторского рынка - "Арни", "Контакт", "Мариллион", "Росэкспертиза", "Русаудит", "Экуран", "Юникон" и др. По некоторым оценкам, эта группировка достаточно мощная и владеет уже более чем 70% аудиторского сегмента финансового рынка, исключая, правда, часть, 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 [36].

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 этой организации 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.



### **ЗАДАНИЯ ДЛЯ САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЫ**

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

## ТРЕНИНГ УМЕНИЙ

### Ситуация на умение №1

#### 1. Составление договора на оказание аудиторских услуг

1. Аудиторская фирма ОАО «Эверест-аудит» приглашена фирмой ОАО «Белый ветер» на проведение обязательной аудиторской проверки .

2. Аудиторская фирма «Эверест-аудит» имеет лицензию ЦАЛАК Минфина РФ за № 000999 от 01.03.98 на проведение общего аудита, сроком на 3 года.

3. 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.

4. 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. Установление обязанности заказчика перед заключением договора	Проверить у аудиторской фирмы: 1. Наличие лицензии (имеется лицензия №... выдана...).
	2. Вид разрешенных лицензией аудиторских услуг. Проведение общего аудита.
	3. Срок действия лицензии – 3 года (с 1 марта 1998 г. по 1 марта 2001 года).
3. Ограничения в отношении аудиторской фирмы на проведение указанной аудиторской проверки	Не имеется
4. Определение продолжительности проведения аудиторской проверки и количество участвующих в ней специалистов	1. Количество папок с документами, подлежащих проверке – 120. 2. Метод проверки – сплошной. 3. Период проверки – 1 год. 4. Продолжительность рабочего дня 1 аудитора – 6 час/день. 5. Время проверки 1 папки – 4 часа.

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

1	2
9. Формулировка в договоре раздела: «Споры и разногласия»	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. 2. Споры или разногласия, по которым стороны не достигли договоренности, подлежат разрешению в соответствии с действующим законодательством в Арбитражном суде.
10. Формулировка в договоре раздела: «Расчеты и порядок оплаты»	1. Стоимость аудиторских услуг по договору составляет ... тысяч рублей, с учетом налога на добавленную стоимость. 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% стоимость в течение трех дней после представления заказчику аудиторского заключения.
11. Порядок оплаты заказчиком стоимости аудиторских услуг	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. 2. Окончательный расчет 31.03.98 – остальные 24.000 \$ (в т.ч. НДС – 4.000\$) после того, как получены от аудиторской фирмы: - отчет аудиторской фирмы о результатах аудиторской проверки, - аудиторское заключение, - акт приема- сдачи работ, - счет фактуру.
12. Формулировка в договоре раздела: «Срок действия»	1. Договор вступает в силу со дня его подписания и действует до момента производства окончательных расчетов по нему. 2. Все изменения и дополнения к договору действительны лишь в том случае, если они совершены в письменной форме и подписаны уполномоченными на то лицами.
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	С аудитора (аудиторской фирмы) могут быть взысканы на основании решения суда по иску органа, выдавшего лицензию: 1. Понесенные убытки в полном размере. 2. Расходы на проведение перепроверки. 3. Штраф, зачисленный в доход республиканского бюджета РФ, в сумме 100-кратного размера минимальной оплаты труда с аудитора, осуществляющего свою деятельность самостоятельно.

### Решите самостоятельно:

## Ситуация 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).

### Задание:

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

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

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.

## Ситуация 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.

### Задание:

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 3

1. 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 .....



(председатель Сидоров С.С.) осуществлялся недостаточно.

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 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. 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. 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. 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 1**

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”.

2. Договор на проведение аудиторской проверки был составлен 21.12.96. Срок действия договора - с 21.12.96 по 01.03.97.

В разделе Договора “Порядок сдачи-приемки работ” указано:

3. ОАО «Московский чековый инвестиционный фонд» письмом от 20 марта 1997 года сообщило ЗАО «Аудитор-консультант» об устранении отмеченных недостатков.

1. Каковы дальнейшие действия ЗАО "Аудитор-консультант"?

- 
- This image shows a single sheet of white paper with horizontal blue 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.

Этому предшествовало следующее обстоятельство. Акционер М. обратился к руководителю ЗАО "Волна" с просьбой провести аудиторскую проверку за 1996 год силами аудиторской фирмы, т.к. он не согласен с результатами ревизии ЗАО "Волна" за 1996 год, проведенной ревизионной комиссией этого ЗАО.

2. Согласно отчетным данным ЗАО "Волна":

- Минимальная месячная оплата труда в 1996 году составила:

- Задание:**

2. За счет каких средств следует отнести расходы по проведению этой проверки бухгалтерии ЗАО "Волна"?

[illegible]

7. Налоговая полиция наложила штраф на ЗАО "Ветер" в размере 500-кратного

### Задание:

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.

