ВВЕДЕНИЕ

Важное значение в условиях формирования рыночных отно­шений имеет развитие аудиторского финансового контроля.

Аудиторский финансовый контроль — это независимый вне­ведомственный контроль, осуществляемый в качестве предпри­нимательской деятельности — аудиторской деятельности.

Целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и со­ответствие порядка ведения бухгалтерского учета законода­тельству РФ.

Результатом аудиторской проверки является аудиторское заключение.

Актуальность данного темы в том, что аудиторский контроль способствует осуществлению хозяйственных операций при соблюдении требований законодательства и обеспечивает рациональное использование ресурсов, предупреждая и снижая риск хозяйственной деятельности, что подтверждает зарубежный и отечественный опыт.

Объект исследования – финансово-правовые отношения, возникающие, изменяющиеся и прекращающиеся по поводу осуществления аудиторского контроля; механизм функционирования системы аудиторского контроля; а также нормы действующего российского законодательства, регулирующие все правоотношения в процессе осуществления аудиторской деятельности.

Предметом исследования является механизм правового регулирования аудиторского правоотношения; практика применения и тенденции развития российского законодательства, регулирующего аудиторский контроль.

Цель исследования – исследовать аудиторский контроль с точки зрения современного законодательства Российской Федерации. Реализация этой цели предполагает решение комплекса следующих взаимосвязанных задач:

1. Изучить сущность аудиторского финансового контроля.

2. Рассмотреть правовое регулирование аудиторской деятельности.

3. Изучить аудиторское заключение, как результат аудиторского контроля.

4. Обобщить полученный материал и сведения в представленной работе.

1 СУЩНОСТЬ АУДИТОРСКОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

Аудиторский контроль (аудит) – это независимый вневедомственный финансовый контроль, проводимый аудиторской фирмой, имеющей лицензию на осуществление аудиторской деятельности. Основная задача аудита – установление достоверности, полноты и реальности бухгалтерской и финансовой отчетности, а также соблюдение финансового законодательства. Следует отметить, что аудиторский контроль представляет собой предпринимательскую деятельность аудиторов (аудиторских фирм), осуществляющих независимые вневедомственные проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов, а также оказывающих другие аудиторские услуги. Такая деятельность осуществляется наряду с финансовым контролем за деятельностью экономических субъектов, производимых специально уполномоченными на это госорганами.[5, с. 51]

Основные задачи аудиторского контроля – установление достоверности бухгалтерской и финансовой отчётности и соответствия произведённых финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в Российской Федерации; проверка платёжно-расчётной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований проверяемых экономических субъектов. Аудиторские службы могут оказывать и другие услуги: постановку и ведение бухгалтерского учёта; составление бухгалтерской отчётности и деклараций о доходах; анализ и прогнозирование финансово-хозяйственной деятельности; обучение работников бухгалтерских служб и консультирование в вопросах финансово-хозяйственного законодательства; проработку рекомендаций, полученных в результате аудиторских проверок.

Все услуги аудиторских организаций платные. Как правило, отношения аудитора (аудиторской фирмы) с клиентом оформляются договором с оплатой услуг по договорным ценам. Если аудиторская проверка проводится на основе поручения судебных органов при наличии уголовного дела, принятого к производству, или дела, подведомственного арбитражному суду, то оплата аудиторских услуг производится за счёт проверяемой организации по тарифам, утверждённым Правительством РФ, а в случае финансовой несостоятельности – за счёт средств бюджета, с последующим возмещением из имущества проверяемой организации, признанной судом банкротом.

Аудиторская проверка может быт обязательной и инициативной. Если инициативная проверка осуществляется по решению самого экономического субъекта, то обязательная проводится в установленном порядке во всех случаях, предусмотренных постановлением Правительства РФ от 7 декабря 1994 года. Обязательной аудиторской проверке подлежат банки, страховые организации, биржи, внебюджетные фонды, создаваемые за счёт обязательных отчислений; благотворительные фонды; предприятия, созданные в форме открытого акционерного общества, независимо от числа акционеров и размера уставного капитала, а также предприятия, имеющие в уставном фонде долю, принадлежащую иностранным инвесторам.

Кроме того, ежегодному аудиторскому контролю подлежат предприятия (за исключением муниципальных и государственных) отдельные финансовые показатели которых превышают критерии, установленные Правительством. Обязательная проверка может быть проведена и по поручению государственных органов – прокуратуры, казначейства, налоговой службы и налоговой полиции. Уклонение экономического субъекта от проведения проверки либо препятствование её проведению влечёт за собой взыскание штрафа по решению суда.

