СОДЕРЖАНИЕ

Введение

Глава 1. Регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации и за рубежом

1.1. Международные и федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности

1.2. Понятие налогового контроля, его основные принципы, цели, задачи. Виды налогового контроля и организация аудита налогообложения.

Глава 2. Составление общего плана и программы аудита налогообложения

2.1. Организация аудита налогообложения

2.2. Оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита налогообложения

2.3.Особенности проведения аудита налогообложения в условиях компьютерной обработки данных.

Заключение

Список литературы

Приложения

**Введение**

Актуальность темы заключается в том что аудит налогообложения — сложный и трудоемкий процесс, подразумевающий тщательную проверку соблюдения законодательства о налогах и сборах, правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов, а также контроль устранения выявленных нарушений.

Эффективная экономика страны требует наличия развитой системы финансового контроля, представляющего собой систему организационно-правовых форм и методов проверки законности, целесообразности и правильности действий по формированию денежных фондов на всех уровнях государственного управления.

Учебное пособие, в котором рассмотрены все проблемы, касающиеся организации и проведения аудита налогообложения в России, состоит из четырех разделов:

1. Правовые и организационные основы аудиторской деятельности.

2. Планирование и методика аудита налогообложения.

З. Проверка начисления и уплаты отдельных видов налогов.

4. Заключительный этап аудита налогообложения.

В первом разделе рассмотрено регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации, международные и федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности. Дано понятие налогового контроля, его основные принципы, цели и задачи. Приведены виды налогового контроля. Рассмотрена организация аудита налогообложения.

Во втором разделе представлены составление общего плана и программы аудита налогообложения, оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита налогообложения, а также существенность, аудиторский риск, особенности проведения аудита налогообложения в условиях компьютерной обработки данных. Отдельно излагаются проблемы использования работы эксперта, привлекаемого при проведении аудита налогообложения.

В третьем разделе приводятся методики проверок федеральных, региональных и местных налогов и сборов, включая налог на добавленную стоимость, налог на доходы физических лиц, единый социальный налог, налог на прибыль организаций, налог на имущество организаций, транспортный налог, земельный налог, налог на имущество физических лиц.

В четвертом разделе приведены оценка влияния выявленных нарушений и действия аудитора на обнаружение искажений отчетности и налоговых деклараций, оценка аудитором результатов аудита налогообложения, показано взаимодействие аудиторов с руководством и персоналом аудируемого лица в ходе проверки. Отдельно представлено содержание заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица, сообщение информации, полученной по результатам аудита налогообложения, руководству аудируемого лица (собственникам).

При подготовке данного учебного пособия использованы материалы нормативных и регламентирующих документов.

**1. Регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации и за рубежом**

**1.1. РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ[[1]](#footnote-1)**

К правовым и законодательным документам по аудиторской деятельности в Российской Федерации относятся следующие:

1. Конституция РФ (в ред. от 25 июля 2003 г.).

2. Гражданский кодекс РФ.

3. Налоговый кодекс РФ.

4. Уголовный кодекс РФ.

5. Кодекс РФ об административных правонарушениях.

6. Федеральный закон от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

7. Закон РФ от 21 ноября 1996г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»

8. Федеральный закон от 2 декабря 1990 г. № 395-1 «О банках и банковской деятельности (с последними дополнениями и изменениями)».

9. Закон РФ от 27 ноября 1992 г. № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации (в ред. от 31 декабря 1997 г.)».

10. Федеральный закон от 8 августа 2001 г. № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности».

11. Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах».

12. Федеральный закон от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью».

13. Федеральный закон от7 мая 1998 г. № 75-ФЗ «О негосударственных пенсионных фондах».

14. Федеральный закон от 30 ноября 1995 г. № 190-ФЗ «О финансово-промышленных группах»

15. Постановление Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 «0б утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» (в ред. постановлений Правительства РФ от 4 июля 2003 г. № 405, от 7 октября 2004 г. № 532, от 16 апреля 2005 г. № 228, от 25 августа 2006 г. № 523).

16. Постановление Правительства РФ от 6 февраля 2002 г. № 80

«О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации».

17. Отчет об аудиторской деятельности ф. 1 — аудит, утверждено 13 июля 2004 г. № 26 постановлением Федеральной службы государственной статистики «Сведения об оказании услуг в области аудита за — г.».

18. Отчет об аудиторской деятельности ф. 2— аудит, утверждено 14 ноября 2006 г. Кд 66 постановлением Федеральной службы государственной статистики «06 утверждении статистического инструментария для организации Минфином России статистического наблюдения за аудиторской деятельностью».

19. Другие.

Приведенный перечень нормативно-правовых документов обеспечивает организацию аудиторской деятельности в РФ, однако он будет расширяться за счет принятия новых федеральных стандартов и других нормативных документов.

Аудиторская деятельность в России организуется с учетом опыта, сложившегося в мировой практике.

В мировой практике можно выделить две различные концепции регулирования аудиторской деятельности[[2]](#footnote-2). Первая из них получила распространение в таких европейских странах, как Австрия, Испания, Франция, ФРГ, в которых аудиторская деятельность строю регламентируется централизованными органами. На них фактически возлагаются функции государственного контроля за аудиторской деятельностью.

Вторая концепция развита в англоязычных странах (СIIIА, Великобритания), где аудиторская деятельность в некоторой степени саморегулируется. Аудит в этих странах ориентирован в основном на потребности акционеров, инвесторов, кредиторов и других хозяйствующих субъектов. Аудиторская деятельность в этих странах регулируется преимущественно общественными аудиторскими объединениями.

В России сложилась четырехуровневая система нормативного регулирования аудиторской деятельности. Каждый уровень включает определенные виды документов, область регулирования и степень разработанности нормативной документации.

Приложение 1

Первый (верхний) уровень включает Федеральный закон «Об аудиторской деятельности», который относится к основным законодательным актам. Он определяет место аудита в системе финансового контроля как необходимого и равноправного элемента. для России это особенно важно, поскольку исторически государственный финансовый контроль превалировал над другими видами контроля.

Закон представляет собой концептуальный документ, в котором сосредоточены правовые и нормативные положения, регулирующие аудиторскую деятельность в РФ. Он должен рассматриваться в контексте других важнейших правовых документов: Гражданского кодекса РФ, Налогового кодекса РФ, Федерального закона «О бухгалтерском учете», Федерального закона «О лицензировании отдельных видов деятельности» и др.

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» включает 22 статьи, в которых отражены основные понятия и аспекты аудиторской деятельности, сопутствующих аудиту услуг, определены права и обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, а также права и обязанности аудируемых лиц и (или) лиц, заключивших договор оказания аудиторских услуг.

В данном Федеральном законе дано определение обязательного аудита и приведены критерии его проведения, определено понятие аудиторской тайны, правил (стандартов) аудиторской деятельности, аудиторского заключения, включая заведомо ложное. Рассмотрено понятие независимости аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. Определен порядок осуществления контроля работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, аттестации аудиторов и лицензирования на право осуществления аудиторской деятельности.

Три статьи указанного Закона посвящены управлению аудиторской деятельностью, включая описание уполномоченного федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности, Совета по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе и аккредитованных профессиональных аудиторских объединений.

