ВВЕДЕНИЕ 2

Аудит – предпринимательство или юридическая деятельность? 4

СИСТЕМА ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ПРЕДПРИЯТИЯ. СУЩЕСТВОВАНИЕ И ОЦЕНКА

ЭФФЕКТИВНОСТИ 27

1. Понятие и элементы системы внутреннего контроля 28

2. Цели руководства предприятия при организации СВК 29

3. Принципы изучения аудитором СВК 30

4. Задачи аудиторов при изучении и оценке СВК 32

5. Пример по выполнению задач СВК при реализации продукции 33

6. Итоги оценки СВК 35

Литература 39

# ВВЕДЕНИЕ

Настоящая работа является продолжением предыдущей курсовой работы и, также посвящена вопросам организации службы внутреннего контроля на предприятии.

*В* условиях развития рыночных отношений и расширения хозяйственных связей между организа­циями разных форм собственности и организацион­но-правовых форм особое значение имеют досто­верность и точность финансовой отчетности, опира­ясь на которую субъект хозяйствования выбирает своего партнера, устанавливает взаимоотношения и определяет форму расчета со своими клиентами и поставщиками, решает вопрос о вложении своих средств. При получении кредита в банке, выпуске проспекта эмиссии и размещении акций и облига­ций, при инвестировании средств инвесторы все ча­ще требуют от эмитента аудиторское заключение, подтверждающее чистоту (достоверность) его фи­нансовой отчетности.

Аудитор в своем заключении должен устано­вить достоверность бухгалтерской и финансовой от­четности, платежно-расчетной документации от­дельных хозяйственных операций, налоговых декла­раций и других финансовых обязательств и требова­ний. Кроме того, аудитор, как правило, дает реко­мендации по улучшению финансового положения предприятия, повышению эффективности его дея­тельности, выявлению неиспользованных резервов производства. Аудит проводится как вневедомствен­ная независимая проверка на основе заключения договора аудиторской фирмы (аудитора) и организа­ции и является разновидностью предприниматель­ской деятельности.

В хозяйственной практике России в соответст­вии с постановлением Правительства Российской Федерации от 7 декабря 1994 г. № 1355 и постанов­лением Правительства Российской Федерации от 25 апреля 1995 г. № 408 начиная с отчета за 1994 г. вве­дены обязательные аудиторские проверки:

•организаций, имеющих организационно-правовую форму акционерного общества открытого типа независимо от числа участников (акционеров) и размера уставного капитала;

•организаций в зависимости **от вида** деятель­ности;

•банков и других кредитных учреждений;

•страховых организаций и обществ взаимного страхования;

•товарных и фондовых бирж;

•инвестиционных институтов (инвестиционные и чековые инвестиционные фонды, холдинговые компании);

•внебюджетных фондов, источниками образо­вания средств которых являются предусмотренные законодательством Российской Федерации обяза­тельные отчисления, производимые юридическими и физическими лицами;

•благотворительных и иных (неинвестиционных) фондов, источниками образова­ния средств которых являются добровольные отчис­ления юридических и физических лиц.

Кроме того, начиная с отчета за 1994 г. обяза­тельной ежегодной аудиторской проверке подлежат организации независимо от размеров, если в их ус­тавном капитале имеется доля, принадлежащая ино­странным инвесторам.

Начиная с бухгалтерского отчета за 1995 г. обязательной аудиторской проверке подлежат орга­низации (за исключением находящихся полностью в государственной или муниципальной собственности) при наличии хотя бы одного из следующих финансо­вых показателей их деятельности:

* объема выручки от реализации продукции (работ, услуг) за год, превышающего в 500 тыс. раз установленный законодательством Российской Фе­дерации минимальный размер оплаты труда;
* суммы актива баланса, превышающей на ко­нец отчетного года в 200 тыс. раз установленный за­конодательством Российской Федерации минималь­ный размер оплаты труда.

При этом минимальный размер оплаты труда, если он в течение года менялся несколько раз, при­нимается в среднегодовом исчислении за отчетный год.

Однако эти положения не относятся к эконо­мическим субъектам, которые находятся полностью в государственной или муниципальной собственности. Таким образом, вне сферы аудиторских проверок остается достаточно большой круг бюджетных орга­низаций, а также предприятия государственной и муниципальной собственности.

Наряду с обязательными аудиторскими про­верками могут быть инициативные и целевые про­верки (при подготовке и регистрации проспекта эмиссии, получении банковского кредита или кредита из целевых фондов и т.п.). При этом следует иметь в виду, что аудит - это дорогостоящее мероприятие, финансирование кото­рого часто приходится осуществлять из чистой при­были. Поэтому многие малорентабельные и убыточ­ные предприятия не могут позволить себе проведе­ние инициативных аудиторских проверок. С этим особенно часто приходится сталкиваться, когда рос­сийские предприятия готовят заявки в международ­ные фонды или банки (Европейский банк реконст­рукции и развития, Международный валютный фонд и т.д.), к которым необходимо приложить аудитор­ские заключения международных аудиторских фирм, услуги которых особенно дороги. Часто для подго­товки такого заключения приходится брать специ­альный кредит.

В этой связи многие организации формируют специальные подразделения, которые осуществляют контроль за состоянием бухгалтерского учета, про­водят комплексный анализ хозяйственной и финан­совой деятельности экономического субъекта с це­лью наметить пути наиболее эффективного развития и выявить резервы предприятия и его основных под­разделений. Создание таких подразделений позво­ляет отделить оперативную работу бухгалтерской службы от методологической и стратегической дея­тельности специальных подразделений, которое вы­полняют функцию внутреннего контроля фирмы.

Деятельность таких подразделений часто называют внутренним аудитом, что имеет место даже в про­грамме проведения квалификационных экзаменов на получение квалификационного аттестата аудитора. Однако вряд ли это верно, хотя в мировой практике такое название встречается. Указанное название противоречит нормативным документам, принятым в России. Так, в Указе Президента Российской Феде­рации от 22 декабря 1993 г. № 2263 "Об аудиторской деятельности в Российской Федерации" и во Вре­менных правилах аудиторской деятельности в Рос­сийской Федерации дано определение аудиторской деятельности: "аудит представляет собой предпри­нимательскую деятельность аудиторов (аудиторских фирм) по осуществлению независимых вневедомст­венных проверок бухгалтерской (финансовой) отчет­ности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов, а также оказа­нию других аудиторских услуг". Следовательно, внут­ренний контроль не совпадает с наиболее сущест­венными признаками аудита - предпринимательским характером деятельности и независимостью.

В этом месте, мне хотелось - бы сделать небольшое отступление от основной темы настоящей работы и рассмотреть аудиторскую деятельность с точки зрения её сущности: что такое аудит – предпринимательство или юридическая деятельность?

## Аудит – предпринимательство или юридическая деятельность?

Существует устойчивый миф о предпринимательском характере аудита, получивший нормативное закрепление во Временных правилах аудиторской деятельности в Российской Федерации (далее - Правила), утвержденных Указом Президента РФ от 22 декабря 1993 г. N 2263 "Об аудиторской деятельности в Российской Федерации".

Указанными Правилами определено, что "аудиторская деятельность - аудит представляет собой предпринимательскую деятельность аудиторов (аудиторских фирм) по осуществлению независимых вневедомственных проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов, а также оказанию иных аудиторских услуг" (п.3).

Перечень "иных аудиторских услуг" приведен в п. 9 Правил. Он включает постановку, восстановление и ведение бухгалтерского (финансового) учета, составление деклараций о доходах и бухгалтерской (финансовой) отчетности, анализ хозяйственно-финансовой деятельности, оценку активов и пассивов экономического субъекта, консультирование в вопросах финансового, налогового, банковского и иного хозяйственного законодательства, обучение по профилю аудиторской деятельности, оказание других профильных услуг.

В специальной литературе приведенное нормативное определение аудита неоднократно подвергалось критике. Чаще всего - за отождествление понятий "аудиторская деятельность" и "аудит" (именно поэтому приходится вводить термин "собственно аудит" для обозначения аудиторской проверки как таковой, чтобы отличить ее от аудиторской деятельности, не сводящейся только к проверкам). Подвергается сомнению также само "разграничение... аудиторской деятельности как бы на два блока работ - проведение проверок и прочие аудиторские услуги".

Что касается отнесения аудита к предпринимательству, то исследователи или не видят здесь никакой проблемы, или считают, что в этом как раз и состоит преимущество данного определения. "Это означает, что всеотношения, возникающие между аудиторскими организациями и их клиентами, регулируются Гражданским кодексом РФ". С этим нельзя согласиться. Отношения профессионального аудитора и клиента по поводу, по крайней мере, обязательной аудиторской проверки во многом регулируются актом публичного права - упомянутыми Временными правилами аудиторской деятельности в Российской Федерации. В то же время объектом регулирования гражданского закона являются не только (и не столько) предпринимательские отношения, а вообще "имущественные и связанные с ними… неимущественные отношения, основанные на равенстве, автономии воли и имущественной самостоятельности их участников" (п.1 ст.2 ГК РФ). Следовательно, пока между клиентом и аудитором будут сохраняться имущественные отношения, они никогда не выпадут из сферы гражданско-правового регулирования, а это никак не зависит от признания (или непризнания) аудита предпринимательской деятельностью. Положительно отнесясь к "предпринимательской" формулировке в Правилах, аудиторы фактически соглашаются с тем, что извлечение прибыли является основной целью их профессиональной деятельности. Указанная цель представляет собой важнейший элемент любой известной модели предпринимательства. В качестве критерия последней она легально закреплена и утратившими силу нормами Закона РСФСР от 25 декабря 1990 г. N 445-1 "О предприятиях и предпринимательской деятельности" (ст.1), и действующим ГК РФ, в котором предпринимательской признается "самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке" (п.1 ст.2).