Результат аудиторской проверки оформляется в виде заключения аудитора (аудиторской фирмы). Этот документ имеет юридическую силу для всех юридических и физических лиц, государственных и судебных органов. Различают четыре варианта заключения:

-Заключение без замечаний – аудитор подтверждает достоверность показателей финансовой отчётности и бухгалтерского баланса;

-Заключение с замечаниями (оговорками), свидетельствующее об общем положительном мнении аудитора о достоверности показателей финансово-бухгалтерской отчётности, но им установлены отельные упущения, которые излагаются в аналитическом разделе заключения;

-Отрицательное заключение составляется в тех случаях, когда, по мнению аудитора, бухгалтерский учёт не соответствует требованиям нормативного законодательства, а финансовая отчётность не даёт достоверного представления о финансовом положении проверяемого предприятия;

-Заключение не составляется в том случае, если аудитор не смог выразить своё мнение о качестве учёта и отчётности ввиду неполучения от проверяемого субъекта достаточно убедительных доказательств.

Выделяются два вида аудита – внешний и внутрифирменный.

Внутрифирменный аудит осуществляется внутрифирменной аудиторской службой, функционирующей как на уровне центрального руководства фирмы, так и на уровне филиалов, дочерних компаний и т.д.

Внутрифирменный аудит направлен на повышение эффективности управленческих решений по совершенствованию финансовой и хозяйственной деятельности предприятия в целях максимизации рентабельности и прибыли. В его задачи входит: проверка соблюдения принципов и правил бухгалтерского учёта при подготовке ежегодной отчётности; проработка рекомендаций внешних аудиторов; консультирование руководства фирмы по всем вопросам финансовой стратегии предприятия; проверка своевременности, надёжности и точности финансовой информации, подготовленной для руководства филиалами центральных органов; анализ адекватности и эффективности мероприятий по обеспечению сохранности активов; выявление резервов экономии ликвидных средств; определение эффективности финансово-хозяйственной деятельности фирмы и филиалов.

Согласно п. 3 ст. 1 Федерального закона РФ «Об аудиторской деятельности» – основной целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухучета законодательству Российской Федерации. [3]

Аудит информирует руководство экономического субъекта и государственные органы – заказчиков аудита – о состоянии деятельности проверяемого субъекта, позволяет субъекту выйти на новый уровень своего развития, выдержать рыночную конкуренцию, избежать многих проблем во взаимоотношениях с государственными органами и т.п. По результатам аудита составляют аудиторское заключение, имеющее силу официального документа.

2 ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Организация государственного регулирования аудиторской деятельности возложена на Комиссию по аудиторской деятель­ности при Президенте РФ. В Положении о Комиссии установ­лено, что она является коллегиальным органом и осуществляет свою работу на безвозмездной основе. Комиссия осуществляет систему мер по государственной поддержке становления и раз­вития рынка аудиторских услуг, а также защите интересов госу­дарства, экономических субъектов, аудиторских фирм и аудито­ров. На основе законодательства она разрабатывает проекты нормативных актов, регулирующих аудиторскую деятельность, содействует реализации Временных правил, обобщает практику их применения по запросам.

Комиссия имеет право представлять на рассмотрение Прези­дента и Правительства РФ проекты нормативных актов об аудите, разрабатывать стандарты аудиторской деятельности, направлять аудиторам и аудиторским фирмам обязательные для исполнения предписания об устранении ими нарушений законодательства в области аудиторской деятельности, определять перечень веду­щих учебно-методических центров по обучению и переподго­товке аудиторов.

Правовое обеспечение деятельности Комиссии возложено на Государственно-правовое управление администрации Президен­та РФ, консультант которого является заместителем председате­ля Комиссии. Состав Комиссии утверждается Президентом РФ. Она состоит из высших должностных лиц Министерства финан­сов РФ, Центрального банка РФ, Министерства РФ по налогам и сборам, Росстехнадзора РФ, Антимонопольного комитета РФ и Аппарата Правительства РФ.

К основным нормативным документам, регулирующим ауди­торскую деятельность, относятся:

— Указ Президента РФ от 22 декабря 1993 г. № 2263 «Об ау­диторской деятельности в Российской Федерации»,

— Временные правила аудиторской деятельности в Россий­ской Федерации;

— Положение о Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте РФ, утвержденное Распоряжением Президента РФ от 4 февраля 1994 г. № 54-РП;

— Положение о Консультативном совете при Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте РФ, утвержденное решением Комиссии по аудиторской деятельности при Прези­денте РФ от 1 июня 1994 г.;

— Постановление Правительства РФ от 6 мая 1994 г. № 482 «Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности в Российской Федерации»;

— Порядок проведения аттестации на право осуществления аудиторской деятельности, утвержденный постановлением Пра­вительства РФ от 6 мая 1994 г. № 482;

— Порядок проведения аттестации на право осуществления аудиторской деятельности, утвержденный постановлением Пра­вительства РФ от 6 мая 1994 г. № 482;

— Порядок выдачи лицензий на осуществление аудиторской деятельности, утвержденный постановлением Правительства РФ от 6 мая 1994 г. № 482;

— Порядок проведения квалификационных экзаменов на право осуществления аудиторской деятельности, утвержденный Центральной аттестационно-лицензионной аудиторской комис­сией Министерства финансов РФ 5 июня 1994 г.;

