АКАДЕМИЯ ЭКОНОМИКИ И ПРАВА

IV - КУРС I - СИММЕСТР

ЗАОЧНОЕ ОТДЕЛЕНИЕ ПО КУРСУ

“КОММЕРЧЕСКОЕ ПРАВО”

**ИВАНОВ ВАЛЕРИЙ ИВАНОВИЧ**

(ЧЕРНОВИК)

**Cанкт-Петербург**

**1997**

ТЕМА

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ОЦЕНКИ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ, БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, ОТЧЕТНОСТИ И АУДИТА.

|  |
| --- |
|  |

**ПЛАН**

**I. Общие положения. Источники правового регулирования. Статестическая отчетность.**

**II. Основные правила ведения бухгалтерского учета,**

**их правовое значение.**

**III. Правовое регулирование реализации имущественных**

**фондов предприятия с помощью институтов**

**бухгалтерского учета.**

**IV. Правовое регулирование представления бухгалтерской отчетности**

**V. Ответственность за нарушение установленных правил ведения учета и представления отчетности.**

**VI. Правовое регулирование аудиторской деятельности.**

**1. Общие положения: Источники правового регулирования.**

**Статистическая отчетность.**

1. В условиях административно-командной экономики оценка хозяйственной деятельности предприятий означала выяснение степени выполнения установленных им заданий. В пореформенный (после 1964 года) период выполнения заданий было неотъемлемым элементом системы планирования и стимулирования. Все поощрительные меры увязывались непосредственно с тем, как выполнены установленные предприятию задания. Правовое регулирование оценки хозяйственной деятельности представляло собой развитую систему норм, в которую вводились те или иные критерии (показатели) достижения поставленных предприятием плановых задач, выполнение договорных обязательств, и с уровнем этих показателей связывалось формирование поощрительных фондов, премирование отраслей, подотраслей, объединений, предприятий и их подразделений. На разных этапах периода 60-х - 80-х годов менялись отдельные блоки этой системы, совершенствовались методы корректировки поощрения в зависимости от задач, выдвигавшихся в каждом пятилетии и даже по годам пятилеток. Тем не менее сущность оценки хозяйственной деятельности неизменно состояла в определении степени выполнения плановых директив и вся проблема состояла только в том, чтобы подобрать наиболее совершенную методологию в оценке определенной отрасли, подотрасли, конкретного звена народного хозяйства.

2. В условиях перехода к рынку и отказа от директивного планирования, естественно, отпала необходимость соизмерения результатов с установленными заданиями. Лишь во внутрихозяйственных отношениях, там где остались прежние хозрасчетные подходы, основанные на директивности заданий (даже с использованием договорных форм установления внутрихозяйственных отношений), сохранилась необходимость в применении такой оценки работы подразделений предприятий.

Предприятие самостоятельно строит систему взаимодействия с подразделениями и их между собой, определяет договорные формы. Оно же устанавливает собственные правовые конструкции оценки деятельности подразделений, на основе которых строится система внутрифирменного расчета, определяются меры поощрения, формирование использования внутрифирменного дохода и т.д.

Оценка и результаты хозяйственной деятельности предприятий и предпринимателей приобрели совершенно ионе значение. Это стало необходимым для установления налоговых отношений между государством и хозяйствующими субъектами при формировании социальных фондов. Публичные интересы государства и общества потребовали, чтобы вся деятельность по формированию себестоимости продукции (работ, услуг), выявлению ее итогов, объектов налогообложения проводилась по единым правилам, дающим возможность установить единообразно все финансовые отношения предприятий с государством, с иными субъектами, имеющими право требовать передачи средств во внебюджетные фонды.

В то же время учет и оценка состояния хозяйствования остались необходимыми элементами деятельности любого хозяйствующего субъекта. Их значение и роль усилились и приобретают еще больший смысл в условиях рыночного хозяйства, потому что, только опираясь на достоверные, постоянно учитываемые сведения о материальных ресурса, их производственном использовании и реализации, полученных результатах, можно принимать решения об изменении направления производства, его обновления, перемещения капитала и др., соответствующие рыночной конъюнктуре.

3. Сегодня учет и оценка хозяйственной деятельности осуществляются главным образом (если не исключительно) в форме бухгалтерского учета. Иные формы учета и оценки состояния дел, если они и проводятся предприятиями и предпринимателями, не имеют уже того значения, которое придавало им законодательство предшествующей системы хозяйствования. В силу этого по-новому встает вопрос о правовом значении бухгалтерского учета, его институтах, инструментах. Перед юридической наукой стоит задача разработки и правового подхода ко всем бухгалтерским категориям. Необходимо с правовых позиций выяснить и оценить значение организации бухгалтерского учета, его принципов, категорий и т.п. К сожалению, темы бухгалтерского учета присутствовали в юридических дисциплинах главным образом в “криминалистическом” наклонении. Изучалась в первом приближении техника бухгалтерии и вопросы бухгалтерских экспертиз по уголовным делам. Сегодня этих подходов недостаточно. Мы должны знать обычный, нормальный смысл бухгалтерских инструментов, выяснить правовое значение бухгалтерских учетных категорий, системы счетов, проводок, правил оценки статей, списания затрат а производство, инвентаризаций и много другого именно как юристы, потому что вытекающие из этого выводы предстают в качестве непреложных, а следовательно, правовых решений. Юридизация бухгалтерской техники необходима в силу публичного характера этой деятельности. На базе бухгалтерского учета построена отчетность, направляемая соответствующим государственным органам для реализации налоговых требований и требований направления средств во внебюджетные фонды, соблюдения государственных норм амортизации. Публикация бухгалтерских отчетов признается законом обязательной для предприятий, банков, акционерных обществ, иных субъектов хозяйствования.

В то же время на базе бухгалтерского учета строится и защита частных интересов. Кроме анализа хозяйственной деятельности здесь решаются и такие задачи, как урегулирование интересов товарищей в товариществах, определение прав членов акционерного общества по дивидендам, организация внутрихозяйственных отношений на предприятиях.

Оценка приватизируемого предприятия осуществляется также на основе данных бухгалтерского учета и отчетности. Интересно отметить и то, что в законодательстве о бухгалтерском учете и отчетности сегодня формулируются и чисто правовые категории, применяемые в общем русле регулирования хозяйственной деятельности.

К примеру, понятие уставного капитала предприятия было впервые сформулировано в ст. 57 Положения о бухгалтерском учете и отчетности в РФ. На основе этого формулируются юридические различия основных и оборотных средств предприятия (ст. ст. 43 - 46 Положения), определяется момент передачи объектов капитального строительства в состав основных средств и начисления по ним амортизации (ст. 37 Положения), дается понятие нематериальных активов и устанавливаются правила их реализации в производстве (ст. 49 Положения).

4. Значение бухгалтерской оценки хозяйственной деятельности формулируется в ст. 2 Положения, определяющей главные задачи бухгалтерского учета. Такими задачами являются:

обеспечение контроля за наличием и движением имущества, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

своевременное предупреждение негативных явлений в хозяйственно-финансовой деятельности, выявление и мобилизация внутрихозяйственных резервов;

формирование полной и достоверной информации о хозяйственных процессах и результатах деятельности предприятия, учреждения, необходимой для оперативного руководства и управления, а также для ее использования инвесторами, поставщиками, покупателями, кредиторами, налоговыми, финансовыми и банковскими органами.