Однако при выявлении сущности аудита недостаточно использовать категорию цели и входящее в ее смысловое поле понятие.

Таким образом, должна существовать конструктивная связь между декларируемыми целями аудиторской деятельности и формой ее организации, включающей организационно-правовую основу аудита, способы и методы его осуществления, специальную компетенцию. Между тем, происходит настоящая "понятийная катастрофа", когда порой не различают даже те понятия, которые многократно анализировались классиками марксизма.

Юристы, впервые оформляя их правовой статус, нередко вынуждены применять устаревшие политэкономические представления. Такой подход нельзя признать оправданным, особенно когда понятия, стоящие за этими представлениями, несут на себе еще и деятельностную нагрузку, т.е. как люди их понимают, так и поступают на практике.

В полной мере это относится к понятию "предпринимательство" и к его инструментальному использованию при определении статуса той или иной деятельности, в частности, аудиторской8.

Недостаточная определенность легальной формулировки предпринимательства приводит к тому, что любой систематически получаемый доход от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг может трактоваться как предпринимательская прибыль, а лица, его получающие, "приговариваются" к регистрации в качестве предпринимателей. Можно ли понять логику законодателя, относящего подрабатывающего репетиторством школьного учителя к категории предпринимателей "со всеми вытекающими отсюда правовыми и нравственными последствиями", в то время как уставная деятельность частной школы, в которой работает упомянутый учитель, не признается предпринимательской? Более того, если государственный служащий наймется к школьнику репетитором, его деятельность также не будет считаться предпринимательской.

Поскольку правоприменительная практика во многом формируется налоговыми органами государства исходя из фискальных интересов, а также в силу неоправданно широкой трактовки предпринимательства ничто не мешает отнести к субъектам предпринимательской деятельности, как минимум, еще две категории лиц, самостоятельно выступающих в гражданском обороте. Во-первых, это рантье - те, кто получает незаработанный доход, будь то земельная рента, доход от ценных бумаг или других современных источников ренты, иными словами, это "лица, совершенно отделенные от участия в каком бы то ни было предприятии". Во-вторых, это лица привилегированных профессий, которые получают доход, используя предоставленные государством преимущества ими избранной социально значимой профессии, так называемые "профессиональные привилегии". Привилегиями в силу своей профессии обладают судьи и нотариусы, адвокаты и аудиторы, врачи и священнослужители, политики и журналисты, ученые и учителя.

Известно, что получать жалованье из государственного бюджета и одновременно быть предпринимателем законом запрещено. Но существует расхожее мнение, согласно которому для отнесения к предпринимательству деятельности, например, по оказанию услуг, достаточно соблюдения двух условий: во-первых, такая деятельность должна осуществляться на базе частной собственности, во-вторых, услуги должны систематически оказываться на возмездной основе, за плату, обусловленную соглашением.

Не вступая в дискуссию, процитируем лишь Основы законодательства Российской Федерации о нотариате от 11 февраля 1993 г. В этом документе законодателю, с нашей точки зрения, довольно точно удалось конституировать юридический статус нотариуса: "Источником финансирования деятельности нотариуса, занимающегося частной практикой, являются денежные средства, полученные им за совершение нотариальных действий и оказание услуг правового и технического характера..." (ст.23). "За выполнение действий..., когда для них законодательными актами Российской Федерации предусмотрена обязательная нотариальная форма, нотариус, занимающийся частной практикой, взимает плату по тарифам, соответствующим размерам государственной пошлины... В других случаях тариф определяется соглашением между физическими и (или) юридическими лицами, обратившимися к нотариусу, и нотариусом. Полученные денежные средства остаются в распоряжении нотариуса" (ст.22). "Нотариальная деятельность не является предпринимательством и не преследует цели извлечения прибыли" (ст.1).

Характерно, что Правилами (п.10) также предусмотрена оплата услуг профессионального аудитора при проведении проверки по поручению органа дознания, следователя, прокурора, суда и арбитражного суда по ставкам, утверждаемым Правительством Российской Федерации.

Однако исполнительная власть так и не утвердила эти ставки именно по причине правового оформления аудита как предпринимательской деятельности. Ведь самим законодателем было заложено противоречие между предназначением аудита служить общественным и государственным интересам и его юридическим статусом. Не распространив на аудит некоммерческий статус, обычный для привилегированных профессий и составляющий одну из их первичных привилегий, и лишив его, таким образом, связанных с этим статусом преимуществ, было бессмысленно требовать от аудиторов проведения проверок в интересах государства по ставкам, им утверждаемым.

Существенную помощь в толковании предпринимательской деятельности оказывает ст. 34 Конституции РФ, из которой следует, что она является одной из разновидностей экономической. Таким образом, отказывая лицам, обладающим профессиональными привилегиями, в признании их предпринимателями, поскольку это не соответствовало бы сути избранных ими занятий, нельзя исключить участие представителей отдельных привилегированных профессий в экономической деятельности вообще.

Заметим, что капитал в экономическом смысле (а уставный капитал есть лишь его превращенная форма) является необходимым условием осуществления любой предпринимательской деятельности, если "исходить из его функции, а не из словоупотребления или наших терминологических потребностей". Занятие же аудиторской, как и нотариальной, адвокатской и медицинской практикой объективно не требует ни капитала, ни кредита, его замещающего. Предполагается, что имущественное положение лица, готовящегося открыть профессиональную практику, должно позволять ему снимать офис (бюро, контору, кабинет). Это может стать условием для занятия профессией: "нотариус должен иметь место для совершения нотариальных действий в пределах нотариального округа, в который он назначен на должность".

Лица привилегированных профессий должны быть достаточно обеспеченными, чтобы, с одной стороны, иметь объективную возможность противостоять корыстным соображениям при осуществлении профессиональных действий, а с другой - быть в состоянии нести имущественную ответственность за нанесенный ими ущерб. Выполнение негласного требования иметь определенный имущественный ценз обычно обеспечивается высокой платой за обучение профессии, квалификационную аттестацию и получение лицензии, разрешающей практику.

Государство и общество, закон и обычай наделяют определенных лиц привилегиями, поскольку признается их право на выполнение особых социально значимых функций (таких, как защита конституционных прав и свобод, охрана имущественных прав и законных интересов, сохранение жизни и помощь в спасении души). В свою очередь, указанные лица обязуются сделать выполнение этих функций основной целью и смыслом своего профессионального существования, о чем приносится присяга, дается клятва или обет. Таким образом, они отказываются от преследования цели извлечения прибыли и подчиняют себя строгой дисциплине, основы которой определяются профессиональными стандартами и канонами, правилами профессиональной этики. За их нарушение такие лица несут повышенную юридическую ответственность, они могут являться специальными субъектами отдельных преступлений. Так, за использование своих полномочий нотариусом, занимающимся частной практикой, или аудитором, работающим самостоятельно, "вопреки задачам своей деятельности и в целях извлечения выгод и преимуществ для себя или других лиц, если это деяние причинило существенный вред правам и законным интересам граждан или организаций либо охраняемым законом интересам общества или государства", предусмотрена уголовная ответственность согласно ст. 202 УК РФ. Указанная норма сконструирована законодателем исходя из того, что частная практика нотариусов и аудиторов связана с осуществлением правомочий, сходных с правомочиями должностных лиц органов государственной власти или местного самоуправления.

Само существование привилегированных профессий и, соответственно, осуществление их носителями социальных функций объективно невозможно без предоставления им профессиональных привилегий, которые обычно не принимают форму льгот. Их характер несколько иной. Например, согласно одной старинной докторской привилегии, по рецепту, выписанному врачом, пациенту обязаны выдать лекарство в любой аптеке мира. Одна из привилегий нотариуса состоит в том, что законодатель обусловливает вступление в законную силу определенной категории сделок их нотариальным удостоверением. Привилегия аудитора - в том, что его заключение по результатам аудиторской проверки является документом, имеющим юридическое значение для всех юридических и физических лиц, органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления и судебных органов (п.17 Правил).

Одна из типичных привилегий - правообязанность не разглашать сведения, ставшие известными лицу привилегированной профессии в связи с совершением им профессиональных действий. Она в той или иной степени гарантируется государством (вплоть до абсолютной защиты тайны исповеди). Эта привилегия-гарантия настолько важная, что профессиональные привилегии чаще всего ассоциируются с ней. Так, в английском языке под "адвокатской (докторской, аудиторской) привилегией" понимается именно привилегия хранить профессиональную тайну. Характерно, что Правила также предусмотрели соответствующую обязанность для российских аудиторов (п.9, 14).

Привилегиями обладают и профессиональные ассоциации. Одна из них заключается в признании за такими объединениями определенной юрисдикции по отношению к своим членам, а членство в них обычно является условием открытия практики.

Знаком особой привилегии считается наличие у нотариуса личной печати с изображением государственного герба. Личную печать с указанием фамилии, имени и отчества имеет каждый врач. В соответствии с п.18 Правил она должна быть и у аудитора. Личная печать лица привилегированной профессии независимо от того, имеет он частную практику или работает под "фирмой", символизирует, во-первых, его персональную ответственность (эти лица как бы отмечены печатью личной ответственности), а во-вторых - профессиональную независимость, также являющуюся привилегией такого лица.