— Приказ ЦБ РФ «О создании Центральной аттестационно-лицензионной аудиторской комиссии Центрального банка РФ» от 15 июня 1994 г. № 02-102);

— Об основных критериях (системе показателей) деятельно­сти экономических субъектов, по которым их бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательной ежегодной ау­диторской проверке, утвержденных постановлением Правитель­ства РФ от 7 декабря 1994 г. № 1355 (в ред. постановления Пра­вительства РФ от 25 апреля 1995 г. № 408);

— Порядок составления аудиторского заключения о бухгал­терской отчетности (Комиссия по аудиторской деятельности при Президенте РФ. Протокол № 1 от 9 февраля 1996 г.);

— О сроках проведения мероприятий по регулированию ау­диторской деятельности в Российской Федерации (постановле­ние Правительства РФ от 5 января 1995 г. № 15).

В России система регулирования аудиторской деятельности включает три уровня:

— первый уровень — Временные правила, которые регулируют аудиторскую деятельность до принятия закона об аудите;

— второй уровень — стандарты (правила), устанавливающие нормы аудита, которые однозначно интерпретируются всеми субъектами финансово-хозяйственной деятельности (и прежде всего арбитражным судом), и подразделяющиеся на четыре вида:

а) общесистемные;

б) организационно-технологические;

в) стандарты отчетности;

г) специфические, для отдельных видов аудита (например, банковского);

— третий уровень — документы, необходимые для реализа­ции стандартов и содержащие сведения по их применению и организации аудиторской деятельности на основе стандартов.

Значение аудиторской деятельности как метода финансового контроля возрастает с каждым годом. Аудиторская проверка яв­ляется одним из средств обеспечения законности в финансово-хозяйственной деятельности. Однако надо помнить, что аудито­ры должны работать в тесном контакте с другими субъектами, осуществляющими контроль за финансово-хозяйственной дея­тельностью хозяйствующих субъектов, и в этом заключается сущность действенности финансового контроля.

3 ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН «ОБ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ» - ОСНОВА РЕГУЛИРОВАНИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Принятие Федерального закона «Об аудиторской деятельности» (№ 307-ФЗ от 30 декабря 2008 г.) вступает в силу с 1 января 2009 года за исключением частей 1-9 статьи 11, статей 12 и 16. Части 1-8 статьи 11 закона вступают в силу с 1 января 2011 года. Часть 9 статьи 11, статьи 12 и 16 закона вступают в силу с 1 января 2010 года.

Федеральный закон "Об аудиторской деятельности" № 307-ФЗ от 30.12.2008 значительно расширяет полномочия саморегулируемых организаций (СРО) в сфере аудита, детально прописываются права и обязанности таких СРО, требования к их деятельности.

Лицензирование с 1 января было заменяно обязательным членством аудиторских компаний в СРО.

Значение закона состоит, прежде всего, в том, что он подтвердил окончательное становление системы российского аудита и создал перспективы его дальнейшего развития. Аудит занял сове место среди других видов финансового контроля, и, наконец, Россия может считаться страной, имеющей непременный атрибут рыночной экономики - аудит.

Закон был подготовлен рабочей группой с участием МФ РФ, профессиональных аудиторских объединений, их региональных структур, работников научных учреждений и вузов, а также аудиторов-практиков. Закон представляет собой концептуальный документ, в котором сосредоточены правовые и нормативные положения аудиторской деятельности в Российской Федерации. Он должен рассматриваться в контексте других важнейших правовых документов: Гражданского кодекса РФ, Налогового кодекса РФ, Закона РФ «О бухгалтерском учете», Федерального закона «О лицензировании отдельных видов деятельности» (в ред. от 8 августа 2001 г.) и др.

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

В 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 аудиторов, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. Определен порядок контроля за работой аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, аттестации аудиторов и лицензирования на право осуществления аудиторской деятельности.

Три статьи закона посвящены вопросам управления аудиторской деятельностью, включая описание Уполномоченного федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности, Совета по аудиторской деятельности при Уполномоченном федеральном органе и аккредитованных профессиональных аудиторских объединений (организационно-правовая структура аудиторской деятельности в РФ приведена на рис.1).

В законе определена ответственность за нарушение законодательства РФ об аудите. В соответствии с федеральным законом должны быть приведены все нормативные акты по аудиторской деятельности (аттестации, лицензированию и др.) в РФ.

Основные положения закона получили в них конкретные уточнения и разъяснение, что позволило регулировать аудиторскую деятельности непосредственно, начиная с момента его вступления в действие.

Прошедший период после принятия закона характеризовался динамичным развитием системы российского аудита, чему способствовало значительная работа, проделанная МФ РФ по реализации основных положений закона. В развитии закона были приняты по вопросам аудиторской деятельности Постановления Правительства РФ, изданы приказы и положения Министерства финансов РФ.