Л. В. Сотникова,  
доцент, ВЗФЭИ

### **ОСНОВНЫЕ ДАТЫ В АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКЕ ГОДОВОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Не претендуя на создание новой редакции проекта аудиторского стандарта 3.4 “Дата составления аудиторского отчета, события после составления баланса, обнаружение фактов после выпуска финансовой отчетности” (“Бухгалтерский учет”. 1995. №7) в данной статье мы рассмотрим вопрос об основных датах, связанных с созданием аудиторского заключения, влияющих на его объективность и независимость.

Приведем даты, имеющие непосредственное отношение к аудиторской проверке, которые мы считаем основными.

**Дата календарного окончания отчетного финансового года (Д1),** финансовую отчетность за который будет исследовать аудитор.

Согласно статье 14 Федерального закона “О бухгалтерском учете” от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ отчетным годом для всех организаций является календарный год с 1 января по 31 декабря включительно. Первым отчетным годом для вновь созданных организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря включительно, а для организаций, созданных после 1 октября, – по 31 декабря следующего года.

**Дата выпуска финансовой отчетности (Д2)** – дата, когда полностью закончено формирование всех отчетных форм, увязка всех отчетных показателей, составление пояснительной записки к годовому бухгалтерскому отчету, оформление всех необходимых приложений к нему.

К этой дате, кроме того, должны быть приведены в надлежащее состояние все первичные документы и бухгалтерские регистры, подтверждающие данные бухгалтерской отчетности. Так, если бухгалтерский учет в организации ведется вручную, все документы должны быть выполнены чернилами, а не карандашом, все регистры должны содержать итоги, документы подшиты в папки. Если бухгалтерский учет в организации автоматизирован, то все регистры должны быть распечатаны и также подшиты в папки.

Согласно пункту 2 статьи 88 Федерального закона “Об акционерных обществах” от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ ответственность за организацию, состояние и достоверность бухгалтерского учета в акционерном обществе, своевременное представление ежегодного отчета и другой финансовой отчетности в соответствующие органы несет исполнительный орган АО.

Выпущенная финансовая отчетность должна быть утверждена подписями руководителя и главного бухгалтера организации и обязательно должна быть датирована: дата проставляется в конце каждой формы отчетности рядом с подписями ответственных лиц.

**Дата начала аудиторской проверки годового бухгалтерского отчета (Д3)** – дата начала сбора аудиторских доказательств, подтверждающих достоверность годовой бухгалтерской отчетности.

**Дата составления аудиторского отчета (Д4)** – дата, после которой прекращаются все исследования материалов, связанных с аудитом, и формирование новых доказательств.

К этой дате аудитор должен полностью оформить и передать клиенту

аналитическую часть аудиторского заключения.

**Дата подписания аудиторского заключения (Д5)** - дата, после которой в годовую бухгалтерскую отчетность клиент не может вносить изменения без согласования с аудитором и утверждения аудитором.

**Дата представления годовой бухгалтерской отчетности (Д6)** - дата, не позднее которой экономический субъект обязан представить бухгалтерскую отчетность акционерам, участникам организации или собственникам имущества, а также территориальным органам государственной статистики по месту его регистрации.

Состав лиц, которым должна быть представлена годовая бухгалтерская отчетность, определяется учредительными документами этого субъекта.

Представляемая годовая бухгалтерская отчетность должна быть утверждена в порядке, также установленном учредительными документами.

Согласно статье 15 Федерального закона "О бухгалтерском учете" организации обязаны представлять годовую бухгалтерскую отчетность в течение 90 дней по окончании года, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации. Для отчета за 1996 г. дата представления годовой бухгалтерской отчетности - до 1 апреля 1997 г. (года, следующего за отчетным), а для отчета в високосном году - до 31 марта.

Согласно Федеральному закону "О бухгалтерском учете" бухгалтерская отчетность организаций (за исключением отчетности бюджетных организаций) состоит из: бухгалтерского баланса; отчета о прибылях и убытках (или согласно приказу Минфина России от 12 ноября 1996 г. N 97 отчета о финансовых результатах); приложений к ним, предусмотренных нормативными актами; аудиторского заключения, выданного по результатам обязательного по законодательству Российской Федерации аудита бухгалтерской отчетности; пояснительной записки.

Именно в таком составе, без исключений, отчетность должна представляться всем заинтересованным пользователям.

Открытость отчетности для заинтересованных пользователей устанавливается Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/96), утвержденным приказом Минфина России от 8 февраля 1996 г. N 10, и постановлением Правительства России "О совершенствовании информационной системы представления бухгалтерской отчетности" от 21 апреля 1995 г. N 399.

**Дата утверждения годовой бухгалтерской отчетности советом директоров (наблюдательным советом) акционерного общества (Д7)** - дата, не позднее которой годовой отчет АО подлежит предварительному утверждению до даты проведения годового общего собрания акционеров.

Согласно статье 88 Федерального закона "Об акционерных обществах" это предварительное утверждение должно произойти не позднее чем за 30 дней до даты проведения годового общего собрания акционеров. Если дата годового общего собрания акционеров - это, например, 27 марта, годовой отчет должен быть предварительно утвержден не позднее 25 февраля.