В предельной форме принцип профессиональной независимости сформулирован в Правилах: "При проведении аудиторской проверки и составлении заключения аудиторы независимы от проверяемого экономического субъекта, а также от любой третьей стороны, в том числе от государственных органов, поручивших им проведение проверки, а также собственников и руководителей аудиторской фирмы, в которой они работают" (п.12). Недоработка состоит в том, что этот принцип никак не увязан с принципом персональной ответственности аудиторов, работающих в качестве сотрудников фирм. По нашему мнению, этот юридический казус вызван противоречием между всегда личным - личностью аттестованного аудитора- осуществлением аудиторской или любой другой привилегированной профессиональной деятельности и принятыми в России правовыми формами ее организации. Практически не устраняет это противоречие императивное требование к аудиторским фирмам осуществлять свою деятельность при условии, что "в их уставном капитале... доля, принадлежащая аттестованным аудиторам и (или) получившим лицензии аудиторским фирмам, составляет не менее 51 процента". Само по себе такое предписание по отношению к субъекту предпринимательской деятельности носит исключительный характер, и вместе с запретом осуществлять аудит в организационно-правовой форме открытого акционерного общества (согласно п.8 Правил) - форме, идеально приспособленной для предпринимательства, которому важно объединить капитал, а не лиц, - является косвенным подтверждением того, что и разработчики документов, регулирующих аудиторскую деятельность, осознают указанное противоречие.

Почему же аудит - деятельность, по всем типическим признакам не являющаяся предпринимательской, - был конституирован Правилами именно как предпринимательство?

В пункте 1 Правил аудиторская деятельность определяется как независимый вневедомственный финансовый контроль.

Как известно, в СССР финансовый контроль имел три основные формы:

а) общегосударственный (вневедомственный) финансовый контроль территориальных контрольно-ревизионных органов министерств финансов (союзного и союзных республик);

б) ведомственный контроль министерств и ведомств над деятельностью подведомственных предприятий, организаций и учреждений;

в) так называемый народный контроль - система государственных и общественных органов, контролировавших все хозяйствующие субъекты. Возглавлялась Комитетом народного контроля СССР, имевшим исключительные полномочия.

Номинально существовал еще контроль за финансово-хозяйственной деятельностью организаций, основанных на членстве (потребительской кооперации, КПСС, ВЛКСМ, профсоюзов и других), который проводили ревизионные комиссии - нештатные формирования из участников таких организаций.

Из сказанного следует, что реальный финансовый контроль был прерогативой государства; в условиях господства государственной собственности он осуществлялся исключительно в целях защиты имущественных интересов государства.

В январе 1987 г. были изданы известные постановления Совета Министров СССР20, разрешающие создание совместных (т.е. с участием иностранного капитала) предприятий (СП). Разработчики этих постановлений предвидели, что при весьма вероятном массовом учредительстве СП финансовая служба государства не сможет обеспечить эффективный финансовый контроль, поэтому в документах было оговорено , что контроль за СП будет осуществлять аудиторская организация (далее подобные оговорки в нормативных актах мы будем называть аудиторскими).

Фактически это означало делегирование полномочий органа государственного управления, а именно Министерства финансов, создаваемой при нем (с участием других союзных министерств и ведомств) хозрасчетной организации. Правительственными постановлениями деятельность этой аудиторской организации направлялась на защиту финансовых интересов государства.

Сохранив в Правилах такую "особенность национального аудита", их разработчики определили, что государство продолжает оставаться главным пользователем бухгалтерской отчетности, используя ее прежде всего как важнейший источник налоговой информации. Учитывая это, вполне логичным выглядит в Правилах разграничение аудиторской деятельности на собственно аудит (осуществление аудиторских проверок, в которых заинтересовано государство) и оказание иных аудиторских услуг.

Жесткость указанного разделения подчеркивается тем, что оказание аудитором (аудиторской фирмой) экономическому субъекту услуг по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, составлению финансовой отчетности является обстоятельством, исключающим возможность проведения тем же аудитором (аудиторской фирмой) аудиторской проверки данного экономического субъекта (п.11 Правил).

Многие исследователи, критикуя это разграничение, полагают необходимым "обеспечить единый подход к пониманию аудиторской деятельности и тем требованиям, которые предъявляются к ней в целом".

По нашему мнению, пока государствоне откажется от указанной роли, а бухгалтерская отчетность будет оставаться соответствующим информационным источником, требование "единого подхода" представляется не только не реалистичным, но и не соответствующим характеру аудиторской деятельности.

Государством лицензируется осуществление аудиторами и аудиторскими фирмами собственно аудита, а оказанием "иных аудиторских услуг", в зависимости от их вида, могут заниматься другие физические и юридические лица или без лицензии, или на основании специальной лицензии. Даже сами аудиторы и аудиторские организации, чтобы иметь право оказывать "иные аудиторские услуги", входящие в перечень лицензируемых, обязаны приобрести дополнительные лицензии (например, на осуществление оценочной деятельности).

"Иные аудиторские услуги", или "другие услуги по профилю [аудиторской] деятельности" - не аудиторские по сути. Использование в этих понятиях корневого слова "аудит", во-первых, служит указанием аудитору (аудиторской фирме) на возможность их оказывать при условии, что это не влечет утрату им своей независимости; во-вторых, дает гарантию того, что их оказание не нарушит правило об исключительности аудиторской деятельности: "аудиторы и аудиторские фирмы не могут заниматься какой-либо деятельностью, кроме аудиторской и другой, связанной с ней". (Отказ от занятия иной деятельностью является обычным условием для получения лицом профессиональных привилегий, что не характерно для предпринимателей.) Причем данное аудиторам (аудиторским фирмам) разрешение оказывать "иные услуги" может быть обусловлено в тексте соответствующих лицензий условием "связанности" этих услуг с аудиторской деятельностью.

Таким образом, рассмотренное разграничение аудиторской деятельности , с нашей точки зрения, оправданно и должно быть сохранено при условии закрепления доминирующей роли правового режима собственно аудита. В чем же состоит его сущность?

Исследование содержания аудиторской профессии, анализ Правил и толкование содержащихся в них нормативных предписаний в контексте государственных и общественных интересов позволяют определить аудит как **юридический процесс**, право на осуществление которого есть важнейшая, определяющая правовую природу аудиторской деятельности привилегия, в широком смысле - юрисдикционная, правоохранительная*.*

Аудитор в России с 1716 г. до военно-судебной реформы 1867 г. был тем "процессуальным лицом", которое следило за соблюдением установленного порядка производства военно-судебных дел, "чтобы каждый подсудимый, не взирая ни на какое лицо, был судим по точной силе законов". Таким образом, именно юридическая фигура "процессуального лица" обеспечивает преемственную связь современных аудиторов с аудиторами прошлого.

Согласно мнению В.М. Горшенева, юридический процесс:

а) выражается в совершении операций с нормами права в связи с разрешением определенных юридических дел;

б) осуществляется уполномоченными органами государства и должностными лицами в пользу заинтересованных субъектов права;

в) регулируется процедурно-процессуальными нормами;

г) обеспечивается соответствующими способами юридической техники;

д) закрепляется в соответствующих правовых актах - официальных документах.

Аудит (аудиторская проверка, аудиторский процесс) обладает вышеперечисленными признаками:

а) устанавливает достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов и соответствие совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в Российской Федерации (п.5 Правил);

б) осуществляется субъектами, уполномоченными государственными органами, на основании специальной лицензии в интересах собственников проверяемого экономического субъекта, государства и третьих лиц (п.18 и 22 Правил);

в) осуществляется по особым правилам аудиторского производства, сформулированным в Правилах и стандартах аудита;

г) обеспечивается соответствующей юридической техникой;

д) результаты аудита закрепляются в заключении аудитора (аудиторской фирмы) - "документе, имеющем юридическое значение для всех юридических и физических лиц, органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления и судебных органов" (п.17 Правил). Правовое значение процитированной нормы состоит в том, что она презюмирует правильность аудиторского заключения. Предполагается, что в пределах, им установленных (кроме случаев выдачи отрицательного заключения или отказа от выдачи заключения), следует считать бухгалтерскую отчетность достоверной. Официальное заключение, выражающее мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта и соблюдении им законодательства Российской Федерации, имеет определенную процессуальную форму26.

Особо отметим, что в аудиторском процессе имеется характерный для любой юридической деятельности институт доказательств, понимаемых как средство достижения верного знания о фактических обстоятельствах дела. Требования к аудиторским доказательствам и методам их получения определены в Правилах (стандартах) аудиторской деятельности. Полученные в процессе аудиторской проверки доказательства должны позволить аудитору составить мнение о достоверности бухгалтерской отчетности, которое "обычно определяется двумя аспектами:

а) соблюдением клиентом при составлении отчетности действующего законодательства;

б) верностью и объективностью данных бухгалтерских отчетов". (Ср.: "Установив с помощью судебных доказательств фактические обстоятельства спорного правоотношения и опираясь на норму материального права, подлежащую применению, суд путем умозаключений может достичь истинных выводов о субъективных правах и обязанностях участников правоотношений").

Таким образом, под аудитом как юридическим процессом мы понимаем основанную на законе и облеченную в форму правовых отношений деятельность профессиональных аудиторов по установлению достоверности бухгалтерской отчетности субъектов гражданского оборота и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в Российской Федерации, направленную на охрану прав и законных интересов граждан и юридических лиц.