Министерство финансов Российской Федерации

Департамент организации аудиторской деятельности МФ РФ

ФЗ «Об аудиторской деятельности»

Уполномоченный федеральный орган госрегулирования аудиторской деятельности

Основные функции

Разработка федеральных стандартов (ст. 7 ФЗ)

Аттестация аудиторов (ст. 11, 16 ФЗ)

Лицензирование аудиторской деятельности (ст. 23 ФЗ)

Аккредитация профессиональных аудиторских объединений (ст. 23 ФЗ)

Контроль аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов (ст. 10 ФЗ)

Совет по аудиторской деятельности при Уполномоченном федеральном органе (ст. 16 ФЗ)

Аккредитованные профессиональные аудиторские объединения (ст. 23 ФЗ)

Основные функции

Участвуют в общественном регулировании аудиторской деятельности в РФ

Основные функции

Ведет разработку федеральных стандартов аудиторской деятельности, разрабатывает различные нормативные документов и осуществляет другие виды работ.

Индивидуальные аудиторы (ст. 3, 5, 7, 13 ФЗ)

Основные функции

Сопутствующие аудиту услуги

Разработка внутренних стандартов

Аудиторские организации (ст. 5, 7, 13 ФЗ)

Основные функции

Обязательный Сопутствующие

 аудит аудиту услуги

Разработка внутренних

стандартов

Уполномоченный федеральный орган государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации

Рисунок 1 - Организационно-правовая структура аудиторской деятельности в Российской Федерации

4 АУДИТОРСКАЯ ПРОВЕРКА, КАК СРЕДСТВО АУДИТОРСКОГО КОНТРОЛЯ

Аудиторская проверка – это основное направление деятельности аудиторов и аудиторских фирм и основное средство аудиторского контроля. Инструментами аудиторской проверки (контроля) являются две группы методов: это методы фактической проверки и методы документальной проверки. К основным методам фактической проверки относятся: осмотр; обследование; инвентаризация; контрольный запуск сырья и материалов в производство; лабораторный анализ качества материалов, товаров, сырья и готовой продукции; экспертная оценка; опрос; проверка объемов выполненных работ.

1. Осмотру подвергают территорию, места хранения материальных активов, документов, производственное, торговое оборудование, готовую продукцию, контрольно-кассовые машины. В процессе осмотра могут быть обнаружены доказательства, свидетельствующие о различных нарушениях.

2. Обследование представляет собой как бы продолжение осмотра, но с одновременным ознакомлением с документами как нормативными, так и оправдательными; с получением объяснений от ответственных лиц. Эффективные результаты дает обследование при проверках технологии производства продукции в цехах, порядка приема, хранения, отпуска и реализации товаров.

3. Инвентаризация. Основными целями инвентаризации являются: выявление фактического наличия имущества; сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета; проверка полноты отражения в учете обязательств. Инвентаризация является наиболее эффективным методом фактической проверки достоверности показателей баланса.

4. Контрольный запуск сырья и материалов в производство применяют в тех случаях, когда необходимо установить фактический расход сырья или материалов на производстве, выход полуфабрикатов, готовой продукции, количество отходов. Применяют его и для проверки действующих или ранее действовавших на предприятии норм расхода сырья и материалов, технологического процесса, производительности станков и оборудования и т.п.

5. Лабораторный анализ качества материалов, товаров, сырья и готовой продукции. Использование метода дает возможность контролировать качество поступающих материалов, товаров, сырья, готовой продукции и полуфабрикатов; позволяет выявить факты использования некондиционного сырья, несоблюдение норм расхода. Эти и другие факты могут свидетельствовать, например, о нарушении технологического режима, установленных норм.

6. Изъятие проб (образцов) для лабораторного анализа – должно производиться в строгом соответствии со специальными инструкциями о порядке инспектирования предприятий определенных отраслей народного хозяйства.

7. Экспертная оценка объектов проверки бывает необходима при исследовании специальных вопросов. Эксперт - это не состоящий в штате данной аудиторской организации специалист, имеющий достаточные знания и опыт в определенной области (по какому вопросу), отличной от бухучета и аудита, и дающий заключение по вопросу, относящемуся к этой области.

8. Опрос. Аудиторам предоставлены права получать необходимые разъяснения и дополнительные сведения, а также необходимую информацию от третьих лиц (по письменному запросу). Следовательно, к получению подобных объяснений и справок от должностных лиц прибегают в тех случаях, когда необходимо установить достоверность фактов в процессе проверки, реальность хозяйственной операции, достоверность данных, отраженных в документах. Опрос можно делать устно или письменно. Объяснения справочного характера не фиксируют, но для выяснения достоверности факта можно предложить работникам предприятия дать объяснения в письменной форме.

9. Проверка объемов выполненных работ. С помощью обмера проверяют: соответствие характера, количества и стоимости выполненных работ тем, которые указаны в актах приемки и нарядах, а также в проектах и смете; соответствие выполненных работ составу работ, предусмотренных сметными нормами, на основании которых составлены применяемые при расчетах единичные расценки, калькуляции и прейскурантные цены; законченность объектов, конструктивных элементов, этапов и видов работ или их частей.