Сформулированные законодательством задачи подчеркивают значение контрольных функций бухгалтерского учета для обеспечения публичных интересов государства и общества. Это понятно. Общая организация и единство требований к ведению бухгалтерского учета призваны обеспечить взаимоотношения государства с частными (автономными) предприятиями и предпринимателями.

В то же время следует, по видимому, иметь в виду, что надлежащее ведение бухгалтерского учета служит также и задачам самоанализа хозяйственной деятельности предприятия. Ведением такого учета достигается сочетание публичных и частных интересов, создание правопорядка, необходимого при хозяйствовании.

5. В условиях перехода к рыночным отношениям возникла необходимость в новом инструменте оценки хозяйственной деятельности - аудите. Аудиторская деятельность представляет собой проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятий, состояния платежей, общего состояния хозяйственно-финансовой деятельности предприятия, оценку его активов и пассивов, иные стороны хозяйствования, которая осуществляется независимыми аудиторами и аудиторскими фирмами в двух направлениях: а) проведение объективного анализа состояния дел хозяйствующего субъекта, когда этого требуется в обязательном порядке закон или уполномоченные на то государственные органы (обязательная аудиторская проверка); б) по собственной инициативе хозяйствующего субъекта, когда он нуждается в оценке состояния своих дел с помощью независимого анализа или когда он стремится подтвердить надлежащий уровень хозяйствования и надежность своего положения перед другими участниками оборота (инициативная проверка).

Потребность в независимом органе, способном выполнять такие функции, возникла в связи с необходимостью обеспечить правильное ведение бухгалтерского учета и отчетности всеми хозяйствующими субъектами независимо от формы собственности и организационно-правовых форм предприятий для удовлетворения законных налоговых, информационно-статистических и иных требований государства, региона, социальных фондов, организаций, лиц, связанных с проверяемым субъектом соответствующими правоотношениями.

Инициативные же проверки вызваны условиями рыночного оборота, в котором важно не только знать состояние собственных дел, но и по условиям конкуренции представить себя как надежного партнера.

Для развития аудиторской деятельности потребовалась правовая база. Начало было положено изданием Указа Президента РФ от 22 декабря 1993 года №2263 “Об аудиторской деятельности в Российской Федерации”, которым утверждены Временные правила аудиторской деятельности в РФ.

6. Правовое регулирование рассматриваемых отношений представлено: Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, утвержденным Минфином РФ от 20 марта 1992 года в редакции письма Минфина РФ от 4 июня 1993 года №68 с последующими изменениями; Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, утвержденным приказом Минфина СССР от 1 ноября 19991 года №56 и Инструкцией по его применению, утвержденной тем же приказом; письмом Минфина РФ от 24 июля 1992 года № 59 “О рекомендациях по применению учетных регистров бухгалтерского учета на предприятиях” с приложениями; Основными положениями по учету капитальных вложений, утвержденными письмом Минфина СССР и ЦСУ от 12 декабря 1986 года №219/6-2-14; письмом Минфина РФ от 18 декабря 1993 года №15 “Об отражении в бухгалтерском учете и отчетности средств, используемых на финансирование капитальных вложений”.

7. Предприятие в соответствии со ст. 28 Закона о предприятии обязано представить статистическую отчетность по утвержденным формам и показателям в установленные сроки в Госкомитет РФ (его органы) министерства, ведомства, ответственные за ведение соответствующих данных. Статистическая отчетность хотя и опирается во многом на данные бухгалтерского учета и отчетности, но по назначению и содержанию не совпадает с ними. Статистическая отчетность ведется и представляется не только хозяйствующими субъектами, но и органами государственного управления. Она охватывает не только показатели, относящиеся к ведению хозяйственной деятельности, но и другие, характеризующие различные стороны предприятий, в том числе и не имеющие отношение непосредственно к бухгалтерии и хозяйствованию (характеристику кадров, социальных показателей, виды выпускаемой продукции, производимых работ, оказываемых услуг и др.). Назначение статистической отчетности является представлением информации без установления каких-либо имущественных обязательств для субъекта - источника информации (уплатить налоги, обязательные платежи и т.п. обязанности, опирающиеся на данные бухгалтерской отчетности). В теоретическом плане можно даже сказать, что информационно-статистические обязанности хозяйствующих субъектов в связи с этим не относятся к сфере хозяйственного права непосредственно. Они как бы примыкают к ним. Мы касаемся этого вопроса лишь в меру установления данной отчетной обязанности предприятия и отграничения ее от обязанности представления бухгалтерских отчетов. Не случайно ответственность за нарушение порядка представления государственной статистической отчетности установлена не для предприятий, а для руководителей и должностных лиц. Убытки, возникшие в связи с необходимостью исправления итогов сводной отчетности при представлении искаженных данных, причиненные органам статистики, должны возмещать предприятия.

**II. Основные правила ведения бухгалтерского учета,**

**их правовое значение.**

1. Исходным положением ведения бухгалтерского учета является обязательность его для предприятий и предпринимателей. Это означает установление для любого субъекта - юридического лица обязанности осуществления такого учета на базе единых методологических основ, определенных в Положении от 20 марта 1992 года, и иных актов, содержащих обязательные требования к порядку его организации и ведения. На правовом языке - это мера возможного и должностного поведения, которая может быть охарактеризована как абсолютное право и вместе с тем обязанность вести бухгалтерский учет своего имущества и хозяйственной деятельности по установленным правилам.

Предприятие имеет право самостоятельно устанавливать организационную форму бухгалтерской работы, исходя из вида предприятия и конкретных условий хозяйствования (например, может применить собственные формы первичного учета материальных ценностей и их движения, установить свой порядок и сроки передачи их в бухгалтерию). Однако при этом должны соблюдаться общие методологические принципы учетной работы, определенные в Положении(ст. 3 Положения).

К таким методологическим принципам относится требование сплошного, непрерывного, документального учета и взаимосвязанного отражения фиксируемых операций (ст. 1 Положения).

Требование сплошного учета означает, что правомерным является только такое его ведение, когда все хозяйственно-финансовые операции находят отражение в бухгалтерских документах. Если учет ведется выборочно, он не признается достоверным и контролирующими органами должен быть отвергнут с применением соответствующих последствий (снижение расходов, включаемых в себестоимость, увеличение налогового платежа, а в соответствующих случаях и ответственность за искажение представленных данных).

Требование непрерывности учета близко по содержанию с ведением сплошного учета, разница заключается в том, что он соизмеряется со сроками ведения. Учет нельзя вести с временными перерывами, он должен быть постоянным, адекватным по времени всем совершаемым хозяйственным операциям. Нарушение этого требования повлечет те же последствия, что и нарушение требования сплошного учета.

Требование документальности учета означает письменный учет, облеченный в форму документа, имеющего обязательные реквизиты (подписи, даты, назначение операции, ее смысл).

