**Содержание**

Введение 3

1. Регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации 5

2. Методика аудита 10

Заключение 18

Список литературы 20

# Введение

## Успешное реформирование российской экономики кроме всего прочего предполагает и учет теории и практики в отношении основных функций системы государственного управления на всех его уровнях. Например, одна из основных функций государственного управления — создание и поддержание эффективной финансовой системы и, соответственно, адекватной системы финансового контроля.

## Финансовый контроль — особая функция финансов, целью которой является вскрытие отклонений от принятых стандартов законности и эффективности управления финансовыми ресурсами, а при наличии таких отклонений — своевременное принятие соответствующих корректирующих и превентивных мер. Обладая стоимостным характером, он, в отличие от других видов контроля, имеет место во всех сферах общественного воспроизводства и сопровождает весь процесс движения денежных фондов. Поэтому можно утверждать, что финансовый контроль является объективно необходимым слагаемым хозяйственного механизма при любом способе производства. На микроэкономическом уровне, т. е. уровне управления экономической единицей (в данном случае — организацией), имеет место как внешний финансовый контроль, осуществляемый внешними по отношению к организации субъектами управления (органы государства, аудиторские организации, контрагенты по финансово-хозяйственным договорам, кредиторы и т. д.), так и внутренний финансовый контроль, осуществляемый субъектами самой организации (главным образом подразделением внутреннего аудита). Внешний и внутренний финансовый контроль в своей совокупности образуют систему финансового контроля хозяйствующих субъектов (здесь — коммерческих организаций).

## Систему финансового контроля организаций правомерно подразделить на следующие элементы или структурные уровни:

## государственный контроль;

## аудиторский контроль (его часто называют также независимым контролем);

## внутренний контроль (т. е. контроль, организованный на уровне непосредственно экономических единиц);

## общественный контроль (т. е. контроль со стороны контрагентов по финансово-хозяйственным договорам, кредиторов, инвесторов и т.д.).

# 1. Регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации

## Впервые в послевоенной отечественной истории институт аудиторов был упомянут в статье 29 Закона РСФСР «Об иностранных инвестициях в РСФСР» от 4 июля 1991 г.: «Проверка для целей налогообложения финансовой и коммерческой деятельности предприятий с иностранными инвестициями осуществляется аудиторскими организациями РСФСР».

## Однако следует отметить, что до принятия этого закона, фактически устанавливающего институт общего аудита в Российской Федерации (пока лишь только для предприятий с иностранными инвестициями), уже существовала регламентация банковского аудита, изложенная в Положении об аудиторской деятельности в банковской системе РСФСР, утвержденного Центральным банком Российской Федерации 6 февраля 1991 г[[1]](#footnote-1).

## Начало новейшего периода аудиторской деятельности в Российской Федерации датировано 22 декабря 1993 г. - датой принятия Указа Президента Российской Федерации N 2263 «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации», которым были утверждены правила аудиторской деятельности в Российской Федерации, в соответствии с которыми под аудиторской деятельностью понимается «предпринимательская деятельность аудиторов (аудиторских фирм) по осуществлению независимых вневедомственных проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов, а также оказанию аудиторских услуг».

## При этом пунктом 5 данных правил аудиторской деятельности в Российской Федерации установлено, что «основной целью аудиторской деятельности является установление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в Российской Федерации».

## Данными правилами аудиторской деятельности в Российской Федерации установлено, что для получения права на аудиторскую деятельность физические лица должны пройти аттестацию. Аудиторская деятельность может осуществляться либо аудиторской фирмой, либо индивидуальным предпринимателем, для необходимо получить лицензию по соответствующем виду аудита.