**Дата утверждения годовой бухгалтерской отчетности годовым собранием акционеров (Д8)** - дата, не позднее которой согласно учредительным документам открытого акционерного общества должно быть проведено годовое общее собрание акционеров.

Согласно Федеральному закону "Об акционерных обществах" годовое собрание акционеров должно быть проведено с целью утверждения годового отчета, бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и их использовании (счета прибылей и убытков), распределения прибылей и убытков АО.

В соответствии со статьей 47 Федерального закона "Об акционерных

обществах” годовое общее собрание акционеров проводится в сроки, устанавливаемые уставом общества, но не ранее чем через два месяца (не ранее 1 марта) и не позднее чем через шесть месяцев (не позднее 1 июля) после окончания финансового года общества.

По мнению некоторых специалистов, в этой связи бухгалтерская отчетность за 1996 г. будет представляться организациями в разные сроки, а не в срок, установленный Минфином России в Положении о бухгалтерском учете и отчетности - не позднее 1 апреля следующего за отчетным года.

Пока не вступил в силу Федеральный закон “О бухгалтерском учете”, это мнение имело под собой почву: Закон Российской Федерации по своему статусу выше Положения Минфина РФ. Теперь, когда сроки представления отчетности устанавливаются двумя законами, ситуация, на наш взгляд, усложняется.

Возможны варианты выхода из создавшейся ситуации:

- провести все необходимые процедуры, включая общее собрание акционеров, в срок, не превышающий 90 дней с момента окончания календарного года;
- представить в органы государственной статистики, налоговые органы и другим заинтересованным лицам бухгалтерскую отчетность без утверждения ее общим собранием акционеров в срок, не превышающий 90 дней с момента окончания календарного года, и поставить об этом в известность акционеров на их общем собрании;
- представить в органы государственной статистики, налоговые органы и другим заинтересованным лицам бухгалтерскую отчетность после утверждения ее общим собранием акционеров в срок, установленный акционерным обществом (если он превышает 90 дней с момента окончания календарного года).

Последний вариант представляется наиболее проблематичным. Как правило, установленный срок сдачи отчетности является для органов государственной статистики также и датой начала обработки бухгалтерской отчетности организаций и формирования сводной информации для органов государственного управления и местного самоуправления.

**Дата публикации годовой бухгалтерской отчетности (Д9)** - дата, не позднее которой в соответствии с Федеральным законом “О бухгалтерском учете” годовая бухгалтерская отчетность подлежит обязательной публикации в газетах и журналах, доступных пользователям бухгалтерской отчетности (для отчетности за 1996 г. - не позднее 1 июня 1997 г.).

Это требование распространяется только на открытые акционерные общества. Для акционерных обществ, не являющихся открытыми, публикация годовой бухгалтерской отчетности не обязательна.

Открытое акционерное общество может опубликовать бухгалтерскую отчетность, только если выполнены две необходимые процедуры: бухгалтерская отчетность проверена и подтверждена независимым аудитором (аудиторской фирмой); бухгалтерская отчетность утверждена общим собранием акционеров.

Теперь, когда мы определили основные даты, имеющие отношение к созданию достоверной бухгалтерской отчетности экономического субъекта, рассмотрим соотношения между этими датами в условиях наиболее бесконфликтной процедуры представления отчетности заинтересованным пользователям.

Предположим, что условия аудиторской проверки бухгалтерской отчетности у конкретного экономического субъекта таковы:

- организационно-правовая форма экономического субъекта (клиента аудиторской фирмы) - открытое акционерное общество. Следовательно, согласно Федеральному закону “Об акционерных обществах” аудиторская проверка для данного экономического субъекта обязательна;
- срок проведения годового собрания акционеров определен в уставе данного

акционерного общества - не позднее 27 марта года, следующего за отчетным;  
 - в договоре с аудиторской фирмой на проведение аудиторской проверки установлено, что датой начала аудиторской проверки является дата, следующая за датой представления аудитору полностью сформированной бухгалтерской (финансовой) отчетности акционерного общества.

Для наглядности отобразим все приведенные выше даты на временной шкале (рис. 1):

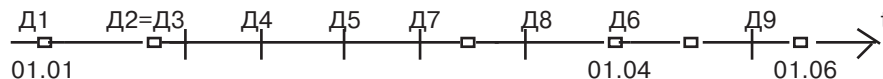


Рис. 1. Основные даты процесса составления годовой бухгалтерской отчетности открытого акционерного общества

**Между датами, имеющими отношение к аудиторской проверке, существуют определенные соотношения.**

**1.** Дата выпуска финансовой отчетности (Д2) должна наступить позже даты календарного окончания отчетного финансового года (Д1), т. е.  $Д1 < Д2$ .

Понятно, что для составления заключительных бухгалтерских проводок, формирования финансовых результатов, оформления всех отчетных форм, увязки и координации отчетных показателей, составления пояснительной записки и приложений к годовому отчету бухгалтерскому персоналу организации требуется некоторое время. Его продолжительность зависит от качества бухгалтерского учета, степени автоматизации учетного процесса, сложности техники учета, квалификации бухгалтерского персонала, наличия у организации филиалов, представительств и иных обособленных подразделений, выделенных на самостоятельный баланс, показатели которого должны быть включены в отчетность головной организации, и множество других факторов.