В научной литературе современный аудит принято считать неотъемлемым элементом инфраструктуры рынка. Предложенная юридическая модель института аудита позволяет рассматривать его и как составную часть структуры социального контроля в обществе наряду с судом и другими правоохранительными органами, нотариатом, экспертными учреждениями. Такое представление об аудите исключает его из сферы предпринимательства. Иначе общество было бы вынуждено допустить, что аудитор и экономический субъект, заключая договор о проведении проверки, преследуют взаимный корыстный интерес, что обессмысливает само существование института аудита как инструмента социального контроля.

Объяснить появление "предпринимательской" формулировки аудита в Правилах можно, во-первых, тем, что с помощью этого технического приема аудиторская деятельность в фискальных целях была формально отнесена к предпринимательской; а во-вторых, тем, что правотворческая практика ограничивалась тогда организационно-правовыми формами, установленными Законом "О предприятиях и предпринимательской деятельности", в то время как некоммерческие организации не имели своей номенклатуры правовых форм (если не считать форму общественного объединения)

Кроме того, роковую роль сыграло то обстоятельство, что до вступления в силу Правил деятельность физических и юридических лиц, называвших себя аудиторами и аудиторскими фирмами, была именно предпринимательской - осуществлялась инициативно и самостоятельно, на свой страх и риск и имела организационно-правовые формы, предусмотренные упомянутым законом.

Чтобы объяснить клиентам, кто такие аудиторы, и доказать свое "аудиторство", приходилось использовать целый арсенал средств, включающий в себя даже не имеющие никакого юридического значения "лицензии, разрешающие их обладателям осуществлять аудиторскую деятельность в Российской Федерации", выдаваемые некоторыми общественными объединениями бухгалтеров.

Большинство руководителей аудиторских компаний знало, что для конституирования их деятельности как аудиторской, в соответствии с действовавшим тогда для всех юридических лиц принципом специальной правоспособности, достаточно внесения соответствующей записи в устав предприятия. Однако и сами аудиторы, и их клиенты полагали, что право на аудит - своего рода вторжение в частную жизнь компаний, нарушение их коммерческой тайны - должно санкционироваться государством. В этих условиях "лицензирующим" общественным организациям оставалось лишь поддерживать у публики ощущение того, что они действуют "от имени и по поручению".

Как это ни парадоксально, именно этот "потешный аудит" ко времени опубликования Правил выполнил важную работу, без которой была бы невозможна его последующая институциализация. Во-первых, была решена действительно предпринимательская задача - практически на пустом месте был сформирован лояльный потребитель аудиторских услуг. Во-вторых, государство признало за аудиторами право на осуществление социальной функции. Об этом свидетельствует частота появления в нормативных актах аудиторских оговорок. В-третьих, учебно-методические центры подготовились и в организационном, и в содержательном отношении к ускоренному обучению аудиторских кадров.

Со вступлением в силу Правил, которые предусматривают:

а) аттестацию аудиторов и лицензирование аудиторской деятельности со стороны государства;

б) ответственность юридических и физических лиц за осуществление аудиторской деятельности без лицензии;

в) ответственность экономических субъектов за уклонение от проведения обязательной аудиторской проверки либо препятствование ее проведению;

г) ответственность аудиторов (аудиторских фирм) за неквалифицированное проведение аудиторской проверки (законность и обоснованность ее результатов), предпринимательство в работе аудиторов и аудиторских организаций уступило место процессуализацииэтой деятельности.

В основу разрабатываемого федерального закона, регулирующего аудиторскую деятельность, должна быть положена юридико-процессуальная модель аудита, наиболее адекватно отражающая его сущность в преломлении к российским условиям. В противном случае отношение к аудиту как предпринимательству, да еще "освященное" законом, не позволит оправдать ожидания государства и общества относительно роли аудита в деле охраны прав и законных интересов граждан и юридических лиц.

Возвращаясь к внутреннему контролю, необходимо отметить иную важнейшую задачу - помочь найти наиболее эффективные ме­тоды работы и оценить экономичность использова­ния выделенных средств, что особенно важно для бюджетных организаций.

В проекте стандарта 2.5 "Аудиторские доказа­тельства (виды, источники и методы получения)" сис­тема внутреннего контроля определяется как "действующая на предприятии система предотвра­щения, выявления и исправления ошибок и неточно­стей в бухгалтерских проводках и финансовых отче­тах. Оценка системы внутреннего контроля является существенным этапом аудиторской проверки и влия­ет на выбор методов сбора аудиторских доказа­тельств".

Внутренний контроль распространяетсянапредприятия всех форм собственности и организа­ционно-правовых форм, но особенно важен для крупных структур корпоративного типа, т.е. с множе­ством относительно самостоятельных подразделе­ний. Учитывая, что в настоящее время в России на­метилась тенденция реструктуризации производства во многих отраслях промышленности и налицо тен­денция организационного закрепления хозяйствен­ных связей, привлечение внимания к восстановле­нию традиций внутреннего контроля и разработка методов его организации, адекватных новым услови­ям хозяйствования, весьма актуальны.

Внутренний контроль можно разделить на три блока:

•внутриведомственный финансовый контроль;

•внутренний контроль фирмы (компании);

•деятельность ревизионных комиссий (реви­зии).

Внутриведомственный финансовый контроль - это контроль вышестоящего органа по отношению к подведомственным организациям. Подчеркивая важность этого направления деятельности, во Вре­менных правилах аудиторской деятельности в Российской Федерации отмечено, что "аудиторская дея­тельность осуществляется наряду с финансовым контролем за деятельностью экономических субъек­тов, производимым в соответствии с законодатель­ством Российской Федерации специально уполномоченными на то государственными органами".

Финансовый контроль осуществляется среди субъектов, находящихся полностью в федеральной или муниципальной собственности, т.е. для тех субъ­ектов, на которые не распространяется обязательная аудиторская проверка.

Ведомственный контроль в СССР регламенти­ровался постановлением Совета Министров СССР от 2 апреля 1981 г. № 325, в соответствии с которым было разработано Положение о ведомственном кон­троле за финансово-хозяйственной деятельностью объединений, предприятий, организаций и учрежде­ний.

Основными задачами ведомственного контро­ля считались осуществление контроля за выполнени­ем плановых заданий, экономным использованием материальных и финансовых ресурсов, сохранностью социалистической собственности, правильностью постановки бухгалтерского учета, состоянием кон­трольно-ревизионной работы, а также пресечение фактов приписок, бесхозяйственности, расточитель­ства и всякого рода излишеств.

Контрольные органы проверяли:

а) состояние экономики объединений, пред­приятий, организаций и учреждений, выполнение установленных производственных и финансовых планов, соблюдение государственной дисциплины и законности совершаемых операций, сохранность денежных средств и материальных ценностей;

б) эффективность использования материаль­ных, финансовых и трудовых ресурсов, своевремен­ность документального оформления хозяйственных операций, полноту выявления и мобилизации внут­рихозяйственных резервов, причины образования непроизводительных расходов и потерь;

в) правильность и достоверность ведения бух­галтерского учета и отчетности, финансовых, кредит­ных и расчетных операций, своевременность выпол­нения обязательств перед бюджетом;

г) соблюдение действующего порядка уста­новления и применения цен и тарифов, а также свое­временность внесения в доход соответствующего бюджета (в зависимости от подчиненности объеди­нения, предприятия, организации, учреждения) всей суммы дополнительной выручки, полученной в ре­зультате нарушения действующего порядка установ­ления или применения цен и тарифов;

д) выполнение указаний по устранению недос­татков, выявленных предыдущей ревизией или про­веркой.

Срок проведения ревизий и проверок не дол­жен был превышать 30 дней. Продление этого срока допускалось только с разрешения руководителя ор­гана, назначившего ревизию или проверку.

Результаты ревизии или проверки оформля­лись актом за подписями руководителя ревизионной группы (ревизора), руководителя и главного бухгалтера объединения, предприятия, организации, учре­ждения, где проводилась ревизия или проверка.

Если руководитель или главный бухгалтер объединения, предприятия, организации, учрежде­ния имеет возражения или замечания по акту реви­зии или проверки, то он должен был подписать акт и одновременно приложить к нему свои письменные возражения или замечания.

В тех случаях, когда необходимо было принять срочные меры к устранению выявленных ревизией или проверкой нарушений или злоупотреблений и привлечь к ответственности виновных лиц, в ходе ревизии или проверки составлялся отдельный (промежуточный) акт, а материалы ревизии или про­верки направлялись руководителю вышестоящего органа, назначившему ревизию или проверку, с пе­редачей соответствующих материалов следственным органам. Руководитель объединения, предприятия, организации, учреждения обязан был принять меры к устранению выявленных нарушений, не ожидая окон­чания ревизии или проверки, о чем делалась соот­ветствующая запись в акте ревизии.

Совершенно очевидно, что актуальность таких проверок сохранилась до сих пор для организаций федеральной и муниципальной собственности, ми­нистерств, бюджетных организаций (например, Ми­нистерства здравоохранения, Министерства про­свещения и т. д.). Однако аппарат ведомственного контроля в настоящее время практически разрушен. По результатам таких проверок была введена специ­альная отчетность "11-ревизия", сейчас она практи­чески ликвидирована, хотя ее никто не отменял. Видимо, этот вид внутреннего контроля надо под­держивать и развивать для обслуживания организа­ций федеральной, муниципальной собственности и бюджетной сферы.

В ряде крупных фирм с разветвленной струк­турой, где создаются филиалы и дочерние компании, имеются объекты, расположенные на отдаленной территории, создаются специальные подразделения внутреннего контроля.