Вторая группа – методы документальной проверки подразделяются на методы формальной проверки и методы проверки реальности отраженных в документах обстоятельств. Методы формальной проверки документов:

1. Проверка соблюдения правил составления и оформления документов – от этого зависит объективность последующей информации, так как первичные документы являются основанием для записи в регистры бухучета. Именно поэтому обращают внимание на соблюдение правил по оформлению.

2. Сопоставление учетных и отчетных показателей с установленными нормативами (нормативная проверка) – позволяет выявить: завышение (занижение) себестоимости продукции (работ, услуг); занижение размера удержаний из заработной платы, в том числе подоходного налога; занижение размеров отчислений во внебюджетные фонды; ошибки в применении норм естественной убыли товаров; в исчислении и уплате налога на добавленную стоимость и других налогов. В ходе аудиторских проверок учитываются ограничения, установленные правительственными и ведомственными актами.

3. Проверка соответствия отраженных в документах операций установленным правилам - дает возможность выяснить правомерность разнообразных хозяйственных операций, с ее помощью можно выяснить, например, выплату зарплаты другому лицу без предъявления доверенности и т.п. Счетный контроль позволяет выяснить правильность сделанных в документах, в бухгалтерских регистрах в формах отчетности вычислений (правильность таксировки, подсчета переходящих остатков ценностей, подсчета итогов и т.п.). Часто к этому методу прибегают для проверки правильности подсчета итогов в горизонтальных и вертикальных графах расчетно-платежных ведомостей.

К методам проверки реальности отраженных в документах обстоятельств, как правило, относятся следующие приемы и методы контроля:

1. Сопоставление данных документов, отражающих операции с данными документов, которые явились основанием для этих операций. Например, можно выявить несоответствие суммы начисленной зарплаты сотруднику, указанной в расчетно-платежной ведомости данным табеля выхода на работу

2. Проверка записей в регистрах бухгалтерского учета и в формах отчетности позволяет определить достоверность и точность отчетных данных — первостепенное требование к бухгалтерской отчетности. Система отчетных показателей должна соответствовать записям в бухгалтерские регистры, которые в свою очередь обосновываются первичными и иными документами.

3. Сканирование — просмотр операций для выявления нетипичных.

4. Встречная проверка особенно эффективна при изучении операций, связанных с получением товаров, денежных и других средств в одной организации и отпуском их другой. Этот метод состоит в сопоставлении различных экземпляров одного и того же документа. Экземпляры соответствующих документов могут находиться в бухгалтериях разных организаций. Цель такого сопоставления — установить тождество всех экземпляров одного и того же документа. Например, в аудиторской практике были такие случаи, когда подлинная накладная (или ее копия) заменялась подложной, причем по реквизитам, дате, номерам и даже итоговой сумме она не отличалась от подлинной накладной, однако два экземпляра одной накладной содержали значительные расхождения в наименованиях ценностей, их количестве и ценах.

5. Взаимная проверка является разновидностью встречной проверки, она проводится по взаимосвязанным операциям в одной организации.

6. Контрольное сличение. Пользуясь контрольным сличением, можно выяснить, не было ли приписок в инвентаризационных ведомостях, не было ли завоза товаров и других ценностей без документов. Часто этот метод применяют при проверке складских товарных операций. Дополнение обобщенных результатов контрольного сличения подобным изучением ежедневного движения ценностей с подсчетом их остатков на конец каждого дня позволит выявить расход этих ценностей за отдельные дни, превышающий сумму первоначального остатка и прихода. Такое положение может быть результатом различных причин. Например, необоснованного уменьшения остатков ценностей на начало проверяемого периода, реализации неоприходованных ценностей, наличия бестоварных расходных документов и многого другого.

7. Восстановление натурально-стоимостного учета – данный метод дает возможность конкретно анализировать движение ценностей по каждому его виду в отдельности. Его сущность состоит в том, что на основе первичных документов по приходу и расходу товарно-материальных ценностей полностью восстанавливается натурально-стоимостный их учет. Этот прием может применяться в тех подразделениях, по которым натурально-стоимостный учет ценностей не ведется (например, в производствах), хотя все операции по их движению оформляются выпиской соответствующих документов. По данным этих документов, можно восстановить движение ценностей по их видам с выведением остатков. С помощью этого приема может быть выявлено, что при отсутствии недостач или излишков в условиях ведения стоимостного учета фактически в подразделениях имеются недостача одного вида ценностей и излишки других, которые в стоимостном учете перекрывались.

В ходе проверки аудитор составляет рабочую документацию, подтверждающую объем и качество выполняемой им работы. В ней содержится необходимая информация о клиенте, краткое описание выполненной работы, метод проведения проверки (сплошной или выборочной), объем проверенной документации, замечания по результатам проверки, перечень непредставленных к проверке первичных и других документов, нарушения действующего законодательства, а также мнение аудитора о способах устранения выявленных недостатков и рекомендации по улучшению хозяйственно-финансовой деятельности клиента. В рабочих документах находят отражение система внутрихозяйственного контроля у клиента (с выделением слабых и положительных сторон), программа аудита, и результаты аудита за прошлый год.