Организации, деятельность которых фактически закончилась до даты календарного окончания отчетного финансового года и финансовые результаты этой деятельности определены до этой даты, представляют собой частный случай, и в настоящей статье мы не будем о них говорить.

**2.** Дата начала аудиторской проверки (Д3) должна наступить после даты выпуска финансовой отчетности (Д2), т. е.  $Д2 < Д3$ .

Это соотношение между датами Д2 и Д3 должно сохраняться всегда. Оно отражает один из основных принципов аудиторской этики, установленных Временными правилами аудиторской деятельности в Российской Федерации, принятыми Указом Президента Российской Федерации от 22 декабря 1993 г. N 2263: аудиторская проверка не может проводиться аудиторами и аудиторскими фирмами, оказывавшими данному экономическому субъекту услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также составлению финансовой отчетности (пункт 11 "в").

Хотя в договоре на проведение аудита указывается, что дата начала оказания услуг по договору представляет собой дату, следующую за датой представления аудитору полностью укомплектованной годовой бухгалтерской отчетности, это абсолютно не исключает того, что аудитор уже провел или проводит предплановую подготовку аудита, включающую в себя и изучение состояния дел в отрасли клиента, и анализ учетной политики, и оценку эффективности системы внутреннего контроля. К этому моменту уже может быть полностью составлен и утвержден план аудиторской проверки, а также частично или полностью осуществлены многие аудиторские процедуры. Наличие такого пункта в договоре лишь исключает давление на аудитора со стороны клиента с требованием (настоятельной просьбой) участвовать в составлении годового



бухгалтерского отчета, а подобное участие является нарушением одного из основных принципов аудиторской этики - принципа независимости аудитора от клиента.

Если аудиторская проверка собственно годовой бухгалтерской отчетности начата до ее выпуска, такую проверку нельзя считать абсолютно независимой.

Для проверки того факта, что увязка отчетных форм проведена бухгалтерским персоналом клиента полностью, аудитор применяет метод экспресс-аудита бухгалтерской отчетности.

Этот метод применяется поэтапно.

**А. Проверка правильности составления баланса:** данные статей баланса на начало отчетного финансового года должны соответствовать данным баланса на конец предшествующего финансового года. При изменении вступительного баланса на начало года по сравнению с отчетным за предыдущий год в пояснительной записке должны даваться разъяснения; данные заключительного баланса должны соответствовать остаткам по счетам Главной книги или другого аналогичного регистра бухгалтерского учета на конец отчетного года.

**Б. Проверка взаимоувязки показателей форм годовой бухгалтерской отчетности.** Как правило, для этой проверки используются таблицы, составленные специалистами аудиторских фирм. При разработке таких таблиц следует принимать во внимание специфику ведения бухгалтерского учета в некоторых отраслях промышленности и сферах деятельности, а также особенности хозяйственных операций ряда организаций.

Приведем общую форму взаимоувязки показателей (табл. 1).

Таблица 1

№ п/п	Показатели сопоставляемые	Показатели, с которыми проводится сопоставление	Отметка о выполнении
1	2	3	4

Последнюю графу таблицы заполняет аудитор, проверяющий взаимоувязку показателей форм отчетности. Если соотношение между сопоставляемыми показателями выполняется, в графе 4 ставится отметка "+" или иная, однозначно указывающая на выполнение соотношения. В противном случае ставится отметка "-", указывающая на то, что соотношение между показателями не выполнено. В дальнейшем проводится более подробный анализ причин невыполнения соотношения. В результате подробного анализа изменения либо вносятся в таблицу взаимоувязки показателей (если при ее составлении для данного клиента не были учтены особенности ведения бухгалтерского учета или организации хозяйственной деятельности), либо аудитор делает вывод об ошибке бухгалтерского персонала клиента при заполнении форм бухгалтерской отчетности.

В последнем случае в отчетность вносятся исправления, которые заверяются подписями руководителя и главного бухгалтера клиента.

**В. Проверка Главной книги организации или иного аналогичного регистра бухгалтерского учета:** проверяется соответствие остатков по Главной книге организации суммам, указанным в балансе и других формах отчетности;

составляется альтернативный баланс. Как правило, для этого аудитор использует специальные компьютерные программы. Составление альтернативного баланса позволяет правильно расположить остатки по счетам Главной книги в соответствующих строках баланса: удостовериться в совпадении величин валюты баланса; убедиться в том, что дебиторская и кредиторская задолженность показаны в балансе развернуто.

В том случае когда процесс ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности в проверяемой аудитором организации автоматизирован, необходимость в последнем контрольном действии отпадает.

**Г. Проверка совпадения оборотов и остатков по всем журналам-ордерам и иным регистрам синтетического учета, которые ведутся в организации, с данными Главной книги.**

Особенно обращают внимание на суммы статей баланса по расчетам с финансовыми, налоговыми органами, учреждениями банков. Эти суммы должны быть согласованы с ними и тождественны.