Требование взаимосвязанности отражения учетных операций означает, что всякий документ должен корреспондировать с предыдущим и последующим документом. В частности, бухгалтерские проводки ведутся методом двойной записи. Разночтений в корреспондирующих записях и документах не должно быть. Если они допущены, то подлежат исправлению. Если за этим стоит попытка запутать учет, стремление скрыть или исказить проведенную операцию, то последствием будет восстановление ее истинного значения и помимо санкций (например, установление надлежащего взыскания излишне полученных в результате завышения цены сумм налога) могут применяться и меры ответственности (штраф).

2. В п. п. 5-6 Положения о бухгалтерском учете названы обязательные “технологические” правила ведения учета. Как оценить их с правовых позиций?

Обязанность вести бухгалтерский учет методом двойной записи в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета означает, что всякая бухгалтерская проводка осуществляется в корреспонденции одного счета с другим. Она выражает движение материальных и финансовых ресурсов от источника к их последующей реализации. Например, приход основных средств, внесенных учредителями в счет вкладов в уставной фонд предприятия, отражается по дебету счета 01 “Основные средства” и кредиту счета 75 “Расчеты с учредителями”. При выбытии объектов основных средств (продаже, списании, передаче безвозмездно и др.) их первоначальная стоимость списывается со счета 01 “Основные средства” в дебет счета 47 “Реализация и прочее выбытие основных средств”.

Соблюдение в течение отчетного года принятой учетной политики (методики) отражения отдельных хозяйственных операций и оценки имущества означает, что объявленная предприятием (в рамках обязательных правил ведения бухгалтерского учета) самостоятельная организация бухгалтерского учета должна выдерживаться в течение отчетного года без каких-либо изменений. Все принимаемые изменения должны быть объяснены в годовой бухгалтерской отчетности.

Обязанность полного отражения в учете за отчетный период (квартал, год) всех хозяйственных операций этого периода и результатов инвентаризаций имущества и обязательств означает, что все акты участия в хозяйственном обороте, акты выявления действительно наличного в данном периоде имущества должны получить отражение в бухгалтерском учете.

Правильность отнесения доходов и расходов к отчетным периодам означает, что в учетных документах не может применяться конгломеритный способ привлечения разных по времени имущественных и финансовых акций. Сопоставление их должно иметь одинаковые временные границы. Иной подход не даст объективного отражения затрат и результатов хозяйственной деятельности. Установленные временные границы - квартал, год должны составить ту картину, которая обеспечит правильное взыскание налогов и неналоговых платежей, позволит выявить объекты налогообложения, исходные величины взносов во внебюджетные фонды.

Разграничение в учете текущих затрат на производство (издержки обращения) и капитальных вложений означает, что формирование себестоимости продукции строится так, что финансирование капитальных вложений должно, во-первых, быть обособлено и не входить в состав затрат по себестоимости до момента их перехода в состав основных средств, и, во-вторых, - подвергаться льготам, установленным для отвлечения средств в развитие производства на базе капитальных вложений.

Обеспечение тождества данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на первое число каждого месяца выражает требование соответствия данных первичных документов и обобщенных данных, слагаемых (синтезируемых) в группируемых на соответствующих счетах сведения бухгалтерской отчетной документации.

Правовыми последствиями отступления от сформулированных требований к ведению бухгалтерского учета являются: а) непризнание учетных данных, зафиксированных с нарушением установленных требований достоверными; б) их ревизия контролирующими налоговыми органами, органами контроля за ценообразованием; в) восстановление надлежащих норм и требований учета. При выявлении налоговых, ценовых и иных правонарушений, являющихся следствиями отступления от установленных правил бухгалтерского учета, возникает ответственность за эти правонарушения.

3. В Положении о бухгалтерском учете имеется раздел о требованиях к документированию хозяйственных операций. Известно, что форма любых хозяйственных акций. являясь способом выражения и закрепления соответствующих действий, приобретает в бухгалтерском учете особое значение, поскольку весь он состоит из документов. Законодатель, устанавливая соответствующую форму действий, совершаемых в хозяйственном обороте, определяет обычно и последствия ее нарушения. К сожалению, в Положении о бухгалтерском учете и отчетности не содержится таких прямых указаний. Лишь в отношении документов о приемке, выдаче товарно-материальных ценностей и денежных средств, а также расчетных, кредитных и финансовых обязательств с позиций одного реквизита - подписи главного бухгалтера, сделаны прямые указания о недействительности таких документов в отсутствие требуемой подписи. Тем не менее, оценивая совокупность требований, предъявляемых к бухгалтерским документам, можно сделать вывод о том, что их несоблюдение делает документ порочным, недействительным, вследствие чего не должна приниматься к учету зафиксированная в нем операция.

Какие же требования к оформлению документов выдвигает Положение о бухгалтерском учете и отчетности?

Первичные учетные документы (то есть фиксирующие первоначально факт совершения хозяйственной операции) должны иметь следующие обязательные реквизиты: наименование документа, код его соответствующей формы, дату составления, содержание отражаемой хозяйственной операции, ее измерители (количественное и стоимостное выражение), наименование лиц, ответственных за ее совершение и правильность оформления, личные подписи и их расшифровку. В зависимости от характера операции и технологии обработки данных в первичные документы могут быть включены и иные реквизиты (п. 7 Положения).

Первичные документы являются основанием для накопления и систематизации их в учетных регистрах. Учетные регистры представляют собой сгруппированные по отдельным направлениям сводные бухгалтерские данные, сумму соответствующих операций за определенный период деятельности.

Систему учетных регистров предприятие избирает самостоятельно. Оно вправе определить их перечень, строение, последовательность и технику записей в них, их взаимосвязь. Правила ведения учетных регистров, принимаемых Минфином РФ, носят рекомендательный характер. Однако общие методологические принципы, установленные Положением о бухгалтерском учете и отчетности, должны соблюдаться. Учетные регистры являются источником сведений для бухгалтерских отчетов.

К форме как первичных документов, так и регистров предъявляются также особые требования в части допустимости их исправлений. Неоговоренные исправления не допускаются. Исправления допущенной ошибки должны подтверждаться лицами, подписавшими этот документ, с указанием даты исправления. В кассовых и банковских документах исправления вообще не допускаются. (п. 9 Положения).

Первичные документы, учетные регистры, бухгалтерская отчетность подлежат обязательному хранению в соответствии с установленными порядком и сроками до передачи их в архив.

4. Положение о бухгалтерском учете и отчетности устанавливает требование денежной оценки имущества и любых хозяйственных операций. Это требование, собственно, вытекает из сущности и смысла бухгалтерского учета и отчетности. Вне стоимостных категорий они не могут выполнить своего назначения. Вопрос состоит в том, как осуществить стоимостную оценку приобретаемого имущества, принять к учету валютные средства.

исходным является правило об учете имущества по его фактической стоимости, исходя из затрат на его приобретение, фактических расходов на строительство. Эта цена имущества, зафиксированная в учетных бухгалтерских документах, не может изменяться (исключая процессы амортизации или, напротив, достройки, дооборудования, реконструкции и т.п.) она должна переносить свою стоимость на продукцию в установленном порядке. Переоценка приобретенного имущества допускается только в меру проведения соответствующих мероприятий государством . В частности, переоценка основных фондов (средств) проводилась по постановлению Правительства РФ от 14 августа 1992 года №585 и касалась всех предприятий, независимо от форм собственности. Аналогично проводилась переоценка по постановлению от 25 ноября 1993 г. Переоценка осуществляется на основе единых методических и установленных норм. В рассматриваемом случае устанавливались коэффициенты пересчета балансовой стоимости по группам основных фондов, на базе которых и была осуществлена их переоценка.