За внутренний контроль отвечает сама фирма или компания, или один из ее отделов. Иными сло­вами, речь идет о контроле внутри самой фирмы. У нас в России он чем-то напоминает внутриведомст­венный финансовый контроль. Его должны проводить не главный бухгалтер или бухгалтерия данного пред­приятия. Это прерогатива специальных профессио­нальных контрольных органов (отделов или управле­ний). Руководитель такого отдела может подчиняться только управляющему фирмой или годичному собра­нию акционеров. Образно выражаясь, если фирма - это корабль, то контролер - лоцман, дающий советы капитану (т. е. управляющему), по какому маршруту ему плыть.

Контрольная служба внутри предприятий и фирм осуществляет финансовые проверки не только на головном объекте, но и в его филиалах, дочерних заводах, фабриках, банковских конторах и т.д.

В развитии внутреннего контроля свою роль сыграли изменение масштабов и усложнение функ­ционирования предприятий. На первоначальном эта­пе внутренний контроль сосредоточивал свои усилия на детальных проверках (типа прежних ревизий со­хранности основных средств, товарно-материальных ценностей, готовой продукции, недопущения непро­изводительных расходов, убытков, злоупотреблений и т. д.). Со временем, по мере расширения систем регистрации и обработки данных, необходимость сплошного контроля документов сократилась, и ос­новное внимание внутренний контроль стал уделять тому, как функционируют системы и соответствуют ли действия установленным процедурам.

Затем внутренний контроль стал развиваться в сторону не простой фиксации отклонений от задан­ных процедур, а все более активного проникновения в эти системы и процедуры, с целью дать им соответ­ствующую оценку. Например, проверяя использова­ние лимита на приобретение оборудования, ревизор дает оценку не только тому, как этот лимит использу­ется, но и делает заключение об обоснованности расчета этого лимита. Прогресс внутреннего контро­ля на этом, однако, не остановился, и в настоящее время перед внутренним контролем стоят задачи активного проникновения в функции менеджмента, организационную деятельность предприятий, где от него ждут не только информации о качестве управ­ленческой деятельности, но и предложений по ее усовершенствованию.

Поскольку эта служба полностью находится на содержании самого предприятия или фирмы, она должна экономически доказывать необходимость своего существования. При этом следует оценивать эффективность внутреннего контроля не по количе­ству проведенных проверок и суммам выявленного ущерба, а по тому, насколько работа, советы этой службы способствуют устойчивости финансового состояния данного предприятия (фирмы).

Нет необходимости при организации внутрен­него контроля полностью отказываться и от методи­ческих разработок, которые положительно себя за­рекомендовали в деятельности ведомственного кон­троля.

Вместе с тем методы проведения проверок, которые представляют собой совокупность приемов и средств, постоянно совершенствуются. Поэтому разработка методики проведения контрольных про­верок, особенно с применением ЭВМ, имеет боль­шое значение. Автором исследованы важнейшие особенности проведения проверок в условиях АСУ и в частности использование математического обеспе­чения для выполнения аналитических и логических операций, применение диалогового режима "человек - машина" и др.

Требования системы внутреннего контроля на предприятии не зависят от системы бухгалтерского учета в целом, а распространяются как на рабочие, совершаемые вручную, операции, так и на обработку документов при помощи электронной системы обра­ботки данных. Необходимо описать организационную структуру системы внутреннего контроля в зависи­мости от методов электронной обработки информа­ции для того, чтобы гарантировать полный охват ра­бочих процессов.

При этом следует учитывать следующее:

* обработка информации при помощи системы электронной обработки не позволяет сделать отмет­ки о проведенной проверке; невозможно это сделать и вручную, так как ручная обработка документов не проводится;
* обработка однородных операций выполняется по единому образцу. Это исключает возможность случайных ошибок, которые нередко возникают при обработке документации ручным способом. Однако возможны ошибки программирования, другие сис­темные ошибки в Hard, Software, которые возникают при обработке однородных хозяйственных операций или процессов операций;
* электронная система обработки информации может автоматически выполнять определенные ра­бочие операции или же на основании задания прово­дить систематически внутреннюю проверку обраба­тываемой информации. Наличие хорошо функциони­рующей системы электронной обработки данных ис­ключает возможность ошибок и неточностей (недостатков, совершаемых сотрудниками). В дан­ном случае имеются в виду ошибки, возникающие при обработке информации: описки, грамматические ошибки, ошибки в подсчете итогов, ошибки, возни­кающие при передаче информации. Здесь машина намного надежнее человека.

Следовательно, современная система внут­реннего контроля - это совокупность методик и про­цедур, принятых руководством экономического субъекта в качестве средств для обеспечения упоря­доченного и эффективного ведения хозяйственной деятельности, включая (но не ограничиваясь) орга­низованный внутри данного экономического субъек­та и его силами контроль:

• точности и полноты бухгалтерской докумен­тации;

• своевременности подготовки достоверной бухгалтерской отчетности;

• предотвращения ошибок и мошенничества;

• исполнения приказов и распоряжений;

• обеспечения сохранности имущества органи­зации.

Средства контроля понимаются как составные части системы внутреннего контроля, установленные руководством экономического субъекта на отдель­ных направлениях и участках хозяйственной деятель­ности для обеспечения эффективного и надежного управления ею.

Практические действия руководства экономи­ческого субъекта направлены на установление и под­держание системы внутреннего контроля на своем предприятии. Однако внутренний контроль имеет ряд дополнительных задач.

Во-первых, он позволяет совету директоров или исполнительному органу на­ладить контроль за автономными подразделениями фирмы.

Во-вторых, проводимые целевые контроль­ные проверки и целевые анализы позволяют выявить резервы производства и определить наиболее эф­фективные направления развития.

В-третьих, служба внутреннего контроля, осуществляя контроль, часто выполняет и консультативную функцию в отношении финансово-бухгалтерских служб филиалов,дочернихкомпаний, зарубежных подразделений.

Особое место в системе внутреннего контроля занимают контрольно-ревизионные комиссии, кото­рые могут создаваться во многих коммерческих структурах: обществах с ограниченной или дополни­тельной ответственностью, акционерных обществах, ассоциациях и союзах. Статут ревизионной комиссии определен в уставе субъекта хозяйствования. Для акционерных обществ вопросы создания и полномо­чий ревизионной комиссии решены законодательно. В соответствии с Федеральным законом № 208-ФЗ "Об акционерных обществах" проверка финансовой и хозяйственной деятельности акционерных обществ осуществляется финансовыми, статистическими, кредитными и правоохранительными инспекциями, а также контрольными органами пенсионного, соци­ального и медицинского страхования. Наряду с эти­ми органами проверку акционерных обществ прово­дят ревизионные комиссии этих обществ.

Акционерное общество обязано проводить ре­визию своей финансово-хозяйственной деятельно­сти силами ревизионной комиссии или привлекае­мых за плату сторонних организаций не реже одного раза в год, а внеочередные ревизии - по требованию ревизионной комиссии (ревизора) общества, либо по решению общего собрания акционеров, либо по требованию совета директоров (акционеров) обще­ства, владеющего в совокупности не менее чем 10% голосующих акций общества. Эти вопросы особо оговариваются в уставе акционерного общества.

Ревизионная комиссия наряду с общим собра­нием акционеров и правлением является постоянно действующим органом.

Статья 85 вышеупомянутого закона определя­ет задачи и полномочия ревизионной комиссии (ре­визора) общества.

1. Для осуществления контроля за финансово-хозяйственной деятельностью общества общим соб­ранием акционеров в соответствии с уставом обще­ства избирается ревизионная комиссия (ревизор) общества.

2. Компетенция ревизионной комиссии (реви­зора) общества по вопросам, не предусмотренным настоящим Федеральным законом, определяется уставом общества.

Порядок деятельности ревизионной комиссии (ревизора) общества определяется внутренним до­кументом общества, утверждаемым общим собрани­ем акционеров.

3. Проверка (ревизия) финансово-хозяйствен­ной деятельности общества осуществляется по ито­гам деятельности общества за год, а также во всякое время по инициативе ревизионной комиссии (ревизора) общества, решению общего собрания акционеров, совета акционера (акционеров) общест­ва, владеющего в совокупности не менее чем 10% голосующих акций общества.

4. По требованию ревизионной комиссии (ре­визора) общества лица, занимающие должности в органах управления общества, обязаны представить документы о финансово-хозяйственной деятельно­сти общества

5. Ревизионная комиссия (ревизор) общества вправе потребовать созыва внеочередного общего собрания акционеров в соответствии со статьей 55 настоящего Федерального закона.

6. Члены ревизионной комиссии (ревизор) общества не могут одновременно являться членами совета директоров (наблюдательного совета) обще­ства, а также занимать иные должности в органах управления общества.

Акции, принадлежащие членам совета дирек­торов (наблюдательного совета) общества или ли­цам, занимающим должности в органах управления общества, не могут участвовать в голосовании при избрании членов ревизионной комиссии (ревизора) общества.

Как отмечалось, ревизионная комиссия акцио­нерного общества избирается общим собранием акционеров. В ее состав должны входить лица, имеющие опыт бухгалтерской и финансовой дея­тельности, высококвалифицированные специалисты. Желательно, чтобы в состав ревизионной комиссии входили акционеры, не связанные с акционерным обществом трудовыми отношениями.

Как правило, в обязанности ревизионной ко­миссии входят:

• проверка ежегодного отчета правления, кас­сы и имущества акционерного общества **в срок,** спо­собами и средствами по ее усмотрению;

• предварительное рассмотрение смет и пла­нов акционерного общества;

• проверка состояния делопроизводства и от­четности акционерного общества;

• подготовка предложений общему собранию о приостановлении действия решений правления, если они противоречат уставу.