## В Российской Федерации установлены четыре вида аудита:

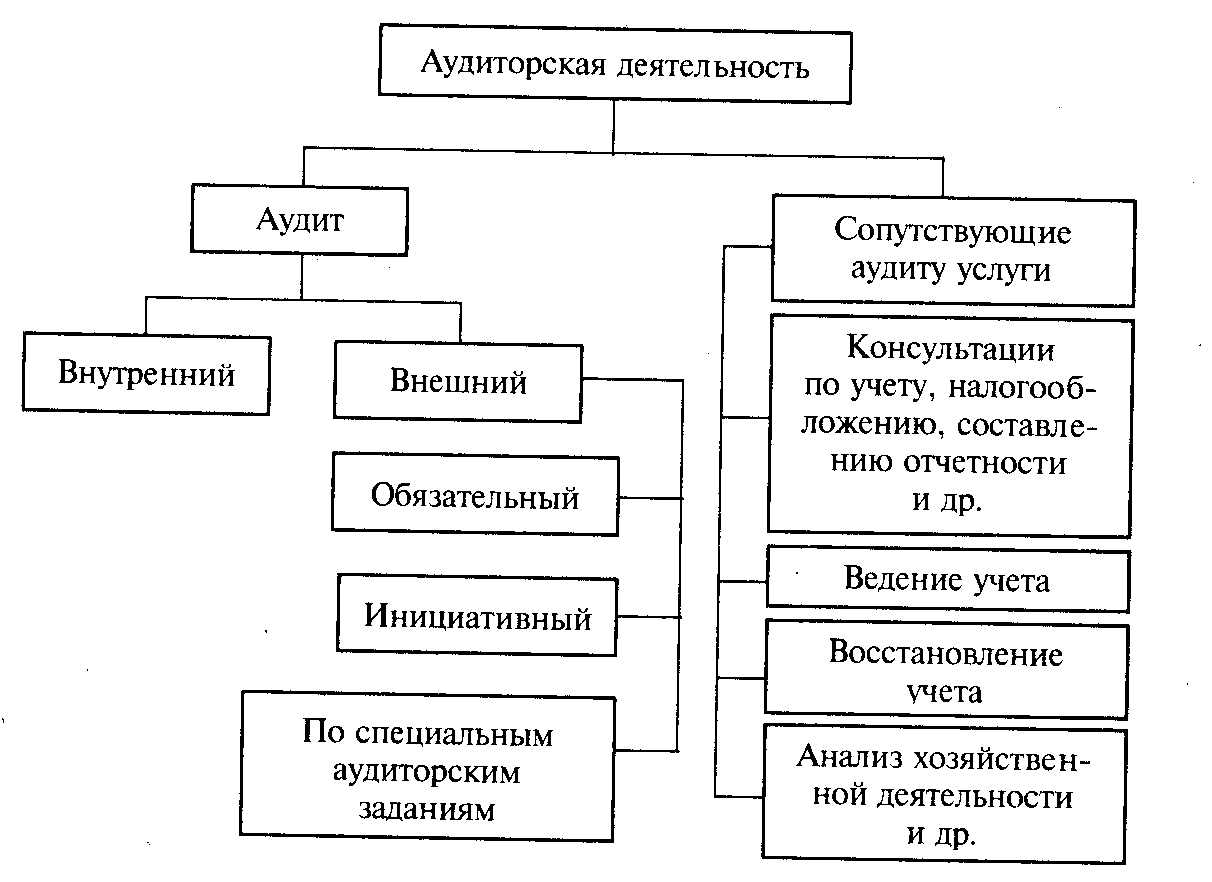
## банковский аудит,

## аудит страховых организаций,

## аудит бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов,

## общий аудит (аудит иных экономических субъектов).

## **Классификация аудиторской деятельности**



## Во исполнение Указа Президента Российской Федерации от 22 декабря 1993 г. N 2263 «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации» был разработан и принят ряд нормативных документов[[2]](#footnote-2).

## Постановлением Правительства Российской Федерации от 6 мая 1994 г. N 483 «Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности в Российской Федерации» были утверждены:

## Порядок проведения аттестации на право осуществления аудиторской деятельности,

## Порядок выдачи лицензии на осуществление аудиторской деятельности.

## Постановлением Правительства Российской Федерации от 7 декабря 1994 г. N 1355 «Об основных критериях (системе показателей) деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательной ежегодной проверке» были утверждены основные критерии для необходимости проведения обязательной аудиторской проверке. Постановлением Правительства Российской Федерации от 25 апреля 1995 г. N 408 основные критерии были уточнены.