**Д. Проверка совпадения оборотов и остатков по журналам, книгам, карточкам и иным регистрам аналитического учета, которые ведутся в организации, с оборотами и остатками, указанными в журналах-ордерах и других регистрах синтетического учета по различным разделам и участкам учета.**

На временной шкале (рис. 1) дата Д2 совпадает с датой Д3, т.е. Д2=Д3.

В этом соотношении есть определенная доля условности: период между этими датами, во-первых, зависит от условий договора между клиентом и аудиторской фирмой и, во-вторых, экспресс-аудит даже при очень высокой квалификации и прекрасном техническом и программном обеспечении сотрудников аудиторской фирмы занимает определенное время.

**3.** Дата начала аудиторской проверки собственно годового отчета (Д3) должна предшествовать дате составления аудиторского отчета (Д4), т. е. Д3<Д4.

Период между датами Д3 и Д4 - это время, фактически затраченное аудитором на проведение аудиторской проверки, в частности на ее планирование (если оно не было осуществлено ранее), сбор необходимых аудиторских доказательств в соответствии с планом проверки, составление, оформление и передачу клиенту аналитической части аудиторского заключения - отчета аудитора.

**4.** Дата составления аудиторского отчета (Д4) должна предшествовать дате подписания аудиторского заключения (Д5), т. е. Д4<Д5.

Период между датами Д4 и Д5 - это время, отведенное клиенту на внесение изменений и исправление ошибок в соответствии с отчетом аудитора.

Соотношение между датами Д4<Д5 показывает, что отчет аудитора, где указаны все выявленные ошибки и даны рекомендации по их исправлению (исправительные проводки), представлен клиенту до даты, после которой представление отчетности в органы Государственной налоговой службы Российской Федерации повлечет за собой уплату руководителем и/или главным бухгалтером экономического субъекта административного штрафа от 2 до 5 (обычно 5) размеров минимальной оплаты труда, а также означает, что у клиента есть время для внесения изменений и исправлений в отчетность.

В соответствии с пунктом 16 "б" Временных правил аудиторской деятельности в Российской Федерации руководители и иные должностные лица проверяемого экономического субъекта обязаны оперативно устранять выявленные аудиторской проверкой нарушения порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудитор оценивает существенность для достоверности отчетности как внесенных, так и невнесенных исправлений и уже на этом основании формирует итоговую часть аудиторского заключения. В этот период должны быть внесены

существенные изменения и исправления в отчетность, взаимоувязаны все отчетные показатели, подготовлена новая редакция пояснительной записки к балансу.

Клиент в обязательном порядке представляет аудитору отчет о внесенных им в отчетность исправлениях по следующей форме (табл. 2):

Таблица 2

N п/п	Нарушение, выявленное в отчетности			Ошибка исправлена		
	Пункт аудиторского отчета	Сущность нарушения	Сумма, руб.	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.
				Д-т сч.	К-т сч.	
1	2	3	4	5	6	7

Аналогичный отчет о внесенных в отчетность исправлениях может подготовить для клиента сам аудитор. В этом отчете в графах 2-4 будут показаны все нарушения, которые аудитор считает существенными. Клиент заполняет только те строки отчета, по которым он решил сделать исправления. Оформленный таким образом отчет аудитору обрабатывать значительно проще.

На рис.2 представлена схема взаимодействия аудитора и клиента.

**5.** Дата подписания аудиторского заключения (Д5) должна предшествовать дате представления годовой бухгалтерской отчетности (Д6) заинтересованным пользователям, т. е.  $D5 < D6$ .

На то, что в состав бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральным законодательством подлежит обязательному аудиту, должно входить аудиторское заключение, подтверждающее достоверность отчетности, теперь указывается не только в Положении по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/96) (пункт 9.2), но и в Федеральном законе "О бухгалтерском учете" (статья 13, пункт 2). Из этого следует, что представление отчетности заинтересованным пользователям без аудиторского заключения невозможно.

Согласно постановлению Правительства Российской Федерации "Об основных критериях (системе показателей) деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке" от 7 декабря 1994 г. N 1355 критерии следующие: организационно-правовая форма; вид деятельности; источники формирования уставного капитала; финансовые показатели деятельности.

Для первых двух критериев федеральные законы, указывающие на обязательность проведения аудита, существуют. По двум последним критериям требуемых федеральных законов нет.