Рабочие документы должны реально подтверждать, что аудит был спланирован, что собранные свидетельства достоверны и заключение соответствует результатам осуществленной проверки. Подробности рабочего документа должны не расходиться с тем, что содержится в финансовой отчетности. Выводы, которые сделал аудитор должны носить четкий, недвусмысленный характер, на основании этого составляется аудиторское заключение.

 5 АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ, КАК РЕЗУЛЬТАТ АУДИТОРСКОГО КОНТРОЛЯ

Результатом аудита (аудиторского контроля) является аудиторское заключение. Согласно ст. 10 Федерального закона РФ «Об аудиторской деятельности» и Правилу № 6 «Аудиторское заключение по финансовой отчетности» – аудиторское заключение является официальным документом, предназначенным для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц, составленным в соответствии с установленным правилом и содержащим выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения им бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. [3, 10]

Следует отметить, что под достоверностью во всех существенных отношениях понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователям отчетности делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения. Так, для оценки степени соответствия финансовой (бухгалтерской) отчетности законодательству Российской Федерации аудитор должен установить максимально допустимые размеры отклонений путем определения в целях проводимого аудита существенности показателей бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности в соответствии со стандартом аудиторской деятельности №4 «Существенность в аудите»

Как правило, основными элементами аудиторского заключения являются: наименование; адрес; сведения об аудиторе (организационно-правовая форма и наименование, для индивидуального аудитора – фамилия, имя, отчество и указание на осуществление деятельности без образования юридического лица; место нахождения; номер и дата свидетельства о государственной регистрации; номер, дата предоставления лицензии на осуществление аудиторской деятельности и наименование органа, предоставившего лицензию, срок действия лицензии; членство в аккредитованном профессиональном аудиторском объединении); сведения об аудируемом лице (организационно-правовая форма и наименование; место нахождения; номер и дата свидетельства о государственной регистрации; сведения о лицензиях на осуществляемую деятельность); вводная часть; часть, описывающая объем аудита; часть, содержащая мнение аудитора; дата заключения; и подпись аудитора.[8, с. 65]

Необходимо соблюдать единство формы и содержания аудиторского заключения, чтобы облегчить его понимание пользователем и помочь обнаружить необычные обстоятельства в случае их появления. Так, аудиторское заключение должно иметь наименование «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» для того, чтобы отличить аудиторское заключение от заключений, составленных другими лицами, например, должностными лицами аудируемого лица, советом директоров или иными лицами

Аудиторское заключение должно быть адресовано лицу, предусмотренному законодательством Российской Федерации и (или) договором о проведении аудита. Как правило, аудиторское заключение адресуется собственнику аудируемого лица (акционерам), совету директоров и т.п. Также указанное заключение должно содержать перечень проверенной финансовой отчетности аудируемого лица с указанием отчетного периода и ее состава. Кроме этого, аудиторское заключение должно включать заявление о том, что ответственность за ведение бухгалтерского учета, подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности возложена на аудируемое лицо, и заявление о том, что ответственность аудитора заключается только в выражении на основании проведенного аудита мнения о достоверности этой финансовой (бухгалтерской) отчетности во всех существенных отношениях и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.

Аудиторское заключение должно описывать объем аудита с указанием, что аудит был проведен в соответствии с федеральными законами, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности, действующими в профессиональных аудиторских объединениях, членом которых является аудитор, либо в соответствии с иными документами. Под объемом аудита понимается способность аудитора выполнить процедуры аудита, которые считаются необходимыми в данных обстоятельствах, исходя из приемлемого уровня существенности. Это необходимо для получения пользователем уверенности в том, что аудит был проведен в соответствии с нормативными правовыми актами Российской Федерации, правилами и стандартами. [3]

Аудиторское заключение должно содержать заявление о том, что аудит был спланирован и проведен с целью обеспечения разумной уверенности в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. В аудиторском заключении должно быть указано и то, что аудит проводился на выборочной основе и включал в себя: изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица; оценку принципов и методов бухгалтерского учета, а также правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности; определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности; также оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности.[6, с. 108]

Аудиторское заключение должно содержать заявление аудитора относительно того, что аудит предоставляет достаточные основания для выражения мнения о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. При этом в заключении должны указать принципы и методы ведения бухучета и подготовки финансовой отчетности аудируемого лица. Основные принципы и методы бухучета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности определяются соответствующими нормативными правовым актами Российской Федерации. [8]

Помимо мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности может возникнуть необходимость выразить в аудиторском заключении мнение по поводу соответствия этой отчетности другим требованиям, а также относительно иных документов и сделок, относящихся к финансово- хозяйственной деятельности аудируемого лица, если они подлежат обязательной аудиторской проверке в соответствии с законодательством Российской Федерации. Так, аудитор должен указать в заключении дату, когда был завершен аудит, так как данное обстоятельство предоставляет пользователю основания полагать, что аудитор учел влияние, которое оказали на финансовую (бухгалтерскую) отчетность события и операции, имевшие место с даты окончания проведения аудита до даты подписания аудиторского заключения.