В соответствии с Федеральным законом «06 аудиторской деятельности» руководство аудиторской деятельностью возложено на уполномоченный федеральный орган государственного регулирования аудиторской деятельности. В качестве такого органа выступает Министерство финансов РФ (департамент организации аудиторской деятельности Минфина России). Кроме того, этими проблемами занимаются и общественные структуры: аккредитованные профессиональные объединения и Совет по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе. Основными исполнителями аудиторской деятельности выступают аудиторские организации и индивидуальные аудиторы.

В Законе определена ответственность за нарушение законодательства Российской Федерации об аудите. В соответствии с Законом должны быть приведены в соответствие все нормативные акты по аудиторской деятельности (аттестации, лицензированию и др.) в РФ. Как следует из перечня нормативных документов, разработанных и принятых в 2001—2002 гг., основные положения Федерального закона получили в них конкретное уточнение и разъяснение. Это позволило регулировать аудиторскую деятельность в соответствии с основными положениями Закона, начиная с момента его вступления в силу.

К документам второго уровня, регулирующим аудиторскую деятельность в России, относятся федеральные правила (стандарты), законодательные и подзаконные нормативные акты. Они определяют общие вопросы регулирования аудиторской деятельности, обязательные для исполнения субъектами рынка.

Третий уровень охватывает внутренние стандарты аккредитованных профессиональных аудиторских объединений, а также нормативные акты министерств и федеральных служб и агентств, устанавливающие правила организации аудиторской деятельности и проведения аудита применительно к конкретным отраслям, организациям и по отдельным вопросам налогообложения, финансов, бухгалтерского учета, хозяйственного права.

Четвертый уровень включает внутренние стандарты аудиторской деятельности, которые разрабатывают аудиторские организации и индивидуальные аудиторы на базе федеральных правил (стандартов) и практики аудита. Содержание и форма таких документов — прерогатива аудиторских фирм, их ноу-хау. На основе этих стандартов организуется деятельность аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

**1.2. МЕЖДУНАРОДНЫЕ И ФЕДЕРАЛЬНЫЕ ПРАВИЛА (СТАНДАРТЫ) АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ[[3]](#footnote-3)**

Прежде чем рассмотреть классификацию стандартов, отметим, что процессы стандартизации, разработки и применения стандартов носят универсальный характер.

Стандарт (от англ. standard — норма, образец, мерило) в широком смысле слова — образец, модель, принимаемые за исходные для сопоставления с ними других объектов; нормативно-технический документ по стандартизации, устанавливающий комплекс норм, правил, требований к объекту стандартизации и утвержденный компетентным органом.

Стандарты распространяются на различные сферы деятельности: науку, технику, промышленность и сельское хозяйство, производство, строительство, здравоохранение, транспорт и др. Коснулась стандартизация и сферы бухгалтерского учета и финансового контроля, включая и аудит.

Термин «стандарт» в России (ранее в СССР) традиционно имеет техническую окраску, а произошедшее за последнее время расширение его смысла не настолько велико, чтобы охватить еще бухгалтерский учет и аудиторскую деятельность и подвести их под сферу компетенции Государственного комитета по стандартизации. Иначе говоря, с позиции, распространенной в России, это все-таки правила (положения, предписания, нормы). Вместе с тем это аналог того, что в странах с развитой рыночной экономикой принято называть стандартами отчетности (учета) — применительно к бухгалтерскому учету и стандартами аудита — применительно к аудиторской деятельности.

В этой связи в качестве определения национального (российского) бухгалтерского стандарта был выбран *термин положение по бухгалтерскому учету (ПБУ), а для аудиторской деятельности — двойной термин «правило (стандарт)».* Это разъяснение важно, поскольку в адрес России могут выдвигаться обвинения не только в отсутствии стандартов по бухгалтерскому учету и аудиту, но и в том, что бухгалтерский учет не ориентирован на современную технологию, вследствие чего заключениям российских аудиторов доверять нельзя.

Аудиторские стандарты подразделяются на международные и национальные.

Международные стандарты аудита (МСА) разрабатываются Международной федерацией бухгалтеров (МФБ).

В предисловии к МСА отмечается, что их следует применять только к существенным аспектам, что свидетельствует о возможности использования национальных нормативных актов, регулирующих аудит финансовой или иной информации в каждой отдельной стране. В этой связи целесообразно разрабатывать национальные стандарты аудита и сопутствующих услуг для более полного учета особенностей национальных систем законодательства, налогообложения, бухгалтерского учета и других аспектов финансово-хозяйственной деятельности организаций и предприятий.

В предисловии к Международным стандартам аудита и сопутствующих услуг отмечено, что страны — члены МФБ могут применять МСА в качестве своих национальных стандартов. С этой целью Комитет по международной аудиторской практике (КМАП) подготовил текст заявления, который может быть использован для определения юридической силы принимаемых стандартов и возможности их использования в конкретной стране.

Возможны несколько вариантов использования МСА и национальных стандартов. Первый предусматривает применение только МСА, второй — создание и использование национальных стандартов аудита. И наконец, третий, так называемый комбинированный, вариант предусматривает как разработку национальных (по основным направлениям), так и использование международных стандартов (по общим проблемам).

Россия в области как бухгалтерского учета, так и аудита выбрала второй вариант, предусматривающий разработку полной гаммы

национальных стандартов.

В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» национальные правила (стандарты) определены следующим образом (ст. 9).

1. Правила (стандарты) аудиторской деятельности представляют единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации.

2. Правила (стандарты) аудиторской деятельности подразделяются на:

* федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности;
* внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности, действующие в профессиональных аудиторских объединениях;
* правила (стандарты) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

3. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности обязательны для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, а также для аудируемых лиц, за исключением положений, в отношении которых указано, что они имеют рекомендательный характер.

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

5. Профессиональные аудиторские объединения вправе, если это предусмотрено их уставами, устанавливать для своих членов внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности, которые не могут противоречить федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности. При этом требования внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности не могут быть ниже требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности.

6. Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе устанавливать собственные правила (стандарты) аудиторской деятельности, которые не могут противоречить федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности. Требования правил (стандартов) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов не могут быть ниже требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности и внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности профессионального аудиторского объединения, членами которого они являются.

7. Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы несоответствии с требованиями законодательных и иных нормативных правовых актов Российской Федерации и федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности вправе самостоятельно выбирать приемы и методы своей работы, за исключением планирования и документирования аудита, составления рабочей документации аудитора, аудиторского заключения, которые осуществляются в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Закон предусматривает три вида правил (стандартов):

* федеральные;
* внутренние правила (стандарты) аккредитованных профессиональных объединений;
* внутренние стандарты аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Федеральные стандарты являются внешними и носят универсальный характер.

Правила (стандарты) в основном имеют единую структуру построения и содержат обычно следующие разделы:

* Общие принципы правила (стандарта);
* Основные понятия и определения (если необходимо), используемые в стандарте;
* Сущность стандарта;
* Практические приложения.

В разделе «Общие принципы правила (стандарта)» отражаются:

* цель и необходимость разработки данного стандарта;
* объект стандартизации;
* сфера применения стандарта;
* взаимосвязь с другими стандартами.

Раздел «Основные понятия и определения, используемые в стандарте» охватывает современные термины и их краткую характеристику.