На необходимость представления в составе бухгалтерской отчетности организаций с иностранными инвестициями аудиторского заключения ранее

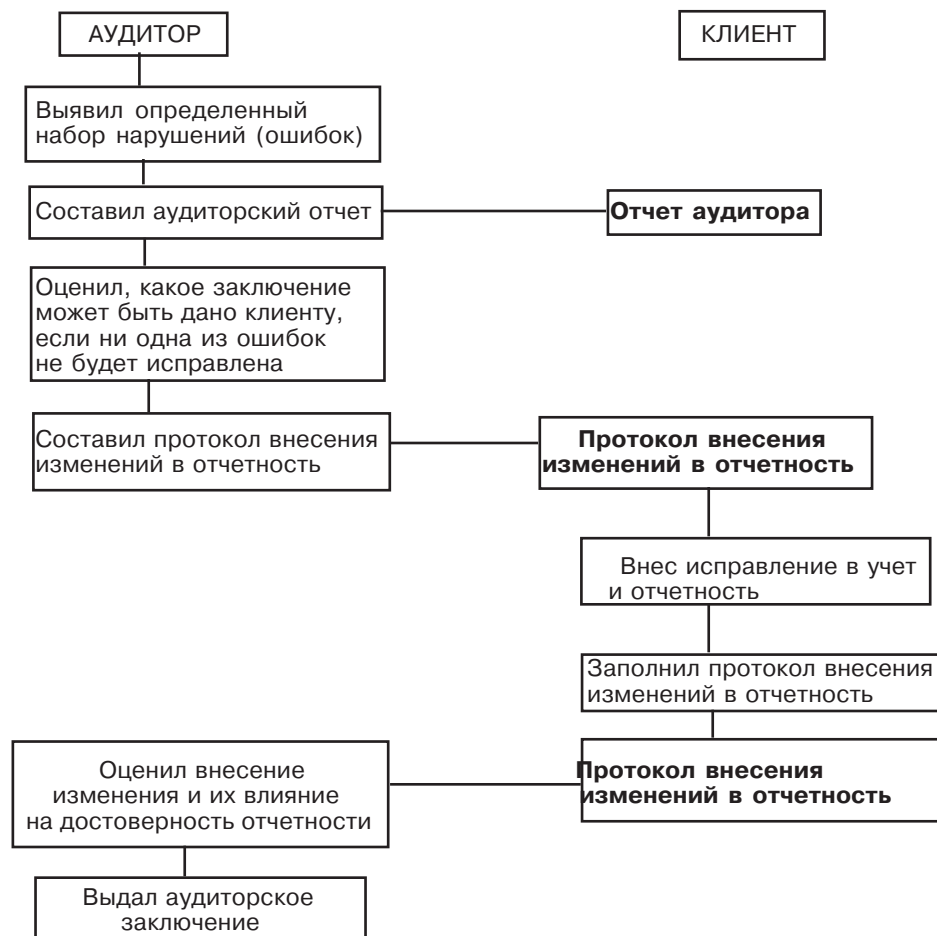


Рис. 2. Схема взаимодействия аудитора и клиента

указывалось в Законе Российской Федерации “О налоге на прибыль предприятий и организаций” от 27 декабря 1991 г. N 2116-1.

В действующей сейчас редакции Закона о налоге на прибыль нет никакого упоминания о представлении аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности организациями с иностранными инвестициями.

В связи с вступлением в силу Федерального закона “О бухгалтерском учете”, указывающего на необходимость аудиторского заключения только у тех организаций, аудит которых обязателен в соответствии с федеральным законодательством, организации с иностранными инвестициями не подлежат обязательному аудиту.

В разъяснениях Госналогслужбы России, данных в письме “О проверке правильности исчисления организациями налогооблагаемой базы” от 5 января 1996 г. N ПВ-4-13/Зн, указывалось, что органам Госналогслужбы России

аудиторское заключение о достоверности представленной бухгалтерской отчетности за 1995 г. не требуется и бухгалтерская отчетность будет принята даже в случае, когда экономический субъект подлежит обязательному аудиту, а в комплект отчетности аудиторское заключение не входит. Достаточно было лишь дать объяснение причин невыполнения соответствующих постановлений Правительства. В качестве таких причин выступали, например, тяжелое финансовое положение организации, в отдаленных регионах - отсутствие аудиторских фирм и аудиторов.

Поэтому при представлении бухгалтерской отчетности за 1995 г. соотношение между датами Д5 и Д6 вполне могло быть и таким: Д5 > Д6.

**6.** Дата утверждения годовой бухгалтерской отчетности советом директоров (наблюдательным советом) акционерного общества (Д7) должна следовать за датой подписания аудиторского заключения (Д5): Д5 < Д7.

В состав документации, представляемой совету директоров (наблюдательному совету) акционерного общества, входит годовой бухгалтерский отчет и аудиторское заключение о достоверности отчетности.

На основании этих документов совет директоров решает вопросы, относящиеся к его исключительной компетенции: дает рекомендации о размере дивидендов по акциям, использовании средств резервного и иных фондов общества и др.

**7.** Дата проведения годового собрания акционеров (Д8) должна наступить после даты утверждения годовой бухгалтерской отчетности советом директоров (наблюдательным советом) акционерного общества (Д7): Д7 < Д8.

Согласно статье 48 Федерального закона "Об акционерных обществах" к исключительной компетенции общего собрания акционеров относится утверждение годового отчета, счета прибылей и убытков. Обе даты должны наступить не позднее 1 июня следующего за отчетным года.