## В настоящее обязательной аудиторской проверке подлежат:

## открытые акционерные общества независимо от числа акционеров и размера уставного капитала;

## банки и другие кредитные учреждения;

## страховые организации и общества взаимного страхования;

## товарные и фондовые биржи;

## инвестиционные институты (инвестиционные и чековые инвестиционные фонды, холдинговые компании);

## внебюджетные фонды, источником образования которых являются обязательные отчисления, предусмотренные законодательством Российской Федерации;

## благотворительные и иные (неинвестиционные) фонды, источником образования которых являются добровольные отчисления физических и юридических лиц;

## экономические субъекты с долей уставного капитала, принадлежащей иностранным инвесторам;

## экономические субъекты при наличии объема выручки от реализации продукции (работ, услуг) за год, превышающего в 500 тысяч раз установленный законодательством минимальный размер оплаты труда;

## экономические субъекты при наличии суммы активов баланса, превышающей на конец отчетного года в 200 тысяч раз установленный законодательством минимальный размер оплаты труда.

## При этом соответствие с пунктом 7 Временных правил аудиторской деятельности в Российской Федерации, утвержденных Указом Президента Российской Федерации N 2263 от 22 декабря 1993 г. за уклонение экономического субъекта от проведения обязательной аудиторской проверки по решению суда могут быть наложены весьма существенные штрафные санкции:

## штраф с экономического субъекта в сумме от 100- до 500-кратного размера установленной законом минимальной оплаты труда;

## штраф с руководителя экономического субъекта в сумме от 50- до 80-кратного размера установленной законом минимальной оплаты труда.

## В настоящее время вопросами общего регулирования аудиторской деятельности и разработки аудиторских стандартов занимается Комиссия по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации. Данная комиссия является головным государственным органом в области аудита и все нормативные документы, касающиеся аудиторской деятельности, в обязательном порядке проходят через нее. Так, например, протоколом данной Комиссии от 9 февраля 1996 г. был утвержден «Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности», который можно по праву назвать первым отечественным стандартом, регулирующим аудиторскую деятельность.

## Вопросами организации аттестации аудиторов и лицензирования аудиторской деятельности занимаются Центральные аттестационно-лицензионные аудиторские комиссии Министерства финансов Российской Федерации (в области общего аудита и аудита бирж, инвестиционных и внебюджетных фондов), Центрального банка Российской Федерации (в области банковского аудита) и Росстрахнадзора (в области страхового аудита)[[3]](#footnote-3).

## Статьей 13 Федерального закона Российской Федерации «О бухгалтерском учете» N 129-ФЗ от 21 ноября 1996 г. определено, что в состав бухгалтерской отчетности организации должно включаться также аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту.

## Статьей 86 Федерального закона Российской Федерации «Об акционер-

## ных обществах» N 208-ФЗ от 26 декабря 1995 г. установлено, что аудитор (гражданин или аудиторская организация) осуществляют проверку финансово-хозяйственной деятельности общества. При этом аудитор должен быть утвержден общим собранием акционеров, а размер оплаты его услуг определяется советом директоров общества. Статьей 87 данного закона установлено, что в заключении аудитора должно содержаться подтверждение достоверности данных, содержащихся в отчетности, а также информация о фактах нарушения правовых актов[[4]](#footnote-4).

# 2. Методика аудита

## **Аудит основных средств и нематериальных активов.** Проверяется система учета основных средств и нематериальных активов, правильность оформления всех первичных документов, разделения объектов основных средств на производственные и непроизводственные, а также и обоснованность начисления амортизации по основным средствам и нематериальным активам, обоснованность проведенных переоценок.

## При решении вопроса об отнесении основных средств к производственным следует руководствоваться пунктом 4.7. «Инструкции о порядке заполнения типовых форм годовой бухгалтерской отчетности», утвержденной приказом Министерства финансов РФ N 115 от 19 октября 2001 г., которым, в частности, предусмотрено:

## «К производственным основным средствам относятся средства, которые связаны с осуществлением предпринимательской деятельности, т.е. с производством промышленной продукции, строительством, сельским хозяйством, торговлей и общественным питанием, заготовкой сельскохозяйственной продукции и другими аналогичными видами деятельности.

## К основным средствам непроизводственного назначения относятся числящиеся на балансе и не связанные с осуществлением уставной деятельности средства жилищного и коммунального хозяйства, здравоохранения, физической культуры, социального обеспечения, народного образования, культуры и т.п.».

## В зависимости от того, какие приняты на баланс основные средства: производственного назначения или непроизводственного, различаются и бухгалтерские проводки и налогообложение.