В разделе «Сущность стандарта» формулируется проблема, требующая описания, проводится ее анализ и приводятся методы решения.

Раздел «Практические приложения» включает различные приложения — схемы, таблицы, образцы документов и др.

Стандарт, так же как и другие нормативные документы, должен содержать такие непременные реквизиты: номер стандарта, дату ввода в действие, цель разработки, сферу применения стандарта, анализ проблемы, возможные процедуры решения проблемы.

Структура документа для оформления стандарта следующая:

титульный лист, содержание, собственно текст стандарта, приложения к документу (по необходимости).

**Международные стандарты аудиторской деятельности**

В настоящее время разработкой Международных стандартов аудита занимается Международная федерация бухгалтеров, которая является международным объединением лиц, имеющих профессию бухгалтера. Эта международная организация была основана в октябре 1977 г. в целях координации на мировом уровне деятельности профессиональных организаций в области учета, бухгалтерской (финансовой) отчетности и аудита. Членами МФБ являются более 150 профессиональных организаций из 130 стран. Российская Федерация в МФБ представлена полноправным членом — Институтом профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (ИПБиА) и членом-наблюдателем — общественной организацией «Российская коллегия аудиторов» (РУФ-аудит).

За 2001—2005 гг. Международные стандарты были частично переработаны, и новые МСА издания 2005 г. появились на сайте МФБ в марте 2005 г.

Изменения МСА связаны с тем, что в начале 2000-х гг. западную экономику потрясли корпоративные скандалы. Были обнаружены факты существенного искажения рядом крупнейших международных корпораций своей отчетности (как правило, в сторону завышения прибыли и стоимости активов), и это стало возможным при прямом попустительстве некоторых аудиторских фирм.

Изменения пошли по двум направлениям. Были предпринять меры по ужесточению контроля за аудиторами. Так, в США для этого был принят закон Сарбанеса—Оксли (СОSО). В ряде других экономически развитых стран Запада, где традиционно регулирование аудита проводилось самими общественными организациями или объединениями аудиторов, в настоящее время наблюдается усиление государственного влияния на такое регулирование. В то же время и сама МФБ интенсифицировала свою законотворческую деятельность и внесла целый ряд изменений в МСА.

Одним из основных постулатов СОSО является прямая ответственность, как совета директоров, так и менеджмента за создание и обеспечение эффективного осуществления ориентированного на риски внутреннего контроля предприятия.

Принципы СОSО и легли в основу новой редакции МСА, появившихся после 2001г. Внесение изменений в эти документы потребовалось для того, чтобы повысить эффективность работы аудиторов и несколько уменьшить их трудозатраты без снижения качества работы, что позволило бы избежать слишком резкого скачка аудиторских гонораров.

В сборнике 2001 г. все документы были размещены в двух разделах — Международные стандарты аудита и Положения по международной аудиторской практике (в начале сборника был напечатан Кодекс профессиональной этики аудиторов); сейчас появились дополнительные разделы по Международным стандартам контроля качества, основным принципам регламентирующих документов, заданиям, обеспечивающим уверенность, и по сопутствующим услугам. Несколько МСА (810, 910, 920 и 930) перешли из общего раздела по стандартам во вновь образованные разделы, и поменялась их нумерация (код).

Основное отличие состоит в том, что использование подходов СОSО к аудиту привело к созданию новых МСА 315 и 330. В этих стандартах по-новому изложена концепция аудиторских рисков; приведены иные, чем прежде, описание и классификация системы внутреннего контроля и контрольной среды, порядок проведения аудиторских процедур и получения аудиторских доказательств. Заново подготовлен МСА 500 по аудиторским доказательствам: поменялись состав и классификация предпосылок подготовки финансовой отчетности, расширены состав и классификация способов получения аудиторских доказательств. Эти серьезные изменения и повлекли за собой ряд изменений в других стандартах и положениях по международной аудиторской проверке. Претерпел изменения МСА 200, посвященный целям и задачам аудита, его объем возрос почти втрое, сейчас он включает в себя материал с определением понятий существенности и компонентов аудиторских рисков. Значительно изменился и МСА 300, посвященный планированию, касающийся процедур планирования. Новые подходы, термины, определения повлекли за собой массу редакционных изменений, которые потребовалось внести в следующие стандарты: МСА 210, 230, 250, 260, 320,402,501,505,510,520, 530, 540, 545, 550, 560, 570, 580, 610, 620, 710 и 720. Кроме того, утратили силу прежние МСА 310 (знание деятельности клиента), 400 (аудиторские риски), 401 и прежняя версия МСА 500.

Важное нововведение состоит в переработке МСА 220, посвященного качеству аудита. Вместо него разработан отдельный Международный стандарт контроля качества № 1 и дополнительно подготовлена новая версия МСА 220. В области контроля качества перемены оказались не столь радикальны, как в области аудиторских рисков. Изменились некоторые термины, классификация понятий, пришлось внести редакционные поправки в МСА 620.

Поскольку радикальные изменения МСА были связаны с необходимостью решительной борьбы со случаями корпоративного мошенничества, они затронули МСА 240, посвященный рассмотрению аудитором случаев мошенничества и ошибок. Подготовка новой версии МСА 240 повлекла за собой необходимость внесения редакционных поправок в МСА 260, 320 и 580.

Претерпел изменения и главный стандарт аудиторов — аудиторское заключение по результатам проверки. С 2006 г. введена в силу новая версия МСА 700, посвященная аудиторскому заключению; подготовлен самостоятельный МСА 701, в котором рассмотрены вопросы модификации аудиторских заключений (раньше это было включено в МСА 700). Эти изменения потребуют внесения дополнительных поправок в МСА 200, а также в МСА 210, 560 и 800. Их фрагменты уже опубликованы в сборнике МСА

в качестве приложений к МСА в той редакции, которая вступила в силу годом раньше.

После публикации российского перевода сборника был подготовлен МСА 545, посвященный аудиту статей отчетности, подготовленных с использованием концепции справедливой стоимости. Более того, появление МСА 315 и 330 привело к необходимости внесения редакционных правок и в этот, новый для нас стандарт. Намеченные в общих чертах подходы по регламентированию аудиторских заданий, обеспечивающих уверенность, получили дальнейшее развитие в отдельной группе документов, получивших коды 3000 и 3400.

В новой редакции упраздняются Правила международной аудиторской практики (ПМАП) 1001,1002,1003 и 1009, посвященные применениям компьютеров в бухгалтерском учете и аудите. Видимо, это связано с тем, что лет 10—15 назад применение вычислительной техники в учете считалось большим техническим новшеством, повлекшим за собой изменения в порядке оценки аудиторских рисков, в планировании аудита и подходах к сбору аудиторских доказательств, сейчас редким исключением являются случаи, когда бухгалтеры и аудиторы не используют в своей работе компьютеры, поэтому все аспекты, связанные с вычислительной техникой, было сочтено целесообразным просто включить в остальные стандарты общего назначения. Вместе с тем появилось новое ПМАП 1013, посвященное аудиту клиентов, осуществляющих торговые операции с помощью Интернета, и ПМАП 1014, посвященное отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО.

Приведенный анализ МСА показывает, что изменения необходимо внести и в федеральные правила (стандарты), поскольку они создавались на основе МСА.