**8.** Дата публикации годовой бухгалтерской отчетности открытого акционерного общества (Д9) должна следовать за датой утверждения этой отчетности общим собранием акционеров (Д8), т. е. Д8 < Д9.

Публикация бухгалтерской отчетности возможна только после проверки и подтверждения ее независимым аудитором и утверждения отчетности годовым общим собранием акционеров.

Если строить временную шкалу для закрытых акционерных обществ, даты Д9 на ней быть не должно. Для таких обществ публичность отчетности не является обязательным требованием.

**9.** В избранном нами варианте представления отчетности все основные процедуры ее утверждения происходят до момента представления отчетности заинтересованным пользователям. Дата проведения годового общего собрания акционеров (Д8) предшествует дате представления бухгалтерской отчетности (Д6): Д8 < Д6.

Соответственно предшествуют ей и дата утверждения годового отчета советом директоров (наблюдательным советом) общества (Д7), т. е. Д7 < Д6.

Представляемая бухгалтерская отчетность в данном случае будет утверждена в порядке, установленном учредительными документами организации.

В избранном нами варианте представления отчетности заинтересованным пользователям сроки, по сравнению с другими вариантами, наиболее сжаты - только за 90 дней необходимо сформировать и выпустить отчетность, провести ее аудиторскую проверку, в эти же сроки отчетность должна быть утверждена советом директоров и годовым общим собранием акционеров открытого акционерного общества.

Отметим, что понятие "представление отчетности" совершенно не обязательно включает в себя такое понятие, как "защита отчетности".

На наш взгляд, установленный законом срок представления бухгалтерской отчетности (90 дней) требует научного обоснования, всестороннего анализа и в дальнейшем оптимизации.

**10.** Публикация отчетности в газетах и журналах, доступных пользователям бухгалтерской отчетности, распространение отчетности в виде брошюр, буклетов и иных изданий возможно и после представления ее пользователям отчетности, установленным учредительными документами организации, - акционерам, участникам, собственникам имущества, а также органам государственной статистики и органам исполнительной власти - в соответствии с действующим законодательством. Дата публикации годовой бухгалтерской отчетности (Д9) наступает после даты ее представления (Д6):  $D6 < D9$ .

По нашему мнению, в условиях нестыковки законодательных актов, сокращаются сроки утверждения отчетности: годовое общее собрание акционеров акционерного общества по закону может проводиться не позднее чем через 6 месяцев после окончания финансового года (не позднее 1 июля), а опубликовать отчетность следует не позднее 1 июня, т.е. после ее утверждения годовым собранием акционеров.

Даже для того чтобы уложиться в крайние сроки, годовое собрание акционеров нужно провести в последних числах мая. Для соблюдения закона совет директоров (наблюдательный совет) должен утвердить годовой отчет не позднее последних чисел апреля. До этого момента уже должна быть завершена аудиторская проверка отчетности и в нее должны быть внесены необходимые исправления.

Основные даты, имеющие отношение к формированию официальной бухгалтерской отчетности и, в частности, к аудиту бухгалтерской отчетности, можно объединить в три основные группы: даты, определяемые законодательными и нормативными документами, а также даты, определяемые клиентом в рамках законодательства; даты, определяемые клиентом самостоятельно; даты, определяемые аудиторами самостоятельно.

**К первой группе** относятся: дата календарного окончания отчетного финансового года (Д1); дата представления годовой бухгалтерской отчетности (Д6); дата утверждения годовой бухгалтерской отчетности советом директоров (наблюдательным советом) акционерного общества (Д7); дата проведения годового собрания акционеров (Д8); дата публикации бухгалтерской отчетности (Д9).

**Ко второй группе** относится дата выпуска финансовой отчетности (Д2).

**К третьей группе** относятся: дата начала аудиторской проверки годового бухгалтерского отчета (Д3); дата составления аудиторского отчета (Д4); дата подписания аудиторского заключения (Д5).

Соотношения между датами первой и второй групп могут изменяться в соответствии с изменением законодательства, но соотношения между датами, диктуемыми нормами аудиторской этики, изменяться не должны.

Оставим на временной шкале (рис.3) только даты, которые аудитор определяет самостоятельно, исходя из собственного понимания целей и задач аудита, принципов аудиторской этики, и дату выпуска финансовой отчетности, от которой зависят сроки начала аудиторской проверки:



Рис. 3. Основные даты обязательной аудиторской проверки

Необходимо обратить внимание на следующие моменты:  
аудитор не может датировать свой отчет раньше утверждения и датирования финансовой отчетности клиента ( $D2 < D4$ );  
аудитор должен предоставить клиенту время для внесения изменений в отчетность ( $D4 < D5$ );

Важным представляется вопрос об ответственности аудитора за обнаружение фактов наступления определенных событий между этими датами.