Поскольку аудитор должен составить аудиторское заключение о финансовой (бухгалтерской) отчетности, подготовленной и представленной руководством аудируемого лица, аудитор не должен указывать в своем заключении дату, предшествующую дате подписания или утверждения финансовой (бухгалтерской) отчетности руководством аудируемого лица (организации).

 Аудиторское заключение и отчетность должны быть сброшюрованы в единый пакет, листы пронумерованы, прошнурованы, опечатаны печатью аудитора с указанием общего количества листов в пакете. Аудиторское заключение готовится в том количестве экземпляров, которое согласованно аудитором и аудируемым лицом (организацией).

6 СТАНДАРТЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

В целях обеспечения качества проведения аудита и оказания аудиторских услуг возникает необходимость применения в аудиторской практике единых правил (стандартов) аудита.

Правила (стандарты) аудита – это общие руководящие нормы и правила, формирующие единые основополагающие требования, определяющие нормы и правила по отношению к качеству и надежности аудита и обеспечивающие определенный уровень гарантии результатов аудиторской проверки при их соблюдении.

На основании аудиторских правил (стандартов) регулируется качество профессиональной деятельности аудиторов.

Аудиторские правила (стандарты) являются основанием для доказательства в суде качества проведения аудита и определения меры ответственности аудиторов.

Стандарты определяют общий подход к проведению аудита, масштаб проверки, виды отчетов аудиторов, вопросы методологии, а также основные принципы, которым должны следовать аудиторские организации и индивидуальные аудиторы.

Следует иметь в виду, что аудиторские стандарты определяют правильность деятельности аудитора в целом, но не конкретные действия, приемы, способы, процедуры, применяемые в ходе проведения аудита, которые могут быть различными, и рациональность которых аудитором должна быть обоснована.

В мировой практике аудиторская деятельность строится в соответствии с международными стандартами. Это, во-первых, общие стандарты, где изложена сущность, цели, задачи и обязанности сторон; во-вторых, профессиональные стандарты, где изложены понятия независимости, объективности, конфиденциальность выдаваемой информации, в-третьих, эксплуатационные стандарты, содержащие методику непосредственно аудиторских проверок, оценку их соответствия законодательным актам, и в-четвертых, стандарты, регламентирующие форму и сроки представления результатов аудита.

Система стандартов в обобщенном виде включает в себя:

- международные стандарты;

- национальные стандарты;

- внутрифирменные стандарты.

Значение системы стандартов состоит в том, что она:

* обеспечивает качество аудиторской проверки;
* содействует внедрению в аудиторскую практику новых научных достижений;
* помогает пользователям понять процесс аудиторской проверки;
* обеспечивает связь отдельных элементов аудиторского процесса;
* создает общественный имидж профессии.

С развитием рыночных отношений и интеграционных процессов в экономике стран и, в связи с этим, превращением отдельных аудиторских организаций в крупные международные группы появилась необходимость в унификации аудита в международном масштабе.

Разработкой профессиональных требований на международном уровне занимается несколько организаций.

Разработкой международных стандартов аудита занимается Международная федерация бухгалтеров (IFAS), являющаяся международным объединением лиц бухгалтерской профессии. Эта организация была основана в октябре 1977 г. с целью координации на мировом уровне деятельности профессиональных организаций в области учета, финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудита. Членами IFAS являются более 150 профессиональных организаций из 130 стран. Российская Федерация представлена в ней полноправным членом – Институтом профессиональных бухгалтеров (ИПБ) России. В рамках IFAS аудиторскими стандартами занимается Международный комитет по аудиторской практике (IAPC).

Система международных стандартов включает в себя не только стандарты аудита (МСА), но и международные руководства по аудиторской практике.

Система международных стандартов аудита в настоящее время насчитывает 39 стандартов, сгруппированных в несколько разделов, и 11 положений по международной практике (ПМАП). Так, система МСА включает в себя следующие разделы: «Вводные аспекты», «Обязанности», «Планирование», «Внутренний контроль», «Аудиторские доказательства», «Использование работы третьих лиц», «Аудиторские выводы и подготовка отчетов (заключений)», «Специализированные области», «Сопутствующие услуги».

Положения по международной аудиторской практике включают одиннадцать положений, среди которых пять посвящены компьютеризации аудиторской деятельности, два – особенностям аудита малых предприятий и международных коммерческих банков и другим вопросам. Главная цель этих положений – помочь разработчикам национальных стандартов, тематика которых соответствует ПМАП.

Международные стандарты аудита (МСА) предназначены для применения при аудите финансовой (бухгалтерской) отчетности. Кроме того, МСА используются при аудите иной информации и предоставлении сопутствующих услуг.