**Федеральные стандарты аудиторской деятельности**

На основе МСА Правительством РФ было разработано и утверждено 31 федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности (ПСАД)). В настоящее время осуществляется разработка 6-й и 7-й очередей федеральных правил (стандартов). Кроме того, предусмотрены изменения в уже принятые стандарты. (Приложение 2) (Приложе-ние 3).

Разработанные федеральные аудиторские правила (стандарты) аудита сыграли положительную роль в становлении аудита в России, позволили значительно повысить квалификацию аудиторов и качество аудиторских проверок.

Совет по аудиторской деятельности в соответствии с п. 3 постановления Правительства РФ от 6 февраля 2002 г. № 80 рекомендовал аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам руководствоваться в своей деятельности помимо федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности следующими правилами (стандартами) аудиторской деятельности, одобренными Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации: «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям», «Использование работы эксперта», «Проверка прогнозной финансовой информации», «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций».

Аудиторские стандарты также используются в суде для доказательства качества проведения аудита, и в зависимости от того, насколько отступил аудитор от стандарта, определяется мера его ответственности. Аудитор, допустивший в своей практике отступление от какого-либо стандарта, должен объяснить причину этого.

Значение федеральных аудиторских стандартов состоит в том,что они:

* + способствуют обеспечению высокого качества аудиторской проверки;
	+ содействуют внедрению в практику аудита новых научных достижений;
	+ определяют действия аудитора в конкретных ситуациях.

**1.3. ПОНЯТИЕ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ, ЕГО ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ, ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ. ВИДЫ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ**

Система налогового контроля — это одна из подсистем финансово-экономического контроля, состоящая из совокупности взаимосвязанных элементов (целей, функций, организационных структур, методик и др.), взаимодействующих с помощью материально-технических и информационных средств для достижения основных целей налоговою контроля. Эта система характеризуется целостностью и упорядоченностью элементов и подсистем, отражающих особенности объекта контроля.

Общая система налогового контроля включает в себя, подсистемы внешнего и внутреннего налогового контроля, которые организуются и функционируют на основных уровнях управления: международном, союза государств и отдельного государства; региона, министерства и ведомства; деятельностью объединений, холдингов, предприятий, учреждений, организаций и предпринимателей.

Налоговый контроль — это неотъемлемая часть системы управления в стране, целью которого является вскрытие отклонений от правовых норм в области налогообложения, а также их предупреждение и пресечение.

Эффективное осуществление налогового контроля предполагает соблюдение системы основополагающих принципов как важнейших идей, составляющих структуру любой организации. Основными принципами организации налогового контроля являются:

Законность — непременное соблюдение правовых норм действующего законодательства. Все участники действуют на основе законности, обеспечивают охрану интересов общества и граждан.

Объективность — правильное, полное и объективное объяснение результатов контроля.

Профессиональная компетентность — наличие специальной профессиональной подготовки, необходимой для эффективного выполнения контрольных функций.

Независимость — недопустимость какого-либо силового, материального или морального воздействия на субъект контроля.

Оперативность — своевременность выявления отклонений от заданного, их причин и виновников, а также оперативность в исправлении допущенных отрицательных результатов и обеспечение возмещения нанесенного материального ущерба.

Комплексность — рассмотрение всех сторон объекта контроля и всей системы его взаимосвязей по вертикали и горизонтали структуры управления.

Доказательность — точность, объективность и полнота выявления отклонений от заданного, а также их причин и виновников.

Гласность и конфиденциальность — доведение результатов до сведения коллектива, чья деятельность проверялась, вышестоящих органов управления, а также в необходимых случаях — до средств массовой информации. Соблюдение коммерческой тайны.

Соблюдение профессиональной этики — компетентность, добросовестность и т.д.

для понимания сущности налогового контроля, наряду с основными принципами, важное значение имеет определение его целей и задач.

Основными задачами налогового контроля являются:

1. Анализ установленных норм по налогообложению.

2. Выявление противоречий на всех стадиях общественного воспроизводства.

З. Обеспечение своевременного и надежного регулирования выявленных противоречий.

4. Обеспечение достоверной информацией по налогообложению на всех уровнях управления экономикой.

Цель налогового контроля — подтверждение достоверности бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта в части отражения задолженности перед бюджетом по налогам и иным обязательным платежам, а также отражения в пояснительной записке всех существенных обстоятельств, связанных с неурегулированными вопросами в налогообложении.

Функции налогового контроля вытекают из его роли в управлении экономикой и определяются нормативно-правовой базой:

1. Выявление отклонений. Включает в себя широкий спектр деятельности. Это — установление отклонений в исполнении установленных норм, регулирующих вопросы налогообложения.

2. Анализ причин отклонений. Предполагает исследование фактов, определивших то или иное отклонение, установление, ответственных за отклонение.

З. Корректировка. Разработка предложений по устранению Выявленных отклонений в процессе формирования и исполнения

бюджетов, а также финансово-хозяйственной деятельности.

4. Предупреждение. Выявление причин и условий совершения правонарушений и их последующее устранение с целью недопущения новых противоправных действий.

5. Угроза наказания. Направлена на пресечение неправомерных действий должностных лиц и граждан, виновных в недостатках и нарушениях, и связана с привлечением к юридической ответственности, а также применением к этим субъектам мер государственного или общественного воздействия.

Таким образом, налоговый контроль помогает вскрывать, устанавливать причины, а также предупреждать и пресекать отклонения от правовых норм в области налогообложения.

В системе налогового контроля применяются его различные виды в зависимости от целей и субъектов контроля.

Основными видами налогового контроля являются внешний и внутренний контроль.

Внешний налоговый контроль осуществляется субъектами, организационно и функционально независимыми в своей деятельности от объекта контроля.

Основными целями внешнего налогового контроля являются:

* + вскрытие отклонений от принятых стандартов;
	+ выявление и установление нарушений правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов;
	+ привлечение виновных к ответственности и получение компенсаций за причиненный ущерб;
	+ осуществление мероприятий по предотвращению или сокращению нарушений в будущем.

Внутренний налоговый контроль осуществляется организационно-структурными подразделениями, службами и сотрудниками самого налогоплательщика.

Основными целями внутреннего налогового контроля является обеспечение:

* соблюдения требований законодательства по налогообложению
* правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов;
* законной минимизации налогообложения финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

В зависимости от времени осуществления контроля различают:

* предварительный — контрольные мероприятия субъектов до совершения операции объектом контроля, а также проверка административных и финансовых документов, проводимая до получения информации об имевших место нарушениях;
* текущий — контрольные мероприятия субъектов в процессе совершения операции объектом контроля;
* последующий — контрольные мероприятия субъектов после совершения операции объектом контроля и ее документирования
* оперативный — контрольные мероприятия субъектов в процессе текущей операционной деятельности объекта контроля;
* периодический — проверка субъектами определенного периода деятельности объекта контроля.

В зависимости от уровня управления различают:

* государственный — контроль налогообложения, осуществляемый в конкретном государстве;
* отраслевой — контроль налогообложения, осуществляемый в конкретной отрасли;
* региональный — контроль налогообложения, осуществляемый в конкретном регионе;
* аудит налогообложения — контроль налогообложения, осуществляемый независимыми аудиторскими организациями и аудиторами.