Для исполнения возложенных обязанностей ревизионная комиссия:

• проводит документальные проверки финан­сово-хозяйственной деятельности общества (сплошной проверкой или выборочно);

• проверяет выполнение установленных смет, нормативов и лимитов;

• проверяет своевременность и правильность платежей в бюджет;

• проверяет соблюдение обществом и его ор­ганами управления законодательных актов и инст­рукций, а также решений общего собрания акционе­ров;

• проверяет постановку и достоверность опе­ративного бухгалтерского и статистического учета и отчетности;

• проверяет правомочность принятых советом директоров или правлением решений, их соответст­вие решениям, принятым общим собранием акцио­неров;

• анализирует решения общего собрания ак­ционеров, выносит предложения по их изменению в случае несоответствия положения документам, имеющим большую юридическую силу;

• проверяет состояние кассы и имущества;

• составляет и утверждает акты проверок и ре­визий, необходимые заключения, в том числе по го­довому отчету и балансу АО.

Комиссия имеет право:

• требовать от правления и совета директоров все необходимые для своей работы документы;

• требовать созыва заседания совета директо­ров и внеочередного общего собрания акционеров;

• привлекать к своей работе специалистов, **не** занимающих штатных должностей в обществе, а так­же внешних аудиторов, требовать от генерального директора оплатить все необходимые расходы, свя­занные с проведением проверок и ревизий;

• ставить вопрос перед уполномоченными на то органами управления общества об исключении чле­нов АО из числа таковых.

Члены комиссии имеют право участвовать в заседаниях правления с правом совещательного го­лоса.

По итогам проверки финансово-хозяйственной деятельности общества ревизионная комиссия составляет заключение, в котором должны содержаться:

• подтверждение достоверности данных, со­держащихся в отчетах и иных финансовых докумен­тах общества;

• информация о фактах нарушения установлен­ных правовыми актами Российской Федерации по­рядка ведения бухгалтерского учета и представления финансовой отчетности, а также правовых актов Рос­сийской Федерации при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности.

Ревизионная комиссия:

• предоставляет общему собранию акционеров и в копии совету директоров и генеральному дирек­тору отчеты о проведенных ревизиях и проверках, сопровождая их необходимыми замечаниями и предложениями по повышению эффективности ра­боты общества;

• соблюдает условия конфиденциальности деятельности общества;

• требует внеочередного созыва общего соб­рания акционеров в случае возникновения угрозы существенным интересам общества или выявления злоупотреблений, допущенных должностными лица­ми.

Комиссия не вправе разглашать результаты ревизий и проверок до их утверждения органом, по поручению которого они проводились. Члены реви­зионной комиссии (организаций, представители ко­торых являются членами ревизионной комиссии), допустившие разглашение коммерческой тайны или другие нарушения в процессе выполнения своих обя­занностей, могут быть исключены из числа акционе­ров. По решению совета директоров к ним могут быть применены штрафные санкции. Уставом акционерно­го общества могут быть предусмотрены дополни­тельные полномочия ревизионной комиссии (ревизора) общества. Это относится прежде всего к дополнительному праву получить объяснения от должностных лиц общества по любым вопросам, свя­занным с деятельностью общества, и к праву требования наложить взыскание на работников общества за нарушения, выявленные в процессе ревизии. Та­кие предложения ревизионная комиссия выносит на заседание совета директоров (наблюдательного со­вета) или исполнительного органа общества.

Ревизору или члену ревизионной комиссии может быть выплачено вознаграждение за выполне­ние им установленных обязанностей. Этот вопрос решает либо совет директоров, либо исполнитель­ный орган.

Ревизионная комиссия представляет резуль­таты проведенных ею проверок общему собранию акционеров или совету директоров акционерного общества.

Без заключения ревизионной комиссии по го­довым отчетам и балансам общее собрание акцио­неров не вправе утверждать баланс акционерного общества.

Члены ревизионной комиссии обязаны потре­бовать созыва внеочередного общего собрания ак­ционеров, если возникла угроза существенным инте­ресам акционерного общества или отдельных его членов.

Ревизии и проверки на должны нарушать нор­мальный режим работы акционерного общества.

Ревизионная комиссия составляет программу ревизии, в которой определяются объекты ревизии (контроля), а также их значимость в отраслевой на­правленности акционерного общества.

Целью ревизии является контроль, во-первых, за соответствием финансово-хозяйственной дея­тельности общества требованиям российского зако­нодательства и, во-вторых, за соблюдением интере­сов акционеров. В процессе контроля ревизионная комиссия подтверждает правильность и объектив­ность отражения финансовых и хозяйственных опе­раций в бухгалтерском учете общества и их соответ­ствие законодательным и нормативным актам, дей­ствующим в стране, а также на основе анализа хо­зяйственной деятельности достоверность (чистоту) бухгалтерской отчетности. Особо следует отметить, что достоверность данных, содержащихся в годовом отчете исполнительного органа общества, подготов­ленном общему собранию акционеров, должна под­твердить ревизионная комиссия.

В акционерных обществах среднего размера, где нет специальных органов внутреннего контроля, ревизионная комиссия должна стать активным по­мощником совета директоров и исполнительного органа, помогать руководству общества выявить слабые стороны, наметить пути их преодоления и разработать меры по закреплению и развитию про­грессивных тенденций развития общества, способ­ствующих повышению рентабельности его работы и укреплению финансового состояния.

## СИСТЕМА ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ПРЕДПРИЯТИЯ. СУЩЕСТВОВАНИЕ И ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ

В ближайшее время Правительство Россий­ской Федерации рассмотрит предложение Минэко­номики по переводу бухгалтерского учета на между­народные стандарты. Предполагается также устано­вить единые требования к аудиту бухгалтерской от­четности, установить стандарты аудита и единые квалификационные требования к аттестации аудито­ров. Сегодня аудиторы должны знать и уметь приме­нять на практике не только все многообразие требо­ваний законов и нормативных актов в сфере бухучета и налогообложения, но и новые термины и понятия, вытекающие из международной практики аудита. Одним из таких понятий является понятие "система внутреннего контроля", которой посвящена данная статья.

Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте России Протоколом № 1 от 09 февраля 1996 года рекомендован Порядок составления ауди­торского заключения о бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Пунктом 4.4.5. указанного Порядка предлагается, что при изложении общих результатов проверки состояния внутреннего кон­троля у экономического субъекта в аудиторское за­ключение рекомендуется включить:

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

•цель и характер рассмотрения состояния внут­реннего контроля при проведении аудита;

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

•описание выявленных в ходе аудита существенных несоответствий системы внутреннего контроля мас­штабам и характеру деятельности экономического субъекта.

Изучение системы внутреннего контроля эко­номического субъекта и вытекающая из этого оценка риска контроля важны для аудиторов; оценка этого риска включена в международные стандарты аудита. (В настоящее время проект российских стандартов аудита находится на стадии разработки). Предпола­гается, что один из рабочих стандартов аудита будет гласить:

Аудитор должен достаточно разбираться в системе внутреннего контроля для того, чтобы спла­нировать аудит и определить характер, временные рамки и объем необходимых процедур.

### 1. Понятие и элементы системы внутреннего контроля

Под **системой внутреннего контроля** подра­зумевается существующая политика предприятия и все связанные с ней процедуры, направленные на выявление, исправление и предотвращение сущест­венных ошибок и искажений информации, которые могут появиться в бухгалтерской отчетности. Такой контроль позволяет руководству предприятия осу­ществить правильное и эффективное ведение бизне­са, обеспечить соблюдение действующего законода­тельства при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности, разработать методы защиты и сохранности активов, предотвратить и об­наружить мошенничество и ошибки, обеспечить точ­ность, полноту и защиту учетных записей и своевре­менную подготовку достоверной бухгалтерской и финансовой отчетности.

Система внутреннего контроля выходит за рамки тех вопросов, которые относятся непосредст­венно к функциям системы бухгалтерского учета, и включает:

а) **контрольную среду,** в которой происходят действия, отражающие общее отношение руково­дства, Совета директоров и акционеров предприятия к контролю. К факторам контрольной среды относят­ся:

•политика и методы управления,

•организационная структура предприятия,

•деятельность Совета Директоров,

•деятельность внутреннего аудита,

•методы распределения функций управления, от­ветственности и контроля,

•кадровая политика и практика, разделение обя­занностей,

•внешние воздействия (проверка со стороны гос. органов);

б) **систему учета -** учетную политику и проце­дуры предприятия, касающиеся адекватности запи­сей хозяйственных операций в соответствующих ре­гистрах;

в) **процедуры контроля -** специальные про­верки, выполняемые должностными лицами и работ­никами предприятия.

Процедуры контроля на предприятии опреде­ляются компетентностью руководителей, менедже­ров, специалистов и работников предприятия, раз­делением функциональных обязанностей,контролем доступа к активам, документам и осуществлением периодических сравнений учетных данных.

Эти три составляющие системы внутреннего контроля во взаимосвязи должны обеспечивать пре­дотвращение, выявление и исправление существен­ных ошибок и искажения учетной информации при подготовке бухгалтерской отчетности.

### 2. Цели руководства предприятия при организации СВК

Руководство предприятия, разрабатывая эф­фективную систему внутреннего контроля, учитыва­ет самые различные обстоятельства, в том числе те обстоятельства, которые входят в задачу аудитора по оценке системы внутреннего контроля предпри­ятия. Управленческий учет требует различной ин­формации о всех сторонах планирования и ведения бизнеса. Бухгалтерский учет, о котором аудитор представляет заключение руководству предприятия, ограничен правовыми рамками Законов и Положе­ний, содержащих требования о целях, системе, ме­тодах, сроках и формах бухгалтерской отчетности предприятия.