## **Аудит финансовых вложений в другие предприятия.** Проверяется обоснованность и документальная обеспеченность вложений в уставные капиталы юридических лиц (учредительные договоры), вкладов в совместную деятельность (договоры о совместной деятельности). При этом следует иметь в виду, что для инвестора финансовые вложения принимаются к учету в сумме фактических затрат, что особенно актуально для акций, которые в бухгалтерском учете должны оцениваться не по их номиналу, а по цене приобретения, включая суммы комиссионных вознаграждений, уплаченных посредникам (брокерам).

## **Аудит денежных средств и денежных документов.** При проверке кассовых операций подлежат проверке:

## 1) Соблюдение установленного лимита расчетов наличными деньгами между юридическими лицами для одной сделки.

## 23 мая 1994 г. в Указе Президента Российской Федерации N 1006 «Об осуществлении комплексных мер по своевременному и полному внесению в бюджет налогов и иных обязательных платежей» было установлено, что:

## за осуществление расчетов наличными денежными средствами с другими предприятиями, учреждениями и организациями сверх установленных предельных сумм налагается штраф в 2-кратном размере суммы произведенного платежа;

## за неоприходование (неполное оприходование) в кассу денежной наличности, а также за накопление в кассе наличных денег сверх лимита установлен штраф в 3-кратном размере сверхлимитной кассовой наличности.

## 2) Использование контрольно-кассовых машин при расчетах с физически лицами наличными деньгами.

## 3) Соблюдение «Порядка ведения кассовых операций», утвержденного Центральным банком Российской Федерации 4 октября 1993 года N 18 (утвержденного советом директоров ЦБ РФ 20.09.1993 г. N 40), правильность ведения кассовой книги и всех сопутствующих первичных документов.

## **Аудит сырья и материалов.** Основными задачами проверки учета сырья и материалов являются:

## проверка наличия технологических инструкций (смет, лимитно-заборных карт, нормативов), обосновывающих номенклатуру и количество списываемых на производство сырья и материалов.

## проверка правильности и своевременности документального отражения операций по заготовлению, поступлению и отпуску материалов,

## проверка системы контроля за сохранностью материалов на всех этапах технологического цикла,

## проверка периодичности и качества проведения инвентаризаций.

## Проверяется зафиксированный в приказе об учетной политике метод определения фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых в производство (ЛИФО, ФИФО или по средней себестоимости) и практика его применения.

## **Аудит расчетов.** Предприятия в своей хозяйственной деятельности могут осуществлять

## разнообразные расчеты:

## с поставщиками и подрядчиками,

## с покупателями и заказчиками,

## с персоналом по оплате труда и по прочим операциям,

## с банками,

## по совместной деятельности,

## т.п.

## В обязательном порядке предприятие должно ежегодно осуществлять инвентаризацию всех своих расчетов (в том числе дебиторской и кредиторской задолженностей).

## При аудиторской проверке анализируется обоснованность всех платежей и образования всех задолженностей, наличие договоров, первичных товарно-распорядительных документов, гарантийных писем и т.п.

## **Аудит затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).** Самым ключевым моментом аудиторской проверки является аудит затрат на производство, так как этим определяется обоснованность затратной части, на которую в конечном итоге уменьшаются платежи в бюджет налога на прибыль.

## При проверке следует проверить обоснованность всех списанных на себестоимость затрат и их соответствие формулировкам «Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли», утвержденного постановлением Правительства РФ N 552 от 5 августа 1992 г. (с учетом изменений и дополнений, внесенных постановлениями Правительства РФ N 661 от 1 июля 1995 г., N 1133 от 20 ноября 1995 г. и N 299 от 21 марта 1996 г.).

## После выхода Федерального закона Российской Федерации, регламентирующего состав затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), следует руководствоваться его положениями и формулировками.

## Так например, в соответствии с подпунктом «а» пункта 2 «Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли» в себестоимость продукции (работ, услуг) включаются: «затраты, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг), обусловленные технологией и организацией производства...».

## Следовательно, все расходы производственного назначения для включения их в себестоимость должны быть:

## а) обоснованы технологией производства (технологические карты, нормы, сметы, планы, калькуляции, ГОСТы, ОСТы, ТУ, СНИПы и т.п.),

## б) документально подтверждены по приобретению (платежные поручения, квитанции приходного ордера, чеки, квитанции, счета и т.п.),

## в) правильно оформлены по списанию на себестоимость (акты типовых форм, требования, накладные, лимитно-заборные карты и т.п.).