**2. Составление общего плана и программы аудита налогообложения**

**2.1. ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

Аудиторская организация и аудитор обязаны организовывать аудит налогообложения таким образом, чтобы он соответствовал требованиям нормативно-правового регулирования и обеспечивал надежную уверенность в достоверности подтверждаемой информации.

Необходимо рассматривать:

* порядок организации аудита налогообложения согласно специальному аудиторскому заданию;
* порядок организации аудита налогообложения раздела финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица по расчетам с бюджетом.

Порядок организации аудита налогообложения определяется исходя из:

1) требований нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности;

2) специфических особенностей организации деятельности аудируемого лица;

3) длительности сотрудничества аудиторской организации с аудируемым лицом;

4) особенностей обработки финансово-экономической информации у аудируемого лица;

5) наличия у аудиторской организации необходимых ресурсов на проведение аудита;

6) распределения обязанностей и полномочий между сотрудниками аудиторской организации, участвующих в аудите.

Организацию аудита налогообложения осуществляют руководители аудиторской организации и руководители аудиторской проверки, которая включает в себя следующие процедуры (рис.).

1. Подготовка и планирование аудита налогообложения.

2. Проверка по существу.

3. Заключительные процедуры.

Однако разделение на последовательные этапы в большей степени связано с логикой выполняемых процедур, а не их обособленностью. Работы, отнесенные к отдельным этапам, выполняются, как правило, на протяжении нескольких этапов. Так, планирование аудита налогообложения начинается на подготовительном этапе, а завершается в процессе обобщения результатов проверки и осуществления мероприятий по подготовке и составлению письменной информации (отчета) аудита руководству аудируемого лица.

В связи с этим определенные этапы могут повторяться до тех пор, пока не будут достигнуты цели аудита налогообложения. (Приложение 4)

**2.2. Оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита налогообложения**

Единые требования к пониманию систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также аудиторского риска и его составных частей содержатся в федеральном правиле (стандарте) аудиторской Деятельности № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом».

Под «системой бухгалтерского учета» в стандарте понимают порядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе и обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документально-° Учета всех хозяйственных операций.

Термин «система внутреннего контроля» означает совокупность организационных мер, методик и процедур, используемых руководством аудируемого лица в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации, а также своевременной подготовки достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Система внутреннего контроля выходит за рамки тех вопросов, которые непосредственно относятся к системе бухгалтерского учета, и включает контрольную среду.

Под контрольной средой понимаются осведомленность и действия руководства аудируемого лица, направленные на установление и поддержание системы внутреннего контроля, а также понимание важности такой системы. Контрольная среда влияет на эффективность конкретных средств контроля и включает в себя следующие составляющие:

► стиль и основные принципы управления данным аудируемым лицом;

► организационная структура аудируемого лица;

► распределение ответственности и полномочий;

► осуществляемая кадровая политика;

► порядок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности для внешних пользователей;

► порядок осуществления внутреннего управленческого учета и подготовки отчетности для внутренних целей;

► обеспечение соответствия хозяйственной деятельности аудируемого лица требованиям законодательства;

► наличие и особенности организации работы ревизионной комиссии, службы внутреннего аудита в составе органа управления аудируемого лица.

К процедурам контроля, принятым руководством аудируемого; лица, относятся:

► подотчетность одних работников другим;

► внутренние проверки и сверки данных по вопросам финансово-хозяйственной деятельности;

► сравнение результатов подсчета денежных средств, ценных бумаг и товарно-материальных запасов с бухгалтерскими записями (инвентаризация);

► сравнение данных, полученных из внутренних источников, с данными внешних источников информации;

► проверка аналитических счетов и оборотных ведомостей и арифметической точности записей;

► осуществление контроля за прикладными программами и компьютерными информационными системами, в том числе посредством установления контроля за изменениями компьютерных программ и за доступом к файлам данных, за правом доступа при вводе и выводе информации из системы;

► ограничение доступа к активам и записям;

В процессе аудита финансовой отчетности аудитор уделяет внимание только тем основным целям и конкретным процедурам в системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, которые имеют отношение к процессу подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Понимание соответствующих аспектов систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля наряду с оценкой неотъемлемого риска, риска средств контроля и учетом иной информации позволяет аудитору: определить виды вероятных существенных искажений, которые могут встретиться в финансовой (бухгалтерской) отчетности; учитывать факторы, которые влияют на риск появления существенных искажений; разрабатывать надлежащие аудиторские процедуры.

При разработке подхода к проведению аудита аудитор принимает во внимание предварительную оценку риска средств контроля, а также оценку неотъемлемого риска для того, чтобы определить надлежащий риск необнаружения, который может быть принят во внимание в отношении предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также для определения характера, временных рамок и объема аудиторских процедур по существу.

Средства внутреннего контроля, имеющие отношение к системе бухгалтерского учета, содействуют достижению следующих целей:

► осуществление операций по общему или специальному разрешению руководства;

► своевременный учет всех операций и прочих событий в точных суммах, на надлежащих счетах и в должные отчетные периоды с тем, чтобы сделать возможной подготовку финансовой (бухгалтерской) отчетности в соответствии с установленным порядком;

► возможность доступа к активам и записям только по разрешению руководства;

► регулярное сопоставление учтенных активов с активами, имеющимися в наличии, и принятие надлежащих мер в отношении любых расхождений.

По причине существования неотъемлемых ограниченийсистемы бухгалтерского учета и внутреннего контроля не могут дать исчерпывающих доказательств достижения поставленных перед такими системами целей. Указанные ограничения включают:

- требование руководства, согласно которому затраты, связанные с осуществлением внутреннего контроля, не должны быть выше ожидаемых выгод;

- ориентация большей части средств внутреннего контроля на текущие, а не на редкие операции;

потенциальная возможность ошибки вследствие человеческого фактора, по причине небрежности, рассеянности, ошибок в суждении и неправильного понимания инструкций;

— возможность обойти процедуры внутреннего контроля путем сговора представителя руководства или работника с внешними или внутренними по отношению к аудируемому лицу лицами;

— возможность злоупотребления полномочиями по осуществлению внутреннего контроля;

— возможность того, что процедуры внутреннего контроля могут стать неадекватными вследствие изменения условий финансово-хозяйственной деятельности и эффективность указанных процедур поэтому может снизиться.

В процессе получения представления о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, необходимого для планирования аудиторской проверки, аудитор приобретает знания о структуре этих систем и их функционировании. Характер, временные рамки и объем процедур, выполняемых аудитором с целью получения понимания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, изменяются в зависимости от многих факторов, в том числе от:

► объема и характера деятельности, территориального расположения, структуры аудиторского лица, а также эффективности его компьютерной системы;

► соображений, связанных с понятием существенности;

► применяемых средств внутреннего контроля;

► формы и содержания документирования аудируемым лицом конкретных средств внутреннего контроля;

► аудиторской оценки неотъемлемого риска.