При разработке эффективной системы внут­реннего контроля руководство предприятия, как пра­вило, преследует следующие цели:

1. Обеспечение надежной информацией для успешного руководства предприятием и принятием эффективных управленческих решений. Например:

при появлении фактов уменьшения спроса на произ­водимую продукцию необходимо своевременно обеспечить руководство информацией о причинах падения спроса для принятия управленческих реше­ний о способах учета пожеланий покупателей и коор­динации деятельности в целях снижения расходов.

2. Обеспечение сохранности активов, доку­ментов и регистров предприятия.

Материальные активы предприятия должны быть защищены надежной системой контроля в це­лях предупреждения их хищения, использования в неподобающих целях или случайного уничтожения.

Серьёзной защиты и контроля требуют и не­осязаемые активы (дебиторская задолженность), важные документы (договора и контракты) и регист­ры бухгалтерского учета (Главная книга и журналы).

В связи с развитием компьютерных систем требуют должных мер к обеспечению сохранности объемы информации, хранящиеся на компьютерных носителях.

3. Обеспечение эффективности хозяйственной деятельности в целях избежания непроизвольных затрат во всех областях хозяйственной деятельности, а также для предотвращения неэффективного ис­пользования всех прочих ресурсов. (Иногда затраты на выполнение задач, указанных в первых двух пунк­тах в цифровом выражении превышают ту возмож­ную прибыль, которая может быть получена в резуль­тате проведения предлагаемых мероприятий. Сле­довательно, на первый взгляд, мероприятия, указан­ные в пунктах 1,2 могут казаться неэффективными.

Но отказ от выполнения мероприятий по обес­печению надежной информацией и сохранности ак­тивов и регистров может привести к непоправимым потерям. При утрате или хищении заинтересованны­ми лицами данных о количестве и ценах поставляе­мого сырья возможно снижение конкурентоспособ­ности производимой продукции.)

4. Обеспечение соответствия предписанным учетным принципам. Система внутреннего контроля должна обеспечить необходимую степень уверенно­сти в том, что должностные лица и работники пред­приятия следуют требованиям и правилам, закреп­ленным внутренними документами предприятия:

• положениями об отделе, службе, иных подразде­лениях предприятия.

• должностными инструкциями руководителей, менеджеров и специалистов предприятия,

• приказом об учетной политике предприятия,

• приказами и распоряжениями генерального ди­ректора (директора), иных руководителей, из­данными в соответствии с их компетенцией.

5. Обеспечение выполнения требований фе­деральных законов и иных правовых актов Россий­ской Федерации и местных органов власти при осу­ществлении финансово-хозяйственных операций.

### 3. Принципы изучения аудитором СВК

Изучение аудитором системы внутреннего контроля предприятия и оценка риска неэффектив­ности контроля, на наш взгляд, может опираться на следующие основополагающие принципы:

Ответственность руководства. Руководство предприятия обязано установить систему контроля и обеспечить ее функционирование на предприятии. Эта концепция находится в полном соответствии с требованиями Федерального Закона "О бухгалтер­ском учете", согласно статье 6 которого руководи­тель несет ответственность за организацию бухгал­терского учета на предприятии, соблюдение законо­дательства при выполнении хозяйственных опера­ций. В соответствии со статьёй 7 указанного (Федерального) Закона главный бухгалтер предпри­ятия несет ответственность за формирование учет­ной политики, ведение бухгалтерского учета, свое­временное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности, обеспечивает соответст­вие осуществляемых хозяйственных операций зако­нодательству Российской Федерации, контроль за движением имущества и выполнением обязательств.

Достаточная степень уверенности. Руково­дство предприятия должно разработать такую сис­тему внутреннего контроля, которая могла бы обес­печить пусть не полную, но хотя бы достаточную уве­ренность в том, что бухгалтерская отчетность пред­ставлена объективно. Систему внутреннего контроля руководство разрабатывает с учетом потенциальных затрат и выгод от использования контроля. Руково­дство предприятия зачастую не хочет прибегать к идеальной модели системы внутреннего контроля, так как ее стоимость может оказаться слишком высо­кой.

Ограничения, присущие СВК. Система внут­реннего контроля не может рассматриваться как полностью эффективная, если при ее создании не были учтены условия ее разработки и особенности будущего практического применения. Если бы и можно было сформировать идеальную систему, все равно ее привязка к реальности и эффективность зависят от уровня компетентности использующих ее людей. Представим себе, что процедура инвентари­зации товарно-материальных ценностей тщательно разработана и подразумевается, что два работника будут независимо один от другого пересчитывать товары. Но если ни один из них не понял инструкцию или если они оба ведут подсчет небрежно, то, веро­ятнее всего, пересчет товарно-материальных ценно­стей окажется неточным. Более того, даже если ин­вентаризация осуществлена правильно, то руководи­тель может проигнорировать ее результаты и потре­бовать от подчиненных работников отразить иное количество товаров (например, для сокрытия хище­ний или мошенничества).

Метод обработки учетной информации. Суще­ствуют громадные различия между простой немеха­низированной системой бухгалтерского учета не­большого предприятия и сложной компьютерной системой крупного предприятия с разветвленной сетью филиалов. Тем не менее цели контроля оста­ются одними и теми же, и методы контроля приме­няются в обоих случаях.

### 4. Задачи аудиторов при изучении и оценке СВК

Аудитор при осуществлении проверки бухгал­терской отчетности предприятия должен изучить систему внутреннего контроля.

Для понимания системы внутреннего контроля предприятия аудитор должен получить представле­ние о всех элементах системы внутреннего контроля. С этой целью аудитор изучает и оценивает прежде всего те контрольные моменты в системе внутренне­го контроля, которые оказывают непосредственное влияние на бухгалтерскую отчетность и связанные с ней утверждения и, следовательно, на конкретные цели аудиторской проверки.

Для понимания системы бухгалтерского учета необходимо изучить следующие аспекты:

•содержание учетной политики;

•основные виды хозяйственных операций в деятельности предприятия;

•способы санкционирования таких операций;

•виды и характер записей в бухгалтерских ре­гистрах, наличие подтверждающих документов;

•процесс учета и финансовой отчетности от начала основных операций и других важных событий до их включения в бухгалтерскую отчетность;

•характер и конкретные особенности процесса представления бухгалтерской отчетности.

Система учета осуществляется и оформляется в виде описания или блок-схемы документооборота.

Для изучения контрольной среды аудитор должен получить представление, достаточное для оценки позиций Совета директоров и руководства, их осведомленности и проводимых мероприятий в от­ношении внутреннего контроля, а также понимания руководством важности этих мероприятий для пред­приятия.

Для получения достаточного представления о процедурах внутреннего контроля аудитору необхо­димо:

•получить сведения о деятельности ревизион­ной комиссии (ревизора) предприятия, актах прове­денных инвентаризаций;

•изучить положения об отделах, службах и иных структурных подразделениях предприятия, ве­дущих учет и контроль проводимых хозяйственных операций;

•изучить должностные инструкции руково­дителей и работников указанных подразделений с целью уяснения обязанностей, ответственности и контроля при совершении операций.

При анализе основных элементов системы внутреннего контроля аудитор должен учитывать все полученные знания для определения степени необ­ходимости дальнейшего изучения составляющих системы внутреннего контроля.

### 5. Пример по выполнению задач СВК при реализации продукции

Для каждого типа хозяйственных операций можно привести примеры их типичного ошибочного учета. На примере учета хозяйственных операций при реализации произведенной продукции предста­вим задачи, стоящие перед системой контроля, дос­тижение которых позволяет воспрепятствовать воз­никновению ошибок в учетных записях. Следова­тельно, при отражении операций по реализации про­дукции система внутреннего контроля предприятия должна быть достаточно надежной для обеспечения уверенности в том, что выполняются следующие ус­ловия.

1. Учтенные хозяйственные операции действи­тельно имели место (реальность).

Объемы реализации, данные о покупателях точно отражены в счетах-фактурах и соответствуют суммам отгрузки реальным покупателям, с которыми заключены конкретные договора. Эффективная сис­тема внутреннего контроля не позволит отразить в бухгалтерских записях фиктивные или несущест­вующие хозяйственные операции.

2. На операции должным образом получено разрешение (санкционирование).

Санкционированы все операции по реализа­ции: договор, накладные, счета-фактуры подписаны уполномоченными на это должностными лицами. Если имеет место несанкционированная хозяйствен­ная операция, то это может привести к злоупотреб­лению, результатом которого может стать растрата или хищение активов предприятия.

3. Совершенные хозяйственные операции от­ражены в учете (полнота).

Объемы реализованной продукции полностью отражены в пронумерованных счетах-фактурах. Осу­ществлены записи всех хозяйственных операций по реализации. Процедуры контроля клиента должны не допускать пропуска в учетных записях имевших ме­сто хозяйственных операций.

4. Хозяйственные операции адекватно оцени­ваются (оценка).

Данные счетов-фактур по отгруженной про­дукции соответствуют данным накладных на отпуск продукции, накладные соответствуют заказам или данным, отраженным в договорах. Данные счетов-фактур проверены арифметически

5. Хозяйственные операции правильно разне­сены по счетам (классификация).

Правильная запись данных счетов-фактур в книге продаж.