Значение международных стандартов аудита заключается в том, что они способствуют развитию профессии в тех странах, где уровень профессионализма ниже мирового, а также интеграции национального аудита в международные экономические отношения.

Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности разрабатываются в соответствии с международными стандартами аудита, являются обязательными для аудиторских организаций и аудиторов, саморегулируемых аудиторских объединений и их работников, а также для аудируемых лиц, за исключением положений, в отношении которых указано, что они имеют рекомендательный характер. Данные правила определяют требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, а также регулируют иные вопросы.

Саморегулируемые аудиторские объединения вправе разрабатывать методические материалы по применению федеральных стандартов аудиторской деятельности, которые не должны противоречить федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности. При этом саморегулируемые аудиторские объединения вправе предусматривать в них дополнительные требования по проведению аудита, если это обусловливается особенностями проведения аудита.

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

Стандарты саморегулируемой организации аудиторов определяют требования к аудиторским процедурам, дополнительные к требованиям, установленным федеральными стандартами аудиторской деятельности, если это обусловливается особенностями проведения аудита или особенностями оказания сопутствующих аудиту услуг; не могут противоречить федеральным стандартам аудиторской деятельности; не должны создавать препятствия осуществлению аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами аудиторской деятельности; являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, являющихся членами указанной саморегулируемой организации аудиторов.

Правила (стандарты) по большей части имеют единую структуру построения и содержат следующие разделы:

а) общие принципы правила (стандарта);

б) основные понятия и определения, используемые в стандарте;

в) сущность стандарта;

г) 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 новые термины и их краткую характеристику.

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

Раздел «Практические приложения» включает схемы, таблицы, образцы документов и другие приложения.

Стандарт должен содержать такие обязательные реквизиты, как: номер стандарта, дата ввода в действие, цель разработки, сфера применения стандарта, анализ проблемы, возможные процедуры решения проблемы.

На основе международных стандартов аудита Правительством РФ были разработаны и утверждены 34 федеральных правила (стандарта) аудиторской деятельности.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В реферате были полностью раскрыты поставленные задачи реферата и на их основе можно сделать некие выводы:

Контроль - это одна из функций управления, т.к. любой вид управления невозможен без контроля. Просто немыслимо никакое управление без проверки выполнения принятых решений, установленных требований.

Аудиторская деятельность регламентируется Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ. Значение закона состоит, прежде всего, в том, что он подтвердил окончательное становление системы российского аудита и создал перспективы его дальнейшего развития. Аудит занял сове место среди других видов финансового контроля, и, наконец, Россия может считаться страной, имеющей непременный атрибут рыночной экономики - аудит.

Аудит, осуществляемый в качестве одного из видов предпринимательской деятельности – аудиторской деятельности, становится необходимым механизмом для решения насущных проблем привлечения инвестиций, укрепления финансовой дисциплины и подъема экономики. Исследовательский интерес порождает также и то обстоятельство, что аудит имеет особую правовую природу.

Экономическая политика государства осуществляется с помощью финансово-кредитных рычагов. Один из наиболее важных рычагов управления финансовой системы является финансовый контроль. На современном этапе организации финансовый контроль претерпевает серьезные изменения, возникает потребность в достоверной учетной и отчетной информации о деятельности хозяйствующих субъектов. Это связано с принципиально новым характером товарно-денежных отношений в современной России, появлением разнообразных форм собственности и нового для страны финансового рынка, что обуславливает необходимость использования различных методов контроля. В настоящее время действуют государственный, ведомственный и независимый аудиторский контроль. Каждый из них имеет свои цели, задачи, функции и методы.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Конституция Российской Федерации: Принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г.

2. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ // СЗ РФ. 2001. № 33. Ст. 3422; 2002. № 1. Ст. 2.

3. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности: Постановление Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 года №696. // Собрание законодательства Российской Федерации.– 2002.- ст. 3797

4. Постановление Правительства Российской Федерации «Об утверждении положения о лицензировании аудиторской деятельности» от 16 февраля 2008 г. № 80

5. Атанесян Г.А. Судебная бухгалтерия: учебник.– М.: Юридическая литература, 1989. – 352 с.

6. Барышников П. Организация и методика проведения общего аудита– М.: ИИД Филинъ, 2005. – 264 с.

7. Дмитриенко Т.М. Судебная (правовая) бухгалтерия: учебник – М.: Проспект, 2006. – 338 с.

8. Судебная бухгалтерия: учебник. / Под редакцией С.П. Голубятникова. – М.: Юридическая литература, 2006. – 368 с.

9. Шеремет А.Д. Аудит: учебник– М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2006. – 366 с.

10. Вострикова Л.Г. Финансовое право - М.: Юстицинформ, 2007. — 376 с.

11. Мальцев В.А. Финансовое право 3-е изд., испр. и доп. - М.: Академия, 2008. — 256 с.

12. Эриашвили Н.Д. Финансовое право - М.: Юнити-Дана, Закон и право, 2000. — 606 с.

13. Крохина Ю.А. Финансовое право России 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Норма, 2008. — 720 с.