Понимание аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, которое является важным для аудита, как правило, приобретается на основе предыдущего опыта работы с аудируемым лицом и дополняется:

— запросами к надлежащим представителям руководства, персоналу, выполняющему руководящие и контролирующие функции, и другим сотрудникам на разных уровнях организационной структуры аудируемого лица наряду с использованием документации аудируемого лица, такой, как пособия по процедурам внутреннего контроля, описания служебных обязанностей;

—  изучением документов и записей, создаваемых в рамках систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

—  наблюдением за деятельностью и операциями аудируемого лица, включая наблюдение за организацией компьютерных операций. Аудитору необходимо понимание системы бухгалтерского учета,

достаточное, чтобы определить:

► основные группы и типы операций, осуществляемых аудируемым лицом;

► способы инициирования таких операций;

► основные регистры бухгалтерского учета, методы систематизации и хранения первичных документов и счета бухгалтерского учета, используемые при подготовке финансовой (бухгалтерской) либо иной отчетности; процесс ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности от момента инициирования важных операций и прочих событий до момента их включения в финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Аудитору необходимо получить понимание контрольной среды, достаточное для оценки отношения к средствам внутреннего контроля руководства аудируемого лица, его осведомленности и предпринимаемых относительно указанных средств действий, а также их значимости для аудируемого лица.

Для разработки плана аудиторской проверки аудитору необходимо получить достаточное понимание процедур (средств) контроля. При этом аудитору следует учитывать информацию о наличии или отсутствии процедур контроля, полученную в ходе изучения контрольной среды и системы бухгалтерского учета, для определения необходимости дополнительного изучения этих процедур. Так как процедуры контроля находятся в тесной взаимосвязи с контрольной средой и системой бухгалтерского учета, некоторые знания относительно данных процедур могут быть приобретены в процессе изучения аудитором контрольной среды и системы бухгалтерского учета. При разработке общего плана аудита не требуется понимания всех процедур контроля.

Согласно требованиям п. 32 стандарта в рабочих документах аудитору необходимо изложить следующее:

—  свое понимание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица;

—  оценку риска средств контроля.

В случае если оценка риска средств контроля ниже высокой, обоснование данного вывода также должно быть отражено в рабочих документах.

Существуют различные методы документирования информации, имеющей отношение к системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Выбор конкретного метода является предметом аудиторского суждения. Обычные методы, применяемые по отдельности или в сочетании друг с другом, включают повествовательное (текстовое) описание, вопросники, контрольные перечни и блок-схемы.

Размер и сложность структуры аудируемого лица, а также характер его систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля оказывают влияние на форму и объем документации. Как правило, чем сложнее система бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица и чем объемнее аудиторские процедуры, тем больше объем Документации аудитора.

Аудитору необходимо получить аудиторское доказательство посредством проведения тестов средств контроля для подтверждения •любой оценки риска средств контроля, которая является ниже высокой. Чем ниже оценка риска средств контроля, тем больше подтверждений аудитору необходимо получить относительно надлежащей структуры и эффективного функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Тесты средств контроля выполняются с целью получения аудиторских доказательств относительно эффективности:

—  структуры систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, то есть того, насколько хорошо они организованы с точки зрения предотвращения или обнаружения и исправления существенных искажений;

— средств внутреннего контроля в течение рассматриваемого периода.

Тесты средств контроля включают:

— проверку документов, подтверждающих операции и другие события, с целью получения аудиторских доказательств относительно надлежащего применения средств внутреннего контроля на практике, например проверку наличия разрешения на проведение операции;

— направление запросов и наблюдение за применением средств внутреннего контроля, которые не оформляются документально, например определение действительного исполнителя какой-либо функции, а не того, кому положено ее выполнять;

— повторное применение средств внутреннего контроля, например сверка банковских счетов, с тем чтобы удостовериться, что данные действия были правильно выполнены аудируемым лицом. Основываясь на результатах тестов средств контроля, аудитор

должен определить, были ли разработаны или применялись ли средства внутреннего контроля так, как предполагалось при предварительной оценке риска средств контроля. В результате оценки отклонений аудитор может сделать вывод о том, что первоначальная оценка уровня риска средств контроля нуждается в пересмотре. В таких случаях аудитору следует изменить характер, временные рамки и объем запланированных процедур проверки по существу.

Определенные виды аудиторских доказательств, полученных аудитором, являются более достоверными по сравнению с другими. Обычно при проведении наблюдения аудитор получает более достоверное аудиторское доказательство по сравнению с тем, которое может быть получено путем запросов. Вместе с тем аудиторское доказательство, полученное посредством таких тестов средств контроля, как наблюдение, имеет отношение только к тому моменту времени, когда была применена данная процедура. Поэтому аудитор может посчитать необходимым дополнить эти процедуры другими тестами средств контроля, которые могут предоставить аудиторское доказательство относительно других периодов времени.

В результате полученного понимания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также тестов средств контроля аудитор может понять, какие недостатки существуют в этих системах. Аудитор в разумные сроки должен уведомить (в письменной форме) руководство аудируемого лица соответствующего уровня о выявленных существенных недостатках структуры или функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Однако если аудитор считает, что информирование в устной форме является более целесообразным, такое сообщение информации следует отразить в рабочих документах аудитора. В сообщении важно отметить, что представлены только те недостатки, которые стали известны аудитору в ходе аудиторской проверки, и что проверка не предназначена для определения полной эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в отношении управленческих целей.

**2.3. Особенности проведения аудита налогообложения в условиях компьютерной обработки данных.**

Несмотря на то что в мире существует более тысячи тиражируемых бухгалтерских пакетов различной мощности и стоимости, российские бухгалтеры и предприниматели предпочитают отечественные пакеты как более подходящие для условий переходной экономики и быстрой смены законодательных актов, регулирующих порядок бухгалтерского учета. Сегодня мы анализируем уже третье поколение российских автоматизированных бухгалтерских систем.

Первый этап разработки программ автоматизации бухгалтерского учета характеризовался массовым ввозом в нашу страну персональных компьютеров, что в значительной степени обусловило выбор последних в качестве основной аппаратной платформы для бухгалтерских разработок. Большинство программ создавалось в виде АРМ (автоматизированных рабочих мест) и предназначалось для эксплуатации на автономных компьютерах.

Второй этап был связан с развитием коммерческих структур и началом приватизации. Десятки тысяч создаваемых ТОО, АОЗТ и кооперативов нуждались в бухгалтерском учете. Энтузиастов-одиночек и временные трудовые коллективы сменили профессиональные группы специалистов, объединившихся в собственные компании, которые хотели получать прибыль с продаваемого тиража бухгалтерских программ. Именно тогда были образованы сегодняшние фирмы-лидеры: "1С", "Диасофт", "Омега", R-Style Software Lab.

Современный (третий) этап развития бухгалтерских систем характеризуется созданием интегрированных программных средств, объединяющих несколько предметных областей автоматизации.

**Элементы компьютерной системы**

В неавтоматизированной системе ведения бухгалтерского учета обработка данных о хозяйственных операциях легко прослеживается и обычно сопровождается документами на бумажном носителе информации - распоряжениями, поручениями, счетами и учетными регистрами, например бесконечными журналами учета МПЗ. Аналогичные документы часто используются и в компьютерной системе, но во многих случаях они существуют только в электронной форме. Более того, основные учетные документы ( бухгалтерские книги и журналы ) в компьютерной системе бухгалтерского учета представляют собой файлы данных, прочитать или изменить которые без компьютера не возможно.

Компьютерная система включает в себя следующие элементы.

1. Аппаратные средства.

Это устройства, из которых состоит компьютер, в частности центральный процессор, жесткий диск, устройство чтения CD-ROM, принтеры, сетевые карты и т.п.