## В случае отсутствия хотя бы одного из вышеперечисленных пунктов («а», «б» или «в») - произведенные расходы не могут быть включены в себестоимость, а могут финансироваться исключительно лишь из чистой прибыли, остающейся в распоряжении организации после уплаты всех налогов.[[5]](#footnote-5)

## Если же предприятие, не имея ни:

## документов, обосновывающих приобретение данного производственного ресурса технологией производства;

## документов, подтверждающих приобретение и оплату производственных ресурсов;

## документов, подтверждающих списание приобретенных ресурсов себестоимость отчетного периода;

## все же относит данные расходы по приобретению этих ресурсов на себестоимость, то неминуемо - рано или поздно (в течение шести лет) это приведет к санкциям в следующем виде: сумма «сокрытой» прибыли + пени в размере 0,3 % от этой суммы за каждый день с момента образования недоимки + штраф в размере суммы сокрытой прибыли + штраф в размере 10 % от суммы сокрытой прибыли.

## В данном случае основная задача аудитора состоит в выявлении всех фактов необоснованного отнесения на себестоимость произведенных расходов, которые наносят (или могут нанести) ущерб проверяемому субъекту.

## **Аудит выпуска готовой продукции.** При проверке необходимо установить:

## правильность и своевременность оформления документов на сдачу продукции из производства на склад,

## правильность определения производственной себестоимости готовой продукции,

## правильность расчета суммы отклонений фактической себестоимости от плановой и обоснованность ее отражения в бухгалтерском учете,

## правильность оценки готовой продукции и незавершенного производства.

## При осуществлении аудита выпуска готовой продукции аудитору следует ознакомиться с технологией существующего производства или привлечь в качестве соисполнителя специалиста в данной области.

## **Аудит отгрузки и реализации готовой продукции.** Проверяется обоснованность определения момента реализации продукции:

## положению приказа по учетной политике,

## первичным документам.

## Особое внимание должно быть обращено на все случаи бартера, по которым момент определения выручки может быть определен только по товарообменным документам, которые должны быть предусмотрены в договорах мены (бартера).

## **Аудит финансовых результатов.** Проверяется обоснованность и соответствия приказу по учетной политике определения выручки от реализации продукции (работ, услуг), а также по реализации основных средств и прочих активов. Внереализационные доходы сопоставляются с расходами по их получению.

## Особое внимание уделяется выявлению убытков по этим операциям, так как при реализации продукции (работ, услуг) для целей налогообложения налогом на прибыль и НДС должен приниматься расчетный (а не фактический) результат, а при выбытии основных средств и прочих активов отрицательный результат от реализации не должен уменьшать налогооблагаемую прибыль.

## **Аудит фондов и резервов.** Проверяется обоснованность (в соответствии с учредительными документами и приказом по учетной политике) создания фондов и резервов:

## резерва на отпуска,

## ремонтного фонда,

## резервного фонда,

## резерва по сомнительным долгам,

## фондов потребления и накопления, созданных в качестве распределения чистой прибыли.

## **Аудит кредитов и займов.** Проверяется документальное оформление кредитов и займов, от чего зависит обоснованность погашения кредитов и уплаты процентов по ним. В обязательном порядке проверяется целевой характер полученных кредитов и источник погашения процентов по ним[[6]](#footnote-6):

## в случае получения кредитов на пополнение недостатки собственных оборотных средств - за счет чистой прибыли,

## в случае получения кредитов на приобретение материальных ценностей - за счет себестоимости,

## в случае получения кредитов на приобретение основных средств, нематериальных активов - отражение по дебету счета «Капитальные вложения» со списанием в дальнейшем на: издержки обращения - в случае приобретения производственных основных средств, чистую прибыль, остающуюся в распоряжении предприятия после уплаты налогов - в случае приобретения непроизводственных основных средств, в случае получения кредитов на приобретение товаров следует руководствоваться особенностями учета затрат в торговле.