В отношении оценки валютных средств действуют правила о записях в бухгалтерском учете этих сумм в валюте Российской Федерации с определением их величины путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ, действующему на дату совершения операций. Одновременно указанные записи производятся в валюте расчетов и платежей (по каждой иностранной валюте).

5. Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности предприятие проводит инвентаризацию имущества и финансовых обязательств. Инвентаризация представляет собой выявление фактического наличия имущества в сравнении с данными бухгалтерского учета. Она может проводиться по усмотрению предприятия, когда необходимо выявит действительное положение материальных и денежных средств.

Положением о бухгалтерском учете установлены ситуации, когда проведение инвентаризации является обязательным. К таким ситуациям относятся:

- передача имущества предприятия в аренду, его выкуп, продажа, а также преобразование государственного или муниципального предприятия в акционерное общество или товарищество;

- составление годовой бухгалтерской отчетности (за некоторыми изъятиями, установленном в п. 16 Положения);

- смена материально-ответственных лиц;

- установление фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей;

- пожар или стихийные бедствия;

- ликвидация предприятий, составление ликвидационного баланса и другие случаи, предусмотренные законом.

Каковы последствия выявленных при инвентаризации расхождений фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета?

Материальные ценности, оказавшиеся в излишке, подлежат оприходованию (с последующим установлением причин их возникновения). В принципе легальных последствий излишних материальных ценностей быть не может.

Недостача в пределах норм естественной убыли списывается на издержки производства, обращения или на уменьшение финансирования (фондов). При этом нормы убыли подлежат применению только при выявлении фактических недостач. Недостача и порча сверх естественной убыли относится на виновных в ней лиц. Если таковых не установлено или во взыскании недостачи с виновных лиц отказано судом, убытки списываются на издержки производства, обращения или уменьшения финансирования (фондов) (п. 17 Положения).

6. В системе бухгалтерского учета особое место занимает План счетов. Он представляет собой схему взаимодействующих между собой учетных данных, соединенных в разделы и их подразделения (счета). Соединенные группы фактов хозяйственной деятельности в каждом конкретном подразделении (счете) могут быть связаны с другими корреспондирующими подразделениями (счетами) и отражают движение имущества и денежных средств по определенной схеме (плану), выражающему поступление имущества и его направление.

С дебета одного счета в соответствии со смыслом каждой операции средства зачисляются в кредит другого счета, и напротив, с кредита одного счета - в дебет другого. Смысл корреспонденций состоит в установлении движения имущества: откуда получено (кредит соответствующего счета) и куда направлено (дебет соответствующего счета).

К счетам могут, в установленных Планом случаях, открываться субсчета, то есть частные слагаемые счетов, позволяющие анализировать не только состояние дел по всем операциям данного подразделения, но и их отдельные части. Например, к счету 10 “Материалы” могут быть открыты субсчета: 10-1 “Сырье и материалы”; 10-2 “Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали”; 10-3 “Топливо”; 10-4 “тара и тарные материалы”; 10-5 “Запасные части”; 10-6 “Прочие материалы”; 10-7 “Строительные материалы” и другие.

Такие же подразделения в целях удобства анализа могут быть введены и по другим счетам.

Счета и субсчета служат в том числе и задачам аналитического учета, характеризующего положение дел на отдельных участках хозяйствования.

**III. Правовое регулирование реализации имущественных**

**фондов предприятия с помощью институтов**

**бухгалтерского учета.**

1. Правовой режим имущества предприятия закреплен в законе о собственности и других законах, характеризующих основные правила реализации вещных прав предприятия. Детализация правового режима отдельных видов имущества предприятия содержится в правилах отнесения имущества в ту или иную группу (фонд), в том числе учетных. Ими, например, устанавливается порядок разграничения отдельных видов имущества, его производственной реализации, перенесения стоимости на продукция предприятия, определения результатов хозяйственной деятельности. Поэтому, отправляясь от общих законодательных границ вещных прав и обязательственных институтов, мы должны учитывать и те аспекты, которые устанавливаются с помощью бухгалтерских учетных категорий.

В определении правового режима основных средств, нематериальных активов и оборотных средств необходимо учитывать устанавливаемые Положение о бухгалтерском учете и отчетности правила: а) их разграничения; б) оценки; в) переноса стоимости на продукцию.

Общая разграничительная линия между основными и оборотными средствами зависит от порядка переноса стоимости имущества на продукцию по частям (основные средства) или в одном производственном цикле (оборотные средства). Это правило корректируется в п. 46 Положения о бухгалтерском учете и отчетности. Не относятся к основным средствам (вопреки их экономической сущности) и учитываются на предприятиях в составе оборотных средств:

а) предметы, служащие менее одного года, независимо от их стоимости;

б) предметы, стоимостью в пределах 50 МРОТ за единицу по цене приобретения, независимо от срока службы, за исключением сельскохозяйственных машин и орудий, строительно-механизированного инструмента, а также рабочего и продуктивного скота, которые относятся к основным средствам, независимо от их стоимости. Руководитель предприятия имеет право установить на отчетный год меньший предел стоимости предметов для их учета в составе средств в обороте;

в) орудия лова (тралы, неводы и др.) независимо от их стоимости и срока службы;

г) бензомоторные пилы, сучкорезки, сплавной трос, сезонные дороги, временные ветки лесовозных дорог, временные здания в лесу сроком эксплуатации до двух лет;

д) специальные инструменты и специальные приспособления (инструменты и приспособления целевого назначения, предназначенные для серийного и массового производства определенных изделий или для изготовления индивидуального заказа), независимо от стоимости;

е) специальная одежда, специальная обувь, а также постельные принадлежности, независимо от их стоимости и срока службы;

ж) форменная одежда, предназначенная для выдачи работникам предприятия;

з) временные сооружения, приспособления и устройства, затраты по возмещению которых относятся на себестоимость строительно-монтажных работ в составе накладных расходов;

и) тара для хранения товарно-материальных ценностей на складах или осуществления технологических процессов стоимостью в пределах лимита, установленного в подпункте “б” по цене приобретения или изготовления;

к) предметы, предназначенные для выдачи напрокат, независимо от стоимости;

л) молодняк животных и животные на откормке, птица, кролики, пушные звери, семьи пчел, а также подопытные животные;

м) многолетние насаждения, выращиваемые в питомниках в качестве посадочного материала.

Отграничение нематериальных активов от основных и оборотных средств трудно провести на основе какого-либо единого экономического или юридического признака. Если бы не включать сюда земельные участки и природные ресурсы, то можно было бы уяснить состав этой группы на базе невещественного и абсолютного характера таких прав, как патентные, лицензионные, права на ноу-хау, программы, товарные знаки и тому подобные права, имеющие объектом неимущественные блага, используемые в хозяйственной деятельности. Однако Положение включает в состав нематериальных активов и явно “материальные” (право на землю, на природные ресурсы). Поэтому сегодня мы должны отказаться от поиска разграничительного критерия и принять группу нематериальных активов на основе их прямого перечисления в Положении о бухгалтерском учете и отчетности.