2. Программные средства.

а) Системные программы. К этим программам, выполняющим общие функции, обычно относят операционные системы, которые управляют аппаратными средствами и распределяют их ресурсы для максимально эффективного использования, системы управления базами данных (СУБД), обеспечивающие выполнение стандартных функций по обработке данных, и сервисные программы, которые выполняют в компьютере служебные операции, например, проверку и настройку отдельных узлов аппаратно-программного взаимодействия. Системные программы обычно разрабатывают поставщики аппаратных средств или фирмы, специализирующиеся в области программного обеспечения, и модифицируют с учетом индивидуальных требований.

б) Прикладные ( пользовательские ) программы - это наборы машинных команд для решения пользовательских задач, которые организация-пользователь разрабатывает самостоятельно или приобретает у внешнего поставщика.

3. Документация - описание системы и структуры управления (ввод, обработка и вывод данных, обработка сообщений, управляющие команды).

4. Персонал - работники, которые управляют системой, проектируют ее и снабжают программами, эксплуатируют и контролируют систему обработки данных.

5. Данные - необходимая информация, которую вводят, хранят и обрабатывают в системе (например, сведения о хозяйственных операциях).

6. Процедуры контроля - в разрезе учета это процедуры, обеспечивающие корректную запись операций, предупреждающие или регистрирующие ошибки.

**Особенности компьютерной обработки данных**

Способ обработки хозяйственных операций при ведении бухгалтерского учета оказывает существенное влияние на организационную структуру фирмы, а также на процедуры и методы внутреннего контроля. Компьютерная технология характеризуется рядом особенностей, которые следует учитывать при оценке условий и процедур контроля. Ниже приведены отличия компьютерной обработки данных от неавтоматизированной.

1. Единообразное выполнение операций. Компьютерная обработка предполагает использование одних и тех же команд при выполнении идентичных операций бухгалтерского учета, что практически исключает появлению случайных ошибок, обыкновенно присущих ручной обработке. Напротив, программные ошибки (или другие систематические ошибки в аппаратных либо программных средствах) приводят к неправильной обработке всех идентичных операций при одинаковых условиях.

2. Разделение функций. Компьютерная система может осуществить множество процедур внутреннего контроля, которые в неавтоматизированных системах выполняют разные специалисты. Такая ситуация оставляет специалистам, имеющим доступ к компьютеру, возможность вмешательства в другие функции. В итоге компьютерные системы могут потребовать введения дополнительных мер для поддержания контроля на необходимом уровне, который в неавтоматизированных системах достигается простым разделением функций. К подобным мерам может относится система паролей, которые предотвращают действия, не допустимые со стороны специалистов, имеющих доступ к информации об активах и учетных документах через терминал в диалоговом режиме.

3. Потенциальные возможности появления ошибок и неточностей. По сравнению с неавтоматизированными системами бухгалтерского учета компьютерные системы более открыты для несанкционированного доступа, включая лиц, осуществляющих контроль. Они также открыты для скрытого изменения данных и прямого или косвенного получения информации об активах. Чем меньше человек вмешивается в машинную обработку операций учета, тем ниже возможность выявления ошибок и неточностей. Ошибки, допущенные при разработке или корректировке прикладных программ, могут оставаться незамеченными на протяжении длительного периода.

4. Потенциальные возможности усиления контроля со стороны администрации. Компьютерные системы дают в руки администрации широкий набор аналитических средств, позволяющих оценивать и контролировать деятельность фирмы. Наличие дополнительного инструментария обеспечивает укрепление системы внутреннего контроля в целом и, таким образом, снижение риска его неэффективности. Так, результаты обычного сопоставления фактических значений коэффициента издержек с плановыми, а также сверки счетов поступают к администрации более регулярно при компьютерной обработке информации. Кроме того, некоторые прикладные программы накапливают статистическую информацию о работе компьютера, которую можно использовать в целях контроля фактического хода обработки операций бухгалтерского учета.

5. Инициирование выполнения операций в компьютере. Компьютерная система может выполнять некоторые операции автоматически, причем их санкционирование не обязательно документируется, как это делается в неавтоматизированных системах бухгалтерского учета, поскольку сам факт принятия такой системы в эксплуатацию администрацией предполагает в неявном виде наличие соответствующих санкций.

**Заключение**

Вряд ли кто-то будет спорить, что на пути реформирования российского бухгалтерского учета и отчетности предстоит сделать еще немало. Однако то, что уже сейчас отчетность как довольно полезную и очень полезную оценивают порядка 2/3 опрошенных, можно считать обнадеживающим фактом.[[4]](#footnote-4)

Сейчас предпринимается попытка развеять бытующее представление, что применение международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), на приближение к которым, и нацелена отечественная бухгалтерская реформа, выгодно в основном крупным компаниям. При этом акцент делается на управленческих плюсах и пользе от совершенствования качества учетной информации. В то же время рекомендуется сопоставлять выгоды, связанные с переходом на МСФО, с соответствующими издержками. Среди последних отмечаются затраты на приобретение и обновление программных продуктов и тренинг персонала, а также возможное снижение конкурентных преимуществ в связи с расширением объема информации, раскрываемой для внешних пользователей.

И все же Федеральным законом от 07.08.2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» определено, что целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. По сравнению с действовавшими ранее Временными правилами аудиторской деятельности, утвержденными Указом Президента РФ от 22.12.93 г. № 2263, такая трактовка цели аудита - несомненный шаг вперед (ранее речь шла об установлении достоверности, что несогласуется с современным пониманием задач и возможностей аудита). В то же время из Федерального закона выпало уточнение о том, что выражается мнение о достоверности во всех существенных отношениях. Не исключено, что это станет возможной причиной завышения ожиданий от точности результатов аудиторских проверок.

Многие проблемы во взаимоотношениях аудиторских фирм и проверяемых экономических субъектов связаны с тем, что последние изначально склонны требовать от аудиторов большего, чем позволяют рамки аудиторской проверки. Так, в источниках подчеркивается, что члены профессионального сообщества должны ясно отдавать себе отчет, что объективно существует так называемый разрыв ожиданий, то есть разрыв между той информацией (с точки зрения ее объема, достоверности и полезности), которую профессиональное сообщество может предоставить, и той, которая от него ожидается.

Учитывая необходимость разъяснительной работы по вопросам аудиторских проверок, сразу после законодательного установления в декабре 1993 г. Временных правил аудиторской деятельности появились весьма полезные пособия.

С тех пор актуальность публикации материалов по данной проблематике только возрастает. Но если аудиторы уже имеют хорошую информационную базу, содержащую фундаментальные сведения, рекомендации и комментарии по организации и проведению аудиторских проверок, то бухгалтеры и руководители экономических субъектов находятся в более сложной ситуации. А между тем, аудит регламентируется не только как деятельность одной стороны, но и как процесс, затрагивающий и действия самих проверяемых экономических субъектов.

В заключение хотелось бы еще раз подчеркнуть, что аудит - контроль особого рода, имеющий принципиальные отличия от контроля государственного по целям, задачам, порядку осуществления и результатам деятельности.