## **Учет отраслевых особенностей проверяемой организации.** Помимо уже упоминавшегося нами «Положения о составе затрат...», существуют также нормативные документы, регулирующие отраслевые особенности, которыми следует руководствоваться при аудите организаций, осуществляющих соответствующие виды деятельности: «Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания», «Методическими рекомендациями по составу затрат, включаемых в себестоимость проектной и изыскательской продукции (работ, услуг) для строительства и формированию финансовых результатов», «Особенностями состава затрат, включаемых в себестоимость геолого-разведочных работ», «Типовыми методическими рекомендациями по планированию и учету себестоимости строительных работ» и другими подобными нормативными документами.

# Заключение

## Российский аудит только складывается в качестве самостоятельного института и ему еще предстоит нелегкий путь завоевания своего достойного места в противоречивой структуре российской рыночной экономики.

## В большинстве своем международный опыт аудита мало применим в России, имеющей свою собственную историю бухгалтерского учета и налогообложения, которая во многом определяется российскими историческими традициями превалирования государственного управления экономикой над самоуправляемыми акционерными обществами. Отсутствие в России широкого простора для частнопредпринимательской инициативы тормозило развитие капиталистических отношений, что в конечном итоге и обрекало на неудачу все попытки введения в России института аудита как формы независимого финансового контроля: в 1894 г., в 1912 г. и в 1928 г.

## Тем не менее, опираясь на современную российскую аудиторскую практику и личный опыт, в данной дипломной работе обобщены и проанализированы основные принципы организации и методики проведения общего аудита.

## Следует отметить, что в Российской Федерации творческим процессом в области аудита помимо государственных органов, к которым относится и Комиссия по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, занимаются также и общественные организации, объединяющие аудиторов. Так, например, Аудиторская палата России (АПР) утвердила Кодекс профессиональной этики аудиторов, который в принципе носит исключительно рекомендательный характер, и то лишь для членов АПР. При анализе данного проекта Кодекса вызывает недоумение ряд положений. Так, например, согласно п.3.3. Кодекса, аудитор обязан отказаться от защиты интересов клиента, если они «возникли в нарушение закона либо справедливости». Что касается закона - то вопросов нет, а каким мерилом аудитору следует измерять «нарушение справедливости»? Очевидно, что аудитору навязывается явно несвойственная ему функция, проверить исполнение которой невозможно. Вместе с тем следует отметить содержащееся в п.9.6. проекта Кодекса положение: «Сомнения в соблюдении профессиональной этики вызывает ситуация, когда плата одного клиента составляет всю или большую часть годовой выручки аудитора за оказанные профессиональные услуги». Очевидно, что настоящая независимость аудитора от клиентов может быть обеспечена лишь финансово, а аудитор, обслуживающий лишь одного клиента, в конечном итоге превратится в структурное подразделение внутреннего аудита, полностью зависимое от руководства проверяемой организации. Пунктом 8.4. Кодекса предусмотрено, что «рекомендации и советы в области налогообложения аудитор обязан представлять клиенту только в письменной форме», чем ответственность аудитора перед Законом и клиентом закрепляется документально.

# Список литературы

## Андреев В.Д. Практический аудит, М., 2000.

## Андреев В.К. Правовое регулирование аудита в России, М., 2002..

## Бакаев А.С. Бухгалтерское обеспечение налогообложения прибыли, М., 2002.

## Бакаев А.С., Шнейдман Л.З. Учетная политика предприятия, М., 2000.

## Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита, М., 2002.

## Бузруких П.С. Состав затрат и учет издержек производства и обращения, М., 2002.

## Ветров В.А. Операционный аудит-анализ, М., 1998.

## Данилевский Ю.А. Аудит: вопросы и ответы, М., 2000.

## Данилевский Ю.А. Практика аудита, М., 1999.

## Николаева С.А. Учетная политика предприятия, М., 2002.

1. Андреев В.Д. Практический аудит, М., 2000, с. 12. [↑](#footnote-ref-1)
2. ### Андреев В.К. Правовое регулирование аудита в России, М., 2002, с. 23.

   [↑](#footnote-ref-2)
3. ### Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита, М., 2002, с. 48.

   [↑](#footnote-ref-3)
4. ### Данилевский Ю.А. Аудит: вопросы и ответы, М., 2000, с. 19.

   [↑](#footnote-ref-4)
5. ### Бакаев А.С. Бухгалтерское обеспечение налогообложения прибыли, М., 2002, с. 208.

   [↑](#footnote-ref-5)
6. ### Ветров В.А Операционный аудит-анализ, М., 1998, с. 175.

   [↑](#footnote-ref-6)