Среди аудиторов существует мнение, что если предметом договора является аудиторская проверка за конкретный год, то аудитор не обязан изучать ни одного документа, датированного после 31 декабря этого года (в нашем примере - дата  $D1$ ). Однако многие бухгалтерские документы, относящиеся к финансовому году, уже календарно завершившемуся, бухгалтерский персонал клиента продолжает составлять и в новом году. На временной шкале этот процесс продолжается до момента  $D2$ . Например, заработная плата работникам организации за декабрь отчетного года начисляется в первых числах января следующего года, но включается в затраты на производство продукции (работ, услуг) отчетного года. Расчетная ведомость по заработной плате датируется январем следующего года, но принимается в расчет отчетного года. Аналогично датируются и бухгалтерские справки с исправлениями ошибок, выявленных в процессе подготовки годового бухгалтерского отчета, с суммами финансовых результатов деятельности организаций за отчетный год и т. д.

На основании изложенного можно сделать следующие **выводы**.

*Первое.* Аудитор несет ответственность за то, что все события, произошедшие до времени  $D2$  (выпуска финансовой отчетности) и относящиеся к отчетному периоду, ему известны и имеющиеся нарушения и ошибки отражены в отчете аудитора. Правда, эти ошибки он может выявить, только изучая отчетность, выпущенную клиентом уже в следующем году.

Параллельно с аудитором в течение времени от даты выпуска отчетности ( $D2$ ) до даты составления аудиторского отчета ( $D4$ ) сотрудники бухгалтерии клиента могут продолжать работать над документацией, положенной в основу проверяемой бухгалтерской отчетности, выявляя все новые и новые неточности в уже сформированной и утвержденной отчетности и внося в отчетность соответствующие изменения,

*Второе.* Аудитор ответствен за все события, произошедшие после даты выпуска финансовой отчетности ( $D2$ ) до даты составления аудиторского отчета ( $D4$ ): за проверку правильности отражения в финансовой отчетности событий, произошедших после даты выпуска годовой финансовой отчетности ( $D2$ ), но относящихся к этой годовой отчетности.

К таким событиям можно причислить:

а) ошибки в уже сформированной и укомплектованной годовой отчетности, выявленные и исправленные бухгалтерским персоналом клиента самостоятельно;

б) исправления ошибок в финансовой отчетности, внесенные клиентом, на которые клиенту указал аудитор в своем отчете.

*Третье.* В процессе аудиторской проверки аудитор выявляет ошибки и нарушения, допущенные при составлении бухгалтерской отчетности. Аудиторское исследование завершается подписанием отчета. В отчет должны быть включены все факты, выявленные вплоть до даты подписания аудиторского отчета.

Выявив ошибку, аудитор должен проследить, была ли она исправлена. Ведь от этого зависит окончательное мнение аудитора о достоверности отчетности.

*Четвертое.* Аудитор не несет ответственности за идентификацию событий, происшедших после даты составления аудиторского отчета в случае, когда эти события не относятся к отчетному периоду.



Возьмем такую гипотетическую ситуацию: в состав имущественного комплекса организации входит здание - объект основных фондов, составляющий 80% стоимости имущества этой организации. На 31 декабря отчетного финансового года данное здание числится на балансе организации. До сдачи отчетности в орган ГНС и проведения годового собрания акционеров, но уже в новом финансовом году, происходит землетрясение, в результате которого здание полностью разрушено и восстановлению не подлежит.

Повлияет или нет это событие, произошедшее после дат составления баланса и аудиторского отчета, но до момента выдачи аудиторского заключения, на мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности?

Ответим еще на два вопроса. Будет ли включена стоимость здания в налогооблагаемую базу по налогу на имущество за истекший календарный год? Разумеется, да. Будет ли это реально уже не существующее здание числиться на балансе организации на 1 января нового календарного года? Конечно будет.

Этот факт не должен никоим образом повлиять на заключение аудитора о достоверности отчетности, а факт разрушения здания, т.е. уменьшение стоимости имущества организации на 80 %, может быть отмечен аудитором в аудиторском заключении. Но на достоверности отчетности (если она действительно достоверна) это не отразится.

*Пятое.* В зависимости от значимости событий, происшедших после даты составления аудиторского отчета до момента выдачи аудиторского заключения, сведения об этих событиях могут быть включены в аудиторское заключение.

За события, произошедшие после даты подписания аудитором аудиторского заключения (Д5), аудитор не несет ответственности. Этим моментом заканчиваются взаимоотношения с клиентом по договору об аудиторской проверке бухгалтерской отчетности за истекший год.

Все приведенные нами даты для инициативного аудита недействительны, так как в этом случае: нет ограничений по срокам отчета перед акционерами (участниками); начало аудиторской проверки не связано с подтверждением именно годовой отчетности; в орган ГНС аудиторское заключение не представляется.

Для клиента, подлежащего обязательному аудиту и состоящего в аудиторской фирме на абонементном обслуживании, все основные перечисленные нами даты остаются актуальными.

## **ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

### **ЮНИТА 2**

#### **ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ СТОРОН В ДОГОВОРЕ НА ОКАЗАНИЕ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ**

Редактор Л.С. Лебедева  
Оператор компьютерной верстки А.Б.Кондратьева

---

Изд. лиц. № 015286 от 27.09.96 г.  
Тираж

Сдано в печать  
Заказ