6. Хозяйственные операции отражаются свое­временно (своевременность).

Своевременная регистрация счетов-фактур в книге продаж, учет в хронологическом порядке. От­ражение хозяйственных операций не своевременно, а по истечении определённого срока после того, как они совершены, повышает вероятность появлению нарушений в системе учета. Если запоздавшая за­пись сделана в другом отчетном периоде, на пред­приятие возможно наложение штрафных санкций.

7. Записи о хозяйственных операциях долж­ным образом включены в регистры, итоги по ним правильно суммированы и обобщены, перенесены в Главную книгу (подготовка отчетности).

Учет и регистрация счетов-фактур по прону­мерованным бланкам в книгах учета счетов-фактур и в книге продаж. Правильное суммирование, обобще­ние и перенос в Главную книгу. Надежность контроля за правильностью такого обобщения.

Итак, при аудите перечисленные задачи сис­темы учета:

•реальность,

•санкционирование,

•полнота,

•оценка,

•классификация,

•своевременность,

•подготовка отчетности. могут быть поставлены для каждого из существенных типов хозяйственных операций: реализация продук­ции (выполнение работ, оказание услуг), приобрете­ние товаров (работ, услуг), поступление денежных средств, осуществление платежей, выплата заработ­ной платы и т.д. Однако разработка общего аудитор­ского плана не требует понимания контрольных про­цедур для каждого утверждения финансовой отчет­ности в каждом сальдо счета и виде операций,

Таким образом, элементы системы внутренне­го контроля содержат множество контрольно-ориентированных методик и процедур. Аудитор оце­нивает прежде всего те из них, которые связаны с выявлением и предотвращением возникновения су­щественных неточностей в бухгалтерской отчетности и непосредственно влияющих на конкретные цели, и, следовательно, на вид и объем аудиторских проце­дур при планировании аудита.

### 6. Итоги оценки СВК

Аудитор, оценивая риск неэффективности системы внутреннего контроля, оценивает вероят­ность того, что клиент, проводя определенную поли­тику контроля и осуществляя соответствующие про­цедуры, не обнаружит существенных ошибок в сис­теме учета. Но аудитор не должен полагаться на сис­тему внутреннего контроля, оценив её как исключи­тельно надежную и не имеющую нарушений, так как подобная ситуация возможна только в том случае, если предприятие еще не зарегистрировано.

Система внутреннего контроля создается с учетом соотношения затрат на её создание и эффек­тивности от её функционирования. В силу этого дос­таточной считается приемлемая система внутренне­го контроля, при которой затраты на её создание обеспечивают пусть не полную, но хотя бы достаточ­ную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность составлена объективно.

В случае, если аудиторы проводят проверку бухгалтерской отчетности одного и того же клиента несколько лет подряд, они еще до начала проверки имеют представление об эффективности системы внутреннего контроля клиента. С одной стороны, та­кой опыт предшествующей работы с клиентом поле­зен, а с другой стороны, именно полагаясь на старое мнение, аудиторы могут и не заметить происшедше­го падения эффективности внутреннего контроля. В связи с чем аудиторской фирме рекомендуется пе­риодически менять состав аудиторов при осуществ­лении аудиторских проверок бухгалтерской отчетно­сти клиента на протяжении длительного срока.

Одним из итогов работы аудиторов при оценке системы внутреннего контроля является выработка конструктивных предложений по его совершенство­ванию. Аудиторы принимают участие в разработке системы внутреннего контроля предприятия, выска­зывая свои предложения в информационном письме, адресованном Совету директоров и руководству предприятия.

В письме могут быть изложены факты, связан­ные с проблемами внутреннего контроля, о которых аудиторы считают нужным довести до сведения Со­вета директоров и руководства предприятия, по­скольку они свидетельствуют о существенных недос­татках структуры и функционирования системы внут­реннего контроля и могут отрицательно повлиять на способность предприятия регистрировать, обраба­тывать, обобщать информацию в бухгалтерской от­четности.

В качестве примера таких недостатков можно привести:

•отсутствие должного разделения обязанно­стей, либо их неоднократное дублирование;

•отсутствие должного контроля и санкциони­рования хозяйственных операций;

•отсутствие должного контроля при подготов­ке и заключении хозяйственных договоров;

•неэффективность процедур контроля;

•намеренное нарушение процедур контроля должностными лицами;

•намеренные нарушения системы учета ра­ботниками, ответственными за подготовку первичной документации;

•фальсификация или подмена бухгалтерских записей.

Аудитор не обязан специально искать или идентифицировать негативные факты, он должен сообщить руководству, что он обнаружил в ходе обычной проверки. Образец письма, информирую­щего руководство предприятия о проблемах, связан­ных с функционированием системы внутреннего кон­троля прилагается в Приложении 1. Данное письмо

может явиться также существенным доказательством проведенной аудитором работы и информирует ру­ководство предприятия о конкретных направлениях проведения аудиторской проверки системы внутрен­него контроля.

Приложение 1

**Председателю Совета директоров Генеральному директору АО "БЕНЕДИЧУК и НИМФЫ"**

Господа!

В ходе планирования аудита бухгалтерской отчетно­сти АО "БЕНЕДИЧУК и НИМФЫ" за год, завершившийся 31 декабря 1997 г., нами была рассмотрена структура системы внутреннего контроля Вашего Общества, чтобы наметить аудиторские процедуры, которые могли бы позволить нам представить аудиторское заключение по бухгалтерской отчетности.

Под системой внутреннего контроля мы пони­маем все методы и процедуры внутреннего контроля, осуществляемые руководством Общества для целей правильного и эффективного ведения бизнеса, вклю­чая строгое соблюдение действующего законода­тельства при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности Общества, защиту и сохранность активов, регистров и информации, пре­дотвращение и обнаружение мошенничества и оши­бок, точность и полноту учетных записей и своевре­менную подготовку достоверной бухгалтерской и финансовой отчетности.

В своей работе мы не стремились специально определить надежность всей системы внутреннего контроля Общества. Однако мы заметили некоторые обстоятельства, имеющие отношение к разработке и функционированию системы внутреннего контроля.

Данные обстоятельства включают аспекты, по­павшие в сферу нашего внимания и имеющие отно­шение к недостаткам в разработке и функционирова­нии системы внутреннего контроля, которые, по на­шему мнению, могут оказать отрицательное воздей­ствие на способность Вашей хозяйственной системы подготавливать, учитывать, обрабатывать, обобщать и сообщать финансовые данные, соответствующие тем утверждениям, которые делаются руководством Общества в его бухгалтерской отчетности.

Этими обстоятельствами, на наш взгляд, яв­ляются следующие:

1. При реализации произведенной продукции менеджерам склада № 06 поручено заполнять счета-фактуры и учитывать их в книге продаж. При запол­нении они используют готовые бланки с печатью и подписями руководителей предприятия. Лица, от­ветственные за сохранность продукции, допущены к заполнению первичной документации и регистрации хозяйственных операций. При этом возможны слу­чаи, когда менеджер, совершивший ошибку или ис­казивший информацию, может скрыть этот факт в ходе обычной своей деятельности. В результате это­го доходы с продаж и суммы выручки на счетах реа­лизации будут занижены, а объемы готовой продук­ции на складе будут завышены.

Это обстоятельство является существенным в связи с тем, что объем реализуемой продукции ме­неджерами склада №06, значителен.

2. В связи со значительным увеличением де­биторской задолженности покупателей продукции, произведенной Обществом, мы предлагаем осуще­ствить следующие контрольные процедуры:

1) Осуществление проверки платежеспособ­ности и надежности покупателей;

2) Обсуждение и принятие решения Советом Директоров об установлении лимита отпуска произ­водимой продукции новым покупателям;

3) Осуществление отгрузки постоянным поку­пателям после оплаты или осуществления взаимо­расчетов за полученную продукцию, или осуществле­ние последующих поставок в пределах лимита, уста­новленного решением Совета Директоров.

Мы хотим уведомить Вас, что предложенные процедуры носят рекомендательный характер и от­ражают наш взгляд на систему внутреннего контроля Общества. Указанные процедуры представляются нам обстоятельствами, о которых следует сообщить руководству Общества в соответствии со стандарта­ми аудита.

Настоящее письмо является исключительно информационным сообщением, предназначенным для Совета директоров и руководства Общества.

С уважением...

# Литература

1. Дмитриенко Т.М., Чаадаев С.Г. Судебная (правовая) бухгалтерия: Учебник. М., 1998. С.73.
2. Скобара В.В. Аудит: методология и организация. М., 1998. С.6.
3. Нитецкий В.В. Правовые основы независимой аудиторской деятельности // Аудиторские ведомости. 1997. N 3. С.13.
4. Основы законодательства Российской Федерации о нотариате от 11 февраля 1993 г. Ст.13.
5. Терехов А.А. Аудит. М., 1998. С.133.
6. Постановление Правительства РФ от 6 мая 1994 г. N 482 "Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности в Российской Федерации". П.2 // Российская газета. 1994. N 94.
7. Ср.: Кожура Р.В. К истокам профессии // Аудитор. 1996. N 1.С.38
8. Теория юридического процесса / Под ред. В.М. Горшенева. Харьков, 1985. С.8.
9. Правила (стандарты) аудиторской деятельности. Одобрены Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ: Офиц. издание / Сост. и комм. Ю.А. Данилевского. М., 1997. С.89.
10. Бычкова С.М. Доказательства в аудите. М., 1998. С.6.
11. Треушников М.К. Судебные доказательства. М., 1997. С.4.
12. Проект федерального закона об аудиторской деятельности