В оценке приобретенных основных, оборотных средств и нематериальных активов Положение о бухгалтерском учете и отчетности придерживается в общем- единого правила: все они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности по фактическим затратам на приобретение, включая наценки, надбавки, посреднические услуги, расходы на доведение в состояние, пригодное для использования (п. п. 43, 48, 49, 50 Положения).

В способах переноса стоимости на продукцию для каждой из этих трех имущественных групп имеются существенные отличия.

Основные средства переносят свою стоимость на нее по единообразным амортизационным нормам, утверждаемым Правительством для соответствующих видов таких фондов. В общих нормах амортизации выделяется группа основных средств (их активная часть в виде машин, оборудования и транспортных средств), по которым применяются нормы ускоренной амортизации.

Предметы, переведенные п. 46 Положения в состав оборотных средств, имеют особые правила переноса стоимости на продукцию. За исключением подпунктов “д”, “к”, а также по предметам, приводимым в подпунктах “л” и “м”, износ по которым не начисляется, стоимость предметов погашается путем начисления износа в размере 50% стоимости при передаче их со склада в эксплуатацию и в размере остальных 50% (за вычетом стоимости этих предметов по цене возможного использования) при выбытии их за непригодностью или путем начисления износа в размере 100% при передаче этих предметов в эксплуатацию.

Малоценные предметы стоимостью в пределах 1/20 установленного в соответствии с подпунктом “б” п. 46 лимита за единицу могут списываться в расход по мере отпуска их в производство или эксплуатацию.

Стоимость специальных инструментов и специальных приспособлений (подпункт “д”) погашается в соответствии с установленной нормой или сметной ставкой, рассчитанной исходя из сметы расходов на их изготовление (приобретение) и запланированного выпуска продукции. Стоимость этих же предметов, предназначенных для индивидуальных заказов или используемых в массовом производстве, разрешается полностью погашать в момент их передачи в производство.

Стоимость предметов проката (подпункт “к”) погашается путем начисления износа, исходя из сроков их службы.

Оборотные средства, как уже говорилось, переносят стоимость на продукцию в одном производственном цикле. Но поскольку это вещи не индивидуализированы, определяются родовыми признаками и могут приобретаться в разное время, определение фактической себестоимости при списании их в производство может осуществляться одним из следующих методов оценки запасов материальных ресурсов: по средней себестоимости приобретенного, по себестоимости первых по времени закупок, по себестоимости последних по времени закупок.

Перенесение стоимости на продукцию нематериальных активов имеет те особенности, что централизованного установления норм амортизации здесь не существует и потому предприятие должно самостоятельно разрабатывать порядок их амортизации.

Положение о бухгалтерском учете и отчетности устанавливает, что нематериальные активы переносят свою стоимость на издержки производства и обращения (то есть себестоимость) равномерно (ежемесячно). Нормы такого переноса должны определяться на предприятии, исходя из установленного предприятием срока их использования. Однако если срок полезного использования определить невозможно, то нормы эти должны устанавливаться в расчете на десять лет (но не более срока деятельности предприятия).

2. Правовое регулирование денежных имущественных фондов, создаваемых предприятием, и их реализации подчинено особым правилам бухгалтерского учета.

Резервный фонд создается в соответствии с законом для покрытия непредвиденных потерь и убытков. Это главное назначение резервного фонда, определяемое в законодательстве об отдельных организационно-правовых формах, развито в Положении о бухгалтерском учете и отчетности правилом о том, что остаток неиспользованных средств этого фонда переходит на следующий год (п. 58).

Резерв сомнительных долгов предприятие может создавать в целях обеспечения нормальной деятельности, даже если часть должников не рассчитается за продукцию, работы и услуги. Эта страховая мера приобретает особое значение, когда предприятие определяет выручку по моменту отгрузки продукции (а не по факту получения платежей - п. 70 Положения). Создается как бы фонд риска, страхующий от непогашения долга.

Такие резервы создаются на основе инвентаризации в конце отчетного года по задолженности предприятию Величина резерва определяется отдельно по каждому долгу в зависимости от платежеспособности должника и вероятности погашения им долга, то есть сомнительность долга определяется необходимость создания соответствующих страховых сумм.

Непогашенные долги списываются за счет созданных резервов. Если же до конца года, следующего за годом создания резерва сомнительных долгов, он не будет в какой-либо части использован, то неизрасходованные суммы присоединяются к прибыли соответствующего года (п. п. 59-60 Положения).

В соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности предприятия могут создавать резервы разных назначений: на предстоящую оплату отпусков работникам; на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет; расходов на ремонт основных средств и др. (п. 61 Положения). Смысл создания таких фондов состоит в осуществлении равномерного включения в отчетный период предстоящих расходов в издержки производства или обращения (резервы предстоящих расходов и платежей).

В целях равномерного включения в себестоимость таких будущих расходов отчисления в указанные фонды производятся по установленным предприятием нормативам.

Выявление прибыли (убытков) как результата хозяйственной деятельности осуществляется в том числе (помимо налогового законодательства и Положения о составе затрат и о порядке формирования финансовых результатов) и на основе правил, содержащихся в Положении о бухгалтерском учете и отчетности.

Этим Положением, в частности, определяется право предприятия устанавливать выручку от реализации продукции двумя методами: по мере оплаты либо по отгрузке товаров (п. 70 Положения). Положение устанавливает также правило о том, что прибыль или убыток, выявленные в отчетном году, но относящиеся к операциям прошлых лет, включаются в результаты хозяйственной деятельности отчетного года (п. 71), а доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам (например, авансовые платежи), отражаются в учете и отчетности отдельной статьей как доходы будущих периодов (п. 72).

**IV. Правовое регулирование представления бухгалтерской отчетности**

1. Представление бухгалтерской отчетности является завершением учетного процесса и, с одной стороны, служит предприятию средством легитимации его хозяйственной деятельности за отчетный период, базой для самоанализа, осуществляемого надлежащим образом в соответствии с законом, а с другой стороны, представляет собой предъявление документов. В случае признания их достоверными контролирующими органами они станут юридическим основанием для реализации налоговых и неналоговых финансовых отношений с государством, регионами и иными субъектами, имеющими право требовать внесения платежей в установленных законом размерах.

В отчетности отражаются нарастающим итогом имущественное и финансовое положение предприятия, результаты хозяйственной деятельности за отчетный период (квартал, год).

Типовые формы бухгалтерской отчетности и инструкции о порядке их заполнения разрабатываются и утверждаются Министерством финансов РФ. Состав бухгалтерской отчетности по установленным формам должен отражать состав имущества предприятия и источники его формирования, включая имущество производства и хозяйств, филиалов, представительств, отделений и других обособленных подразделений, выделенных а отдельный баланс (п. 30 Положения).

Отдельный баланс отражает состав имущества, операции хозрасчетного подразделения, его затраты и результаты без учета общих (“общезаводских”) затрат предприятия на производство. Все такие балансы подразделений входят в самостоятельный баланс предприятия.