Аудитор - не проверяющий, функцией которого является призвать нарушителей к ответственности, но и не правая рука бухгалтера. Аудитор - профессионал, чье мнение представляет ценность для пользователей отчетности.[[5]](#footnote-5) Осознание этого обстоятельства чрезвычайно облегчает общение с аудитором и повышает эффективность работы последнего. Новый Закон должен стать краеугольным камнем в процессе построения системы цивилизованного взаимодействия между участниками рынка профессиональных аудиторско-консультационных услуг.

**Список литературы**

1. Гражданский кодекс РФ, части I, II, III, IV
2. Кодекс об административных правонарушениях,введенный в действие Федеральным законом от 30 декабря 2001 г. № 196-ФЗ, вступил в силу с 1 июля 2002 г.;
3. Налоговый кодекс РФ, части I, II
4. Федеральный закон от 30.11.95 № 190-ФЗ "О финансово-промышленных группах"
5. Фе­деральный закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ "Об акционерных обществах"(в ред. Федеральных законов от 13.06.1996 N 65-ФЗ, от 24.05.1999 N 101-ФЗ, от 07.08.2001 N 120-ФЗ,от 21.03.2002 N 31-ФЗ, от 31.10.2002 N 134-ФЗ, от 27.02.2003 N 29-ФЗ, от 24.02.2004 N 5-ФЗ,от 06.04.2004 N 17-ФЗ, от 02.12.2004 N 153-ФЗ,от 29.12.2004 N 192-ФЗ, от 27.12.2005 N 194-ФЗ,от 31.12.2005 N 208-ФЗ, от 05.01.2006 N 7-ФЗ,от 27.07.2006 N 138-ФЗ, от 27.07.2006 N 146-ФЗ,от 27.07.2006 N 155-ФЗ, от 05.02.2007 N 13-ФЗ,от 24.07.2007 N 220-ФЗ)
6. Федеральный закон "О бухгалтерском уче­те" от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ в ред. Федеральных законов от 23.07.1998 N 123-ФЗ, от 28.03.2002 N 32-ФЗ, от 31.12.2002 N 187-ФЗ,от 31.12.2002 N 191-ФЗ, от 10.01.2003 N 8-ФЗ,Таможенного кодекса РФ от 28.05.2003 N 61-ФЗ,Федеральных законов от 30.06.2003 N 86-ФЗ,от 03.11.2006 N 183-ФЗ)
7. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н с изменениями, внесенными приказами Минфина от 30 декабря 1999 г., 24 марта 2000 г. № 31н, 18 сентября 2006 г. , от 26 марта 2007г. №26н.
8. Положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/98), утвержденное приказом Минфина РФ от 9 декабря 1998 г. № 60н (в ред. приказа Минфина РФ от 30 декабря 1999 г.№107н)
9. Положение по бухгалтерскому учету "Учет догово­ров (контрактов) на капитальное строительство" (ПБУ 2/94) ), утвержденное приказом Минфина РФ от 20 декабря 1994 г. N 167
10. Положение по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006), утвержденное приказом Минфина РФ от 27 ноября 2006 г. (в ред. приказа Минфина РФ от 25 декабря 2007 г. №147н)
11. Положение по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99), утверж­денное приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. № 43н (в ред. приказа Минфина РФ от 18 сентября 2006 г.№115н)
12. Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" (ПБУ 10/99), утвержденное приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н (в ред. приказов Минфина РФ от 30 декабря 1999 г. №107н, от 30 марта 2001 г. №27н, от 18 сентября 2006 г. №116н, от 27 ноября 2006 г. №156н)
13. Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах», утвержденное приказом Минфина РФ от 29 апреля 2008 г. № 48н (с годовой отчетности за 2008 год)
14. Положение по бухгалтерскому учету "Информация по прекращаемой деятельности (ПБУ 16/02), утвержденное приказом Минфина РФ от 2 июля 2002 г. № 66н **(**в ред. приказа Минфина РФ от 18 сентября 2006 г. №116н)
15. Положение по бухгалтерскому учету "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы" (ПБУ 17/02), утвержденное приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. № 115н (в ред. приказа Минфина РФ от 18 сентября 2006 г. №116н)
16. Положение по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" (ПБУ 18/02), утвержденное приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. № 114н в ред.приказа Минфина РФ от 2008 №
17. Положение по бухгалтерскому учету "Информация об участии в совместной деятельности" (ПБУ 20/03), утвержденное приказом Минфина РФ от 24 ноября 2003 г. № 105н (в ред. приказа Минфина РФ от 18 сентября 2006 г. №116н)
18. Положение по бухгалтерскому учету долго­срочных инвестиций, утвержденное приказом Минфина России 30 декабря 1993 г. № 160
19. План счетов и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94 н с изменениями, внесенными приказом Минфина РФ от 7 мая 2003 г. № 38н, от 18 сентября 2006 N 115н
20. Указания об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга, утвержденнын приказом Минфина России от 17 февраля 1997 г. № 15
21. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утверждены приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н с изм.и доп., внесенными приказом Минфина РФ от 23.04.2002 г.№33н и от 26.03.2007 г. №26н)
22. Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособле­ний, специального оборудования и специальной одежды (утверждены приказом Минфина России от 26 декабря 2002 г. № 135н)
23. Методические рекомендации по бухгалтер­скому учету затрат, включаемые в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания, утвержденных Комитетом Российской Федерации по торговле 20 апреля 1995 г. № 1-550/32-2. (действует в той части, в которой не противоречит положениям главы 25 НК РФ).
24. Порядок ведения кассовых операций (письмо ЦБ РФ от 4 октября 1993 г. № 18)
25. Положение о правилах организации наличного денежного обращения на территории Российской Федерации (приказ ЦБ РФ от 5 января 1998 г. № 14-П)
26. Липатова В. А. Организацией утрачены документы: как выйти из ситуации // Бухгалтерский учет №10 май 2008 с.33-36
27. Липатова В.А. Последствия отсутствия у организации документов, необходимых для исчисления налогов//Профессиональный журнал для бухгалтера «Бухгалтерский учет» № 9/2008 С. 25-30
28. Морозова Ж.А. Арендные отношения. Правовое регулирование, бухгалтерский учет и налогообложение:

Интернет ресурсы:

www.buhgult.ru

www.garant.ru

www.nalog.ru

www.minfin.ru

www.consulting.ru

1. Материалы по данному параграфу подготовлены на основе учебника: Подольский В.И., Савин А.А., Сотникова Л.В. и др. Аудит Учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям’ Под ред. проф. ВИ. Подольского. 4-е изд., перераб. и доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008. [↑](#footnote-ref-1)
2. См. например: Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М., Ремизов НА. и др. Аудит: Учеб. пособие. М.: ИПК ФБК-ПРЕСС, 2002. [↑](#footnote-ref-2)
3. Материалы по данному параграфу подготовлены на основе учебника: Подольский В.И., Савин АЛ, Сотникова Л.В. и др. Аудит: Учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям/ Пап ред. проф. ВИ. Подольского. 4-е изд., перераб. и доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008. [↑](#footnote-ref-3)
4. Богомолов А.М. Внутренний аудит: Учебное пособие. – Приор,2000. С. 425 [↑](#footnote-ref-4)
5. Полисюк Г.Б., Кузьмина Ю.Д., Сухачева Г.И. Аудит предприятия: Учеб. пособие. - М.: Юнити, 2001 С. 503 [↑](#footnote-ref-5)