Самостоятельный баланс предприятия - это баланс юридического лица, в котором отражаются имущество всего предприятия, все затраты на производство продукции. Это баланс товаропроизводителя.

Сводный баланс - это баланс отрасли, объединения предприятий, который составляют министерства, ведомства и другие органы хозяйственного руководства по подведомственным предприятиям. Сводный баланс содержит обобщенные сведения об имуществе отрасли, объединения, характеристику хозяйственной деятельности и ее состояния как сумму дел подведомственных предприятий.

2. Порядок и сроки представления бухгалтерской отчетности подразделений предприятия устанавливаются самим предприятием, исходя из необходимости своевременного представления отчетности предприятием. Отчетность предприятий, министерств, ведомств, иных органов хозяйственного руководства представляется в порядке и сроки, предусмотренные Положением о бухгалтерском учете и отчетности.

Годовая бухгалтерская отчетность представляется:

- собственникам (участникам, учредителям) в соответствии с учредительными документами;

- государственной налоговой инспекции;

- другим государственным органам, на которые в соответствии с законодательством РФ возложена проверка отдельных сторон деятельности предприятия и получение соответствующей отчетности.

Квартальная бухгалтерская отчетность направляется по тем же адресам, а также и иным организациям в случаях, предусмотренных законодательством РФ или учредительными документами. Предприятия, находящиеся в государственной или муниципальной собственности, представляют квартальную и годовую бухгалтерскую отчетность также органам, уполномоченным управлять государственным или муниципальным имуществом (п. 74 Положения).

Предприятия (за исключением предприятий с иностранными инвестициями) обязаны представить годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 1 апреля следующего за отчетным года, а квартальную - не позднее 30 дней по окончании отчетного периода, если иное не предусмотрено законодательством РФ. В пределах данных сроков конкретную дату представления бухгалтерской отчетности устанавливают участники (учредители) предприятия.

Предприятие с иностранными инвестициями представляет годовую бухгалтерскую отчетность 15 марта следующего за отчетным года каждому участнику совместного предприятия (в порядке, предусмотренном учредительными документами) и органу налоговой инспекции.

Министерства, ведомства и другие органы управления представляют сводную квартальную и годовую бухгалтерскую отчетность Министерству финансов РФ и Госкомстату РФ в сроки: квартальную не позднее 45 дней по истечении отчетного периода, годовую - до 25 апреля следующего за отчетным года.

Годовая бухгалтерская отчетность предприятия до ее представления утверждается в порядке, предусмотренном учредительными документами, и подписывается руководителем предприятия и главным бухгалтером. Она является открытой к публикации для заинтересованных пользователей (бирж, покупателей, поставщиков и других). В случаях, прямо указанных в законе, публикация годового отчета является обязательной.

**V. Ответственность за нарушение установленных правил ведения**

**бухгалтерского учета и представления отчетности.**

1. Ведение бухгалтерского учета и представление бухгалтерской отчетности имеет главным назначением установление налоговых и неналоговых платежей предприятия в размерах, определенных законом, то есть входит в состав юридических фактов, порождающих хозяйственно-управленческие обязательства между предприятием и государством (регионом, фондами и др. уполномоченными субъектами). Ответственность за ненадлежащее исполнение этих обязательств регламентирована в налоговом законодательстве, а также в законодательстве о соответствующих обязательных платежах предприятия.

Ненадлежащим исполнением обязательств по ведению бухгалтерского учета и отчетности является искажением бухгалтерских данных, которые приводят к сокрытию или занижению прибыли, подлежащей налогообложению, размера иных обязательных платежей предприятия.

Помимо административно-правовых мер ответственности, применяемых в отношении должностных лиц, закон устанавливает санкции и меры ответственности и непосредственно для предприятий.

2. В соответствии с законом РФ “О государственной налоговой службе РФ” в случаях непредставления (или отказа представить) государственным налоговым инспекциям и их должностным лицам бухгалтерских отчетов, балансов, расчетов и других документов, связанных с исчислением и уплатой налогов, налоговым органам представляется право приостановит операции таких предприятий. Они вправе изымать у них документы, свидетельствующие о сокрытии или занижении прибыли или о сокрытии иных объектов от налогообложения, с одновременным производством осмотра документов, фиксации их содержания. Изъятие производится на основании письменного мотивированного постановления должностного лица налоговой инспекции. Эти меры как средства пресечения нарушения относятся к санкциям.

К мерам ответственности относятся взыскания:

всей суммы сокрытой или заниженной прибыли (дохода) либо суммы налога за иной сокрытый (неучтенный) объект налогообложения и штрафа в размере той же суммы, а при повторном нарушении - штрафа в двойной размере;

10 процентов причитающихся сумм налогов или других обязательных платежей за отсутствие учета прибыли (дохода) или ведение этого учета с нарушением установленного порядка, а также за непредставление либо несвоевременное представление налоговых деклараций, отчетов, расчетов и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет (ст 8 Закона). Недоимки и штрафы взыскиваются с предприятий в бесспорном порядке.

В законодательстве о взыскании иных обязательных платежей, например, об уплате страховых взносов работодателями в Пенсионный фонд Российской Федерации, содержатся похожие правила:

- взыскание всей сокрытой или заниженной при начисление страховых взносов в Пенсионный фонд РФ суммы оплаты труда и штрафа в размере той же суммы, а при повторном нарушении штрафа в двойном размере;

- взыскание 10 процентов причитающихся к уплате сумм страховых взносов в пенсионный фонд за их отказ в регистрации в качестве плательщика страховых взносов.

Таким образом, меры ответственности за нарушение в области бухгалтерского учета и отчетности проецируются через законы о налогообложении, об обязательных платежах предприятий во внебюджетные фонды. Очевидно, что по мере развития хозяйственного законодательства и, возможно, принятия специального закона о бухгалтерском учете, нормы ответственности за нарушение правил сформулированы именно в качестве ответственности за эти нарушения, а ответственность по налоговым и неналоговым платежам должна оставаться в законодательстве, относящемся к данной сфере отношений.

**VI. Правовое регулирование аудиторской деятельности.**

1. Правовые основы осуществления аудиторской деятельности определяются “Временными правилами аудиторской деятельности в Российской Федерации” (далее Правила), действующими до принятия соответствующего закона.

Правила применяются при осуществлении аудиторских проверок деятельности:

а) экономических субъектов, под которыми понимаются созданные в соответствии с законодательством РФ предприятия, независимо от организационно-правовых форм, форм собственности и видов деятельности, а также граждане, осуществляющие самостоятельную предпринимательскую деятельность;

б) органов государственной власти и управления всех уровней, которые представляют регионы и другие структуры, выступающие в хозяйственном обороте в качестве субъектов хозяйствования;

в) органов местного самоуправления, представляющих города и районы в качестве субъектов хозяйствования.

2. Аудиторская деятельность - аудит представляет собой предпринимательскую деятельность аудиторов (аудиторских фирм) по осуществлению независимого вневедомственного финансового контроля. Аудиторские фирмы и самостоятельно работающие аудиторы относятся к экономическим субъектам, т. е. субъектам хозяйственного права.

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. Свою деятельность аудиторы осуществляют на основе закона. Гарантиями соблюдения принципа независимости являются также закрепленные в Правилах ограничения относительно круга аудиторов, имеющих право проведения проверок финансовой деятельности конкретного субъекта. Так, аудиторская проверка не может проводиться аудиторскими фирмами в отношении экономических субъектов, являющимися их учредителями, собственниками, акционерами, кредиторами, страховщиками (полный перечень ограничений приведен в ст. 11 Правил). Санкцией за несоблюдение указанных правил, если обстоятельства, исключающие возможность проведения аудиторской проверки, стали известны после заключения договора или дачи поручения на ее проведение, является прекращение аудита, расторжение договора или отзыв поручения. В случае умышленного сокрытия аудитором (аудиторской фирмой) данных обстоятельств на виновную сторону налагается ответственность в виде полного возмещения экономическому субъекту понесенных расходов. Наличие в действиях аудиторов умысла на приобретение прав вне данного договора или поручения является основанием для аннулирования лицензии на осуществление аудиторской деятельности.

3. Основными целями аудиторской деятельности являются:

а) установление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов.

Достоверность представляет собой форму обнаружения истины, обоснованную каким-либо способом. Основой достоверности бухгалтерской отчетности является отсутствие существенных нарушений установленного порядка ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности. Подтверждение аудитором соответствия осуществления данной финансовой деятельности предприятия установленным нормам является условием признания достоверности отчетности.

Осуществляя свои функции по установлению достоверности бухгалтерской отчетности экономических субъектов, аудитор действует как в публичных интересах, оценивая деятельность предприятия для вселющего знания, так и в частных интересах самого субъекта, заинтересованного в истинности своих представлений о соответствии действительного состояния дел на предприятии изложенному в формах отчетности.

б) установление соответствия совершенных экономическими субъектами финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в Российской Федерации. При проведении аудиторской проверки аудиторы свободны в выборе изучаемых проблем. Руководителю и иным должностным лицам проверяемого субъекта запрещается предпринимать любые действия с целью ограничения круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудиторской проверки.

4. Аудит может проводиться:

а) физическими лицами, осуществляющими самостоятельную предпринимательскую деятельность и зарегистрированными в качестве таковых; б) юридическими лицами (аудиторскими фирмами), которые регистрируются как предприятия независимо от формы и вида собственности (в том числе иностранные и создание совместно с иностранными юридическими и физическими лицами), любой организационно-правовой формы, предусмотренной законодательством РФ, за исключением формы акционерного общества открытого типа. Форма акционерного общества открытого типа не может быть воспринята аудиторской фирмой, поскольку Временные Правила содержат специальные требования, предъявляемые к членам фирмы, соблюдение которых возможно лишь при их персонификации.

5. Государственное регулирование аудиторской деятельности в РФ осуществляется Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ и носит характер прямого воздействия. Оно заключается:

а) в проведении аттестации на право осуществления аудиторской деятельности с выдачей квалификационного аттестата;

б) в выдаче лицензии на осуществление аудиторской деятельности и включение в государственный реестр аудиторов и аудиторских фирм.

Условиями осуществления аудиторской деятельности являются: регистрация в качестве субъекта предпринимательской деятельности, получение квалификационного аттестата аудиторами, желающими работать самостоятельно или действующими в составе аудиторской фирмы на основании заключенного с ней трудового соглашения (контракта), получение лицензии на осуществление аудиторской деятельности и включение в государственный реестр аудиторов и аудиторских фирм. Совокупность перечисленных условий является необходимым и достаточным основанием законности данного вида деятельности.

5. Порядок проведения аттестации на право осуществления аудиторской деятельности утвержден Правительством РФ 6 мая 1994 г.

Организация проведения аттестации возложена:

на Министерство финансов РФ - по аудиту предприятий, объединений, товарных и фондовых бирж, инвестиционных, пенсионных, общественных и других фондов, а также граждан, осуществляющих самостоятельную предпринимательскую деятельность;

на Федеральную службу России по надзору за страховой деятельностью - по аудиту страховых организаций и обществ взаимного страхования;

на ЦБ РФ - по аудиту банков и кредитных учреждений, а также их союзов и ассоциаций.

Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности предусматривает сдачу за определенную плату претендентом квалификационного экзамена специально созданной аттестационной комиссии. К аттестации допускаются лица, удовлетворяющие изложенным в п. 21 Правил требованиям. В частности, претенденты должны иметь высшее либо среднее специальное экономическое либо юридическое образование, специальный стаж работы не менее трех лет из последних пяти (в качестве аудитора, бухгалтера, экономиста, научного работника или преподавателя по экономическому профилю и т.д.), не иметь судимости с применением наказания в виде лишения права деятельности в сфере финансово-хозяйственных отношений (в течение отбывания наказания и до снятия судимости).

Лица. успешно прошедшие аттестацию, получают квалификационный аттестат аудитора единого образца, который должен быть выдан в месячный срок со дня проведения аттестации. Лицо, не прошедшее аттестацию, может обжаловать отказ квалификационной комиссии в выдаче аттестата в суде в месячный срок с момента уведомления о подобном решении.

Квалификационный аттестат подтверждает соответствие профессиональных навыков будущего аудитора требованиям, изложенным в нормативных актах и предъявляемым квалификационной комиссией, в целях обеспечения в дальнейшем квалификационного проведения аудита.

6. Аудиторы, работающие самостоятельно, а также аудиторские фирмы могут заниматься аудиторской деятельностью только после получения лицензии, т.е. разрешения компетентного государственного органа на осуществление данного вида предпринимательской деятельности.

“Порядок выдачи лицензии на осуществление аудиторской деятельности” утвержден постановлением Правительства РФ от 6 мая 1994 г. Лицензирование проводится с целью обеспечения контроля государства за соблюдением требований законодательства РФ, предъявляемым к аудиторской деятельности.

Организация лицензионной работы в области аудита соответствующего вида возложена на Министерство финансов РФ, Федеральную службу России по надзору за страховой деятельностью на основе выданной Комиссией генеральной лицензии.

Инициатива на получение лицензии исходит от самого субъекта, который подает заявление соответствующей формы с просьбой о выдаче лицензии с приложением необходимых документов:

а) для самостоятельно работающего аудитора - квалификационный аттестат и копии свидетельства о государственной регистрации;

б) для аудиторской фирмы - учредительных документов, копии свидетельства о государственной регистрации, сведений о ее руководителях, их заместителях и аудиторах, имеющих квалификационный аттестат.

Заявление о выдаче лицензии на осуществление аудиторской деятельности должно быть рассмотрено в течение 60 дней с момента представления всех предусмотренных документов.

Специфика отдельных видов хозяйственной деятельности, требующая наличие специальных знаний при проведении аудита, предопределила выдачу лицензий двоякого типа:

а) на осуществление аудиторской деятельности в отношении предприятий определенного вида деятельности, а именно банков, бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов, страховщиков;

б) на осуществление общего аудита иных экономических субъектов, кроме перечисленных в п. “а” (См. п. 4 “Порядка выдачи лицензии на осуществление аудиторской деятельности” - указанное постановление Правительства №482 от 6 мая 1994 г.).

Лицензии на осуществление аудиторской деятельности могут быть аннулированы только по основаниям, закрепленным в п. 24 Правил. Эти основания таковы:

1. Обнаружение после выдачи лицензии недостоверности сведений, предоставленных для ее получения.

2. Осуществление деятельности, не предусмотренной типом выданной лицензии.

3. Разглашение полученных в ходе проверки сведений третьим лицам без разрешения собственника (руководителя) хозяйствующего субъекта (за исключением случаев, предусмотренных законодательством).

4. Вступление в законную силу приговора суда, предусматривающего наказание, лишающего права субъекта на занятие аудитом.

5. Умышленное сокрытие аудитором обстоятельств, исключающих возможность проведения аудиторской проверки.

6. Неоднократное неквалифицированное проведение аудиторских проверок или оказание аудиторских услуг.

7. Особенностью деятельности аудиторских фирм и самостоятельных аудиторов является их специальная правосубъектность (хозяйственная компетенция). Аудиторы имеют право оказывать следующие услуги:

а) осуществлять независимые вневедомственные проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов (п. 3 Правил);

б) оказывать другие аудиторские услуги, а именно услуги по постановке, восстановлению и ведению бухгалтерского (финансового) учета, составлению деклараций о доходах и бухгалтерской (финансовой) отчетности, анализу хозяйственно-финансовой деятельности, оценке активов и пассивов экономического субъекта, консультированию в вопросах финансового, налогового, банковского и иного хозяйственного законодательства РФ, а также проводить обучение и оказывать другие услуги по профилю своей деятельности (п. 9).

Аудиторы и аудиторские фирмы не могут заниматься какой-либо другой предпринимательской деятельностью, кроме аудиторской и связанной с ней.

8. Аудиторская проверка может быть обязательной и инициативной. Инициативная проверка проводится по решению экономического субъекта. Обязательная аудиторская проверка осуществляется:

а) в случаях, прямо установленных актами законодательства РФ. Так, в соответствии с п. 45 Закона РФ “О банках и банковской деятельности в РСФСР” деятельность банков подлежит ежегодной проверке аудиторскими организациями, уполномоченными в соответствии с законодательством РФ на осуществление таких проверок. В соответствии с п. 37 Положения об инвестиционных фондах, финансовый отчет фонда по итогам года удостоверяется независимым аудитором.

В соответствии с п. 10 ст. 9 Закона РФ “О налоге на прибыль предприятий и организаций” предприятия с иностранными инвестициями и иностранные юридические лица обязаны в установленном порядке представить налоговым органам помимо бухгалтерского отчета или декларации о доходах заключение аудитора о достоверности отчета.

б) по поручению государственных органов дознания и следователя (при наличии санкции прокурора), прокурора, суда, арбитражного суда (п. 19 Правил).

При осуществление инициативной аудиторской проверки между экономическим субъектом и аудитором (аудиторской фирмой) складывается относительное оперативно-хозяйственное обязательство, объектом которого является действие по оказанию аудиторских услуг.

Юридическим фактом возникновения данного правоотношения следует считать заключаемый между экономическим субъектом и аудитором (фирмой) договор услуг.

10. При осуществлении обязательного аудита в случаях, прямо установленных актами законодательства РФ, между экономическим субъектом и аудитором (фирмой) также складывается оперативно-хозяйственное обязательство. Основанием его возникновения является юридический состав: требование законодательства и обязательно заключаемый договор на оказание услуг.

11. Иной характер имеет правоотношение, возникающее в случае проведения обязательной аудиторской проверки по поручению государственных органов. Инициатива проведения аудита в данном случае исходит от государственного органа. Например, арбитражный суд, в установленных законодательством случаях, может дать аудитору или аудиторской фирме поручение о проведение аудиторской проверки, при наличии в производстве дела в отношении проверяемого предприятия.

13. За уклонение экономического субъекта от проведения обязательной аудиторской проверки либо препятствование ее проведению на него по решению суда или арбитражного суда по искам, предъявляемым прокурором, органами федерального казначейства, органами государственной налоговой службы и органами налоговой полиции (действующими в интересах государства в защиту его публичных интересов), могут быть наложены меры имущественной ответственности перед государством в виде взыскания штрафа, суммы которого зачисляются в доход республиканского бюджета.

Кроме того, административному штрафу подвергается руководитель экономического субъекта.

13. Результатом аудиторской проверки является заключение аудитора (аудиторской фирмы). Этот документ имеет юридическое значение для всех юридических и физических лиц, органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления и судебных органов. Заключение аудитора (аудиторской фирмы) по результатам проверки, проведенной по поручению государственных органов, приравнивается к заключению экспертизы.

Заключение состоит из трех частей: вводной, аналитической и итоговой (п. 18 Правил).

В вводной части указываются все реквизиты аудитора (аудиторской фирмы).

В аналитической части указываются:

а) наименование экономического субъекта, период деятельности, за который проводилась проверка;

б) результаты экспертизы организации бухгалтерского учета, составление соответствующей отчетности и состояния внутреннего контроля;

в) факторы выявленных существенных нарушений установленного порядка ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности, влияющих на ее достоверность, а также нарушений законодательства РФ при совершении хозяйственно-финансовых операций, которые нанесли или могут нанести ущерб интересам собственников экономического субъекта, государства и третьих лиц.

В итоговой части аудиторского заключения содержится запись о подтверждении достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта. Именно эту часть заключения экономический субъект обязан предоставить заинтересованным лицам, поскольку в ней в концентрированном виде дается оценка его хозяйственной деятельности и ведения финансового учета.

Выводы, изложенные в итоговой части аудиторского заключения, представляют публичный интерес для государства и частный для самого предприятия, нуждающегося в знании истинного положения финансовых дел.

Злоупотребление полномочиями частными нотариусами и аудиторами (ст. 202).

1. Использование частным нотариусом или частным аудитором своих полномочий вопреки задачам своей деятельности и в целях извлечения выгод и преимуществ для себя или других лиц либо нанесения вреда другим лицам, если это деяние причинило существенный вред правам и законным интересам граждан или организаций либо охраняемым законом интересам общества или государства, - наказывается штрафом в размере от пятисот до восьмисот минимальных размеров оплаты труда или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от пяти до восьми месяцев, либо арестом на срок от трех до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до трех лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет.

2. То же деяние, совершенное в отношении заведомо несовершеннолетнего или недееспособного лица либо неоднократно, - наказывается штрафом в размере от семисот до одной тысячи минимальных размеров оплаты труда или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от семи месяцев до одного года, либо арестом на срок от четырех до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до пяти лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет.

**ЛИТЕРАТУРА**

**1. В помощ бухгалтеру и аудитору *(справочно - методическое пособие Москва 1995)* Н.П. Барышников, редактор Е.А. Черноиванова.**

**2. Аудит: Организация и методика проведения *(библиотека журнал “Бухгалтерский учет” Москва 1992)* Ю.А. Данилевский.**

**3. Хозяйственное право Том 1. (*издательство БЕК Москва 1994)* В.С. Мартемьянова.**

**4. Бухгалтерская отчетность организаций Санкт-Петербург 1996 год.  *Ассоциация бухгалтеров Спб и облости, Консультационно-аудиторская фирма “Эксперт Аудит Транс”.***